

—
INSTITUTO SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO DO
PORTO

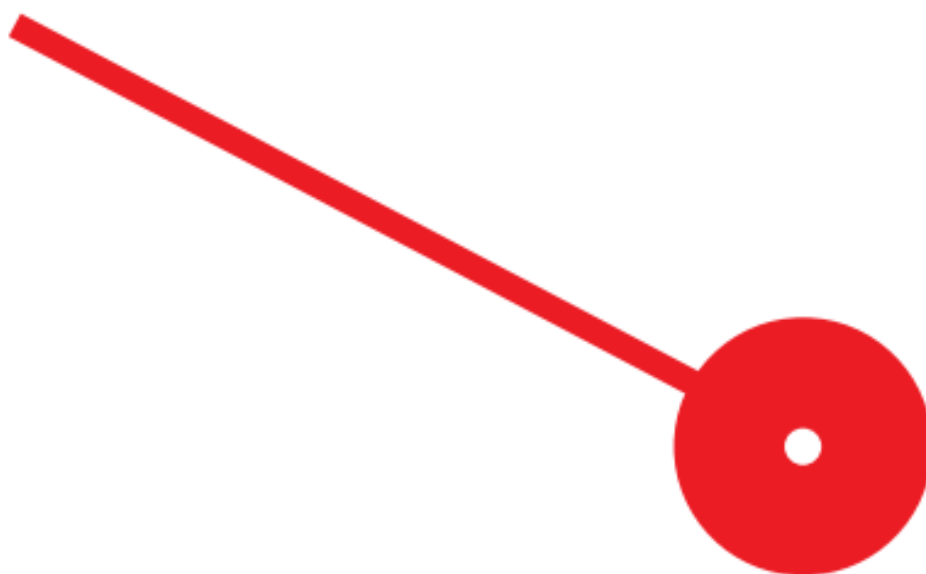
M MESTRADO
AUDITORIA

Audit expectation gap – A perceção da gestão de topo, stakeholders e do público

Ana Isabel da Silva Dias Moreira

10/2021

Versão final (Esta versão contém as críticas e sugestões dos elementos do júri)



**INSTITUTO SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO**
POLITÉCNICO DO
PORTO

P.PORTO

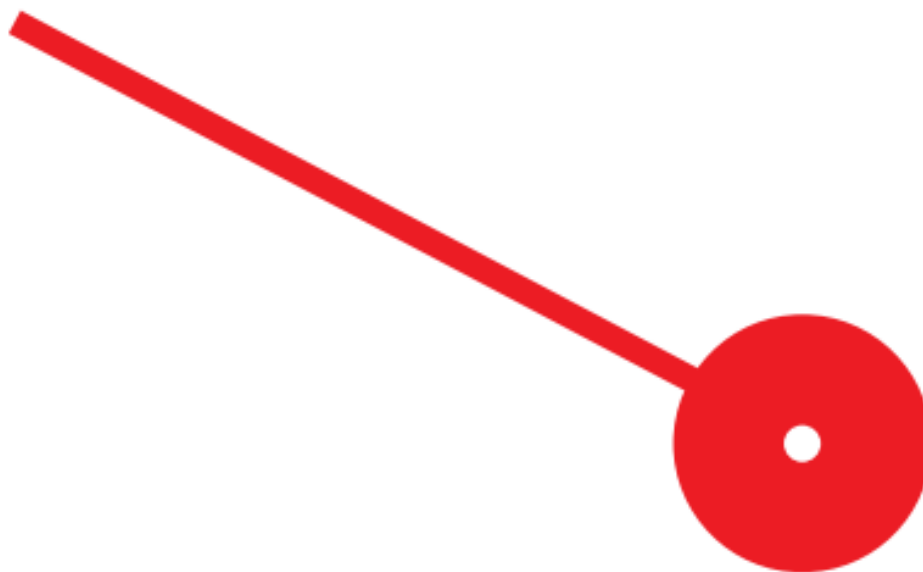
M MESTRADO
AUDITORIA

Audit expectation gap – A percepção da gestão de topo, stakeholders e do público

Ana Isabel da Silva Dias Moreira

Dissertação de Mestrado,

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



Resumo

O principal foco do presente estudo é explorar o ponto de vista da sociedade acerca do trabalho de um auditor. Ou seja, pretende-se compreender se existe um “*gap*” entre o que a sociedade espera que o auditor alcance e o que o auditor pode e deve razoavelmente realizar. Considera-se que, uma vez que este termo é universal e está presente na sociedade em geral, seria interessante dirigi-lo a profissionais da área, mas também aos profissionais que não têm bases de formação na área financeira.

Iniciou-se a revisão de literatura explorando o termo “*audit expectation gap*” e pretendeu-se obter um vasto leque de opiniões através de artigos científicos e acadêmicos, livros, páginas *web*, revistas e jornais. Posto isto, surgiram questões que foram posteriormente exploradas através do método quantitativo (utilização de um questionário) na medida em que se considerou este o método mais adequado para a finalidade ambicionada.

Este questionário foi difundido por estudantes de auditoria, profissionais da área de auditoria, contabilidade, diretores financeiros e, profissionais das mais diversas áreas, onde foi possível interligar os conceitos, afirmações e resultados obtidos pelos autores estudados na revisão de literatura com os resultados obtidos nesta presente dissertação.

Tal como se verificou na revisão de literatura, foi unânime a opinião de que efetivamente existe uma diferença entre as funções que o auditor deve desempenhar e o que a sociedade espera que ele realize, também, com o presente estudo, através da amostra obtida, partilha-se a mesma opinião. De notar que, embora, efetivamente, se concorde que existe uma diferença entre o que a sociedade espera que o auditor faça e o que ele tem efetivamente de fazer, verificou-se que, a sociedade em geral, conhece as funções atribuídas a um auditor, no entanto, esta, adiciona outras funções que não são da sua exclusiva ou primária competência.

Palavras-chave: *Audit Expectation Gap*, Auditores, Responsabilidade, Demonstrações Financeiras

Abstract

The main focus of this study is to explore society's view of an auditor's work. In other words, we intend to understand if there is a "gap" between what society expects the auditor to achieve and what the auditor can and should reasonably accomplish. We considered that, since this term is universal and present in society in general, it would be interesting to address it to professionals in the area but also to professionals who do not have a background in finance.

We started the literature review by exploring the term "audit expectation gap" and aimed to get a wide range of opinions through scientific and academic articles, books, web pages, magazines, and newspapers. This led to questions that were further explored through the quantitative method (use of a questionnaire) as we felt this was the most appropriate method for the purpose.

This questionnaire was spread among auditing students, auditing and accounting professionals, financial directors, and professionals from several areas, where it was possible to connect the concepts, statements, and results obtained by the authors studied in the literature review with the results obtained in this dissertation.

As it was found in the literature review, it was a unanimous opinion that there is effectively a difference between the functions that the auditor should perform and what the company expects him to perform, also, with this study, through the sample obtained, we shared the same opinion. It should be noted that, although we effectively agree that there is a difference between what the company expects the auditor to do and what he has to do, we found that the company in general knows the functions attributed, in general, to an auditor, however, it adds other functions that are not of its exclusive or primary competence.

Key words: Audit Expectation Gap, Auditors, Responsibility, Financial Statements

Agradecimentos

Em 2019, quando comecei este caminho, nem tão pouco sabia o quão desafiante seria.

Aos meus pais, agradeço, por toda a coragem e apoio que sempre me deram neste percurso, e, por sempre estarem do meu lado, tornando tudo mais fácil. Eu sei que não o sabem fazer de outra forma.

Ao meu namorado, agradeço, pelo carinho, apoio incondicional, por me ter suportado quando mais precisei, por nunca me ter negado ajuda e por me mostrar com certa frequência que o termo “*não vou conseguir*” efetivamente foi sempre ultrapassado.

À Professora Doutora Alcina Portugal Dias, agradeço, toda a orientação, ajuda e dedicação prestada ao longo desta dissertação e percurso.

A todos os docentes que se cruzaram neste meu percurso, agradeço, pelos ensinamentos e inspiração.

E por fim, aos meus familiares e amigos, agradeço, pela motivação e amizade sempre presente.

“As pessoas não decidem o seu futuro, elas decidem os seus hábitos, e os seus hábitos decidem o seu futuro.”

F. Matthias Alexander

Lista de siglas e de abreviaturas

Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM)

Entidades de Interesse Público (EIP)

Estados Unidos da América (EUA)

Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC)

Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)

Institute of Internal Auditors (IIA)

Instituto Americano de Contabilistas Públicos Certificados (AICPA)

International Federation of Accountants (IFAC)

International Professional Practices Framework (IPPF)

International Standards on Auditing (ISA)

International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI)

Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS)

Organização Mundial da Saúde (OMS)

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

Revisor Oficial de Contas (ROC)

Sarbanes Oxley Act (SOX)

União Europeia (UE)

Índice

Resumo	iii
Abstract	iv
Agradecimentos	v
Lista de siglas e de abreviaturas	vi
Índice de Tabelas	ix
Índice de Figuras	x
Índice de Gráficos	xi
Introdução	1
Capítulo I – Revisão da Literatura	3
1. Auditoria – Enquadramento	4
1.1 Breve evolução histórica e conceito de Auditoria.....	4
1.2 Tipos de Auditoria	6
2. A Independência do Auditor	15
2.1 Conceito e problemática de independência dos auditores	15
2.2 Ameaças à independência e salvaguardas	17
3. Audit Expectation Gap	22
3.1 <i>Definição de audit expectation gap</i>	22
3.2 Evolução histórica	27
3.3 Fatores que influenciam o <i>audit expectation gap</i>	29
3.4 Como mitigar o <i>audit expectation gap</i>	30
4. A função do Revisor Oficial de Contas	33
4.1 Quais as entidades obrigadas a ter revisão legal das contas	34
5. O impacto da pandemia COVID-19 no trabalho do auditor	35
6. Questões de Investigação	37
Capítulo II – Metodologia da Investigação	38
1. Fundamentação da Escolha Metodológica	39
2. Metodologia e Amostra	41

3. Hipóteses e Modelo de Análise	42
4. Análise Estatística	43
Capítulo III – Estudo Empírico	44
1. Apresentação e Análise dos dados	45
1.1. Caracterização da amostra	45
1.2 Análise e recolha de prova das respostas obtidas	50
2. Interpretação dos resultados	67
Conclusão.....	73
Referências Bibliográficas	77
Apêndice.....	84
Apêndice 1 – Questionário.....	85
Apêndice 2 – Confirmação do modelo de análise	93

Índice de Tabelas

Tabela 1 - Classificação de Auditoria	8
Tabela 2 - Auditoria Externa vs Auditoria Interna	14
Tabela 3 - Tabela síntese – Hipótese de análise 1.....	42
Tabela 4 - Tabela síntese – Hipótese de análise 2.....	42
Tabela 5 - Tabela síntese – Hipótese de análise 3.....	42
Tabela 6 - Detalhe das "Outras áreas de estudo" dos inquiridos.....	47
Tabela 7 - Cargo atual dos inquiridos trabalhadores.....	48
Tabela 8 - Respostas relativas à afirmação n.º 8.....	50
Tabela 9 - Respostas relativas à afirmação n.º 9.....	51
Tabela 10 - Respostas relativas à afirmação n.º 14.....	55
Tabela 11 - Respostas relativas à afirmação n.º 18.....	58
Tabela 12 - Respostas relativas à afirmação n.º 21.....	60
Tabela 13 - Respostas relativas à afirmação n.º 25.....	63
Tabela 14 - Respostas relativas à afirmação n.º 28.....	65
Tabela 15 - Confirmação modelo de análise.....	72

Índice de Figuras

Figura 1 - Ameaças à Independência	20
Figura 2 - Estrutura do conceito <i>audit expectation gap</i>	24
Figura 3 - Expectation gap em auditoria	27
Figura 4 - Modelo de Análise	43

Índice de Gráficos

Gráfico 1 - Identificação do género dos inquiridos.....	45
Gráfico 2 - Idade dos inquiridos	46
Gráfico 3 - Habilitações literárias dos inquiridos	46
Gráfico 4 - Área de estudo dos inquiridos	47
Gráfico 5 - Área profissional do inquirido trabalhador.....	49
Gráfico 6 - Respostas relativas à afirmação n.º 10.....	51
Gráfico 7 - Respostas relativas à afirmação n.º 11.....	52
Gráfico 8 - Respostas relativas à afirmação n.º 12.....	53
Gráfico 9 - Respostas relativas à afirmação n.º 13.....	54
Gráfico 10 - Respostas relativas à afirmação n.º 15.....	56
Gráfico 11 - Respostas relativas à afirmação n.º 16.....	57
Gráfico 12 - Respostas relativas à afirmação n.º 17.....	57
Gráfico 13 - Respostas relativas à afirmação n.º 19.....	59
Gráfico 14 - Respostas relativas à afirmação n.º 20.....	59
Gráfico 15 - Respostas relativas à afirmação n.º 22.....	61
Gráfico 16 - Respostas relativas à afirmação n.º 23.....	62
Gráfico 17 - Respostas relativas à afirmação n.º 24.....	62
Gráfico 18 - Respostas relativas à afirmação n.º 25.....	63
Gráfico 19 - Respostas relativas à afirmação n.º 26.....	64
Gráfico 20 - Respostas relativas à afirmação n.º 27.....	64

Introdução

Nos dias de hoje, tendo em conta que o mercado e as organizações empresariais estão em persistente evolução, adaptação às alterações do meio envolvente, ao risco e à incerteza, para além dos diversos desafios que sentem e já sentiam, nomeadamente, com o crescimento das transações organizacionais quer em volume quer em complexidade, vêm os seus empreendimentos a serem conduzidos por ambientes de negócios extremamente regulamentados. Todos estes desafios que sentiam e continuam a sentir, duplicam-se através do panorama e efeitos consequentes da pandemia COVID-19. Este último impacto não só tem dificultado o trabalho das organizações como tem afetado à priori o trabalho do auditor, quando por exemplo, o cliente auditado não permite a presença dos auditores na entidade no decorrer de um trabalho de auditoria.

O vírus COVID-19, para além de ser uma emergência de saúde pública mundial, é económica também. A sua disseminação a nível global levou a que a Organização Mundial da Saúde decretasse situação pandémica, conduzindo vários países, incluindo Portugal, a impor o confinamento geral da população, o que estagnou diversos sectores económicos e, consequentemente, a economia desses países. Os seus impactos económicos têm-se demonstrado bem claros em diversos setores de atividade, tais como nas vendas a retalho tradicional, restauração e bares, transportes, turismo e entretenimento. Mundialmente, foram e estão a ser tomadas disposições de emergência numa tentativa de apoiar indivíduos, empresas e qualquer outra pessoa.

A implementação de medidas de contenção para parar a pandemia COVID-19 fez com que vários setores laborais, exemplos referidos acima, se ressentissem severamente, através da necessidade de alterar ou parar a sua forma de funcionamento. Claramente, este vírus trouxe consigo um enorme impacto na forma como o mundo funciona e no futuro funcionará.

Por sua vez, relativamente ao trabalho em auditoria, a alteração das metas a atingir e expectativas da comunidade trouxe consigo diversas controvérsias relativas à natureza e âmbito das práticas de auditoria. Constantemente, são efetuadas inúmeras incriminações encaminhadas à profissão de auditoria, na medida em que para a sociedade os auditores fracassam na realização das suas funções, quando em título exemplificativo o desempenho traçado nas organizações não é alcançado ou então quando os auditores não descobrem a presença de fraudes ou erros graves. As diferentes perceções entre auditores e demais interessados da informação têm resultado em diferenças de expectativas em auditoria, ou como são universalmente conhecidas, “*expectation gap in audit*”.

O objetivo principal da presente investigação é analisar a percepção que diferentes interlocutores, desde a gestão de topo, profissionais de contabilidade e de auditoria, *stakeholders* e restante público em geral, têm acerca do trabalho de auditoria. Por conseguinte pretende-se analisar até que ponto os efeitos do surto COVID-19 afetam as funções da auditoria, nomeadamente os efeitos nocivos da distância regulamentar imposta.

Para isso, a fim de se perceber determinadas definições, evoluções históricas, e a forma como os auditores trabalham e são vistos pela sociedade em geral, foram realizadas diversas investigações em livros, legislação, artigos, revistas, páginas *web* e jornais académicos.

A presente investigação encontra-se dividida em quatro capítulos. No Capítulo I é realizada uma abordagem teórica ao tema, onde são relatados e esclarecidos os conceitos subjacentes, evoluções históricas, tipos existentes de auditorias, funções desempenhadas e fatores que influenciam o *expectation gap* e as formas de o mitigar.

No Capítulo II, encontra-se narrada a metodologia de investigação, onde é definida a justificação da opção metodológica, hipóteses de análise e relação entre elas, as questões de investigação e questões do questionário, modelo de análise e o instrumento utilizado para a recolha de dados.

O Capítulo III, refere-se à parte prática, ou seja, ao estudo empírico, onde consta a apresentação e análise dos dados obtidos, bem como a caracterização da amostra realizada e a interpretação dos resultados obtidos.

Por fim, são apresentadas as Conclusões desta investigação.

Capítulo I – Revisão da Literatura

1. Auditoria – Enquadramento

1.1 Breve evolução histórica e conceito de Auditoria

A palavra “auditoria” provém da palavra latina “*audire*”, que significa ouvir ou escutar e do verbo “*to audit*” que se pode traduzir por examinar, fiscalizar ou certificar.

A auditoria é anterior à era cristã (Hayes *et al.*, 2005). Antropólogos encontraram registos de atividade de auditoria que remontam ao início da era babilónica, por volta do ano 3.000 antes de Cristo (A.C.). Na China antiga, Grécia e Roma verificava-se também a presença da atividade de auditoria. Em Roma esta atividade centrava-se na cobrança de impostos e no controlo de armazéns. Por contrapartida na China antiga e no Egipto os auditores supervisionavam as contas do Imperador chinês e do Faraó egípcio. Os faraós egípcios tinham em cada armazém real dois auditores, um responsável por contar os bens aquando da entrada e outro responsável por contar os bens após serem armazenados.

A prática da auditoria moderna remonta à Revolução Industrial. Em 1853, foi fundada a Sociedade de Contabilistas em Edimburgo. Após este acontecimento, vários outros institutos surgiram na Grã-Bretanha, fundindo-se em 1880 o *Institute of Chartered Accountants* em Inglaterra e no País de Gales. Este instituto foi um predecessor de institutos que surgiram em todo o mundo ocidental no final do século XIX.

A ocorrência e o constante crescimento de diversos escândalos financeiros (por exemplo, *City of Glasgow Bank* em 1883) levaram a um desenvolvimento da profissão de auditoria e da regulamentação, fazendo com que em 1917, fosse emitido o primeiro documento técnico de auditoria nos Estados Unidos da América (EUA).

Os auditores financeiros têm um vasto historial de preocupação com a deteção de relatórios financeiros fraudulentos (Pincus, 1989). Durante a história da auditoria, a deteção de fraudes era o único objetivo e preocupação de uma auditoria financeira. Em meados do ano de 1900, à medida que as empresas se tornavam cada vez mais complexas após a Revolução Industrial, conforme referido anteriormente, os auditores começaram a preocupar-se por conseguinte com a existência de um possível erro involuntário. Enquanto a deteção de fraudes era ainda um tema importante, o trabalho de auditoria começou a expandir-se de forma a abranger a ausência de erro ou omissão material, e escolha de princípios contabilísticos apropriados.

À medida que as atividades comerciais cresciam em tamanho, âmbito, e complexidade, no mesmo ritmo surgia uma necessidade crítica de uma função de garantia separada que verificasse a informação utilizada (contabilidade) para a tomada de decisão pela direção. Os órgãos de gestão sentiam necessidade de meios para avaliar não só a eficiência do trabalho realizado para a entidade, mas também a honestidade dos seus empregados (Ramamoorti, 2003).

Pincus (1989) explicou que os auditores começaram a basear cada vez mais as suas conclusões na verificação de uma amostra de transações financeiras, ao invés de uma amostra de 100% dos registos do cliente. Para garantir a confiança na auditoria com base em testes foi necessário determinar a natureza e a extensão desses testes indispensáveis ao trabalho de auditoria. Posto isto, os auditores começaram a prestar mais atenção na avaliação do risco de ocorrência de erros ou omissões significativas na área financeira. A avaliação realizada pelos auditores foi efetuada através da análise dos controlos internos de uma empresa bem como as políticas e procedimentos da empresa concebidos para salvaguardar os ativos e ajudar a garantir a exatidão e fiabilidade da informação financeira. A crescente dependência da amostragem e da avaliação dos riscos de controlo levou a uma ênfase crescente na imparcialidade da apresentação do objetivo de auditoria e um juízo sobre o objetivo de deteção de fraudes. Os auditores começaram desta forma a descartar qualquer responsabilidade da auditoria na deteção de fraude.

Mais tarde, em 2002, na sequência dos sucessivos escândalos e fraudes que, na época, atingiram grandes corporações nos EUA, escândalos estes como a Enron, Arthur Andersen e a WorldCom no EUA e na Europa a Parmalat, Vivendi Universal e a Ahold, nasceu assim, a *Sarbanes Oxley Act* (SOX), por iniciativa de Paul Sarbanes e de Michael Garver Oxley. A SOX impôs muitas mudanças nas empresas cotadas e na profissão contabilística, assim como estabeleceu garantias sobre as práticas e operações de controlo interno, bem como a qualidade dos relatórios financeiros serem da responsabilidade quer da direção quer dos auditores (Byrnes *et al.*, 2018). Além disso, a SOX levou a disciplina contabilística a dedicar mais atenção ao combate à fraude durante a realização de uma auditoria. Esta lei tem o propósito de reconstruir a confiança nos mercados. Um dos seus importantes princípios, está na independência dos auditores e do Comité de Auditoria. A SOX determina a criação e o papel da *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB), órgão este responsável por supervisionar e desenvolver as normas para os processos de auditoria das empresas.

Crepaldi (2010) esclarece que a responsabilidade primária na prevenção e deteção de fraudes e erros é da administração.

À luz da *International Standards on Auditing* (ISA) 200, o objetivo de uma auditoria é o de aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras. Para isso, é necessária a

opinião do auditor sobre se as demonstrações financeiras estão apresentadas de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, ou dão uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com o referencial aplicado.

Crepaldi (2010), acrescenta que um auditor no decorrer dos seus trabalhos, ao detetar erros relevantes ou fraudes, deve comunicar à administração da entidade, sugerindo medidas corretivas. Este autor define a fraude como o ato intencional de omissão ou manipulação de transações e operações, informações, adulteração de documentos, relatórios, registos, demonstrações financeiras, quer em termos físicos quer em termos monetários.

Alguns auditores são da opinião que os termos "apresentam de forma apropriada" e "visão verdadeira e apropriada" não são equivalentes. Acreditam que "apresentar de forma apropriada", significa de acordo com as leis e regulamentos enquanto "verdadeiro e apropriado", abrange a possibilidade de se desviar da lei e regulamentação quando esse desvio proporciona uma visão "verdadeira" (Hayes *et al.*, 2005). Desta forma, uma auditoria é um processo sistemático de obtenção e avaliação objetiva de provas referentes a afirmações acerca de ações e acontecimentos económicos para determinar o grau de correspondência entre estas afirmações e critérios estabelecidos, bem como a comunicação dos resultados aos utilizadores interessados.

Embora a definição de auditoria seja multidimensional, arcando atualmente inúmeras combinações de acordo com os objetivos a que esta se destina, Taborda (2015) afirma que de um modo geral, a auditoria consiste num processo de julgamento profissional assente na recolha e análise de evidências apropriadas e suficientes com vista a fundamentarem a opinião do auditor sobre a conformidade entre determinados procedimentos e um quadro de referência definido previamente. Consequentemente, como limitação intrínseca o risco de auditoria aparece com o processo de julgamento.

1.2 Tipos de Auditoria

Hayes *et al.* (2005) refere que habitualmente as auditorias são classificadas em três tipos:

- Auditoria a demonstrações financeiras;
- Auditoria operacional, e;
- *Compliance audit.*

As auditorias às demonstrações financeiras têm como objetivo o exame às demonstrações financeiras a fim de determinar se estas dão uma imagem verdadeira e justa e se estão em conformidade com os critérios especificados. Os critérios podem ser Normas Internacionais de Relato Financeiro (IFRS), Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites (GAAP) como nos EUA, leis nacionais das empresas como na Europa do Norte, ou o código fiscal na América do Sul.

Uma auditoria operacional é um estudo a uma determinada unidade de uma organização com o objetivo de medir o seu desempenho. As auditorias operacionais analisam a totalidade ou parte da organização, procedimentos operacionais para avaliar a eficácia e eficiência da operação. Crepaldi (2010) refere que é correto afirmar que uma auditoria operacional incide em todos os níveis de gestão sob o ponto de vista da economia, eficiência e eficácia nas suas fases de programação, execução e supervisão. Hayes *et al.* (2005) explica que a eficácia é uma forma de avaliar se uma organização atinge as suas metas e objetivos, por sua vez, a eficiência demonstra até que ponto uma organização utiliza os seus recursos para atingir os seus objetivos.

Este tipo de auditoria não se limita à contabilidade, na medida em que podem incluir a avaliação da estrutura organizacional, *marketing*, métodos de produção, operações informáticas ou qualquer outra área que a organização considere necessária a sua avaliação, resultando em recomendações efetuadas à direção com o objetivo de melhorar as operações existentes.

Uma *compliance audit* é uma revisão dos procedimentos de uma organização para determinar se esta segue esses procedimentos, regras ou regulamentos estabelecidos. Esta auditoria mede a conformidade de uma entidade através de critérios, e a sua realização está dependente da existência de dados verificáveis e de critérios ou normas reconhecidas, tais como leis estabelecidas e regulamentos, ou políticas e procedimentos de uma organização. Hayes *et al.* (2005) refere que um exemplo de uma *compliance audit* é uma auditoria a um banco para determinar se este está em conformidade com os requisitos do capital de reserva. Outro exemplo será uma auditoria ao departamento de contabilidade de uma organização a fim de determinar se este está a seguir os procedimentos prescritos pelo *controller* da empresa. Os resultados destas auditorias, regra geral, são reportados à direção dentro da unidade organizacional a ser auditada.

Auditorias a demonstrações financeiras	Auditorias operacionais	Compliance audit
Analisar as demonstrações financeiras, determinar se dão uma imagem verdadeira e apropriada ou apresentam de forma apropriada a posição financeira, os resultados e os fluxos de caixa.	Estudo de uma unidade específica de uma organização com o objetivo de quantificar o seu desempenho.	Revisão dos procedimentos e performance financeira de uma organização para determinar se está a seguir os procedimentos, regras ou regulamentos específicos estabelecidos por uma autoridade superior.

Tabela 1 - Classificação de Auditoria

Fonte: Hayes *et al.* (2005)

Existem diferentes tipos de auditorias, sendo que existem dois grupos básicos de auditorias: a auditoria externa e a auditoria interna (Taborda, 2015). A auditoria externa e a auditoria interna têm um papel essencial na esfera empresarial. Têm campos de atuação próprios, contudo, apresentam pontos em comum, nomeadamente o contributo para a fiabilidade da informação (Silva & Inácio, 2013).

1.2.1 Auditoria Externa

Não existe uma definição consensual para a auditoria externa embora seja muito divulgada. Em um sentido amplo, a auditoria externa é efetuada por um profissional externo (sem relação com a empresa auditada), autónomo dos procedimentos e regras praticados pela entidade auditada (Taborda, 2015).

O *International Federation of Accountants* (IFAC) define a auditoria externa como uma verificação ou exame efetuado por um auditor dos documentos de prestação de contas com o intuito de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de forma a dar-lhes maior credibilidade.

Segundo o Glossário de termos e expressões empregues em matéria de auditoria externa das finanças públicas da INTOSAI, elaborado por Everard e Wolter, (1986,187), a Auditoria Externa é a “auditoria realizada por um organismo externo e independente da entidade controlada, tendo por objetivo, por um lado, emitir parecer sobre as contas e a situação financeira, a regularidade e a

legalidade das operações e/ou sobre a gestão financeira e, por outro, elaborar relatórios correspondentes”.

Conforme referido anteriormente, a finalidade desta auditoria é a de aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras. Para isso, o auditor emite uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável. Maioritariamente dos referenciais com finalidade geral, essa opinião incide sobre se as demonstrações financeiras estão apresentadas de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, ou dão uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com o referencial. Uma auditoria orientada com base na ISA e os requisitos éticos relevantes permite ao auditor formar essa opinião (ISA 200, §3).

As demonstrações financeiras sujeitas a auditoria são as da entidade, preparadas pela respetiva gerência com a supervisão dos encarregados da governação. A auditoria de demonstrações financeiras não descarta a gerência ou os encarregados da governação das suas responsabilidades (ISA 200, §4).

De forma a sustentar a opinião do auditor, as ISA impõem que se obtenha garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorções materiais, quer devido a fraude quer a erro. A garantia razoável de fiabilidade é um nível elevado de garantia e consegue-se assim que o auditor obtém prova de auditoria suficiente e apropriada para reduzir o risco de auditoria (i.e., o risco de o auditor expressar uma opinião não apropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas) para um nível aceitavelmente baixo. A ISA 200, §5, descreve que *“a garantia razoável de fiabilidade não é uma garantia de fiabilidade absoluta, porque uma auditoria tem limitações inerentes que resultam de a maior parte da prova de auditoria de que o auditor extrai as suas conclusões e em que baseia a sua opinião ser persuasiva e não conclusiva”*.

O parágrafo 11 da referida ISA, refere que *“ao conduzir uma auditoria de demonstrações financeiras, os objetivos gerais do auditor são:*

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

É superior o risco de o auditor não detetar uma distorção material devido a fraude do que o risco de não detetar uma distorção material devido a erro, uma vez que a fraude pode envolver conluio, omissões intencionais, falsificação, falsas declarações ou sobreposição ao controlo interno. O auditor no decurso de um trabalho de auditoria às demonstrações financeiras, obtém uma compreensão do controlo interno relevante para a auditoria com o intuito de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da Entidade.

A opinião do auditor é comum a todas as auditorias de demonstrações financeiras. Assim, a opinião do auditor não garante, por exemplo, a viabilidade futura da entidade assim como não garante a eficiência ou eficácia com que a gerência conduziu os negócios da entidade (ISA 200, §A1). As conclusões do auditor são baseadas na prova de auditoria obtida até à data do relatório de auditoria.

1.2.2 Auditoria Interna

Pela definição do *Institute of Internal Auditors (IIA)*, “a Auditoria Interna é uma função de avaliação independente, estabelecida na organização para examinar e avaliar as suas atividades, como um serviço para a organização. O objetivo da Auditoria Interna é apoiar os membros da organização no desempenho eficaz das suas responsabilidades. Com este fim, a Auditoria Interna fornece-lhes análises, avaliações, recomendações, conselhos, e informação concernente às atividades revistas. O objetivo da auditoria inclui a promoção de um controlo eficaz a um custo razoável”.

Atualmente, o IIA define a auditoria interna como “uma atividade independente, de garantia objetiva e consultoria, estabelecida para acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. Apoia uma organização a atingir os seus objetivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada de avaliação e melhoria da eficácia na gestão do risco, controlo e processos de *governance*”.

Bronchetti (2017) baseou-se na definição do IIA para explicar que a auditoria interna é uma atividade independente e objetiva de avaliação (*assurance*) e de consultoria, delineada para acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. Esta auditoria auxilia a organização de forma a esta atingir os seus objetivos a partir da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e aperfeiçoar a eficácia dos processos de gestão de riscos, controlos e governação e é parte essencial do sistema global de controlo interno.

A auditoria interna tem assim a finalidade de determinar se a informação de gestão é confiável, se as políticas e os procedimentos aceitáveis estão a ser seguidos, se as normas instituídas são cumpridas, se os recursos estão salvaguardados e são usados de forma eficiente económica, se as missões delineadas estão a ser efetivamente cumpridas, e se os objetivos da organização estão a ser corretamente executados.

Com esta definição é pretendido englobar o leque total das atividades de auditoria interna assim como divulgadas pelo IIA nas suas Normas para a Prática da Auditoria Interna:

- Analisa a confiança e integridade da informação operacional e financeira e a forma como essa informação é identificada, medida, classificada e relatada.
- Analisa o cumprimento das políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos. O auditor interno deve ainda determinar se essas regras e regulamentos são aceitáveis. Ou seja, pretende-se que para além de fazer coisas corretamente, todas as coisas corretas sejam feitas.
- Verifica se os ativos e todos os recursos são usados da forma mais eficiente e económica. Isto inclui a verificação da salvaguarda dos ativos e da sua existência.
- Responsável por determinar se os resultados das operações são consistentes com as metas e os objetivos instituídos e se as operações estão a ser cumpridas conforme previsto.

As áreas de atuação e os serviços prestados pelos auditores internos passam pela (Cravo & Torga, 2020):

- Produção;
- Gestão de utilizadores;
- Rendimentos e contas a receber;
- Pagamentos e contas a pagar;
- Recursos humanos;
- Compras;
- Meios financeiros líquidos;
- Existências;
- Ativos fixos tangíveis;
- Sistemas de informação.

Poderão ainda, ser realizados serviços de avaliação, assessoria e serviços especiais de investigação.

O IIA refere que um dos grandes desafios que todas as organizações enfrentam está em garantir uma gestão de riscos eficiente e eficaz, isto é, políticas e processos criados para alavancar ou mitigar os riscos em prol da organização. A auditoria interna presta serviços de avaliação como parte de sua função de proteger e melhorar o valor organizacional, e para que esta funcione nos níveis mais altos, deve ter um mandato claramente definido e articulado pelo corpo administrativo e pela gestão. A forma mais fácil de o alcançar é através de um estatuto de auditoria interna bem desenvolvido. Este estatuto serve para a organização como um modelo de como a auditoria interna irá trabalhar e ajuda o corpo administrativo a sinalizar de uma forma clara o valor que atribui à independência da auditoria interna.

O estatuto referido é um documento formal aprovado pelo corpo administrativo e/ou comité de auditoria (corpo administrativo) e acordado pela gestão. O IIA inúmera que é importante que o estatuto contenha no mínimo:

- ✓ “O propósito da auditoria interna dentro da organização,
- ✓ A autoridade da auditoria interna,
- ✓ A responsabilidade da auditoria interna, e
- ✓ A posição da auditoria interna dentro da organização”.

A missão da auditoria interna é a de “*aumentar e proteger o valor organizacional, fornecendo avaliação (assurance), assessoria (advisory) e conhecimento (insight) baseado em risco*” (IIA).

A *International Professional Practices Framework (IPPF)* é a estrutura conceitual que tem como função organizar as orientações oficiais publicadas pelo IIA. O IIA partilha com todos os profissionais de auditoria interna mundialmente orientações oficiais organizadas na IPPF de carácter obrigatório e recomendações. Face a isto, espera-se que os trabalhos sejam realizados em conformidade com o manual de auditoria interna conjuntamente com as normas e práticas geralmente aceites (Cravo & Torga, 2020).

Os mesmos autores explicam que os auditores internos deverão aplicar e respeitar os seguintes princípios:

- ✓ Integridade,
- ✓ Objetividade,
- ✓ Confidencialidade, e
- ✓ Competência.

1.2.3 Auditoria Externa versus Auditoria Interna

A primordial diferença que separa estas duas auditorias está na natureza da relação contratual entre os profissionais que executam o trabalho de auditoria e a entidade, onde, conforme referido anteriormente a auditoria externa é realizada por um profissional externo, autónomo dos procedimentos e regras praticados pela entidade auditada (Taborda, 2015).

Silva & Inácio (2013) defendem que a auditoria interna poderá tornar-se numa ferramenta vantajosa para a auditoria externa na medida em que ao aceitar e utilizar o trabalho que o auditor interno realiza no decorrer do ano, o auditor externo conseguirá beneficiar do conhecimento que aquele possui da empresa em questão, diminuir a realização de determinados procedimentos de auditoria, como o tempo despendido.

Wittington e Winters (1990) declararam que os auditores internos podem oferecer prova de auditoria referente a diversas contas do Balanço ou classes de transações e à eficácia operacional das políticas e procedimentos de controlo da entidade. Schneider (2009) acrescentou que os auditores externos ao confiarem no trabalho da auditoria interna podem evitar a repetição de determinados procedimentos de auditoria uma vez que os auditores internos têm um conhecimento mais profundo do negócio, dos procedimentos e das políticas da entidade auditada. No entanto, o autor refere que é importante que os auditores externos mantenham a postura de independência que lhes é exigida (Silva & Inácio, 2013).

Torna-se muito importante que os auditores externos preservem a sua independência e efetuem uma avaliação apropriada do trabalho do auditor interno que lhes possibilite decidir sobre a utilização, ou não, do trabalho do auditor interno e, optando por utilizar esse trabalho, defina, por conseguinte, o nível de confiança a depositar nesse trabalho ou até que ponto podem utilizar esse trabalho. À luz da ISA 610, §11, para que possam aproveitar o trabalho realizado pelos auditores internos, os auditores externos, devem avaliá-lo e executar procedimentos com o intuito de determinarem o seu nível de adequação. A ISA 610, §13 define os objetivos do auditor externo quando a entidade tem uma função de auditoria interna e o auditor externo pretende utilizar o trabalho dessa função para modificar a natureza, ou diminuir a extensão, dos procedimentos de auditoria a serem efetuados pelo auditor externo, ou para usar os auditores internos para prestar assistência direta (uso de auditores internos para realizarem procedimentos de auditoria sob a direção, supervisão e revisão do auditor externo) passa por definir em que contextos, em que áreas e até que ponto pode utilizar o trabalho da auditoria interna ou os auditores internos para prestarem assistência direta. Uma vez tomada essa decisão, deve determinar

se esse trabalho é adequado para as finalidades da auditoria, se usar os auditores internos para prestarem assistência direta, para dirigir, supervisionar e rever o trabalho de forma apropriada.

Deste modo, “*auditores internos e externos têm forças diferentes que se combinam para aumentar a eficácia das auditorias*” (Silva & Inácio, 2013).

	<i>Auditoria Externa</i>	<i>Auditoria Interna</i>
Referências	1. Normas e Princípios Contabilísticos	1. Objetivos, riscos e controlos 2. <i>Best practices (benchmarking)</i>
Objetivos	1. Certificar os saldos das contas 2. Certificar que as demonstrações financeiras refletem a verdadeira situação económica e financeira	1. Proteção do património 2. Fiabilidade da informação operacional e financeira 3. Eficácia e eficiência das operações 4. Conformidade com normas e regulamentos
Metodologia	1. Avaliação do controlo interno para o reporte financeiro por rubricas das demonstrações financeiras 2. Testes substantivos 3. Testes de conformidade	1. Levantamento analítico do controlo interno 2. Avaliação do controlo interno por processos/atividades 3. Testes substantivos/Desenho controlo interno 4. Testes de conformidade
Fases	1. Planeamento 2. Revisão preliminar 3. Avaliação dos <i>Internal Control over Financial Reporting</i> 4. Comprovação 5. Conclusões 6. Relatório 7. Certificação das demonstrações financeiras	1. Planeamento 2. Avaliação preliminar 3. Programa de trabalho 4. Trabalho de campo 5. Conclusões/recomendações 6. Relatório 7. <i>Follow-up</i>

Tabela 2 - Auditoria Externa vs Auditoria Interna

Fonte: Professor Carlos Mendes (ISCAP)

2. A Independência do Auditor

2.1 Conceito e problemática de independência dos auditores

Hayes, *et al.* (2005) começam por explicar que a independência do auditor em relação à entidade que está a auditar é um dos requisitos base para que a confiança do público na fiabilidade do relatório de auditoria se mantenha.

Complementa ainda que a independência acrescenta credibilidade ao relatório de auditoria do qual dependem investidores, credores, trabalhadores, governo e outros *stakeholders* a fim de tomarem decisões perante uma empresa. Os benefícios de salvaguardar a independência de um auditor estendem-se até à eficiência global dos mercados de capitais.

Mundialmente, as normas sobre a independência dos auditores diferem em vários aspetos, tais como:

- a. Âmbito das pessoas a quem se devem aplicar as regras de independência;
- b. Tipo de relações financeiras, comerciais ou outras que um auditor possa ter com um cliente de auditoria;
- c. Tipo de serviços não relacionados com a auditoria que podem ou não ser prestados a um cliente de auditoria; e,
- d. Salvaguardas que devem ser utilizadas. A Comissão Europeia emitiu normas de independência a serem aplicadas em toda a União Europeia (UE). Os EUA promulgaram a SOX de 2002 que, descreve os requisitos de independência dos auditores americanos.

É crucial que “*no exercício das suas funções, os Revisores Oficiais de Contas (ROC) e as sociedades de revisores oficiais de contas, bem como quaisquer pessoas singulares em posição de influenciar direta ou indiretamente o resultado da revisão legal ou voluntária de contas, devem ser independentes relativamente à entidade auditada e não devem participar na tomada de decisões dessa entidade*”, conforme disposto no artigo n.º 71º da Lei 140/2015, de 7 de setembro, que aprova o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC). Para isso, é importante que tomem todas as medidas adequadas para garantir que, no exercício das suas funções, não será afetada a sua independência motivada por conflitos de interesses existentes ou possíveis nem por relações comerciais ou outras relações diretas ou indiretas que os envolvam.

Aquando da realização de uma revisão legal das contas, os Estados-Membros devem garantir que o ROC e/ou a sociedade de revisores oficiais de contas sejam independentes face à entidade auditada e não se encontrem envolvidos nas decisões dessa entidade (artigo n.º 22º da Diretiva 2006/43/CE, de 17 de Maio).

Quando se verifique uma ameaça de auto-revisão, interesse próprio, familiaridade, representação, ou intimidação produzida por relações financeiras, comerciais, pessoais, de trabalho ou outras entre o ROC ou a sociedade de revisores oficiais de contas, a sua rede ou qualquer pessoa singular em posição de influenciar o resultado da revisão legal das contas, e a entidade auditada, o ROC e as sociedades de revisores oficiais de contas não podem realizar uma revisão legal ou voluntária de contas.

O ROC ou a sociedade de revisores oficiais de contas antes de aceitar ou continuar um trabalho de revisão ou auditoria, deve avaliar e documentar o seguinte (artigo 73º da Lei 140/2015, de 7 de setembro):

- a) Se preenche os requisitos legais de independência;
- b) Se subsistem ameaças à sua independência, assim como as salvaguardas aplicadas para mitigar essas ameaças;
- c) Se possui meios humanos habilitados, tempo e recursos necessários a fim de executar a auditoria de forma apropriada; e,
- d) Tratando-se de uma sociedade de revisores oficiais de contas, se o sócio principal responsável pela auditoria está aprovado como ROC no Estado Membro que exige a revisão legal das contas.

O capítulo 4 do Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, expõe que a independência compreende:

- a. Independência da mente: alusivo ao estado mental que consente a elaboração de uma opinião livre de influências que coloquem em causa o julgamento profissional, admitindo por este meio que um profissional atue com integridade e tenha objetividade e ceticismo profissional.
- b. Independência na aparência - evitar factos e circunstâncias tão consideráveis que um terceiro informado e razoável, pressupondo todos os factos e circunstâncias específicos, seria levado a concluir que a integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional de uma entidade, ou de um membro da equipa, tenham sido comprometidos.

A secção 2 do capítulo 4 do Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas expõe que deve ser avaliada a importância da ameaça e por conseguinte, aplicadas as salvaguardas precisas para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável. Exemplos de tais salvaguardas abrangem, o

membro íntimo da família alienar, logo que possível, o interesse financeiro ou afastar o profissional da equipa de trabalho.

Conforme se pode ler na Diretiva 2006/43/CE, de 17 de Maio, o ROC ou a sociedade de revisores oficiais de contas deverão ser nomeados pela assembleia geral de acionistas ou membros da entidade examinada. Com o objetivo de proteger a independência do ROC, é pertinente que a destituição seja apenas praticável mediante justificação válida para tal e se esta for comunicada à autoridade ou autoridades responsáveis pela supervisão pública.

2.2 Ameaças à independência e salvaguardas

Existe um vasto leque de ameaças à independência, nomeadamente:

- Conflitos de interesses existentes ou potenciais;
- Relações comerciais, de trabalho ou outras;
- Auto revisão;
- Interesse pessoal;
- Interesse económico material e direto;
- Transacionar instrumentos financeiros da auditada; e,
- Solicitar e/ou aceitar ofertas pecuniárias ou outras.

Todas estas ameaças e as demais existentes relevantes, que possam comprometer a sua independência, devem ser registadas nos documentos de trabalho da auditoria assim como as medidas de salvaguarda aplicadas para as mitigar, conforme disposto no artigo 71º n.º 6 da Lei 140/2015, de 7 de setembro.

Na secção 2 do capítulo 4 do Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas refere que deter um interesse financeiro num cliente possibilita a criação de uma ameaça de interesse pessoal. A existência e significado de qualquer ameaça criada dependem, nomeadamente, da função da pessoa que detém o interesse financeiro; do facto de o interesse financeiro ser direto ou indireto; e da materialidade do interesse financeiro.

Por sua vez, um empréstimo, ou uma garantia de um empréstimo, atribuído a um membro da equipa, a um membro íntimo da família ou à entidade, por um cliente quer seja ele um banco, uma instituição similar, possibilita a criação de uma ameaça à independência. Se o empréstimo ou garantia

não for realizado mediante procedimentos, termos e condições normais dos empréstimos, poderá ser criada uma ameaça de interesse pessoal tão considerável que nenhuma salvaguarda reduzirão a ameaça a um nível aceitável (Secção 3 do capítulo 4 do referido código).

Na secção 4, pode ler-se que um relacionamento empresarial próximo entre uma entidade, um membro da equipa de trabalho ou um membro íntimo da família e o cliente ou a gerência, procedente de uma relação comercial ou interesse financeiro comum, pode criar ameaças de interesse pessoal ou de intimidação.

As relações afetivas entre um membro da equipa de trabalho e um diretor ou quadro superior ou determinados trabalhadores (dependendo da sua função) do cliente podem originar ameaças de interesse pessoal, familiaridade ou intimidação. A existência e importância dessas ameaças estarão dependentes de uma diversidade de circunstâncias, abrangendo as responsabilidades na equipa de trabalho, a função do membro da família ou de outro indivíduo no cliente e a intimidade da relação.

Na secção 6 refere que as ameaças de familiaridade ou intimidação podem surgir quando um administrador, gerente, quadro superior do cliente ou um empregado numa posição de exercer influência significativa sobre a preparação dos registos contabilísticos ou das demonstrações financeiras do cliente através das quais a entidade vai manifestar uma opinião, tiver sido membro da equipa de trabalho ou sócio da entidade.

Por sua vez, na secção 7 é mencionado que as ameaças de interesse pessoal, auto-revisão ou familiaridade surgirão se um membro da equipa de trabalho tiver sido administrador, gerente, quadro superior ou trabalhador do cliente. Um exemplo disso seria se o caso se um membro da equipa de trabalho tivesse de avaliar elementos das demonstrações financeiras face às quais tivesse elaborado os registos contabilísticos no decorrer da prestação do serviço do cliente.

A fim de eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável, é necessário avaliar a importância das ameaças e posteriormente aplicadas as salvaguardas necessárias.

Na secção 8, são expostas a título exemplificativo as seguintes salvaguardas:

- Rotação dos profissionais com funções de responsabilidade superior na equipa de trabalho;
- Denominação de um auditor que em tempos não tenha integrado a equipa de trabalho a fim de rever o trabalho dos profissionais com cargos de responsabilidade maior; e,
- Controlos recorrentes da qualidade do trabalho realizados por profissionais com experiência significativa e que não tenham tido envolvimento profissional no trabalho.

Nas Entidades de Interesse Público (EIPs) o exercício de funções de auditoria pelo sócio responsável pela orientação e realização da auditoria tem o limite máximo de sete anos a contar da data da sua designação. A sua renovação é possível desde que decorrido um período mínimo de dois anos.

No artigo n.º 71º, n.º 11, alínea b), da Lei 140/2015, de 7 de setembro pode ler-se que estamos perante “Risco de interesse pessoal” e “Risco de auto-revisão”, quando:

- Risco de interesse pessoal: *“A independência do revisor oficial de contas ou da sociedade de revisores oficiais de contas possa ser ameaçada por um interesse financeiro próprio ou por um conflito de interesses pessoais de outra natureza, designadamente, em virtude de uma participação financeira direta ou indireta no cliente ou de uma dependência excessiva dos honorários a pagar pelo cliente pela revisão legal das contas ou por outros serviços”*,
- Risco de auto-revisão: *“Um revisor oficial de contas, uma sociedade de revisores oficiais de contas, uma entidade da sua rede ou um seu sócio, gestor ou trabalhador participa na elaboração dos registos contabilísticos ou das contas do cliente da revisão legal das contas”*.

O Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas continua e refere que estamos perante “Risco de representação”, “Risco de familiaridade” e “Risco de intimidação”, quando:

- Risco de representação: um auditor atua como representante de um cliente, defendendo a posição deste até que a sua objetividade venha a ficar comprometida;
- Risco de familiaridade: devido a um relacionamento íntimo ou prolongado com um cliente ou pessoa com cargo de responsabilidade no cliente, o auditor seja demasiado condescendente em relação aos seus interesses, ou demasiado acrítico em relação ao seu trabalho; e,
- Risco de intimidação: o auditor poder ser dissuadido em atuar objetivamente motivado por pressões reais ou veladas, nomeadamente tentativas para exercer influência indevida sobre si.

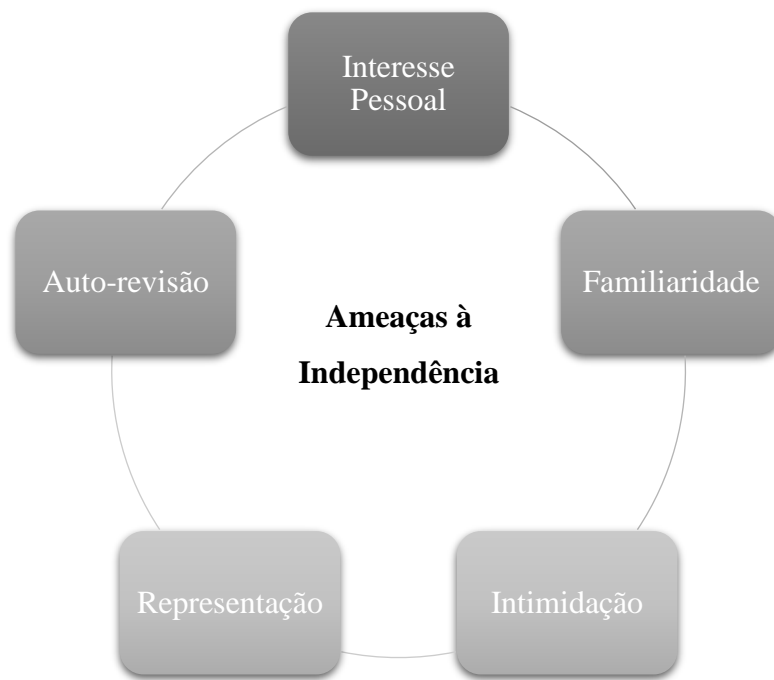


Figura 1 - Ameaças à Independência

Fonte: Elaboração Própria

Conforme referido anteriormente, as salvaguardas são ações que permitem eliminar ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável e em regra geral enquadram-se em duas grandes categorias:

1. Salvaguardas produzidas pela profissão, legislação ou regulação;
2. Salvaguardas instituídas no contexto do trabalho.

A melhor forma de tratar as ameaças consideradas em um nível não aceitável é o auditor exercer julgamento profissional, aplicando salvaguardas para eliminar a ameaça ou reduzi-la a um nível aceitável, rejeitando o trabalho ou renunciando ao mandato.

Embora, não sendo possível confiar exclusivamente em salvaguardas que o cliente tenha implementado, tendo em conta a natureza do trabalho, o auditor pode estar em condições de aceitar e confiar nessas salvaguardas.

No Anexo 2 do Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas são apresentados diversos exemplos de salvaguardas que, na sua existência, poderão anular as ameaças identificadas ou reduzi-las a um nível aceitável. Alguns desses exemplos são:

- Salvaguardas concebidas pela profissão, legislação ou regulação

- Requisitos de formação académica e experiência profissional para inscrição na lista dos ROC; e,
- Requisitos de contínua formação profissional.
- Salvaguardas criadas no contexto do trabalho – gerais
 - Liderança da entidade que forneça importância maior ao cumprimento dos princípios fundamentais; e,
 - Políticas e procedimentos para executar e examinar o controlo de qualidade nos trabalhos.
- Salvaguardas criadas no contexto do trabalho – específicas
 - Fazer intervir um auditor que não esteve relacionado no trabalho de não garantia de fiabilidade para rever o trabalho de não garantia de fiabilidade realizado ou aconselhar conforme necessário; e,
 - Assegurar a rotação dos profissionais com funções de maior responsabilidade na equipa de trabalho de garantia de fiabilidade.
- Salvaguardas estabelecidas nos sistemas e procedimentos do cliente
 - O cliente possui trabalhadores aptos e com experiência e antiguidade para tomar decisões de gestão; e,
 - O cliente implementou condutas internas que garantem escolhas objetivas na atribuição de trabalhos de não garantia de fiabilidade.

3. *Audit Expectation Gap*

3.1 Definição de *audit expectation gap*

Durante décadas, os profissionais de auditoria têm vindo a ser perturbados por acusações e controvérsias em diversas matérias. Matérias essas que se estendem desde a responsabilidade assumida pelos auditores ao seu papel na deteção de fraudes e erros. O desempenho dos auditores não está limitado a conferir a credibilidade financeira das empresas. Cada vez mais, assumem maiores responsabilidades legais, a que acresce um ambiente de aumento de nível nas expectativas dos utilizadores da informação financeira, com as quais o auditor é confrontado diariamente (Hardy, 2003).

A definição de *expectation gap* varia entre os diversos autores.

A primeira referência em relação ao *expectation gap* na auditoria remonta a Liggio (1974). Este autor definiu *expectation gap* como "a diferença entre os níveis de desempenho esperado conforme previsto pelo contabilista independente e pelo usuário das demonstrações financeiras".

Desde então, outras definições surgiram, "a diferença entre o que o público espera da profissão de auditoria e o que a profissão realmente oferece" (Jennings *et al.* 1993). Almeida (2005) partilha da mesma opinião, isto é, *expectation gap* em auditoria é a diferença entre o que o público e os utilizadores da informação financeira creem que são as responsabilidades dos auditores e as reais responsabilidades. Esta definição também é defendida por Lowe (1994) no seu estudo sobre o *expectation gap* no sistema jurídico.

A Comissão Cohen (*Commission on Auditors' Responsibilities*, 1978) estendeu esta definição ao considerar que pode existir uma lacuna entre o que o público espera ou precisa e o que os auditores podem e devem esperar fazer.

Este *gap* será menor quanto maior for a perceção que os terceiros têm de que o auditor é independente. Quanto mais independente, maior será a confiança no seu trabalho e opinião. A auditoria independente é um fator importante para reduzir a lacuna de expectativa de auditoria. Os utilizadores das demonstrações financeiras confiam no relatório de auditoria para tomar decisões de investimento (Irungu *et al.*, 2017). O mesmo autor, concluiu com o seu estudo que, os utilizadores das demonstrações

financeiras acreditam que a incapacidade dos auditores para detetar e prevenir fraudes se deve a conluíus com a gestão e falta de independência.

Monroe e Woodliff (1993) definiram a lacuna de expectativa de auditoria como a diferença nas crenças entre os auditores e o público sobre os deveres e responsabilidades assumidos pelos auditores e as mensagens transmitidas pelos relatórios de auditoria.

A sociedade em geral e os utilizadores da informação financeira defendem que os auditores devem assumir maior responsabilidade em diversos parâmetros. Alguns deles são a deteção e divulgação de fraudes e atos ilegais, melhorar a eficiência do processo de auditoria, privilegiar a procura de erros relevantes, divulgar aos utilizadores da informação mais informação acerca da natureza e resultados do processo de auditoria e comunicar mais claramente (Guy e Sullivan, 1988).

Al-Dhubaibi (2020) concluiu no seu estudo que existe um *gap* na expectativa entre auditores, preparadores e utilizadores das demonstrações financeiras no que diz respeito às responsabilidades dos auditores, em geral, e a sua responsabilidade pela deteção de fraudes em particular. Os resultados demonstraram que os auditores concordam que a função de uma auditoria independente reforça a veracidade, a objetividade e a fiabilidade das demonstrações financeiras. Sublinharam ainda, a importância da auditoria e afirmam que cada entidade empresarial deve ser auditada por um auditor externo independente, a fim de basear as suas decisões em informações fiáveis e objetivas. No entanto, as conclusões deste estudo mostraram que os preparadores e utilizadores da informação financeira atribuem mais responsabilidades aos auditores e esperam que os auditores executem funções que não são exigidas pelas normas de auditoria. No estudo de Al-Dhubaibi (2020), ambos os preparadores e utilizadores das demonstrações financeiras assumem que, através da prestação de relatórios de auditoria, os auditores garantem que as demonstrações financeiras auditadas são precisas e completamente isentas de declarações materiais intencionais ou não intencionais. A descoberta mais alerta deste estudo foi a perceção dos preparadores e utilizadores sobre a responsabilidade dos auditores pela deteção de fraudes e a assumida responsabilidade perante as partes afetadas por fraude ou fraude não detetada e subsequentemente descoberta nas demonstrações financeiras.

Também, Stirbu *et al.* (2009), concluiu no seu estudo que os resultados obtidos mostram que as perceções dos inquiridos sobre o objetivo de uma auditoria são incorretas, na medida em que colocam uma expectativa muito elevada sobre os deveres dos auditores em matéria de prevenção e deteção de fraudes. A ISA 200 apenas exige que os auditores formem uma opinião sobre a demonstração financeira, mas não sobre os esforços de prevenção e deteção da fraude da empresa.

A ISA 240 dá responsabilidade primária aos encarregados de governação da entidade e ao órgão de gestão, na prevenção e deteção de fraudes e erros, através da implementação e funcionamento contínuo de uma contabilidade adequada e sistemas de controlo interno. Tais sistemas reduzem, mas não excluem a ocorrência de fraude e erro. Stirbu *et al.* (2009) adianta que, em contrapartida, o auditor não é nem pode ser considerado o responsável pela prevenção da fraude e erro. Ao ser realizada uma auditoria anual pode ter um efeito dissuasor. O auditor deve por conseguinte, procurar provas de auditoria adequadas e suficientes de que qualquer fraude ou erro que possa ser material para as demonstrações financeiras não ocorreram. No entanto, ocorrendo, o auditor deve assegurar-se de que o efeito de fraude é devidamente refletido nas demonstrações financeiras ou o erro é corrigido. Devido às causas inerentes a uma auditoria, existe um risco inevitável de erros materiais nas demonstrações financeiras, resultantes de fraude ou (em menor grau) erro, podendo estes não serem detetados. Após a auditoria, existindo a descoberta de uma de fraude ou erro não mencionado no relatório de auditoria, o auditor só terá falhado se se verificar que os procedimentos de auditoria realizados não foram adequados dadas as circunstâncias.

Porter (1993) fez um estudo empírico onde aprofundou este conceito e define *expectation gap* como a diferença entre as funções que a sociedade espera que o auditor desempenhe e as funções que “razoavelmente” possam ser desempenhadas pelo auditor. Na opinião deste autor *expectation gap* encontra-se subdividido em duas grandes componentes:

- 1) *Reasonableness gap*: Diferença entre o que a sociedade espera que os auditores alcancem e o que os auditores podem razoavelmente esperar realizar
- 2) *Performance gap*: Diferença entre o que a sociedade pode razoavelmente esperar que os auditores realizem e o que os auditores devem realizar.

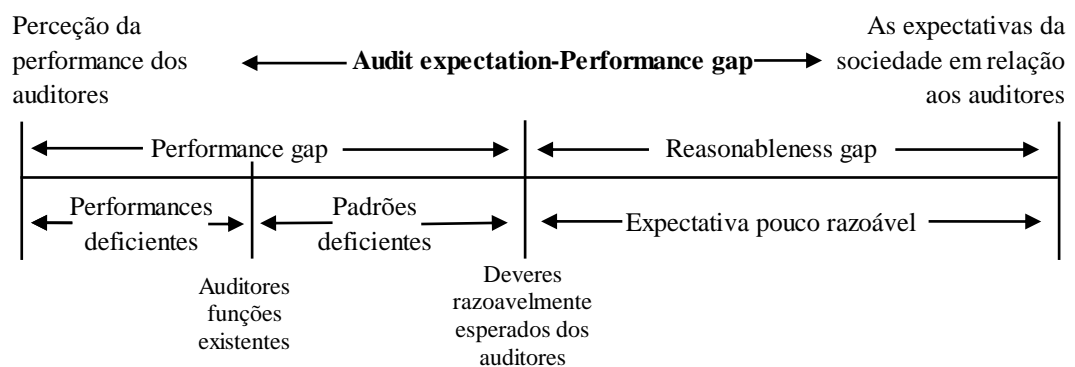


Figura 2 - Estrutura do conceito *audit expectation gap*

Adaptado: Porter (1993)

O *reasonableness gap* consiste em mal entendidos, expectativas elevadas, falta de comunicação, má interpretação e falta de conhecimento, por parte dos utilizadores da informação financeira (Porter, 1993).

Performance gap é dividido em *deficient performance* (compreende o *gap* entre os deveres que se pode esperar que sejam cumpridos pelos auditores e os deveres que realmente lhes são exigidos pela lei) e *deficient standards* (o *gap* entre o desempenho dos auditores, tal como é percebido pela sociedade e o padrão de desempenho esperado pelos auditores) (Porter, 1993).

Porter (1993) ainda acrescenta que os auditores são seres humanos, pelo que os seus comportamentos nem sempre vão de encontro às normas estabelecidas.

De acordo com Hassink *et al.* (2009), as *Reasonableness gaps* podem ser reduzidas ao esclarecer à sociedade o que pode ser razoavelmente esperado dos auditores. Expandir os padrões de auditoria com deveres que a sociedade espera que os auditores cumpram é uma maneira de colmatar a *deficient standards gap*, enquanto lacunas de *deficient performance* podem ser reduzidas com treino da profissão de auditoria e pela melhoria do controlo de qualidade da auditoria.

Ainda o mesmo autor, realizou um estudo onde afirma que os auditores aparentemente não demonstram estar muito conhecedores da sua obrigação profissional de investigar cada incidência de suspeita de fraude em todas as circunstâncias. No que se refere a gerentes de negócios e a bancários, estes têm a expectativa irracional de que os auditores são responsáveis por detetar fraude imaterial. Por isso, os gerentes de negócios e bancários eventualmente poderão necessitar de serem mais bem informados sobre o âmbito e as limitações inerentes à revisão legal de contas.

The Association of Chartered Certified Accountants (2019) define *expectation gap* em auditoria nos termos mais amplos possíveis como "diferença entre o que o público pensa que os auditores fazem e o que o público deseja que os auditores façam."

De acordo com o relatório desta associação *expectation gap* em auditoria divide-se em 3 subgrupos: *Knowledge gap*, *performance gap* e *evolution gap*.

Knowledge gap é a diferença entre o que o público pensa que os auditores fazem e o que os auditores realmente fazem. Isso reconhece que o público às vezes pode interpretar mal a auditoria. Um exemplo disso é até que ponto os auditores são responsáveis por evitar a falência de uma empresa.

Performance gap concentra-se em áreas onde os auditores não fazem o que as normas ou regulamentos de auditoria exigem. Isso pode ser devido a insuficiência na qualidade da auditoria, a complexidade de certas normas ou diferenças na interpretação dos padrões de auditoria. As empresas de auditoria são obrigadas a estabelecer processos para garantir a qualidade dos seus trabalhos. Como parte desses processos, os revisores de auditoria revistam regularmente os arquivos de trabalhos concluídos para averiguar se a qualidade está a ser alcançada.

Evolution gap existe nas áreas da auditoria onde há necessidade de evolução. Levando em consideração a demanda do público em geral, os avanços tecnológicos e como o processo geral de auditoria poderia ser aprimorado para agregar mais valor. Abordar as lacunas de conhecimento e desempenho é, no entanto, uma etapa importante para determinar o que precisa evoluir na auditoria. Isso ajudará a evitar o excesso de regulamentação e desenvolvimentos inadequados nos padrões de auditoria, quando os problemas reais podem ser a falta de conhecimento ou o baixo desempenho.

McEnroe e Martens (2001) conduziram um estudo que concluiu a realidade e atualidade do *expectation gap*. Existindo uma expectativa elevada em relação aos auditores, relativamente à segurança que a auditoria deve oferecer, no que diz respeito às opiniões emitidas nos relatórios, quanto a controlo interno, fraudes e atos ilegais.

Os resultados obtidos numa investigação de Nazri Fadzly & Ahmad (2004) revelaram evidências substanciais da *expectation* em questões relativas às responsabilidades do auditor. Um grande *gap* foi encontrado em relação às responsabilidades do auditor na deteção e prevenção de fraude, preparação de demonstrações financeiras, *accounting records* e controlo interno no âmbito da responsabilidade legal e culpabilidade do auditor numa falha comercial relacionada à fraude.

A mesma investigação sugere que as estratégias para superar o efeito adverso da *expectation gap* devem ter pelo menos quatro vertentes:

- 1) Melhoria da comunicação auditor-utilizadores (por meio do relatório de auditoria),
- 2) Aumento da estrutura de auditoria,
- 3) Fortalecimento da integridade do auditor, e
- 4) Educar os utilizadores sobre a natureza e as funções de auditoria.

Fulop, Tiron-Tudor, & Cordos (2019) afirmam que a profissão de auditor tem sido submetida a muitas impressões quanto às suas responsabilidades, principalmente porque o público tem expectativas que vão além das responsabilidades reais dos auditores. Responsabilidades estas estabelecidas pelas

normas e regulamentos. O artigo destes autores sustenta a ideia de que o nível de educação em auditoria também é um fator que contribui para diminuir o *expectation gap*, em particular as expectativas irracionais do público em relação ao auditor.

Uma vez identificado o *expectation gap*, deve-se compreender o *gap* em questão, quais os fatores que levam á sua existência e, assim que possível, corrigi-lo.

Impõe-se que a sociedade tenha o conhecimento exato das responsabilidades do auditor de modo a minimizar esta divergência de expectativas.

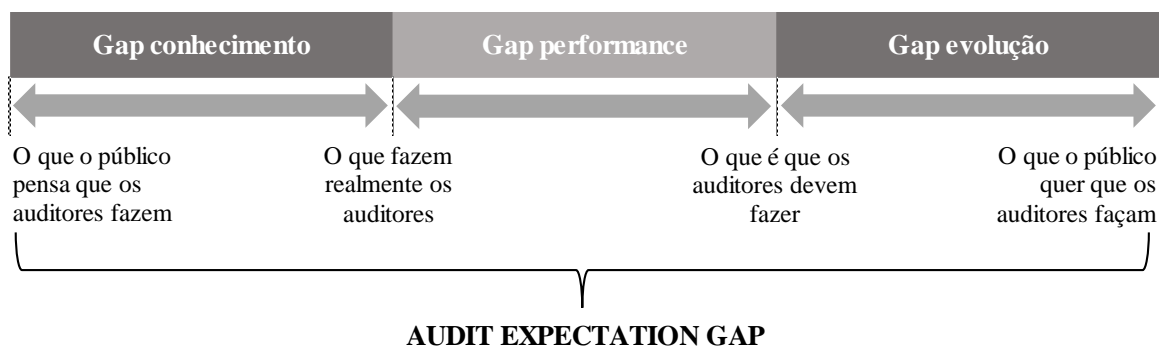


Figura 3 - *Expectation gap* em auditoria

Adaptado: *The Association of Chartered Certified Accountants* (2019)

3.2 Evolução histórica

Expectation gap é um tema que se destaca em qualquer debate sobre auditoria. Este tema pode dar a sensação de que a diferença de expectativas é um fenômeno relativamente novo, contudo, tem uma história longa e persistente.

Como mencionado anteriormente, as primeiras referências sobre este tema surgiram em 1974.

O cenário mudou drasticamente desde que a *expectation gap* em auditoria foi mencionada pela primeira vez, com uma série de escândalos corporativos que transformaram os relatórios financeiros, *corporate governance*, padrões de auditoria e a regulamentação de auditoria.

Em 1974, no sentido de se identificar se realmente existiam diferenças entre as expectativas dos utilizadores da informação financeira e o serviço que o auditor independente presta, o Instituto Americano de Contabilistas Públicos Certificados (AICPA) criou a *Cohen Commission*.

Essa comissão identificou que realmente existem diferenças de expectativas, e que apesar dos utilizadores não conhecerem bem o papel da auditoria, atribuem ao auditor algumas responsabilidades que a ele não competem.

Com o intuito de diminuir estas diferenças de expectativas, a *Cohen Commission*, em 1978, estabeleceu uma série de recomendações e sugestões aos auditores, conforme os que se descrevem:

- Reforçar o papel do auditor independente na Sociedade;
- Formar opinião acerca das demonstrações financeiras;
- Reportar a existência de incertezas nos Relatórios Financeiros;
- Clarificar quais as responsabilidades do auditor na deteção de fraudes;
- Estabelecer os limites do papel do auditor e sua extensão;
- Melhorar a comunicação entre o auditor e os utilizadores;
- Manter a independência dos auditores; e
- Preservar a qualidade da auditoria.

Na década de 1970, a "Grande Inflação" influenciou a confiança do público nos mercados de ações por quase uma década.

Então, no final da década de 1980, ocorreu um *crash* financeiro, que começou na Ásia e se espalhou sistematicamente pelos Estados Unidos e Europa. Essa quebra levou a um aumento na padronização da auditoria.

Menos de uma década depois, os Estados Unidos foram abalados por vários escândalos, incluindo o da WorldCom e da Enron. Como resultado, os EUA aprovaram a SOX para fornecer melhor proteção ao público em geral e aos acionistas, conforme explicado anteriormente.

A crise financeira global que se seguiu em 2007/2008 levou a mudanças de longo alcance nos padrões internacionais de relatório financeiro e auditoria.

A UE introduziu a legislação de reforma de auditoria em 2016, incluindo restrições a auditorias de EIPs, limitações a serviços de não auditoria que as entidades de auditoria podem fornecer, rotação obrigatória de entidades de auditoria e novos requisitos para os comités de auditoria revisarem a qualidade da auditoria. As alterações nas IFRS incluíram requisitos novos e mais rígidos para instrumentos financeiros, reconhecimento de receita, arrendamentos e seguros. Os entendidos nos

padrões de auditoria também responderam com novas propostas em áreas como relatórios de auditor, estimativas contabilísticas, gestão de qualidade, avaliação de riscos e muito mais.

Historicamente, o *expectation gap* pode ter sido usado por alguns na profissão para resistir à mudança, descrevendo a problemática como sendo consequência da falta de compreensão do público em vez de ser uma preocupação legítima.

A existência de uma lacuna de conhecimento não invalida as chamadas para que os auditores façam mais, nem explica ou justifica a lacuna de desempenho. Da mesma forma, pode ser tentador concluir que a persistência do conceito de uma lacuna de expectativa na auditoria ocorre porque nada mudou na auditoria em 45 anos. Como pode ser visto na análise acima, os relatórios financeiros, governação corporativa e auditoria são todos muito diferentes do que eram em 1974. O aumento dos requisitos impostos aos auditores pode, entretanto, ter sido acompanhado por aumentos nas expectativas do público sobre o que os auditores deveriam fazer.

Apesar das tentativas de mitigar o *expectation gap*, sempre que ocorre uma nova falha corporativa ele volta a estar presente.

O colapso da Carillion no Reino Unido desencadeou uma série de revisões da profissão de auditoria e da regulamentação, com o *expectation gap* sendo um foco principal.

Na Austrália, um relatório de 2019 da Comissão Parlamentar Conjunta de Corporações e Serviços Financeiros observou que “há uma série de lacunas de expectativa entre o que os investidores e o público esperam de gatekeepers, como auditores, e o que esses gatekeepers são legalmente obrigados a fazer, e o que suas funções envolvem na prática” (Parlamento da Austrália, 2019).

3.3 Fatores que influenciam o *audit expectation gap*

As diferenças que levam a manifestação do *expectation gap* derivam de várias incertezas que se instalam na sociedade. A literatura aponta alguns fatores que influenciam esta problemática.

Um deles é a estrutura do relatório de auditoria ser padronizado. A maioria dos utilizadores da informação financeira tem pouco conhecimento de auditoria e de contabilidade, tornando-se importante que os relatórios de auditoria sejam capazes de transmitir com clareza a informação apresentada porque será nesses relatórios de auditoria que se vão basear, conforme acredita Teck Lee e Azham (2008). A responsabilidade do auditor não ser explicada e a linguagem técnica são outros fatores que também

podem influenciar o *expectation gap*. A linguagem técnica tem influência uma vez que os utilizadores não estão familiarizados com a terminologia que se utiliza na escrita dos relatórios tendo assim dificuldades para retirar conclusões.

3.4 Como mitigar o *audit expectation gap*

Segundo o *The Association of Chartered Certified Accountants* (2019) todos os intervenientes ligados ao processo de auditoria, sejam eles reguladores, normalizadores, organismos profissionais de contabilidade, empresas de auditoria, comités de auditoria, investidores e governos, devem comprometer-se a informar o público de uma forma justa, equilibrada e compreensível sobre os regulamentos e normas de auditoria. Deste modo, é necessário que exista um amplo debate entre os intervenientes descritos acima sobre a forma como a profissão de auditoria deve evoluir para permanecer relevante e satisfazer as expectativas do público.

Lee *et al.* (2009) afirmam que através da redefinição do papel dos auditores é possível resolver o *expectation gap*.

Tal como salientado em *Banishing Bias in Audit Objectivity and the Value of Professional Scepticism* (ACCA 2017), por vezes a forma como as normas são escritas pode exacerbar o preconceito. Por essa razão é importante que os responsáveis pela elaboração das normas as elaborem as mais claras possíveis e evitem criar requisitos que possam originar demais julgamentos ou que sejam difíceis de implementar de uma forma objetiva (*The Association of Chartered Certified Accountants*, 2019).

De acordo com vários autores (Nair e Rittenberg, 1987) as perceções dos utilizadores sobre as responsabilidades relativas da gestão e dos auditores são alteradas com um relatório de auditoria alargado. Miller *et al.* (1990) reforçaram esta ideia, relatando que os bancários consideraram os relatórios de auditoria alargados mais úteis e fiáveis do que os curtos relatórios.

Em geral, estes estudos forneceram provas de que um relatório de auditoria expandido dá uma perspetiva mais clara da natureza e significado da auditoria, o que influencia as opiniões dos leitores.

Alguns investigadores afirmam que a educação influencia o *expectation gap*, tal como Teck Lee *et al.* (2009) refere, é importante que as instituições de ensino investiguem as causas do *gap* e trabalhem em conjunto para as colmatar, educando e informando os beneficiários de auditoria e o público em geral, sobre o papel e os objetivos da profissão de auditoria. Um estudo realizado por Serra *et al.* (2019),

demonstrou que de facto, a educação em auditoria tem um impacto no *audit expectation gap*, onde, estudaram o efeito da formação em Auditoria Financeira sobre os alunos da Licenciatura em Gestão Bancária e de Seguros e da Licenciatura em Contabilidade do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave.

Também, Stirbu *et al.* (2009), partilham a ideia de que a situação atual pode ser melhorada através de várias estratégias, sendo as duas mais prováveis de sucesso:

- i) educando os utilizadores sobre o papel e as reais obrigações dos auditores, através de uma melhor comunicação por parte dos auditores; e
- ii) alargando o âmbito da auditoria para satisfazer as expectativas do mercado.

Bailey *et al.* (1983) realizaram um estudo onde descobriram que utilizadores mais entendidos colocam menos responsabilidade nos auditores do que os utilizadores menos entendidos, o que implica que existe um *gap* maior entre auditores e utilizadores menos sofisticados. Epstein e Geiger (1994) reforçam esta ideia quando no seu estudo descobriram que os investidores mais instruídos (em relação a temas como contabilidade, finanças ou análise de investimento) exigem menos garantias por parte dos auditores. No mesmo artigo, os autores relatam que o *expectation gap* poderá ser eliminado através da crescente influência da opinião pública e de alterações nas normas de auditoria.

Num outro estudo, Monroe e Woodliff (1994) relataram que as diferenças de perceção entre os utilizadores sofisticados e os utilizadores de auditoria eram menores do que as dos utilizadores não sofisticados (em particular, acionistas e estudantes) e auditores. Mais uma vez, sugeriram a educação como um meio de aumentar o nível de sofisticação dos grupos de utilizadores, a fim de reduzir o *expectation gap* em auditoria.

Titard *et al.* (2004) sugerem a introdução nas faculdades e universidades de "educação em auditoria" de modo a reduzir os níveis de escândalos empresariais que são desmedidos em todo o mundo.

Como a auditoria tem vindo a ganhar mais importância, os *stakeholders* estão a tornar-se mais audazes e esperam que os auditores protejam os seus interesses e que os relatórios financeiros produzidos pelos auditores os conduzam a decisões corretas.

Na opinião de Heliodoro (2010), deverá existir maior informação e formação relativamente aos objetivos, resultados e responsabilidades dos auditores. Os auditores deverão fazer um esforço para se adaptarem às novas exigências e deverá existir uma divulgação junto do público e da sociedade em geral relativamente ao que consiste o trabalho do auditor e quais as limitações inerentes ao mesmo.

Este autor propõe as seguintes medidas para diminuir o *expectation gap*:

- a. Desenvolvimento de políticas educativas a nível financeiro e de auditoria: dar conhecimento aos utilizadores do que consiste os relatórios de auditoria e fazer com que a mensagem transmitida pelo relatório seja entendida pelos utilizadores e pela sociedade em geral.
- b. Alteração da estrutura do relatório de auditoria: explicitar a finalidade da auditoria, bem como o trabalho do auditor.
- c. Emprego de linguagem menos técnica no relatório de auditoria: terá de ser uma ferramenta de auxílio que todos os grupos interessados tomarão decisões com base nesta informação e na opinião do auditor.

Serra, *et al.* (2019), concluíram no seu estudo que o auditor deveria garantir que o sistema de controlo interno é implementado satisfatoriamente, que a empresa é gerida eficientemente, e que a continuidade da empresa não está em causa. Relativamente a este aspeto, ainda que o novo modelo de relatório de auditoria exija que o auditor se pronuncie sobre este tema, nunca garantirá a economia e viabilidade financeira da entidade, uma vez que este documento apenas mencionará que o auditor não tem conhecimento sobre quaisquer incertezas materiais relacionadas com eventos ou condições que possam levantar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em continuar com as suas atividades.

4. A função do Revisor Oficial de Contas

A profissão de ROC tem vindo a aumentar o interesse público, na medida em que a Revisão Legal das Contas constitui uma competência exclusiva, atribuída pelo EOROC e regulamentada pela Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM).

No artigo 113º do EOROC, está previsto o pressuposto da responsabilidade penal, estabelecendo que tendo o ROC conhecimento de factos que possam vir a ser qualificados como crime, deve comunicá-los, imediatamente, ao Ministério Público competente, para efeitos de promoção de ação penal.

Já no artigo 115º do EOROC, está contido o pressuposto da responsabilidade civil, onde estabelece que no exercício das funções de interesse público, os ROC respondem perante as entidades às quais prestem serviços ou perante terceiros, nos termos previstos no Código das Sociedades Comerciais e em idênticas disposições legais relativas às demais empresas ou outras entidades, pelos danos que culposamente lhes causem.

De acordo com o EOROC constituem atos próprios e exclusivos dos ROC as seguintes funções de interesse público:

- a) Auditoria às contas: a revisão legal das contas, executada em cumprimento de disposição legal ou estatutária, revisão voluntária de contas, executada em cumprimento de vinculação contratual e revisão quando tenham um objetivo ou um âmbito específicos ou limitados; e
- b) O exercício de quaisquer outras funções que por lei imponham a intervenção própria e autónoma de ROC sobre determinados factos patrimoniais de empresas ou de outras entidades.

Constituem também funções dos ROC, fora do âmbito das funções de interesse público:

- a) Docência;
- b) Membros de comissões de auditoria e de órgãos de fiscalização ou de supervisão de empresas ou outras entidades;
- c) Consultoria e outros serviços no âmbito de matérias inerentes à sua formação e qualificação de profissionais e demais apoio e consultoria em matérias fiscais e parafiscais e revisão de relatórios ambientais e de sustentabilidade, desde que realizadas com autonomia hierárquica e funcional;

- d) Administrador da insolvência e liquidatário; e
- e) Administrador ou gerente de sociedades participadas por sociedades de revisores oficiais de contas.

4.1 Quais as entidades obrigadas a ter revisão legal das contas

Segundo o EOROC, as empresas ou outras entidades ficam sujeitas à intervenção do ROC, no âmbito das suas funções de revisão/auditoria às contas quando:

- a. Tal resulte de disposição legal, estatutária ou contratual; e
- b. Possuam ou devam possuir contabilidade organizada nos termos do referencial contabilístico aplicável e preencham os requisitos estabelecidos no n.º 2 do artigo 262º do Código das Sociedades Comerciais.

Mediante a portaria do membro do Governo responsável pela área das finanças, podem ser excluídas as empresas ou outras entidades consideradas inativas ou de dimensão económica e social não relevante.

O disposto no n.º 1 não prejudica, quando for o caso, as atribuições conferidas nesta matéria ao Tribunal de Contas ou a qualquer organismo da Administração Pública.

5. O impacto da pandemia COVID-19 no trabalho do auditor

COVID-19 é o nome atribuído pela Organização Mundial da Saúde (OMS), à doença provocada pelo novo coronavírus SARS-COV-2, o vírus da “síndrome respiratória aguda grave”. De acordo com a informação do Serviço Nacional de Saúde, no final de 2019, na cidade chinesa de Wuhan, província de Hubei, surgiu pela primeira vez este vírus e desde logo se espalhou pelo mundo. Em Portugal, o primeiro caso foi anunciado no dia 2 de março de 2020, tendo a 13 de março sido decretado pelo Governo o “Estado de Alerta”, que, conseqüentemente, levou ao encerramento de escolas, restaurantes, bares, entre outros, e, limitou a circulação de pessoas. Apenas 5 dias depois, o Governo decretou o “Estado de Emergência”. Este, foi prolongado e implicou restrições maiores de circulação e de desenvolvimento da atividade económica. Mundialmente, foram e estão a ser tomadas disposições de emergência numa tentativa de apoiar indivíduos, empresas e qualquer outra pessoa.

A epidemia COVID-19 que rapidamente passou a pandemia, já matou milhares de pessoas em todo mundo. Para além de ser uma emergência de saúde pública mundial, passou a ser económica também. A sua disseminação a nível global estagnou distintos sectores económicos e, conseqüentemente, a economia desses países. Setores de atividade como nas vendas a retalho tradicional, restauração e bares, transportes, turismo e entretenimento, os impactos económicos têm-se demonstrado de forma evidente. A situação atual de pandemia representa um desafio extra para todas as organizações. Embora tendo sempre presente a incerteza, as organizações combatem de forma a se adaptarem à nova realidade, onde começaram por repensar o planeado, obedecendo às novas obrigações legais, procurando as medidas de apoio do Governo a si adequáveis, tentando encontrar liquidez e soluções alternadas que satisfaçam clientes, a utilização do teletrabalho e a realocação de recursos.

Com a crescente pressão económico financeira das empresas, como a pressão na obtenção de resultados, a qualidade da informação financeira poderá comprometer-se, ameaçando assim o trabalho do auditor, onde, até ao aparecimento do COVID-19, a sua função de auditoria consistia, fortemente, na interação presencial com as empresas e que, devido a esta pandemia não foi possível em diversas situações (Arnold, C., 2020). A distância, pode aumentar o desafio na obtenção de provas de auditoria adequadas e suficientes para formar uma visão independente sobre a razoabilidade das estimativas e julgamentos da gestão. O mesmo autor considera importante que os auditores revejam o planeamento e a avaliação do risco, dado que poderão surgir questões que anteriormente não foram detetadas e que, agora tenham de ser consideradas.

A pandemia COVID-19 trouxe para a profissão de auditoria, um aumento da complexidade dos relatórios de demonstrações financeiras e os riscos e incertezas relacionados, bem como uma crescente mudança tecnológica, dificultando a entrega atempada dos trabalhos de auditoria. No entanto, as normas de auditoria continuam a ser adequadas ao contexto da COVID-19, e no atual ambiente de incerteza, uma certeza existente é a de que a qualidade da auditoria é mais importante do que nunca. Também, proteger e apoiar o bem-estar das pessoas é essencial pois, boas auditorias dependem de pessoas que trabalham no seu melhor (IFAC, 2020).

Albitar *et al.* (2020), acreditam que os efeitos da pandemia COVID-19 poderão ser o desafio mais trabalhoso e complexo para os auditores e os seus clientes desde a crise financeira global de 2007/2008. Admite ainda que, as consequências desta pandemia poderão estar relacionadas com o declínio nos honorários de auditoria, maiores desafios na conclusão da avaliação da empresa auditada, baixos níveis de fiabilidade, insuficiência de provas de auditoria e, hipóteses de perda de pessoal devido a doença ou quarentena. O mesmo autor sustenta a ideia de que, com o distanciamento e a implementação de estratégias de teletrabalho, as empresas de auditoria devem investir fortemente em programas digitais, de segurança da rede e desenvolvimento da função de dados.

6. Questões de Investigação

Com a realização da revisão de literatura, surgiram as seguintes questões de investigação:

1. O que o público em geral, estudantes, auditores, contabilistas e administradores/gestores esperam de um trabalho de auditoria?
- Al-Dhubaibi (2020), Serra, *et al.* (2019)
2. Qual o papel de um auditor?
- ISA 200
3. Serão os auditores os responsáveis por evitar a falência de uma empresa?
- Porter (1993), Serra, *et al.* (2019)
4. O auditor tem responsabilidades na deteção e prevenção de fraude?
- Al-Dhubaibi, (2020), Fulop, Tiron-Tudor, & Cordos (2019), ISA 240, Nazri Fadzly & Ahmad (2004), Ştirbu, *et al.* (2009)
5. O risco de auditoria surge acrescido por efeitos da pandemia COVID-19?
- Arnold, C. (2020), Albitar *et al.* (2020)
6. Os efeitos nocivos da distância regulamentar imposta dificultam os trabalhos de auditoria?
- Arnold, 2020, Albitar *et al.* (2020)
7. Até que ponto os efeitos do surto COVID-19 afetam as funções da auditoria?
- IFAC 2020

Capítulo II – Metodologia da Investigação

1. Fundamentação da Escolha Metodológica

Para Pinheiro (2013), a fase essencial e insubstituível num trabalho de investigação, inicia-se com a metodologia sendo considerada como a disciplina instrumental para que uma pesquisa se possa considerar científica.

Fortin (1999) partilha da mesma opinião quando refere que é nesta fase que se vai garantir a fiabilidade e a qualidade dos resultados da investigação.

Para Sousa e Baptista (2011) *“a metodologia de investigação consiste num processo de seleção da estratégia de investigação, que condiciona, por si só, a escolha das técnicas de recolha de dados, que devem ser adequadas aos objetivos que se pretendem atingir”*. Estes autores desenvolvem ainda que “conhecimento” é o intento de qualquer investigador que pretende desvendar e compreender a natureza dos fenómenos e de si mesmo. Por sua vez, “ciência” está subjacente ao ato de aprendizagem, a finalidade da ciência é investigar conhecimento. O método científico aparece com o objetivo de organizar o pensamento para se alcançar o meio mais apropriado de conhecer e controlar a natureza.

A metodologia de investigação é a forma de determinar as etapas, procedimentos e estratégias utilizadas para reunião e análise de dados. Por conseguinte, é importante operacionalizar o estudo, de forma a precisar o seu tipo, as definições operacionais das variáveis, o meio onde se desenrola o estudo e a população deste mesmo estudo (Fortin, 2000). A forma de pesquisa adotada e as formas de recolha de informação selecionados estão relacionados com a natureza do estudo e do tipo de informação que se pretende obter. Posto isto, depois de uma consulta organizada e aprofundada acerca das características fundamentais dos diferentes tipos de pesquisa, a natureza do estudo e o tipo de informação que pretendemos obter, definimos o nosso estudo (Fortin, 1999).

Na realização da investigação é fundamental esclarecer qual o método a ser utilizado. Os métodos podem ser classificados, numa pesquisa quantitativa, numa pesquisa qualitativa e mista.

A pesquisa quantitativa é um método conclusivo na medida em que o seu fim é o de quantificar um problema e compreender a sua dimensão, através de informações numéricas acerca do problema em análise.

Cruz (2017) descreve a metodologia quantitativa como o método de pesquisa social que utiliza técnicas estatísticas para a recolha e análise de dados, com o intuito de perceber e interpretar certos comportamentos, opiniões e expectativas de um grupo concreto de indivíduos.

Diehl (2004) relata que a pesquisa quantitativa usa a quantificação, tanto na recolha de dados tanto no tratamento das informações, através de técnicas estatísticas, com o intuito de evitar eventuais distorções de análise e interpretação, proporcionando uma maior margem de segurança.

Por sua vez, o método qualitativo tem a finalidade de compreender os diferentes comportamentos, não apresentando resultados exatos. Neste método, a pesquisa pode ser conseguida, em título exemplificativo, através de entrevistas ou observação de comportamentos.

Cruz (2017) refere que a metodologia qualitativa é um método de pesquisa que abrange técnicas de recolha de dados diferentes à pesquisa estatística, onde Richardson (1989), completa que a metodologia qualitativa, é vista como um tipo de pesquisa que trabalha com dados qualitativos, ou seja, a informação que o investigador irá recolher não é expressa em números. Estes dois métodos diferem um do outro uma vez que não utiliza qualquer instrumento estatístico como base na análise de um problema.

Diehl (2004) acrescenta que a pesquisa qualitativa relata a complexidade do problema, através da compreensão e classificação dos processos dinâmicos presenciados nos diferentes grupos, facilitando a compreensão das mais diversas particularidades dos indivíduos.

Assim sendo, a metodologia mista, é quando se adota uma metodologia quantitativa e qualitativa.

Segundo Diehl (2004), a decisão pela escolha do método a utilizar irá depender da natureza do problema, bem como do nível de aprofundamento.

Na presente investigação o método utilizado é o quantitativo, mais precisamente, o questionário que será a primordial fonte de recolha da informação para esta investigação. A razão de escolha deste método subdividiu-se em duas vertentes, por um lado com a brevidade que se verifica na recolha e tratamento dos dados, e, por outro lado, a opção pelo método qualitativo, devido à pandemia COVID-19 com que nos deparámos, poderia dificultar a recolha de informação, ou não garantir a fiabilidade da mesma, quando, por exemplo, a opção de se realizar entrevistas presenciais, poderia não ser bem vista pelos entrevistados, dificultando a obtenção de respostas.

O questionário foi construído com base em questões já utilizadas em estudos anteriores.

2. Metodologia e Amostra

A metodologia empírica selecionada e usada para a realização da presente investigação foi o questionário (Apêndice I), onde, se pedia aos inquiridos que indicassem o seu nível de concordância às hipóteses exibidas. Com este levantamento de cenários pretendemos compreender a perceção que diferentes utentes têm acerca da finalidade do trabalho do auditor e os impactos que a pandemia COVID-19 têm no trabalho do auditor. É pretendido que o questionário seja composto por perguntas e afirmações simples, de compreensão célere e cuja resposta permita obter dados que irão estar diretamente relacionados com a problemática consequente da revisão de literatura.

Este questionário é composto por 4 níveis de concordância. Os níveis são os que se seguem: 1) Discordo; 2) Não concordo nem discordo; 3) Concordo em parte e 4) Concordo totalmente. Para este inquérito não foi pedido um parecer à comissão de ética do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, uma vez que, não foram pedidos dados pessoais aos inquiridos no âmbito desta investigação. Todas as respostas são estritamente anónimas, e não irá existir tratamento de informação onde seja possível reconhecer individualmente um inquirido.

Através do serviço *Google Forms* o questionário foi enviado via e-mail através de pesquisa de entidades online, tais como na rede profissional *LinkedIn*, desde ROC's e assistentes, desde Contabilistas Certificados e assistentes, desde gestores/administradores de entidades a estudantes de mestrado da área de Auditoria. Por conseguinte, também foram enviados para a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, Ordem dos Contabilistas certificados, e também, submetido *online* através da publicação em grupos da área de contabilidade e auditoria.

Desta partilha conseguimos obter 124 respostas de inquiridos com as seguintes áreas de estudo:

- 8 da área de Economia,
- 22 da área de Finanças,
- 41 da área de Contabilidade e Fiscalidade,
- 18 da área de Auditoria, e
- 35 de diversas outras áreas.

3. Hipóteses e Modelo de Análise

Questões de Investigação		Hipótese de Investigação
Q1.	O que o público em geral, estudantes, auditores, contabilistas e administradores/gestores esperam de um trabalho de auditoria?	H1 – A Auditoria Financeira tem a função de emitir uma opinião acerca das demonstrações financeiras, no sentido se estas apresentam uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira.
Q2.	Qual o papel de um auditor?	

Tabela 3 - Tabela síntese – Hipótese de análise 1

Questões de Investigação		Hipótese de Investigação
Q3.	Serão os auditores responsáveis por evitar a falência de uma empresa?	H2 - Existe uma lacuna entre as funções do auditor e o que a sociedade acredita ser as funções do auditor.
Q4.	O auditor tem responsabilidades na deteção e prevenção de fraude?	

Tabela 4 - Tabela síntese – Hipótese de análise 2

Questões de Investigação		Hipótese de Investigação
Q5.	O risco de auditoria surge acrescido por efeitos da pandemia COVID-19?	H3 - Os efeitos da pandemia COVID-19 podem contribuir para um acréscimo do <i>audit expectation gap</i>.
Q6.	Os efeitos nocivos da distância regulamentar imposta dificultam os trabalhos de auditoria?	
Q7.	Até que ponto os efeitos do surto COVID-19 afetam as funções da auditoria?	

Tabela 5 - Tabela síntese – Hipótese de análise 3

Através da articulação e enquadramento das hipóteses de análise obtivemos uma conclusão acerca desta investigação. As hipóteses foram articuladas da seguinte forma:

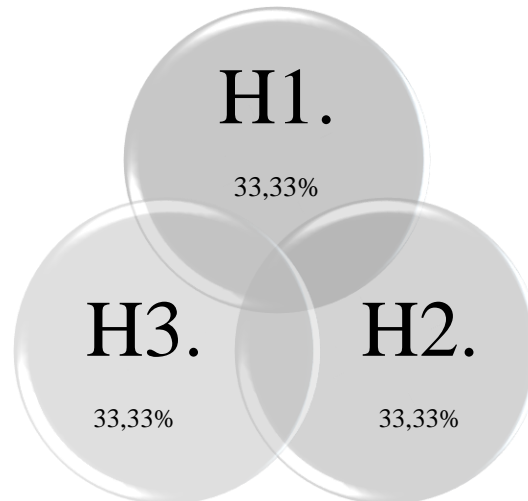


Figura 4 - Modelo de Análise

Fonte: Elaboração própria

O modelo de análise reflete como irá ser realizada a investigação desta dissertação. Existe uma interligação entre as hipóteses, obtendo a mesma percentagem de relevância para o estudo, 33,3% cada uma. Posto isto, teremos de validar pelo menos duas delas, para conseguirmos obter uma prova satisfatória da presente investigação.

4. Análise Estatística

Todas as análises estatísticas foram realizadas com recurso ao software estatístico IBM SPSS Statistics Base 28.0 para Windows (IBM - Corporation, Armonk, NY, USA) e ao *Microsoft Excel*.

Capítulo III – Estudo Empírico

1. Apresentação e Análise dos dados

Neste capítulo pretende-se expor e estudar os resultados obtidos no questionário realizado. O mesmo encontra-se dividido em duas partes. A primeira parte centra-se no enquadramento e diagnóstico do inquirido, com a indicação de algumas informações como o seu género, faixa etária, habilitações literárias, área académica, se trabalha/estuda, cargo/função que desempenha atualmente e, se a empresa onde trabalha tem Revisão ou Certificação Legal de Contas. A segunda parte é composta por vinte e uma questões relacionadas com a temática em estudo e com a recolha de prova.

Foram enviados 202 questionários através da rede profissional *LinkedIn* e e-mail. Também, conseguimos resposta da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas que prontamente publicou o questionário online, na sua página, na secção “Publicações e Outras Divulgações” e da Ordem dos Contabilistas Certificados, onde para além de submeterem o questionário na sua página oficial, partilharam o mesmo na sua página do *Facebook*.

Considera-se satisfatória a obtenção de uma amostra de 124 respostas válidas obtidas aos questionários enviados, ou seja, uma taxa de resposta 61% o que no momento atual é algo de valorizar.

1.1. Caracterização da amostra

A amostra obtida é constituída por 124 respostas válidas. Destas respostas, 56% (n=69) diz respeito a inquiridos do sexo feminino e os restantes 44% (n=55) do sexo masculino.

Género dos inquiridos

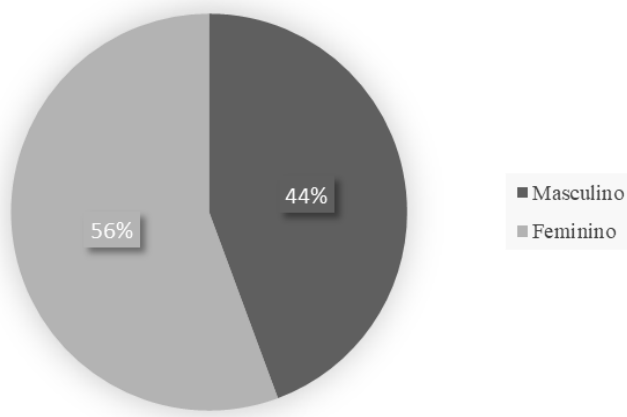


Gráfico 1 - Identificação do género dos inquiridos

Fonte: Elaboração própria

Maioritariamente das respostas obtidas referem-se a pessoas com idade entre os 20 e 29 anos, 57% (n=70), seguindo-se 19% (n=23) de pessoas com idade entre os 30 e 39 anos, com 15% (n=19) pessoas com idade entre os 40 e 49 anos, com 6% (n=8) pessoas entre 50 e 59 anos, e, o percentual mais baixo correspondendo apenas a 3% dos inquiridos (n=4) com idade igual ou superior a 60 anos.

Idade dos inquiridos

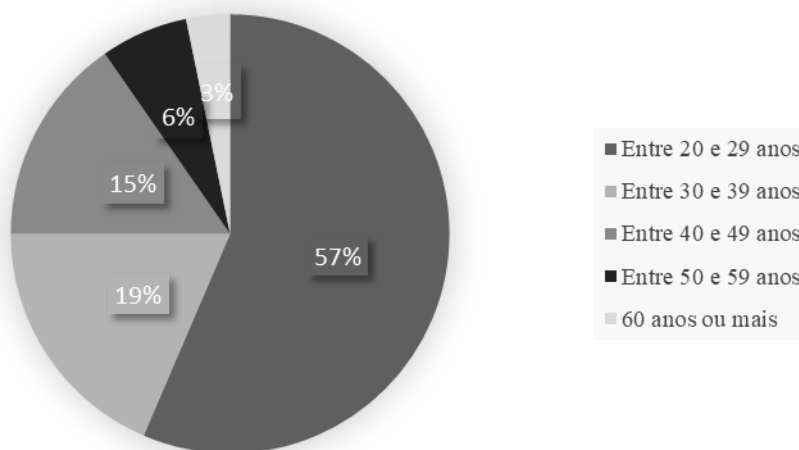


Gráfico 2 - Idade dos inquiridos

Fonte: Elaboração própria

Relativamente ao nível de educação das pessoas inquiridas, maioritariamente têm licenciatura, atingindo um percentual de 68% (n=84), 28% (n=35) possui mestrado, 3% (n=4) têm o ensino secundário e apenas 1% (n=1) possui doutoramento.

Nível de Educação

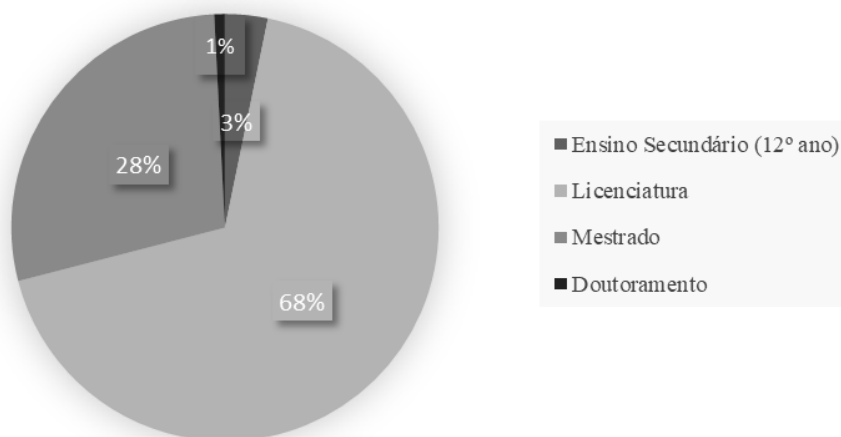


Gráfico 3 - Habilitações literárias dos inquiridos

Fonte: Elaboração própria

Das quais 33% (n=41) possui formação na área de Contabilidade e Fiscalidade, 18% (n=22) na área de Finanças, 15% (n=18) na área de Auditoria, 6% (n=8) na área de Economia e os restantes 28% (n=35) são de diversas outras áreas distintas.



Gráfico 4 - Área de estudo dos inquiridos

Fonte: Elaboração própria

Dos 28% dos inquiridos que estão inseridos na área de estudo “Outras”, referidos no parágrafo anterior, dividem-se nas seguintes áreas:

Outras áreas de estudo	Percentual	N.º Inquiridos
Administração/fiscalidade	3%	1
Ciências sociais	3%	1
Direção Comercial e Vendas	3%	1
Educação	3%	1
Engenharia	11%	4
Gestão	49%	17
Medicina	6%	2
Multimédia/Fotografia	6%	2
Recursos Humanos	3%	1
Solicitadoria	6%	2
Turismo	3%	1
Não especificou	6%	2
Total Geral	100%	35

Tabela 6 - Detalhe das "Outras áreas de estudo" dos inquiridos

Fonte: Elaboração própria

A maioria dos inquiridos, 66% trabalha (n=82), 28% trabalha e estuda (n=35), 5% estuda (n=6) e apenas um inquirido (1%) selecionou a opção “não trabalho nem estudo”.

Nas duas questões seguintes do inquérito, era solicitado às pessoas que selecionaram a opção “trabalho” ou a opção “trabalho e estudo” na questão anterior que selecionassem o cargo/função que atualmente desempenham. Os resultados foram os que se seguem:

Cargo atual	Percentual	N.º Inquiridos
Administrador	5%	6
Agente de seguros	2%	2
Assistente de contabilidade/Administrativo	22%	26
Auditor Externo	13%	15
Auditor Interno	2%	2
Bancário	2%	2
CEO	1%	1
Comercial	2%	2
Consultor Fiscal	1%	1
Consultora de impostos indirectos	1%	1
Contabilista Certificado	19%	22
Criação conteúdos	1%	1
Customer Assistance Operations	1%	1
Diretor Financeiro	3%	4
Engenheiro	1%	1
Gestor	10%	12
Médica Dentista	2%	2
Operations Manager	1%	1
Produção	1%	1
Recursos Humanos	1%	1
Responsavel financeiro	3%	4
Revisor Oficial de Contas	2%	2
Sapador bombeiro	1%	1
Solicitador	1%	1
Técnica de controlo de gestão	1%	1
Técnico do produto	1%	1
Técnico fiscal	1%	1
Técnico superior	2%	2
Total Geral	100%	117

Tabela 7 - Cargo atual dos inquiridos trabalhadores

Fonte: Elaboração própria

Agrupando os cargos atuais mencionados na tabela n.º 7 pelas áreas profissionais, é possível verificar no seguinte gráfico (gráfico 5), que a maioria dos inquiridos trabalhadores, 41% (n=48) são profissionais que atualmente desempenham funções na área de contabilidade. De seguida, com 21%

(n=25) seguem-se os profissionais que desempenham funções não relacionadas com a área de auditoria, contabilidade, banca, direção financeira nem são gestores/administradores. Com uma percentagem de 16% (n=19) temos os profissionais da área de auditoria e os administradores/gestores. Seguem-se os diretores financeiros com 3% (n=4) e por fim os profissionais da área da banca com 2% (n=2).

Área Profissional

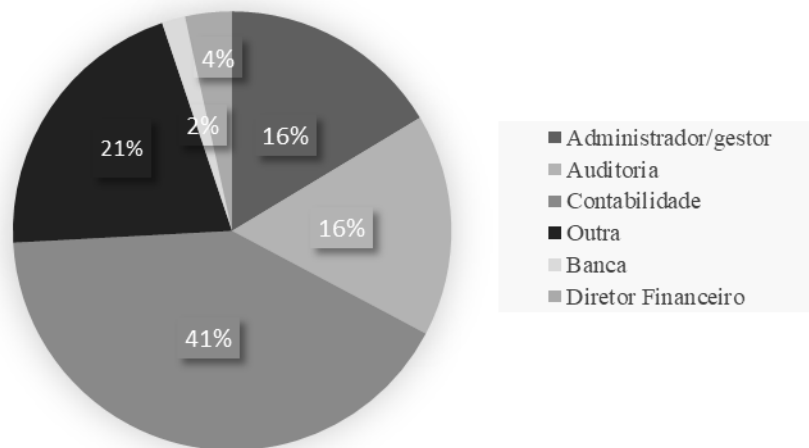


Gráfico 5 - Área profissional do inquirido trabalhador

Fonte: Elaboração própria

À questão acerca de se a empresa onde laboram tem Revisão ou Certificação Legal de Contas, 56% (n=66) respondeu que sim, 35% (n=41) respondeu que não e, 9% (n=10) não tem conhecimento.

1.2 Análise e recolha de prova das respostas obtidas

Entrando agora na segunda parte do questionário (questão n.º 8 do questionário e seguintes), iremos analisar a prova obtida.

Na afirmação n.º 8 (tabela 8), 48% (n=59) dos inquiridos concorda em parte que o auditor externo é responsável por qualquer debilidade interna (material) no sistema de controlo de uma entidade. Contrariamente, 34% (n=42) discorda desta afirmação e 11% (n=14) não tem uma opinião definida quanto a esta afirmação. Apenas 7% (n=9) concorda totalmente. A maioria dos administradores/gestores discordam desta afirmação (n=7, 6%). Os auditores, num total de 15% (n=19), 10% (n=13) discorda e 5% (n=6) concorda em parte. Tendo em conta a opinião dos contabilistas, a maioria concorda apenas em parte (n=31; 25%).

Q8. O auditor externo é responsável por qualquer debilidade interna (material) no sistema de controlo de uma entidade.					
Ocupação	Discordo	Não concordo nem discordo	Concordo em parte	Concordo totalmente	Total
Administrador/gestor	6%	4%	5%	1%	15%
Auditor	10%	-	5%	-	15%
Banca	1%	-	-	1%	2%
Contabilista	10%	2%	25%	2%	39%
Diretor Financeiro	2%	-	1%	1%	3%
Estudante	2%	-	2%	-	5%
Outra	3%	5%	10%	3%	21%
Total	34%	11%	48%	7%	100%

Tabela 8 - Respostas relativas à afirmação n.º 8

Fonte: Elaboração própria

De acordo com a tabela 9, a maioria concorda totalmente que o auditor deve zelar pela transparência da gestão e detetar irregularidades, 69% (n=85). Com esta afirmação, 28% (n=35) concorda, mas em parte, e apenas 2% (n=3) e 1% (n=1), discorda e tem uma opinião neutra, respetivamente.

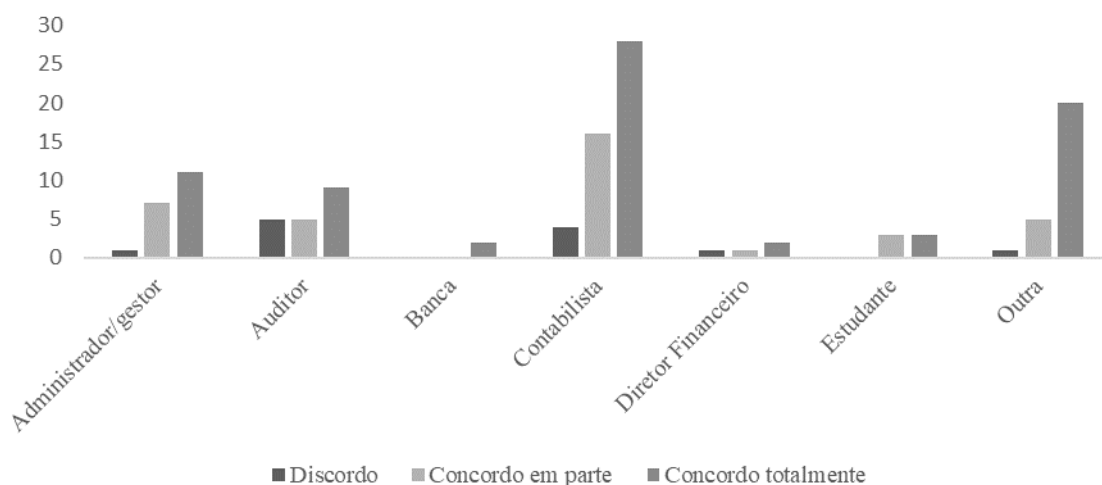
Q9. Uma das funções da Auditoria é a de zelar pela transparência da gestão e detetar irregularidades.						
Ocupação	Discordo	Não concordo nem discordo	Concordo em parte	Concordo totalmente	Total	
Administrador/gestor	1%	-	6%	8%	15%	
Auditor	1%	1%	5%	9%	15%	
Banca	-	-	-	2%	2%	
Contabilista	-	-	12%	27%	39%	
Diretor Financeiro	1%	-	-	2%	3%	
Estudante	-	-	1%	4%	5%	
Outra	-	-	4%	17%	21%	
Total	2%	1%	28%	69%	100%	

Tabela 9 - Respostas relativas à afirmação n.º 9

Fonte: Elaboração própria

No que concerne à criação de salvaguardas na deteção e prevenção da fraude (gráfico 6), a maioria dos inquiridos concorda totalmente (n=75, 60%), 30% (n=37) concorda em parte e apenas 10% (n=12) discorda. De referir que dos 12 inquiridos que discordam, 5 são auditores e 4 contabilistas.

Q10. É da responsabilidade do auditor a criação de salvaguardas na deteção e prevenção de fraudes



Resposta	Discordo	Não concordo nem discordo	Concordo em parte	Concordo totalmente	Total
N	12	-	37	75	124
%	10%	0%	30%	60%	100%

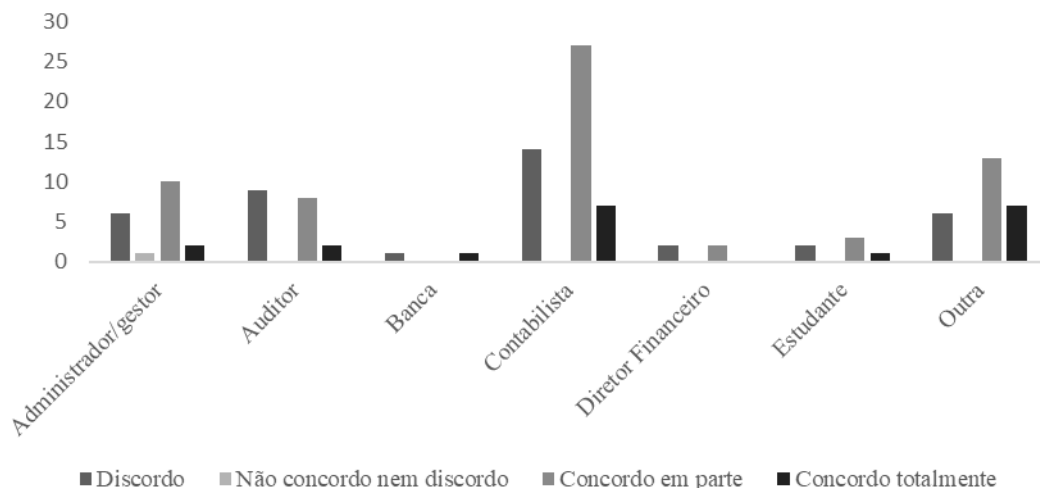
Gráfico 6 - Respostas relativas à afirmação n.º 10

Fonte: Elaboração própria

Do ponto de vista do principal responsável pela veracidade e fiabilidade das demonstrações financeiras, 51% (n=63) concorda apenas em parte que o auditor é o principal responsável, sendo que

32% (n=40) discorda, 16% (n=20) concorda totalmente e apenas 1% (n=1) não tem uma opinião formada. Dos inquiridos que concordam em parte (n=63, 51%), 43% (n=27) são contabilistas, 21% (n=13) são de diversas outras áreas de profissão e 16% são administradores/gestores. Dos inquiridos que discordam com esta afirmação (n=40, 32%), 35% (n=14) são contabilistas, 23% (n=9) são auditores, e 15% (n=6) são administradores/gestores bem como os profissionais de diversas áreas.

Q11. O auditor é o principal responsável pela veracidade e fiabilidade das demonstrações financeiras.



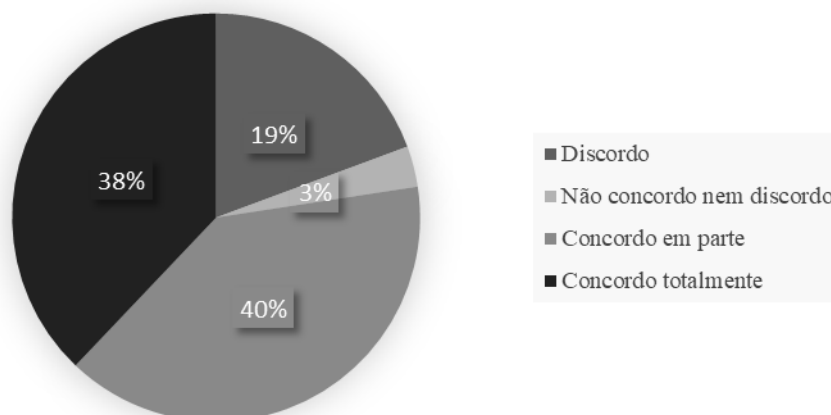
Resposta	Discordo	Não concordo nem discordo	Concordo em parte	Concordo totalmente	Total
N	40	1	63	20	124
%	32%	1%	51%	16%	100%

Gráfico 7 - Respostas relativas à afirmação n.º 11

Fonte: Elaboração própria

Relativamente à continuidade de uma empresa, a maioria concorda 78% (n=96) que o auditor deve assegurar que esta não está em causa, sendo que, 38% (n= 47) concordante totalmente e 40% (n=49) concorda, mas em parte. Com um percentual de 19% (n=24) estão os inquiridos que discordam desta afirmação, e 3% (n=4) os inquiridos com uma opinião neutra.

Q12. O auditor deve assegurar que a continuidade da empresa não está em causa.



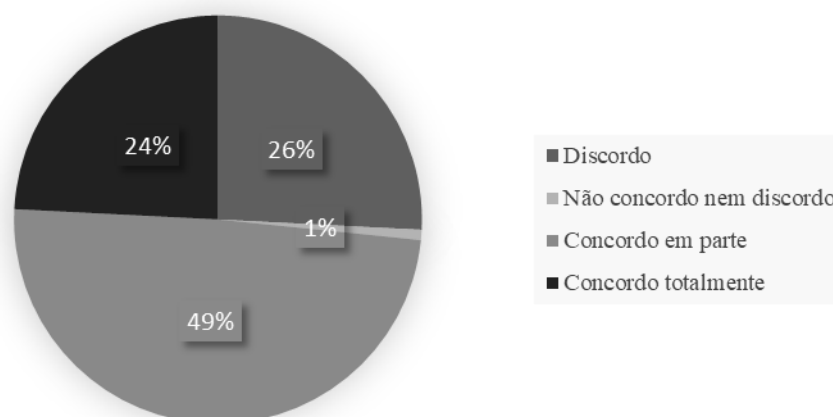
Resposta	Discordo	Não concordo nem discordo	Concordo em parte	Concordo totalmente	Total
N	24	4	49	47	124
%	19%	3%	40%	38%	100%

Gráfico 8 - Respostas relativas à afirmação n.º 12

Fonte: Elaboração própria

No próximo gráfico, podemos verificar que a maioria dos inquiridos (n=91, 73%) concorda com a afirmação “*Os auditores devem assegurar-se de que a empresa é gerida eficazmente e eficientemente*”, sendo que, 49% (n=61) concorda apenas em parte e 24% (n=30) concorda totalmente. De seguida, 26% (n=32) discorda desta afirmação e 1% (n=1) não tem uma opinião formada.

Q13. Os auditores devem assegurar-se de que a empresa é gerida eficazmente e eficientemente.



Resposta	Discordo	Não concordo nem discordo	Concordo em parte	Concordo totalmente	Total
N	32	1	61	30	124
%	26%	1%	49%	24%	100%

Gráfico 9 - Respostas relativas à afirmação n.º 13

Fonte: Elaboração própria

No que diz respeito ao tema “fraude”, é geral a opinião de que é esperado obter-se através de um trabalho de auditoria deteção de fraudes e deturpação financeira (n=96, 77%). No entanto, 32% (n=40), embora concordando, apenas o faz em parte. Apenas 22% (n=27) discorda desta declaração e residualmente 1% (n=1) tem uma opinião neutra.

Na esfera dos administradores/gestores (n=19), 42% (n=8) concorda completamente, 37% (n=7) concorda parcialmente e apenas 21% (n=4) discorda. No campo dos auditores (n=19), 42% (n=8) discorda desta afirmação, 32% (n=6) concorda apenas em parte e 26% (n=5) concorda totalmente. Por sua vez, os bancários (n=2), foram unânimes ao concordarem totalmente. Na opinião dos contabilistas (n=48), 48% (n=23) concorda totalmente, 29% (n=14) apenas em parte, 21% (n=10) discorda e unicamente um inquirido não concorda nem discorda (2%). No que diz respeito aos diretores financeiros (n=4), as respostas dividiram-se, 50% (n=2) concorda e 50% (n=2) discorda. Dos que concordam, 25% (n=1) apenas o faz em parte. Por sua vez, os estudantes (n=6), foi unânime a opinião ao concordarem com esta afirmação, no entanto, 67% (n=4) apenas o faz em parte. O restante público em geral, (n=26), 58% (n=15) concorda totalmente, 31% (n=8) concorda em parte e apenas 12% (n=3) discorda.

Q14. Com a realização de um trabalho de Auditoria espera-se obter detecção de fraudes e deturpação financeira.						
Ocupação	Descrição	Discordo	Não concordo nem discordo	Concordo em parte	Concordo totalmente	Total
Administrador/ gestor	N %	4 21%	- -	7 37%	8 42%	19 100%
Auditor	N %	8 42%	- -	6 32%	5 26%	19 100%
Banca	N %	- -	- -	- -	2 100%	2 100%
Contabilista	N %	10 21%	1 2%	14 29%	23 48%	48 100%
Diretor Financeiro	N %	2 50%	- -	1 25%	1 25%	4 100%
Estudante	N %	- -	- -	4 67%	2 33%	6 100%
Outra	N %	3 12%	- -	8 31%	15 58%	26 100%
Total	N %	27 22%	1 1%	40 32%	56 45%	124 100%

Tabela 10 - Respostas relativas à afirmação n.º 14

Fonte: Elaboração própria

No seguimento do tema mencionado nos dois parágrafos anteriores, relativamente à declaração “Com a realização de um trabalho de Auditoria espera-se encontrar “culpados” para fraudes cometidas”, os resultados obtidos indicam que 41% (n=51) acredita apenas parcialmente nesta declaração e 40% (n=50) discorda. Seguem-se 14 inquiridos (11%) que concordam totalmente e por fim, 9 inquiridos (7%) que têm uma opinião neutra (gráfico 10). Subdividindo estes resultados pela área de ocupação dos inquiridos, a maioria dos auditores (n=13, 10%) num total de 19, discordam desta afirmação, 5 auditores concordam em parte (4%) e apenas um não concorda nem discorda (1%). Relativamente aos administradores/gestores (n=19), 7% (n=9) discorda e 7% (n=9) concorda (n=6 concorda em parte), sendo que apenas 1% não opinou (n=1). Ao nível da banca, a unanimidade concorda (n=2, sendo que 1 concorda totalmente e 1 concorda em parte). Os contabilistas maioritariamente concordam que é através de um trabalho de auditoria que se irá encontrar “culpados” para as fraudes (n=29, 23%) sendo que 23 contabilistas apenas o fazem em parte. Contrariamente, 12% (n=15) dos contabilistas discordam desta afirmação e 3% (n=4) tem uma opinião neutra. Por sua vez, a maioria dos diretores financeiros discorda desta afirmação (n=4, 3%) e apenas um concorda (1%). Os estudantes (n=6), concordaram na maioria (n=4, 3%) sendo que se dividiram entre os que concordam totalmente (n=2) e os que concordam em parte (n=2). Dois estudantes não concordam com esta afirmação (2%).

Os profissionais das mais distintas áreas (n=26), 12% concordaram (n=15, sendo que n=13 concordou em parte). Oito indivíduos discordam (6%) e 3 têm uma opinião neutra (2%).

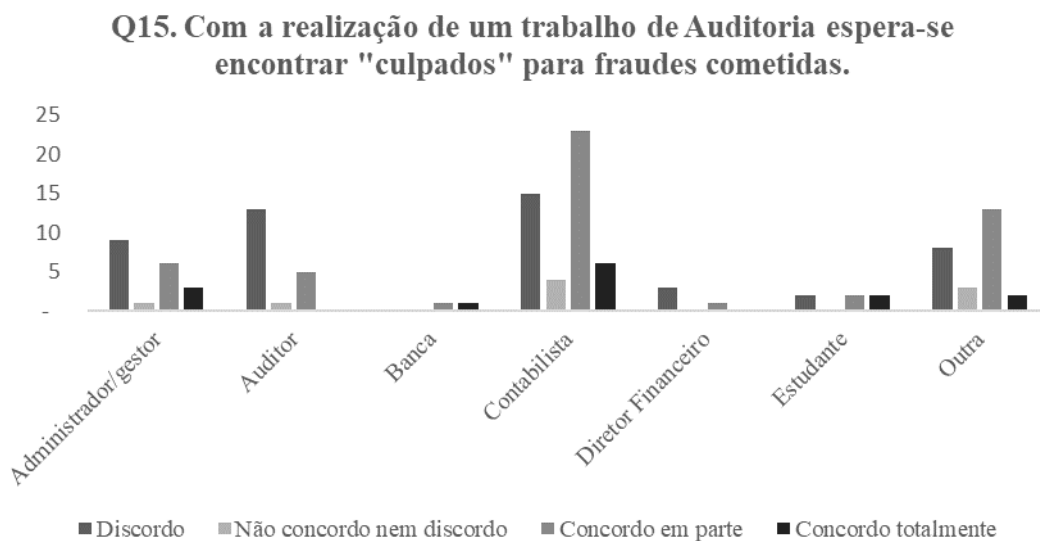
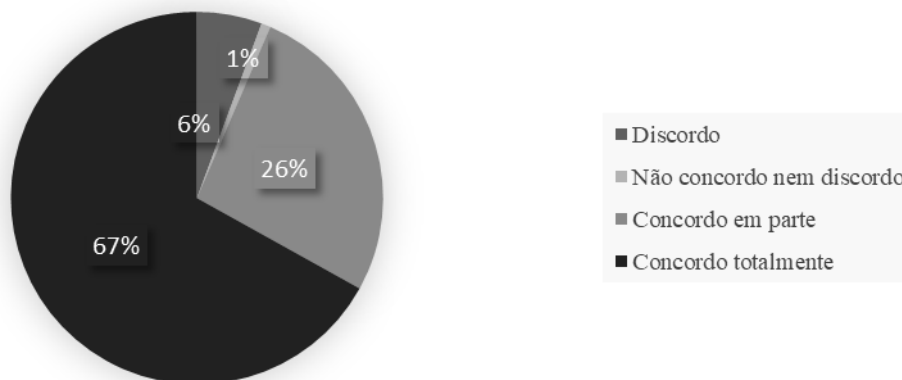


Gráfico 10 - Respostas relativas à afirmação n.º 15

Fonte: Elaboração própria

Na afirmação que se segue, verificou-se que a maioria dos inquiridos (n=83, 67%) concorda totalmente que num trabalho de auditoria devem ser analisados os processos e atividades de uma entidade, bem como assegurar que estes estão a serem cumpridos com as normas e procedimentos legais exigidos. Seguem-se os inquiridos que concordam em parte (n=33, 27%), os que discordam (n=7, 6%) e o que não tem uma opinião formada (n=1, 1%).

Q16. Um trabalho de Auditoria tem como objetivo analisar detalhadamente os processos e atividades de uma empresa (parte fiscal e contabilística) e garantir que os processos encontram-se a serem cumpridos com as normas e procedimentos legais exigidos.



Resposta	Discordo	Não concordo nem discordo	Concordo em parte	Concordo totalmente	Total
N	7	1	33	83	124
%	6%	1%	27%	67%	100%

Gráfico 11 - Respostas relativas à afirmação n.º 16

Fonte: Elaboração própria

No que concerne às transações que ocorram após a data dos relatórios de auditoria, a maioria dos inquiridos (n=84, 68%) discorda que os auditores tenham qualquer tipo de responsabilidade, 15% (n=19) concorda em parte, 11% (n=14) tem uma opinião neutra e 6% (n=7) concorda totalmente que o auditor é responsável por acontecimentos eventuais que ocorram. Em todas as áreas de ocupação foi unânime a maioria dos inquiridos que discordam desta afirmação.

Q17. Os auditores são responsáveis por transações que ocorram após a data dos seus relatórios.

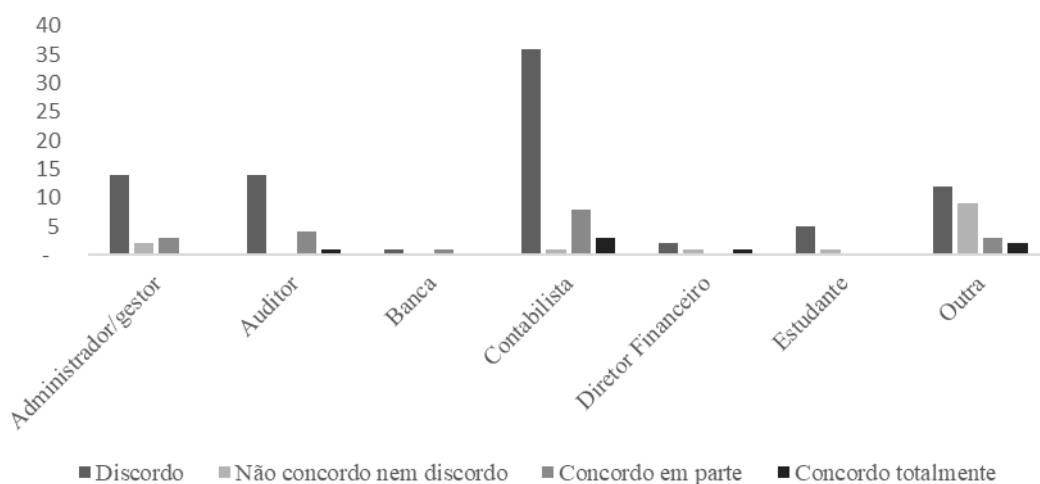


Gráfico 12 - Respostas relativas à afirmação n.º 17

Fonte: Elaboração própria

Um dos temas muito badalados na opinião pública, encontra-se relacionado com o facto de o auditor ser considerado na maior parte das vezes o responsável por falências ocorridas em empresas, na medida em que nos seus trabalhos não as conseguiram evitar. Com base nos resultados obtidos, em grosso modo, 69% (n=85) discorda desta afirmação, seguindo-se um percentual de 27 (n=33) que concorda em parte, 4% (n=5) tem uma opinião neutra e apenas 1% (n=1) concorda totalmente.

Entrando em detalhe, dentro do panorama dos administradores/gestores (n=19), 68% (n=13) discorda que os auditores sejam na maioria das vezes os responsáveis por evitar a falência de uma

empresa. Contrariamente, 26% (n=5) concorda em parte e 5% (n=1) não tem uma opinião formada. Passando para a esfera dos auditores (n=19), a maioria descarta responsabilidades ao auditor 89% (n=17), e apenas 11% (n=2) atribui responsabilidade em parte. Na área da banca (n=2) foi unânime em concordarem em parte, por sua vez, os diretores financeiros (n=4) em unanimidade discordam (100%). Os contabilistas (n=48), a maioria discorda 69% (n=33), 29% (n=14) concorda em parte e 2% (n=1) tem uma opinião neutra. As opiniões dos estudantes (n=6) dividiram-se entre discordarem (n=3, 50%) e concordarem em parte (n=3, 50%). No que toca às mais variáveis áreas profissionais (n=26), 58% (n=15) discorda, 27% (n=7) concorda apenas em parte, 12% (n=3) não concorda nem discorda e apenas 4% (n=1) concorda totalmente.

Q18. Os auditores são em grande parte os responsáveis por evitar a falência de uma empresa.						
Ocupação	Descrição	Discordo	Não concordo nem discordo	Concordo em parte	Concordo totalmente	Total
Administrador/ gestor	N	13	1	5	-	19
	%	68%	5%	26%	-	100%
Auditor	N	17	-	2	-	19
	%	89%	-	11%	-	100%
Banca	N	-	-	2	-	2
	%	-	-	100%	-	100%
Contabilista	N	33	1	14	-	48
	%	69%	2%	29%	-	100%
Diretor Financeiro	N	4	-	-	-	4
	%	100%	-	-	-	100%
Estudante	N	3	-	3	-	6
	%	50%	-	50%	-	100%
Outra	N	15	3	7	1	26
	%	58%	12%	27%	4%	100%
Total	N	85	5	33	1	124
	%	69%	4%	27%	1%	100%

Tabela 11 - Respostas relativas à afirmação n.º 18

Fonte: Elaboração própria

Relativamente à afirmação n.º 19 do questionário, pretendia-se recolher prova acerca da opinião dos inquiridos sobre se os auditores são na maioria das vezes os responsáveis por muitos colapsos e escândalos nas empresas. A maioria discorda desta declaração (n=70, 56%), concordam em parte 28% (n=35), 10% (n=12) tem uma opinião neutra e 6% (n=7) concorda totalmente. Conforme o gráfico seguinte demonstra (gráfico 13), a maioria dos inquiridos nas diferentes áreas profissionais discorda desta afirmação.

Q19. Os auditores são em grande parte os responsáveis por muitos colapsos e escândalos nas empresas.

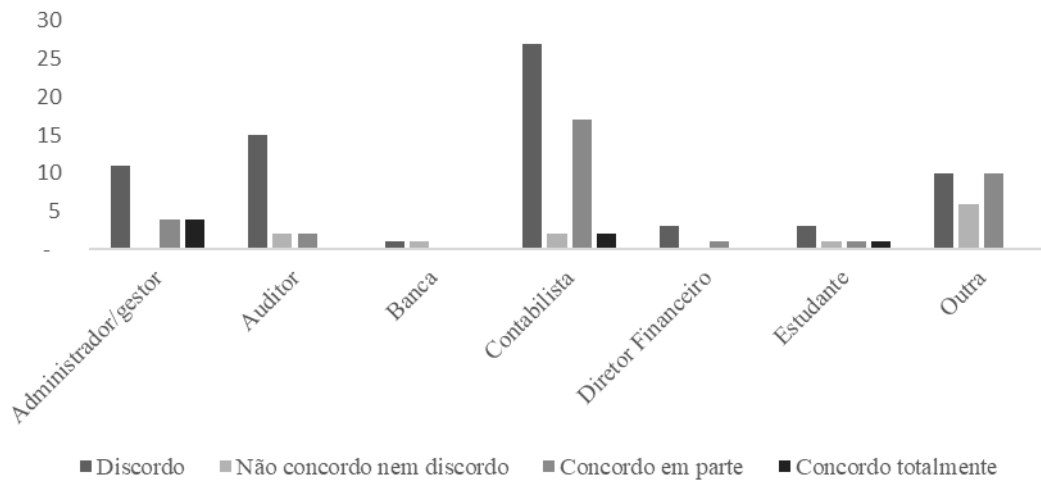


Gráfico 13 - Respostas relativas à afirmação n.º 19

Fonte: Elaboração própria

Na declaração n.º 20 do questionário, pretende-se compreender a opinião dos inquiridos no que toca ao auditor externo dever ou não avaliar a atividade do auditor interno. Maioritariamente concorda em parte (n=56, 45%), 25% (n=31) concorda totalmente, 16% (n=20) discorda e 14% (n=17) mantém uma opinião neutra.

Q20. O revisor oficial de contas deve avaliar a atividade dos auditores internos.

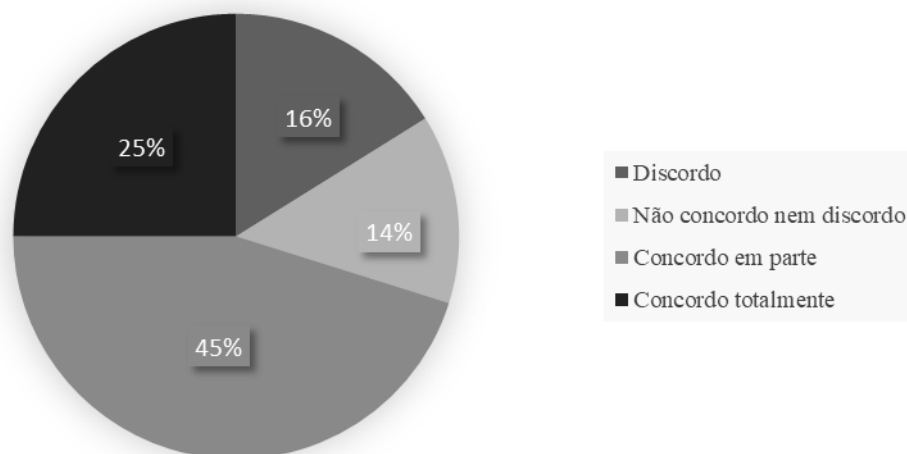


Gráfico 14 - Respostas relativas à afirmação n.º 20

Fonte: Elaboração própria

Na esfera global (n=124), 55% (n=68) acredita totalmente que a informação contábilística é mais fiável e verdadeira se for auditada por entidades independentes (auditores externos). Concordando, mas em parte, temos um percentual de 27 (n=33). De seguida, 15% (n= 18) discorda e apenas 4% (n=5) não tem uma opinião formada. No seio dos inquiridos administradores/gestores (n=19) temos 47% (n=9) que concorda totalmente e em parte 16% (n=3), 26% (n=5) discorda e 11% (n=2) tem uma opinião neutra. No que toca aos auditores (n=19), 53% (n=10) concorda totalmente que a informação é mais fiável e verdadeira sendo auditada por entidades independentes, 26% (n=5) discorda e 21% (n=4) concorda em parte. Na área da banca (n=2) as opiniões embora concordantes, 50% (n=1) concorda inteiramente e os outros 50% (n=1) concorda parcialmente. Na opinião dos contabilistas (n=48), metade dos inquiridos concorda totalmente (n=24, 50%), e a restante metade, divide-se entre os que concordam, mas em parte (n=16, 33%), os que discordam (n=6, 13%) e os que têm uma opinião neutra (n=2, 4%). Já na opinião dos diretores financeiros (n=4), 50% (n=2) concordou em parte, e os restantes 50% (n=2) dividiram-se entre o que concorda totalmente (n=1) e o que discorda (n=1). A generalidade dos estudantes acredita totalmente nesta declaração (n=5, 83%) e apenas 1 inquirido discorda (17%). Para os inquiridos das mais diversas outras áreas profissionais (n=26), 96% (n=25) acredita nesta declaração, sendo que, 69% (n=18) acredita inteiramente e os restantes 27% (n=7) acredita em parte.

Q21. Todas as entidades empresariais devem ser auditadas por entidades independentes, auditores externos, para garantir a veracidade e fiabilidade de informação contábilística.						
Ocupação	Descrição	Discordo	Não concordo nem discordo	Concordo em parte	Concordo totalmente	Total
Administrador/ gestor	N %	5 26%	2 11%	3 16%	9 47%	19 100%
Auditor	N %	5 26%	- -	4 21%	10 53%	19 100%
Banca	N %	- -	- -	1 50%	1 50%	2 100%
Contabilista	N %	6 13%	2 4%	16 33%	24 50%	48 100%
Diretor Financeiro	N %	1 25%	- -	2 50%	1 25%	4 100%
Estudante	N %	1 17%	- -	- -	5 83%	6 100%
Outra	N %	- -	1 4%	7 27%	18 69%	26 100%
Total	N %	18 15%	5 4%	33 27%	68 55%	124 100%

Tabela 12 - Respostas relativas à afirmação n.º 21

Fonte: Elaboração própria

Ainda, no âmbito da fiabilidade das demonstrações financeiras, a generalidade dos inquiridos (n=118, 95%) acredita que a informação financeira auditada proporciona maior fiabilidade e objetividade para a tomada de decisão comparando com a informação não auditada, sendo que destes inquiridos, 64% (n=79) acredita totalmente e os restantes 31% (n=39) acredita, mas em parte. As restantes opiniões dividiram-se entre os que discordam 2% (n=3) e os que não têm uma opinião formada 2% (n=3).

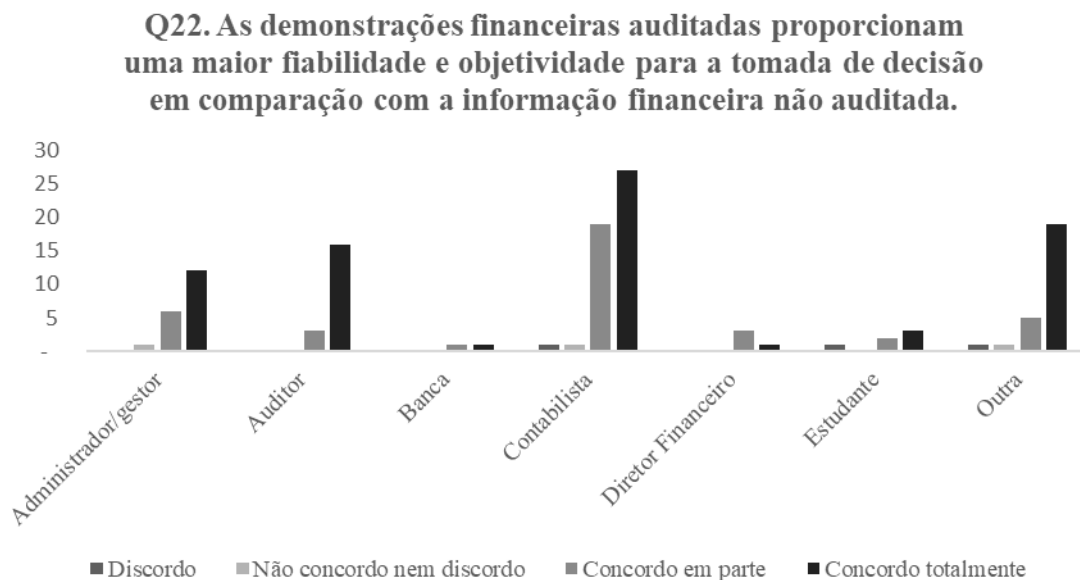


Gráfico 15 - Respostas relativas à afirmação n.º 22

Fonte: Elaboração própria

Tal como é possível verificar pelo gráfico seguinte (gráfico 16), é geral a opinião de que os auditores devem assegurar que a informação financeira auditada está isenta de inexatidões materiais intencionais ou não intencionais. 71% (n=88) considera totalmente, 26% (n=32) acredita em parte e os restantes 4% (n=4) subdividem-se entre os que discordam (n=2, 2%) e os que têm uma opinião neutra (n=2, 2%).

Q23. Os auditores devem garantir que a informação financeira auditada está isenta de inexatidões materiais intencionais ou não intencionais.

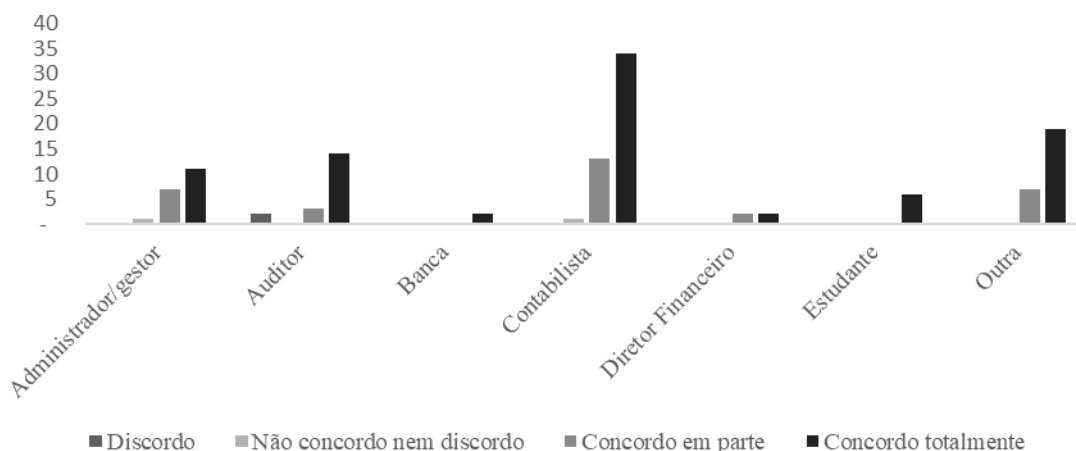


Gráfico 16 - Respostas relativas à afirmação n.º 23

Fonte: Elaboração própria

A maioria das provas obtidas, concorda absolutamente 46% (n=57) que as normas de auditoria devem responsabilizar os auditores pela deteção e denúncia de fraudes. Seguem-se os que concordam em parte (n=39, 31%), os que discordam (n=19, 15%) e os que não têm uma opinião formada (n=9, 7%).

Tendo em consideração as respostas obtidas por área de ocupação, a generalidade concorda totalmente nesta declaração. No entanto, os auditores (n=19), a prova obtida demonstra que 37% (n=7) concorda totalmente, e igualmente 37% (n=7) discorda. 21% (n=4) concorda em parte.

Q24. As normas de auditoria devem encarregar os auditores responsáveis pela deteção e denúncia de fraude.

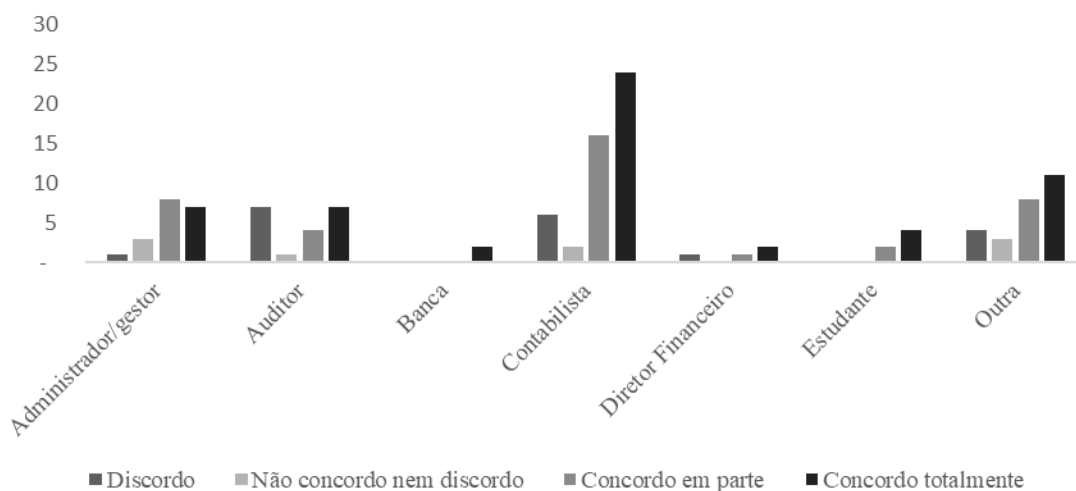


Gráfico 17 - Respostas relativas à afirmação n.º 24

Fonte: Elaboração própria

As três seguintes afirmações analisadas estão relacionadas com os possíveis efeitos da pandemia COVID-19.

Primeiramente, na afirmação n.º 25 do questionário, pelas respostas obtidas, a generalidade dos inquiridos concorda que o risco de auditoria surge acrescido por efeitos deste vírus (n=90, 73%). Um percentual de 38 (n=47) concorda em parte, 35% (n=43) está absolutamente de acordo, 16% (n=20) não acredita que a pandemia COVID-19 possa aumentar o risco de auditoria, e 11% (n=14) tem uma opinião neutra.

Q25. O risco de auditoria surge acrescido por efeitos da pandemia COVID-19.

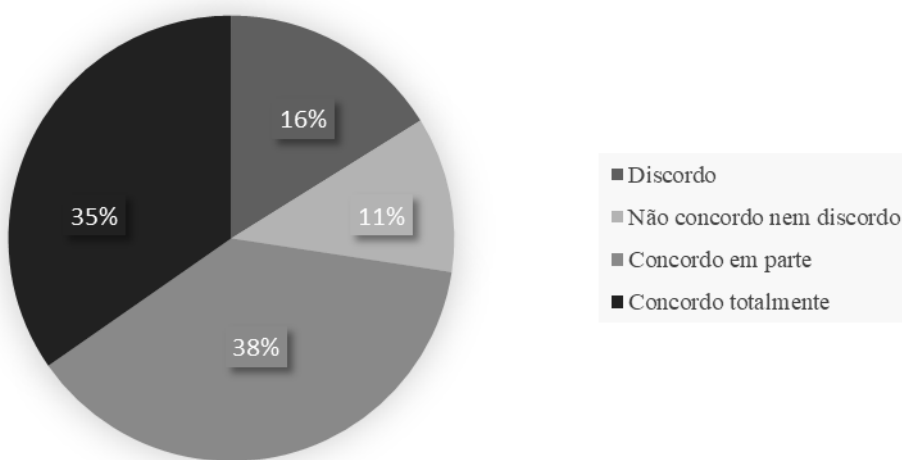


Gráfico 18 - Respostas relativas à afirmação n.º 25

Fonte: Elaboração própria

Ocupação	Discordo	Não concordo nem discordo	Concordo em parte	Concordo totalmente	Total
Administrador/gestor	7	4	5	3	19
Auditor	2	-	8	9	19
Banca	-	-	1	1	2
Contabilista	7	5	16	20	48
Diretor Financeiro	1	-	3	-	4
Estudante	1	-	2	3	6
Outra	2	5	12	7	26
Total	20	14	47	43	124
%	16%	11%	38%	35%	100%

Tabela 13 - Respostas relativas à afirmação n.º 25

Fonte: Elaboração própria

De seguida, conforme demonstra o gráfico 19, 42% (n=52) concorda em parte que os efeitos nocivos da distância regulamentar imposta dificultam os trabalhos de auditoria, 35% (n=43) acredita absolutamente nesta afirmação, 12% (n=15) discorda e 11% (n=14) tem uma opinião neutra.

Q26. Os efeitos nocivos da distância regulamentar imposta dificultam os trabalhos de auditoria.

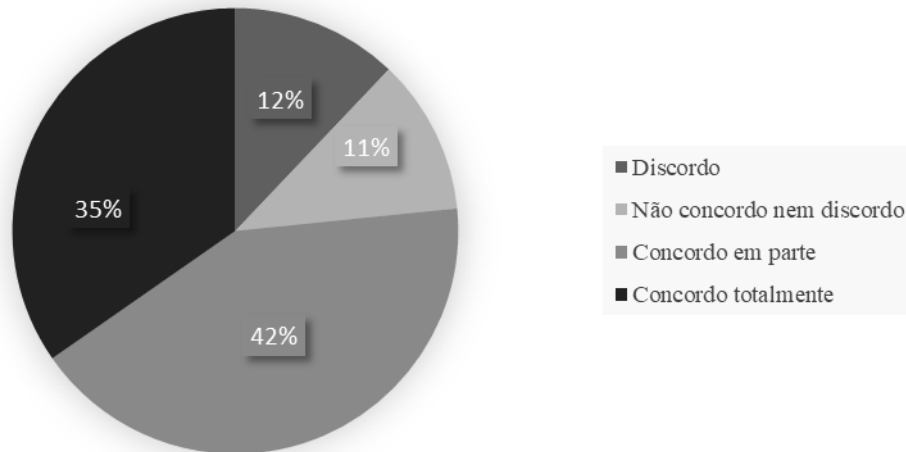


Gráfico 19 - Respostas relativas à afirmação n.º 26

Fonte: Elaboração própria

Na esfera das respostas totais obtidas, 44% (n=55) acredita em parte que os efeitos da pandemia COVID-19 afetam os trabalhos de auditoria. Seguem-se os que concordam absolutamente nesta declaração (n=35, 28%), 18% (n=22) discorda e 10% (n=12) tem uma opinião neutra.

Q27. Os efeitos do surto COVID-19 afetam as funções da auditoria.

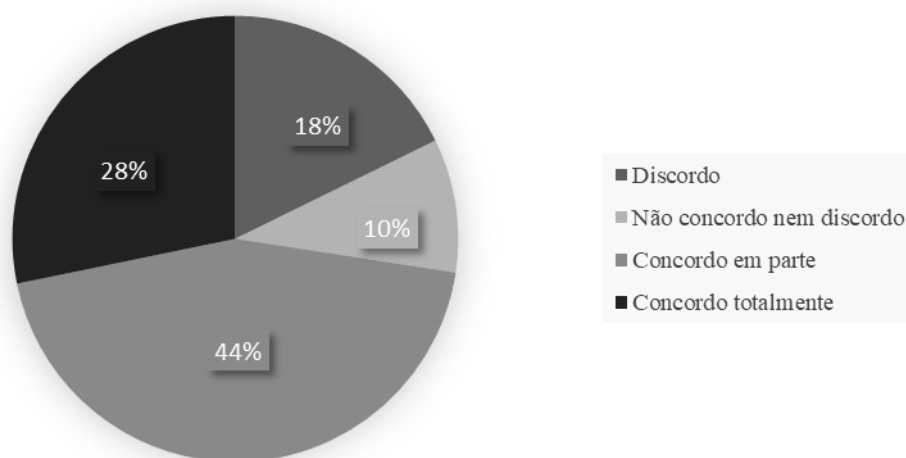


Gráfico 20 - Respostas relativas à afirmação n.º 27

Fonte: Elaboração própria

A última afirmação do questionário está relacionada com as elevadas expectativas da sociedade em relação ao trabalho do auditor externo. Pela generalidade dos resultados obtidos, os inquiridos acreditam nesta declaração, na medida em que 44% (n=55) concordou absolutamente, 37% (n=46) concordou, mas em parte, 10% (n=13) manteve uma opinião neutra e apenas 8% (n=10) não concorda que a sociedade tenha uma expectativa elevada pelo trabalho de um auditor. De notar que na esfera dos administradores/gestores (n=19), 26% (n=5) concorda totalmente e apenas 5% (n=1) discorda. No âmbito dos auditores (n=19), 53% (n=10) concorda totalmente e apenas 2 auditores discordaram (11%). Na área da banca (n=2), a opinião não foi unânime, na medida em que 50% (n=1) concorda totalmente e 50% (n=1) discorda. Na visão dos contabilistas (n=48) maioritariamente concorda totalmente 48% (n=23) e apenas 6% (n=3) discorda. Tendo em conta o parecer dos estudantes (n=6), 83% (n=5) é totalmente de acordo sendo que os restantes 17% (n=1) concorda, mas em parte. Por fim, observando a opinião dos profissionais das restantes outras diversas áreas (n=26), 38% (n=10) está absolutamente de acordo, e apenas 8% (n=2) não concorda com a declaração. 42% (n=11) concordou em parte.

Q28. As expectativas da sociedade em relação ao trabalho do auditor externo são muito elevadas.						
Ocupação	Descrição	Discordo	Não concordo nem discordo	Concordo em parte	Concordo totalmente	Total
Administrador/ gestor	N %	1 5%	2 11%	11 58%	5 26%	19 100%
Auditor	N %	2 11%	- -	7 37%	10 53%	19 100%
Banca	N %	1 50%	- -	- -	1 50%	2 100%
Contabilista	N %	3 6%	7 15%	15 31%	23 48%	48 100%
Diretor Financeiro	N %	1 25%	1 25%	1 25%	1 25%	4 100%
Estudante	N %	- -	- -	1 17%	5 83%	6 100%
Outra	N %	2 8%	3 12%	11 42%	10 38%	26 100%
Total	N %	10 8%	13 10%	46 37%	55 44%	124 100%

Tabela 14 - Respostas relativas à afirmação n.º 28

Fonte: Elaboração própria

A última alínea do questionário era de resposta aberta, onde 3 inquiridos partilharam as suas ideias:

1. *“Os auditores não são responsáveis pela boa ou má gestão das empresas e por vezes confundem-se os conceitos de auditar e participar na gestão.”*

2. *“Os Auditores apenas são um encargo para as entidades.”*
3. *“O desconhecimento por parte dos contabilistas e empresários sobre auditoria e procedimentos de aprovação de contas em situação de auditoria externa é gritante, e com o conluio por motivos comerciais de muitos ROCs operacionalmente ultrapassados faz com que muitas auditorias não sejam bem executadas e com que os auditores sintam que o seu trabalho é irrelevante perante a pessoa a quem reportam por não se traduzirem em consequências na Certificação Legal de Contas.”*

2. Interpretação dos resultados

Após conhecer todos os resultados do questionário, apresenta-se de seguida um resumo de todas as questões (tabela 15), em que os inquiridos concordaram totalmente e concordaram em parte, e em que Hipóteses (Capítulo II, n.º 3) se enquadram essas questões, juntamente com as opiniões dos autores mencionados anteriormente. Neste estudo, utilizámos a divisão equitativa da ponderação das questões pela respetiva hipótese. Utilizámos as funcionalidades do Excel para a realização e validação do modelo de análise (tabela 15).

H1 – A Auditoria Financeira tem a função de emitir uma opinião acerca das demonstrações financeiras, no sentido se estas apresentam uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira.

De acordo com as 124 respostas obtidas, 97% concorda que num trabalho de auditoria, o auditor deve zelar pela transparência da gestão bem como detetar irregularidades caso estas existam. 77% concorda que o auditor deve assegurar que a continuidade da empresa não está em causa. A colaboração do auditor contribuí para a garantia do futuro. No que concerne ao garantir que uma entidade é gerida eficazmente e eficientemente, 73% considera que o auditor deve colaborar neste sentido. Também, um trabalho de auditoria tem como objetivo analisar detalhadamente os processos e atividades de uma empresa (parte fiscal e contabilística) e garantir que os processos se encontram a serem cumpridos com as normas e procedimentos legais exigidos, tendo 94% concordado. Já 70% concordou que o auditor externo deve analisar os controlos internos de uma entidade, logo a atividade dos auditores internos.

Verificou-se que 81% acredita que as entidades empresariais quando auditadas, devem sê-lo por entidades independentes, auditores externos, de forma a garantir a veracidade e fiabilidade de informação contabilística, e 95% concorda que as demonstrações financeiras auditadas proporcionam uma maior fiabilidade e objetividade para a tomada de decisão em comparação com a informação financeira não auditada.

Também, 97% concordou que os auditores devem garantir que a informação financeira auditada está isenta de inexatidões materiais intencionais ou não intencionais. Das respostas obtidas, 77% concorda que as normas de auditoria devem responsabilizar os auditores pela deteção de fraude e respetiva denúncia de fraude.

Considerando as respostas apresentadas, esta hipótese encontra-se validada em 28,2%, numa ponderação de 33,33%.

Podemos assim aferir que a sociedade em geral tem consciência das funções reais de um auditor. Na hipótese seguinte, iremos poder aferir se a sociedade, para além das funções efetivas de um auditor, que já verificámos terem conhecimento, acrescentam outras funções e responsabilidades que poderão estar aquém das suas reais funções e/ou não ser o responsável primário por determinados acontecimentos.

De acordo com a ISA 200, §3, a finalidade de uma auditoria é “*aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras.*”. Este grau de confiança é conseguido, através da emissão de uma opinião do auditor sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável.

Da literatura estudada, é coincidente as respostas obtidas neste estudo com as conclusões dos estudos analisados nessas literaturas.

Serra *et al.*, (2019) concluiu no seu estudo que o auditor deve assegurar que o controlo interno é bem implementado, que a empresa é gerida eficientemente, e que a continuidade da empresa não está em causa. Embora, quanto a este tema, mesmo que o novo modelo de relatório de auditoria exija que o auditor dê uma opinião acerca deste aspeto, nunca poderá assegurar a economia e viabilidade financeira da entidade, na medida em que este documento somente citará que o auditor não tem conhecimento sobre quaisquer incertezas materiais relacionadas com eventos ou condições que possam levantar dúvidas significativas sobre o a capacidade da entidade para continuar as suas atividades.

Al-Dhubaibi (2020) chegou à conclusão do seu estudo que os auditores demonstraram ser concordantes no ponto em que a função de uma auditoria independente reforça a veracidade, a objetividade e a fiabilidade das demonstrações financeiras. Reforçou ainda a importância da auditoria e afirma que cada entidade empresarial deve ser auditada por um auditor externo independente, a fim de basear as suas decisões em informações fiáveis e objetivas. Tal como os resultados acima o confirmaram neste estudo. Este autor concluiu ainda que ambos os preparadores e utilizadores das demonstrações financeiras acreditam que através da prestação de relatórios de auditoria, os auditores asseguram que as demonstrações financeiras auditadas são precisas e isentas de declarações materiais intencionais ou não intencionais.

H2 - Existe uma lacuna entre as funções do auditor e o que a sociedade acredita ser as funções do auditor (*audit expectation gap*).

Em relação à hipótese H2, 55% das respostas obtidas concorda que o auditor externo é responsável por qualquer debilidade interna (material) no sistema de controlo de uma entidade. No que toca ao responsável primário pela criação de salvaguardas e prevenção de fraudes, 90% atribui ao auditor essa responsabilidade. Segue-se um percentual de 67% de inquiridos que concorda que o auditor é o principal responsável pela veracidade e fiabilidade das demonstrações financeiras. Com a realização de um trabalho de auditoria, 77% espera obter deteção de fraudes e deturpação financeira, sendo que, 52% acredita que são os auditores que devem encontrar "culpados" para essas fraudes cometidas.

No entanto, é importante referir que apenas 21% responsabiliza o auditor por transações que ocorram após a data dos seus relatórios e, apenas 27% concorda que os auditores são em grande parte os responsáveis por evitar a falência de uma empresa. Também, com uma percentagem reduzida de apenas 34%, concorda que os auditores são, regra geral, os responsáveis por muitos colapsos e escândalos nas empresas.

Foi pedido no questionário que os inquiridos selecionassem o grau de concordância no sentido de se estavam de acordo que as expectativas da sociedade em geral em relação ao trabalho do auditor externo são muito elevadas, ao que 81% concordou.

Tendo em conta as respostas expostas, é possível validar esta hipótese em 18,7%, numa ponderação de 33,33%.

Tal como concluído neste estudo, também Al-Dhubaibi (2020) concluiu que efetivamente existe um *gap* na expectativa entre auditores, preparadores e utilizadores das demonstrações financeiras no que toca às responsabilidades dos auditores e a sua responsabilidade pela deteção de fraudes. Este autor concluiu ainda que a perceção dos preparadores e utilizadores sobre a responsabilidade dos auditores pela deteção de fraudes e a assumida responsabilidade perante as partes afetadas por fraude ou fraude não detetada e subsequentemente descoberta nas demonstrações financeiras. O mesmo autor afirma que o auditor não é nem pode ser considerado o responsável pela prevenção da fraude e erro. O auditor deve sim, investigar provas de auditoria adequadas e suficientes de que qualquer fraude ou erro que possa ser material para as demonstrações financeiras não ocorreram. No entanto, acontecendo, o auditor deve garantir de que o efeito de fraude é devidamente refletido nas demonstrações financeiras ou o erro é corrigido. Após os relatórios de auditoria, existindo uma fraude ou erro não mencionado no relatório de

auditoria, o auditor apenas terá falhado caso se confirme que os procedimentos de auditoria realizados não foram adequados dadas as circunstâncias.

Fulop, Tiron-Tudor, & Cordos (2019) afirmam que a profissão de auditoria tem sido submetida a muitas impressões quanto às suas responsabilidades, principalmente porque o público tem expectativas que excedem as responsabilidades efetivas dos auditores.

Também, Stirbu *et al.* (2009), obtiveram resultados no seu estudo que lhe permitem confirmar que existe uma expectativa muito elevada sobre os deveres dos auditores em matéria de prevenção e deteção de fraudes.

Porter (1993) ainda acrescenta que os auditores são seres humanos, pelo que os seus comportamentos nem sempre vão de encontro às normas estabelecidas.

Igualmente Porter (1993) é da opinião que existe um *gap* entre as funções que a sociedade espera que o auditor desempenhe e as funções que “razoavelmente” possam ser desempenhadas pelo auditor.

Os resultados conseguidos numa investigação de Nazri Fadzly & Ahmad (2004) divulgaram um *gap* em relação às responsabilidades do auditor na deteção e prevenção de fraude, preparação de demonstrações financeiras e *accounting records*, controlo interno, no âmbito da responsabilidade legal e culpabilidade do auditor numa falha comercial relacionada à fraude.

A ISA 240 atribui como responsabilidade primária o cargo aos encarregados de governação da entidade e ao órgão de gestão, na prevenção e deteção de fraudes e erros, através da implementação e funcionamento contínuo de uma contabilidade adequada e sistemas de controlo interno.

H3 - Os efeitos da pandemia COVID-19 podem contribuir para um acréscimo do *audit expectation gap*.

Quanto à hipótese H3, 73% concorda que o risco de auditoria surge acrescido por efeitos da pandemia COVID-19, na mesma medida que 73% concorda que estes mesmos efeitos afetam as funções de uma auditoria. 77% acredita que os efeitos nocivos da distância regulamentar imposta dificultam consequentemente os trabalhos de auditoria.

Considerando as respostas dadas, com uma taxa de ponderação de 33,33%, a hipótese encontra-se validade em 24,6%.

Arnold (2020) acredita que o aumento da pressão económico financeira das empresas, poderá afetar a qualidade da informação financeira, logo, ameaçar o trabalho do auditor, este que até então consistia, fortemente, na interação presencial com o cliente e que, devido a esta pandemia não foi possível. A distância, tornará mais difícil a obtenção de provas de auditoria adequadas e suficientes para formar uma visão independente sobre a razoabilidade das estimativas e julgamentos da gestão.

Também, Albitar *et al.* (2020) acreditam que os efeitos da pandemia COVID-19 poderão ser o desafio mais trabalhoso e complexo desde alguns anos para os auditores. Admite que, as consequências desta pandemia poderão estar relacionadas com desafios adicionais na conclusão da empresa auditada, níveis de fiabilidade reduzidos e fracas provas de auditoria.

Para concluir, o IFAC (2020) indicou que esta pandemia trouxe para a profissão de auditoria novos desafios, na medida em que existe um incremento na complexidade dos relatórios de demonstrações financeiras.

Após conhecer todos os resultados do questionário, apresenta-se de seguida um resumo de todas as questões (tabela 15), em que os inquiridos concordaram totalmente e concordaram em parte, e em que Hipóteses (Capítulo II, n.º 3) se enquadram essas questões, juntamente com as opiniões dos autores mencionados anteriormente. Neste estudo, utilizámos a divisão equitativa da ponderação das questões pela respetiva hipótese.

Assim, podemos concluir que o modelo de análise se encontra confirmado em 71,6% (tabela 15, última linha da confirmação do modelo de análise).

Hipótese	Questão	N.º Respostas Concordantes	Resposta (%)	Ponderação	Valor final (%)	Taxa Confirmação
H1	Q9	120	97%	11,1%	10,8%	28,2%
	Q12	96	77%	11,1%	8,6%	
	Q13	91	73%	11,1%	8,2%	
	Q16	116	94%	11,1%	10,4%	
	Q20	87	70%	11,1%	7,8%	
	Q21	101	81%	11,1%	9,0%	
	Q22	118	95%	11,1%	10,6%	
	Q23	120	97%	11,1%	10,8%	
	Q24	96	77%	11,1%	8,6%	
				100,0%	84,7%	
H2	Q8	68	55%	11,1%	6,1%	18,7%
	Q10	112	90%	11,1%	10,0%	
	Q11	83	67%	11,1%	7,4%	
	Q14	96	77%	11,1%	8,6%	
	Q15	65	52%	11,1%	5,8%	
	Q17	26	21%	11,1%	2,3%	
	Q18	34	27%	11,1%	3,0%	
	Q19	42	34%	11,1%	3,8%	
	Q28	101	81%	11,1%	9,0%	
				100,0%	56,2%	
H3	Q25	90	73%	33,3%	24,2%	24,6%
	Q26	95	77%	33,3%	25,5%	
	Q27	90	73%	33,3%	24,2%	
				100,0%	73,9%	
Total Modelo de Análise						71,6%

Tabela 15 - Confirmação modelo de análise

Fonte: Elaboração própria

Olhando para o contexto global e feroz dos mercados a sociedade, cada vez mais espera do auditor garantias absolutas que, este não lhas pode dar. Estamos perante o termo *audit expectation gap*. Esta sede de garantia absoluta provém de diversos escândalos financeiros onde, os interessados confiaram e confiam na opinião emitida nos relatórios de auditoria. A garantia nunca pode, nem poderá ser absoluta uma vez que, o trabalho do auditor passa por uma amostra, em que, este poderá apenas fornecer uma garantia razoável sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorções materiais provindas de fraudes ou erros.

O principal objetivo desta investigação foi perceber o que a sociedade entende como sendo o trabalho do auditor e o que esta espera dele. Adicionalmente, com esta investigação, quisemos ainda compreender se os efeitos da pandemia COVID-19 poderão ter impacto no trabalho do auditor.

Posto isto, inicialmente procedeu-se a uma revisão da literatura, onde foram abordados conceitos relacionados com o *audit expectation gap* e toda a sua envolvência, bem como os impactos da pandemia COVID-19 no trabalho do auditor. De seguida, procedeu-se à apresentação da escolha metodológica, hipóteses de investigação e modelo de análise usados no decorrer desta investigação. Como instrumento de recolha de dados, o questionário foi o método utilizado, tendo sido obtidas 124 respostas válidas. De seguida, de forma a facilitar a leitura e análise dos dados obtidos, procedeu-se ao tratamento informático destes, com recurso ao *Microsoft Excel* e ao *IBM SPSS Statistics Base 28.0* para Windows (IBM - Corporation, Armonk, NY, USA).

Nesta investigação verificou-se que a sociedade tem conhecimento que num trabalho de auditoria, o auditor deve zelar pela transparência da gestão bem como detetar irregularidades caso estas existam. Acredita ainda que a colaboração do auditor contribui para a garantia futura de uma entidade, que o auditor deve cooperar no sentido de ajudar a que uma entidade seja gerida eficazmente e eficientemente, garantindo que o controlo interno é bem implementado. Também, um trabalho de auditoria tem como objetivo analisar detalhadamente os processos e atividades de uma empresa (parte fiscal e contabilística) e garantir que os processos se encontram a serem cumpridos com as normas e procedimentos legais exigidos e devem garantir que a informação financeira auditada está isenta de inexatidões materiais intencionais ou não intencionais. Os resultados deste estudo apontam que a sociedade confia no relatório de auditoria para tomar decisões de investimento e, os resultados também demonstraram que a sociedade concorda que uma auditoria independente aumenta a veracidade, objetividade e fiabilidade das demonstrações financeiras.

No entanto, para além das funções reais de um auditor, esta investigação conclui que a sociedade acredita que o auditor externo é responsável por qualquer debilidade interna no sistema de controlo de

uma entidade, sendo que, o auditor também é o responsável primário pela criação de salvaguardas e prevenção de fraudes e o principal responsável pela veracidade e fiabilidade das demonstrações financeiras. Neste estudo, é possível concluir igualmente que a sociedade espera com a realização de um trabalho de auditoria obter deteção de fraudes e deturpação financeira, bem como encontrar "culpados" para essas fraudes cometidas. Estas conclusões não vão ao encontro do que consta na ISA 240, onde, esta refere que o auditor não pode ser considerado o responsável primário pela prevenção de fraude e erro. No entanto, deve investigar provas de auditoria adequadas e suficientes de que qualquer fraude ou erro que possa ser material para as demonstrações financeiras é detetado e corrigido ou divulgado.

No contexto dos efeitos da pandemia COVID-19 no trabalho de auditoria, este estudo verificou que a sociedade acredita que o risco de auditoria surge acrescido por efeitos desta pandemia, assim como, estes efeitos afetam as funções de uma auditoria, dificultando conseqüentemente os seus trabalhos, na medida em que a distância dificulta a obtenção de provas de auditoria adequadas e suficientes para formar uma visão independente sobre a razoabilidade das estimativas e julgamentos da gestão. É nesta medida que se pode afirmar que a situação pandémica iniciada em 2019 poderá contribuir para um acréscimo do *audit expectation gap*.

Estas conclusões estão em linha com a maior parte dos autores estudados nesta investigação, como o caso do Serra *et al.*, (2019), Al-Dhubaibi (2020), Nazri Fadzly & Ahmad (2004), Arnold (2020) e Albitar *et al.* (2020).

O objetivo desta investigação foi assim atingido e as conclusões, assim como salientadas na secção anterior, são de que a sociedade em geral tem consciência das funções reais de um auditor. No entanto, os resultados apontaram que a sociedade atribui acrescidas responsabilidades aos auditores e espera que estes desempenhem e executem funções que não são exigidas pelas normas de auditoria. Por conseguinte, os resultados obtidos indicam também que existe uma expectativa muito elevada sobre os deveres dos auditores em matéria de prevenção e deteção de fraudes. Este estudo conclui assim que as expectativas da sociedade em geral em relação ao trabalho do auditor são muito elevadas, existindo lacunas na expectativa da sociedade em geral perante um trabalho de auditoria.

Limitações

Assim como todos os estudos têm as suas limitações, este não fugiu à regra.

A partilha do questionário via correio eletrónico dificultou a obtenção de respostas, não sendo possível posteriormente verificar se os destinatários responderam ou não.

O método de análise ser o questionário, também acaba por ser uma limitação, dado que os resultados e conclusões obtidos são fundamentados nas opiniões dos sujeitos inquiridos. A fiabilidade e exatidão dos resultados são dependentes da honestidade das respostas dos participantes da investigação, uma limitação que estava fora do nosso controlo.

Pistas para investigações futuras

Tendo em conta a investigação realizada sugere-se que no futuro se reexamine os resultados deste estudo com um tamanho de amostra maior para as diferentes áreas profissionais com o intuito de verificar se os resultados seriam significativamente diferentes. Nessa altura existirão opiniões e factos mais concretos quanto à forma de enfrentar a pandemia COVID-19 face ao trabalho do auditor.

Também, os resultados deste estudo estabeleceram que existe uma lacuna nas expectativas de auditoria. Então, em estudos futuros poderá examinar-se algumas das formas como essa lacuna pode ser mitigada através da opinião dos profissionais da área.

Ainda, em estudos futuros, poderá ser interessante fazer algumas perguntas abertas em alguns temas mais relevantes, como por exemplo, questionar o público em geral sobre o motivo para os auditores serem incapazes de detetar fraudes.

Referências Bibliográficas

- ACCA (2017). *Banishing Bias - Audit, Objectivity and the Value of Professional scepticism*. Disponível em: https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/Technical/audit/pi-banishing-bias-prof-scepticism.pdf.
- Albitar, K., Gerged, A. M., Kikhia, H., & Hussainey, K. (2020). Auditing in times of social distancing: the effect of COVID-19 on auditing quality. *International Journal of Accounting & Information Management*. doi: 10.1108/IJAIM-08-2020-0128.
- Almeida, D. (2005). Gestão de Risco e Governo das Sociedades. *Revista de Auditoria Interna*, nº22.
- Arnold, C. (2020). Summary of Covid-19 Audit Considerations. *International Federation of Accountants*. Disponível em: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/summary-covid-19-audit-considerations>.
- AzhamMd, Ali, Teck Heang, L., Mohamad, R. and Ojo, M. (2008). Internship and Audit Expectation Gap Among Undergraduate Students in Universiti Utara Malaysia. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. Vol. 6 No. 1, pp. 55-74. doi: 10.1108/19852510880000635
- Al-Dhubaibi, A. A. S. (2020). Auditors' responsibility for fraud detection: Views of auditors, preparers, and users of financial statements in Saudi Arabia. *Accounting*, pp. 279-290. doi: 10.5267/J.AC.2020.2.007
- Bailey, K.E., Bylinski, J.H. and Shields, M.D. (1983). Effects of audit report wording changes on the perceived message. *Journal of Accounting Research*. Vol. 21, Spring, pp. 355-70. doi: 10.2307/2490779
- Bronquetti, D. (2017). Conceito e importância da Auditoria. *Auditoria Operacional*. Disponível em: <https://auditoriaoperacional.com.br/conceito-e-importancia-da-auditoria/>.

- Byrnes, P. E., Al-Awadhi, A., Gullvist, B., & Brown-Liburd, H. (2018). Evolution of Auditing: From the Traditional Approach to the Future Audit. *Continuous auditing: Theory and application*, pp. 285-297.
- Código das Sociedades Comerciais.
- Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.
- Commission on Auditors' Responsibilities (Cohen Commission) (1978). Report, Conclusions and Recommendations. *American Institute of Certified Public Accountants*. New York.
- Costa, C. B. (2014). *Auditoria Financeira: Teoria & Prática*. (10ª ed). Lisboa: Rei dos Livros.
- Cravo, F., & Torga, A. (2020). 8ª Conferência VALOR APAH. *IPAI - Revista Auditoria Interna*, pp. 24-28.
- Crepaldi, S. A. (2010). *Auditoria Contábil - Teoria e Prática*. São Paulo: Editora Atlas, S.A.
- Cruz, L. (2017). Metodologia Qualitativa. *Knoow.Net*. Disponível em: <https://knoow.net/cienceconempr/marketing/metodologia-qualitativa/>.
- Diehl, A. A. (2004). *Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas*. São Paulo: Prentice Hall.
- Diretiva 2006/43/CE, de 17 de Maio.
- Epstein, M.J. and Geiger, M.A. (1994). Investor views of audit assurance: recent evidence of the expectation gap. *Journal of Accountancy*. Vol. 177, January, pp. 60-6.
- Fortin, M. F. (1999). *O processo de Investigação: da concepção à realização*. (2ª ed). Loures: Lusociência.
- Fortin, M. F. (2000). *O Processo de Investigação*. (2ª ed). Loures: Lusociência.
- Fulop, M. T., Tiron-Tudor, A., & Cordos, G. S. (2019). Audit education role in decreasing the expectation gap. *Journal of Education for Business*. Vol. 94(5), 306–313.

- Guy, D. M., Sullivan, J. D. (1988). The expectation gap auditing standards. *Journal of Accountancy*, pp. 36-46.
- Hassink, H., Bollen, L., Meuwissen, R., & Vries, M. (2009). Corporate fraud and the audit expectations gap: A study among business managers. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*.
- Hardy, L. (2003). The Expectation Gap. *Critical Perspectives on Accounting*. Vol. 14(3), 352.
- Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A., & Wallage, P. (2005). *Principles of Auditing, An Introduction to International Standards Auditing*. Pearson Education Limited.
- Heliodoro, P. (s.d.). Expectation gap em Auditoria. Coimbra: XIV Encontro AECA - Associação Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
- IFAC. (2020). *Webinar Series: Practical Audit Quality Considerations Webinar 1 - Planning the Audit in the Pandemic Environment: Recording & Summary of Key Takeaways*. Disponível em: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-Webinar-1_Audit-Planning_Summary-of-Key-Takeaways_Final_0.pdf.
- Irungu, K. J., Korir K. D., Abraham K. K., Jerop, R. C., Joyce, O. N. (2017). *An empirical investigation of audit expectation gap and its effects on the use of financial statements in decision-making in Kenya*. A research project proposal submitted in partial fulfilment of the requirements for the award of the degree of bachelor of commerce at the university of Nairobi. School of Business.
- Jennings, M., Kneer, D. and Reckers, P. (1993). The Significance of Audit Decision Aids and Pre-case Jurist's Attitude on Perceptions of Audit Firm Culpability and Liability. *Contemporary Accounting Research*. Vol. 9 (2), pp. 489-507.
- Lee, H., Mande, V., & Son, M. (2009). Do Lengthy Auditor Tenure and the Provision of Non-Audit Services by the External Auditor Reduce Audit Report Lags? . *International Journal of Auditing*. Vol. 13, pp. 87–104.
- Lei 140/2015, de 7 de setembro.

- Lee, T., Ali, A. M., & Bien, D. (2009). Towards an Understanding of the Audit Expectation Gap. *ICFAI Journal of Audit Practice*. Vol. 6(1).
- Liggio C.D. (1974). The Expectation Gap: The Accountant's Waterloo. *Journal of Contemporary Business*. Vol. 3 (3) pp. 27-44.
- Lowe, D.J. (1994). The expectation gap in the legal system: perception differences between audi- tors and judges. *Journal of Applied Business Research*. Vol. 10, Summer, pp. 39-44.
- McEnroe, J., Stanley, E., & Martens, C. (2001). Auditors' and Investors' Perceptions of the Audit Expectation Gap. *Accounting Horizons*.
- Miller, J., Reed, S. and Strawser, R. (1990). The new auditor's report: will it close the expectations gap in communications?. *The CPA Journal*. Vol. 60, May, pp. 68-72.
- Monroe, G.S. and Woodliff, D.R. (1993). The effect of education on the audit expectation gap. *Accounting and Finance*. Vol. 33, May, pp. 61-78.
- Monroe, G.S. and Woodliff, D.R. (1994). An empirical investigation of the audit expectation gap: Australian evidence. *Accounting and Finance*. Vol. 34, May, pp. 47-74.
- Nair, R. and Rittenberg, L. (1987). Messages perceived from audit, review, and compilation reports: extension to more diverse groups. *Auditing, a Journal of Practice and Theory*. Vol. 7, Fall, pp. 15-38.
- Nazri Fadzly, M., & Ahmad, Z. (2004). Audit expectation gap: The case of Malaysia. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 19(7), pp. 897-915.
- Parliament of Australia (2019). *Oversight of ASIC, the Takeovers Panel and the Corporations Legislation No.1 of the 45th Parliament*. Disponível em: https://www.aph.gov.au/Parliamentary_Business/Committees/Joint/.
- Pincus, K. V. (1989). Financial auditing and fraud detection: Implications for scientific data audit. *Accountability in research*. Vol. 1(1), pp. 53-70.

- Pinheiro, C. (2013). *Acrescentar valor à organização com a Auditoria Interna. Dissertação de Mestrado em Auditoria*. Instituto Politécnico Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Porter, B. (1993). An empirical study of the audit expectation-performance gap. *Accounting and Business Research*. Vol. 24, Winter, pp. 49-68.
- Ramamoorti, S. (2003). Internal auditing: history, evolution, and prospects.
- República, D. da. (2015). Lei n.º 140/2015 - Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 7135–7177.
- Schneider, A. (2009). The Nature, Impact and Facilitation of External Auditor Reliance on Internal Auditing. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*. Vol. 13 (4), pp. 41-53.
- Serra, S., Gomes, P., & Silva, C. (2019). *Organizational Auditing and Assurance in the Digital Age*. Instituto Politécnico do Cávado e do Ave, pp. 51-69.
- Silva, A. S., & Inácio, H. C. (2013). Relação entre a auditoria interna e a auditoria externa e o impacto nos honorários dos auditores externos. *Revista Universo Contábil*. Vol. 9(1), pp. 135-146.
- Sousa, José M. e Baptista, Sales C. (2011). *Como fazer Investigação Dissertações, Teses e Relatórios Segundo Bolonha*. (1ª ed). Lisboa: Pactor.
- Stirby, D. Moraru, M., Farcane, N., Blidisel, R., & popa, A. (2009). *Fraud and error. Auditor's responsibility levels*. West University of Timisoara, pp. 54-64.
- Taborda, D. M. (2015). *Auditoria: Revisão legal das contas e outras funções do revisor oficial*. (2ª ed). Edições Sílabo, Lda.
- The Association of Chartered Certified Accountants (ACCA). (2019). Closing the Expectation Gap in Audit, 1–24. Disponível em: <https://files.eric.ed.gov/fulltext/ED515848.pdf>.
- Titard PL, Robert L, Meyer M (2004). Accounting Education: Response to Corporate Scandals, *J. Acc.* Vol. 198(5), pp. 59-65.
- Vasconcelos, M. P. F. (2019). Os Deveres e as Responsabilidades dos Revisores Oficiais de

Contas e dos Contabilistas Certificados. Universidade Católica Portuguesa.

Whittington, A., & Winters, J. (1990). Considering the Work of an Internal Auditor. *The CPA Journal*. Vol. 60 (4), pp. 28-34.

Wood, D. A. (2004). Increasing Value Through Internal and External Auditor Coordination. *The Institute of Internal Auditors Research Foundation*. Prepared for the IIA Research Foundation Esther R. Sawyer Scholarship Award.

Normas Internacionais de Auditoria (ISA) do International Auditing and Assurance Standards Board

ISA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria.

ISA 240 - A Responsabilidade do Auditor ao Considerar a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras.

ISA 610 – Usar o trabalho de auditores internos.

Apêndice 1 – Questionário



Audit Expectation Gap

O presente questionário foi desenvolvido no âmbito da minha dissertação de Mestrado em Auditoria no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. O seu preenchimento revela-se de extrema importância para o sucesso da presente investigação uma vez que só conhecendo a perceção que os diferentes interlocutores da informação têm das funções de um auditor é que compreenderemos o termo "Audit Expectation Gap".

Todas as informações prestadas são completamente anónimas e utilizadas unicamente para efeitos da presente investigação.

Desde já agradeço a sua Colaboração!

1. Indique o seu género: *

Masculino

Feminino

2. Indique a sua idade: *

Menos de 20 anos

Entre 20 e 29 anos

Entre 30 e 39 anos

Entre 40 e 49 anos

Entre 50 e 59 anos

60 anos ou mais

3. Indique as suas habilitações secundárias: *

- Ensino Básico
- Ensino Secundário (12º ano)
- Licenciatura
- Mestrado
- Doutoramento
- Outra opção...

4. Indique a sua área de estudo: *

- Auditoria
- Contabilidade e fiscalidade
- Finanças
- Economia
- Outra

4.1 Se respondeu "Outra", indique por favor qual:

Texto de resposta curta

.....

5. Trabalha ou estuda? *

- Trabalho
- Estudo
- Trabalho e estudo
- Nenhuma das anteriores

Caso tenha selecionado a opção "Estudo" ou "Nenhuma das anteriores", avance, por favor, para a questão número 8.

6. Indique o seu cargo/função que desempenha na sua empresa atual:

- Assistente de contabilidade/Administrativo
- Contabilista Certificado
- Revisor Oficial de Contas
- Auditor Externo
- Auditor Interno
- Administrador
- Gestor
- Outra

6.1 Se respondeu "Outra", indique por favor qual:

Texto de resposta curta
.....

7. A empresa onde trabalha tem Revisão ou Certificação Legal de Contas?

- Sim
- Não
- Não tenho conhecimento

8. O auditor externo é responsável por qualquer debilidade interna (material) no sistema de controlo de uma entidade. *

- Concordo totalmente
- Concordo em parte
- Discordo
- Não concordo nem discordo

9. Uma das funções da Auditoria é a de zelar pela transparência da gestão e detetar irregularidades. *

- Concordo totalmente
- Concordo em parte
- Discordo
- Não concordo nem discordo

10. É da responsabilidade do auditor a criação de salvaguardas na deteção e prevenção de fraudes. *

- Concordo totalmente
- Concordo em parte
- Discordo
- Não concordo nem discordo

11. O auditor é o principal responsável pela veracidade e fiabilidade das demonstrações financeiras. *

- Concordo totalmente
- Concordo em parte
- Discordo
- Não concordo nem discordo

12. O auditor deve assegurar que a continuidade da empresa não está em causa. *

- Concordo totalmente
- Concordo em parte
- Discordo
- Não concordo nem discordo

13. Os auditores devem assegurar-se de que a empresa é gerida eficazmente e eficientemente. *

- Concordo totalmente
- Concordo em parte
- Discordo
- Não concordo nem discordo

14. Com a realização de um trabalho de Auditoria espera-se obter deteção de fraudes e deturpação financeira. *

- Concordo totalmente
- Concordo em parte
- Discordo
- Não concordo nem discordo

15. Com a realização de um trabalho de Auditoria espera-se encontrar "culpados" para fraudes cometidas. *

- Concordo totalmente
- Concordo em parte
- Discordo
- Não concordo nem discordo

16. Um trabalho de Auditoria tem como objetivo analisar detalhadamente os processos e atividades de uma empresa (parte fiscal e contabilística) e garantir que os processos encontram-se a serem cumpridos com as normas e procedimentos legais exigidos. *

- Concordo totalmente
- Concordo em parte
- Discordo
- Não concordo nem discordo

17. Os auditores são responsáveis por transações que ocorram após a data dos seus relatórios. *

Concordo totalmente

Concordo em parte

Discordo

Não concordo nem discordo

18. Os auditores são em grande parte os responsáveis por evitar a falência de uma empresa *

Concordo totalmente

Concordo em parte

Discordo

Não concordo nem discordo

19. Os auditores são em grande parte os responsáveis por muitos colapsos e escândalos nas empresas. *

Concordo totalmente

Concordo em parte

Discordo

Não concordo nem discordo

20. O revisor oficial de contas deve avaliar a atividade dos auditores internos. *

Concordo totalmente

Concordo em parte

Discordo

Não concordo nem discordo

21. Todas as entidades empresariais devem ser auditadas por entidades independentes, auditores externos, para garantir a veracidade e fiabilidade de informação contabilística. *

- Concordo totalmente
- Concordo em parte
- Discordo
- Não concordo nem discordo

22. As demonstrações financeiras auditadas proporcionam uma maior fiabilidade e objetividade para a tomada de decisão em comparação com a informação financeira não auditada. *

- Concordo totalmente
- Concordo em parte
- Discordo
- Não concordo nem discordo

23. Os auditores devem garantir que a informação financeira auditada está isenta de inexatidões materiais intencionais ou não intencionais. *

- Concordo totalmente
- Concordo em parte
- Discordo
- Não concordo nem discordo

24. As normas de auditoria devem encarregar os auditores responsáveis pela deteção e denúncia de fraude. *

- Concordo totalmente
- Concordo em parte
- Discordo
- Não concordo nem discordo

25. O risco de auditoria surge acrescido por efeitos da pandemia COVID-19. *

- Concordo totalmente
- Concordo em parte
- Discordo
- Não concordo nem discordo

26. Os efeitos nocivos da distância regulamentar imposta dificultam os trabalhos de auditoria. *

- Concordo totalmente
- Concordo em parte
- Discordo
- Não concordo nem discordo

27. Os efeitos do surto COVID-19 afetam as funções da auditoria. *

- Concordo totalmente
- Concordo em parte
- Discordo
- Não concordo nem discordo

28. As expectativas da sociedade em relação ao trabalho do auditor externo são muito elevadas. *

- Concordo totalmente
- Concordo em parte
- Discordo
- Não concordo nem discordo

29. Outras informações importantes que gostaria de revelar

Texto de resposta longa

Apêndice 2 – Confirmação do modelo de análise

Hipótese	Questão	N.º Respostas Totais (a)	N.º Respostas Concordantes (b)	Resposta (%) (c) [b/a]	Ponderação (d) [100/nº questões]	Valor final (%) (e) [d x c]	Taxa Confirmação [33,33 x soma (e)/100]
H1	Q9	124	120	97%	11,1%	10,8%	28,2%
	Q12	124	96	77%	11,1%	8,6%	
	Q13	124	91	73%	11,1%	8,2%	
	Q16	124	116	94%	11,1%	10,4%	
	Q20	124	87	70%	11,1%	7,8%	
	Q21	124	101	81%	11,1%	9,0%	
	Q22	124	118	95%	11,1%	10,6%	
	Q23	124	120	97%	11,1%	10,8%	
	Q24	124	96	77%	11,1%	8,6%	
Subtotal	9				100,0%	84,7%	
H2	Q8	124	68	55%	11,1%	6,1%	18,7%
	Q10	124	112	90%	11,1%	10,0%	
	Q11	124	83	67%	11,1%	7,4%	
	Q14	124	96	77%	11,1%	8,6%	
	Q15	124	65	52%	11,1%	5,8%	
	Q17	124	26	21%	11,1%	2,3%	
	Q18	124	34	27%	11,1%	3,0%	
	Q19	124	42	34%	11,1%	3,8%	
	Q28	124	101	81%	11,1%	9,0%	
Subtotal	9				100,0%	56,2%	
H3	Q25	124	90	73%	33,3%	24,2%	24,6%
	Q26	124	95	77%	33,3%	25,5%	
	Q27	124	90	73%	33,3%	24,2%	
Subtotal	3				100,0%	73,9%	
Total	21	124					71,6%

Notas:

- 1) Para a confirmação do modelo de análise foram consideradas todas as afirmações "Concordo totalmente" e "Concordo em parte".
- 2) Número de hipóteses: 3
- 3) Percentagem por hipótese: 33,33%