

INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO

M MESTRADO
DE AUDITORIA

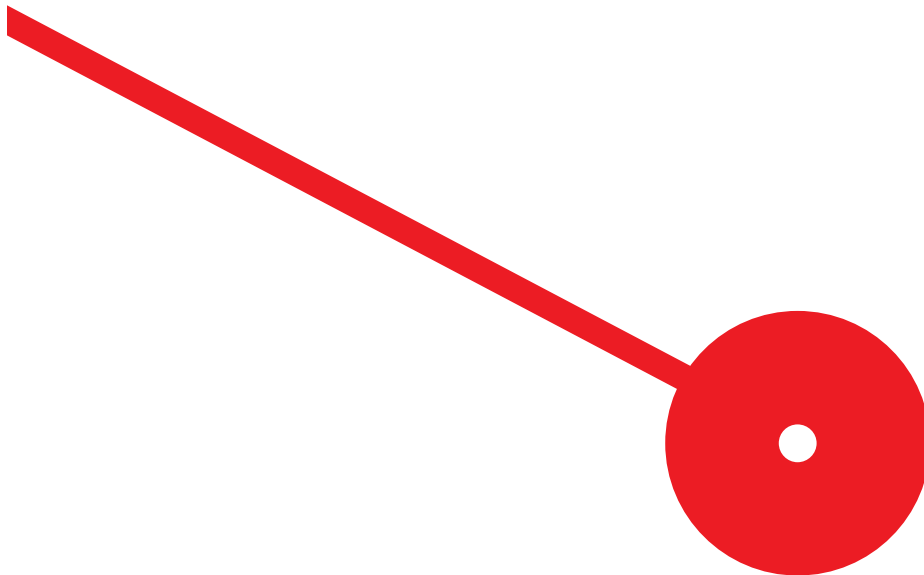
Importância do Auditor para a Continuidade das Empresas - Setor do Calçado

Márcia Liliana Dos Santos Barbosa

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

12/2020

Márcia Liliana Dos Santos Barbosa. Importância do Auditor
para a Continuidade das Empresas - Setor do Calçado
12/2020



INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO

M

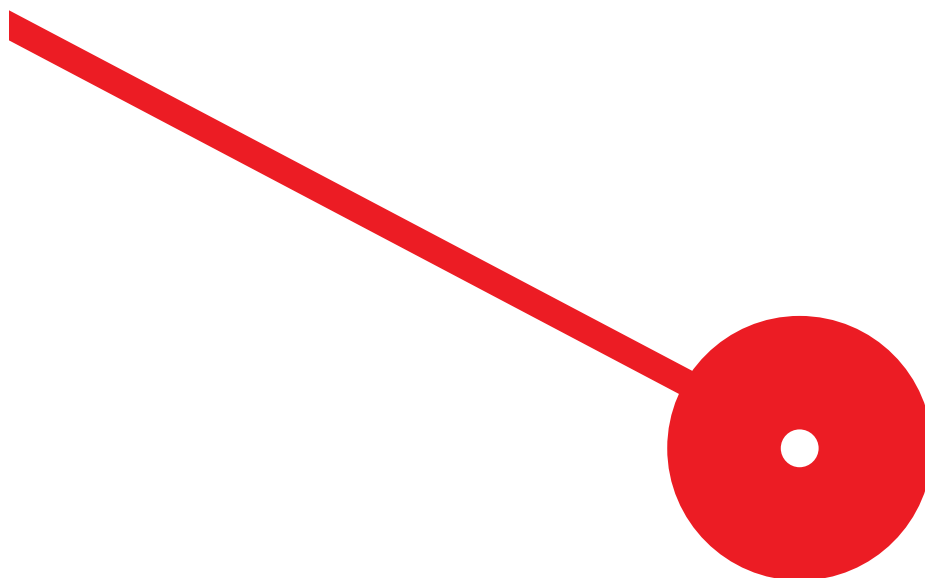
MESTRADO
DE AUDITORIA

Importância do Auditor para a Continuidade das Empresas - Setor do Calçado

Márcia Liliana Dos Santos Barbosa

**Dissertação de Mestrado apresentado ao
Instituto Superior de Contabilidade e
Administração do Porto para a obtenção do grau
de Mestre em Auditoria, sob orientação de
Alcina Augusta de Sena Portugal Dias.**

Márcia Liliana Dos Santos Barbosa. Importância do Auditor
para a Continuidade das Empresas - Setor do Calçado
12/2020



Agradecimentos

Primeiramente, agradeço aos meus pais, aos meus avós e ao meu irmão por estarem ao meu lado durante mais uma etapa da minha vida. Grata por todo o apoio, compreensão, incentivo e por nunca duvidarem das minhas capacidades.

Também, quero agradecer à minha orientadora, Professora Doutora Alcina Portugal Dias, por ter aceitado ser minha orientadora e por todo o auxílio, apoio e disponibilidade prestados durante a realização desta dissertação.

De igual forma, deixo o meu profundo agradecimento aos meus colegas de trabalho que de uma forma ou de outra, contribuíram para a realização da presente dissertação.

Por fim, deixo um grande agradecimento a todos os Auditores Externos e empresas do Setor do Calçado que participaram no estudo empírico, nomeadamente, respondendo aos questionários.

Resumo

O pressuposto de continuidade tem ganho cada vez mais importância nos dias de hoje, devido aos escândalos, tanto internacionais como nacionais, que ocorreram nos últimos anos, como por exemplo, nas entidades Xerox, Enron, Worldcom e BES. Os escândalos levaram a pôr em causa o trabalho do Revisor Oficial de Contas (ROC) bem como a sua independência.

A crise financeira que afetou Portugal, levou a que diversas empresas, nomeadamente, as que pertenciam ao setor do calçado, encerrassem a sua atividade. Desde então, o nosso país tem vindo a apresentar taxas de crescimento positivas relativamente ao mesmo setor.

A presente dissertação tem como objetivo verificar qual a importância que o auditor tem quando emite uma opinião sobre a continuidade, na ótica dos administradores/gerentes e dos auditores, em específico, nas empresas que pertencem ao setor do calçado situadas no distrito de Aveiro.

Assim, após a realização de uma pesquisa bibliográfica relacionada com os temas Auditoria, Continuidade e o Setor de Calçado em Portugal, foram realizados dois questionários, um destinado às empresas do Setor do Calçado (com ou sem ROC), situadas no distrito de Aveiro e, outro, destinado aos Auditores Externos (ROC e não ROC). Os questionários ocorreram entre os dias 06 de junho de 2020 e 15 de agosto de 2020.

Após a obtenção das respostas aos questionários e análise dos dados, foi possível concluir que o trabalho do auditor tem uma grande importância nas entidades do setor do calçado, uma vez que a sua opinião tem influência perante os utilizadores das demonstrações financeiras. A grande maioria das empresas de calçado afirma que o trabalho do auditor pode ser uma mais-valia para as empresas. E, ambos os inquiridos acreditam que o órgão de gestão tem medo de informar quando existe incerteza material quanto à continuidade das empresas.

Palavras chave: Auditoria, Pressuposto da Continuidade, Certificação Legal de Contas, Opinião Emitida

Abstract

Nowadays, the going concern assumption has become more and more relevant because of the international and national scandals that occurred in the last years, for example, Xerox, Eron, Worldcom and BES's entities. These scandals have called into question the work of the Statutory Auditors (SA) as well as its independence.

The financial crisis that affected Portugal led to several companies, namely those belonging to the Footwear Sector, to close their activity. Since this, our country has been showing positive growth rates in what concerns the Footwear Sector.

This dissertation aims to verify how important the auditor is, in the perspective of administrators/ managers and the auditors, when giving an opinion about the going concern, in specific, the companies belonging to the Footwear Sector located in the Aveiro district.

So, after executing a bibliographic research related to the topics of Audit, Going Concern and Footwear in Portugal, two questionnaires were made, one for the Footwear Sector Companies (with and without SA) located in the Aveiro district and another for External Auditors (SA and non-SA). The questionnaires were made available between 6th June 2020 and 15th August 2020.

After obtaining the answers to the questionnaires and analysing the data, it was possible to conclude that the work of auditors plays an important role in the Footwear Sector entities, once their opinion has an influence on financial statements users. Most Footwear Sector entities consider that the auditor's work can be an asset to companies and both respondents believe that managements are afraid of informing when there is material uncertainty about the going concern of companies.

Key words: Audit, Going Concern Assumption, Legal Certification of Accounts, Opinion Issued

Índice

Resumo	iv
Abstract	v
Índice de Figuras	viii
Índice de Gráficos	ix
Índice de Tabelas	x
Lista de abreviaturas.....	xi
Introdução	1
Capítulo I – Revisão da Literatura	4
1 Auditoria	5
1.1 Conceito de Auditoria Financeira.....	5
1.2 Contextualização da profissão do Auditor em Portugal	6
1.3 Revisores Oficiais de Contas/ Auditores	9
1.4 Sociedades Sujeitas a Revisão Legal de Contas	12
2 Auditor e a Continuidade das Empresas	13
2.1 A importância da análise do pressuposto da continuidade	14
2.2 Responsabilidade dos órgãos de gestão em relação ao pressuposto de continuidade.....	16
2.3 Opinião do auditor em relação ao pressuposto de continuidade	17
2.4 Certificação Legal de Contas.....	20
2.4.1 Tipos de Certificação Legal de Contas.....	20
2.4.2 Relação da opinião expressa na Certificação Legal das Contas com o princípio de continuidade	23
2.5 A importância da opinião do auditor para os <i>stakeholders</i>	25
3 Setor do Calçado em Portugal.....	27
3.1 Evolução Histórica do Setor do Calçado.....	27
3.2 Caracterização Atual do Setor do Calçado.....	28
3.3 Perspetivas futuras do setor do calçado.....	30

4	Questões de investigação.....	31
	Capítulo II – Metodologia.....	32
5	Metodologias de Investigação.....	33
5.1	Metodologia Quantitativa.....	33
5.2	Metodologia Qualitativa.....	34
5.3	Metodologia Mista.....	34
5.4	Metodologia escolhida.....	35
5.5	Formulação das Hipóteses de Investigação.....	35
5.5.1	Formulação das Hipóteses.....	36
5.5.2	Modelo de Análise.....	39
5.5.3	Relação das Hipóteses e as Questões do Questionário.....	40
	Capítulo III – Estudo Empírico.....	43
6	Elaboração do questionário.....	44
7	Definição e caracterização da Amostra.....	44
7.1	Empresas do Setor do Calçado.....	44
7.2	Auditores Externos.....	45
8	Discussão de resultados.....	45
8.1	Empresas do Setor do Calçado.....	45
8.2	Auditores Externos.....	54
8.3	Síntese dos pontos 8.1 e 8.2.....	62
	Conclusão.....	65
	Limitações do Estudo.....	68
	Perspetivas para investigação futura.....	69
	Referências bibliográficas.....	70
	Apêndice I – Questionário dirigido às Empresas do Setor do Calçado.....	75
	Apêndice II – Questionário dirigido aos Auditores Externos.....	79

Índice de Figuras

Figura 1: Indicadores de Avaliação do risco de não continuidade	19
Figura 2: Tipos de opinião a dar pelo auditor sobre o pressuposto de continuidade.....	25
Figura 3: Interligação das Hipóteses	39

Índice de Gráficos

Gráfico 1 - Empresas do Setor do Calçado Sujeitas a ROC.....	45
Gráfico 2 - Caraterização do Inquirido (Género, Idade, Grau Académico e Número de Anos de Experiência).....	46
Gráfico 3 - Identificação das Empresas do Setor de Calçado (Tipo, Idade e Número de Trabalhadores).....	47
Gráfico 4 - Questões 10, 11 e 12 relativas às Empresas do Setor do Calçado	49
Gráfico 5 - Questões 13, 14 e 15 relativas às Empresas do Setor do Calçado	49
Gráfico 6 - Questões 16, 17, 18 e 19 relativas às Empresas do Setor do Calçado	51
Gráfico 7 - Questões 20, 21, 22 e 23 relativas às Empresas do Setor do Calçado	53
Gráfico 8 - Caraterização do Auditor Externo (Género, Atividade Profissional, Idade, Grau Académico e Número de Anos de Experiência).....	54
Gráfico 9 - Identificação das Empresas do Auditor Externo (Tipo, Idade e Número de Trabalhadores).....	56
Gráfico 10 - Questões 10, 11, 12 e 13 relativas aos Auditores Externos	57
Gráfico 11 - Questões 14, 15, 16 e 17 relativas aos Auditores Externos	59
Gráfico 12 - Questões 18, 19, 20 e 21 relativas aos Auditores Externos	61

Índice de Tabelas

Tabela 1: Perguntas de investigação.....	31
Tabela 2 - Relação das Questões de Investigação e as Hipóteses	38
Tabela 3 - Relação entre as Hipóteses e as Questões do Questionário às Empresas do Setor do Calçado.....	40
Tabela 4 - Relação entre as Hipóteses e as Questões do Questionário aos Auditores ...	41
Tabela 5 - Questões 10, 11, 12, 13, 14 e 15 relativas às Empresas do Setor do Calçado	48
Tabela 6 - Questões 16, 17, 18 e 19 relativas às Empresas do Setor do Calçado.....	51
Tabela 7 - Questões 20, 21, 22 e 23 relativas às Empresas do Setor do Calçado.....	52
Tabela 8 - Questões 10, 11, 12 e 13 relativas aos Auditores Externos.....	57
Tabela 9 - Questões 14, 15, 16 e 17 relativas aos Auditores Externos.....	59
Tabela 10 - Questões 18, 19, 20 e 21 relativas aos Auditores Externos.....	60
Tabela 11 - Questões em comum nos questionários destinados às Empresas do Setor de Calçado e aos Auditores Externos	62
Tabela 12 - Comparação entre as respostas dadas pelas empresas do Setor do Calçado e os Auditores Externos.....	63

Lista de abreviaturas

CAE	Classificação das Atividades Económicas
CLC	Certificação Legal de Contas
CMVM	Comissão do Mercado de Valores Imobiliários
CNSA	Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria
DIC	Declaração de Impossibilidade de Certificação
EOROC	Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
GAT	Guia de Aplicação Técnica
ISA	Internacional Standard on Auditing
NCRF	Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
ROC	Revisor Oficial de Contas
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
SROC	Sociedade de Revedores Oficiais de Contas

A expansão global dos grandes prestadores de serviços de auditoria e contabilidade começou antes dos anos 80 e continuou até ao século XXI. Os fatores que levaram à expansão da auditoria foram diversos, tais como, a regulamentação nacional, privatização das indústrias, integração das economias regionais, regionalização do comércio mundial, formação de um mercado comum europeu e a privatização de ativos governamentais.

Com a globalização, também foi possível assistir, nos últimos anos, a inúmeros casos de falências de grandes empresas que levaram a escândalos internacionais, como por exemplo entidades como Xerox, Enron, Worldcom e Parmalat. Mas, em Portugal, estes escândalos também têm ocorrido como pudemos observar, mais recentemente, com a falência do Banco Espírito Santo.

Estes escândalos, em que foram prestadas auditorias, levaram a que os utilizadores das informações financeiras (acionistas, trabalhadores, fornecedores, clientes, bancos, entre outros) pusessem em causa o trabalho desenvolvido e, sobretudo, a independência da opinião do Revisor Oficial de Contas (ROC).

Outro fator que pode pôr em causa o pressuposto de continuidade é a atual conjuntura económica de Portugal. A presença da crise financeira no nosso país levou a que diversas empresas encerrassem, nomeadamente, as empresas ligadas ao setor do calçado.

Com isto, um dos pontos fulcrais que o auditor deve ter em consideração é o pressuposto da continuidade. Este ponto é sempre difícil para o auditor o que requiere bastante cuidado, pois pode afetar e influenciar uma diversidade de fatores, visto que a opinião do auditor é dependente do julgamento profissional, ou seja, é algo subjetiva com base numa segurança razoável.

O pressuposto de continuidade também tem requerido uma reflexão pelas entidades reguladoras, estas emitiram normas e opiniões sobre os procedimentos a ter em conta na avaliação da continuidade das empresas, como verificamos através da Norma Internacional de Auditoria (ISA 570) que nos fala sobre a continuidade.

Assim, o objetivo do seguinte estudo é verificar qual a importância que o auditor tem quando emite uma opinião sobre a continuidade, na ótica dos administradores/gerentes e dos auditores, em específico, nas empresas que pertencem ao setor do calçado situadas no distrito de Aveiro.

Assim, o Capítulo I, da presente dissertação, referente à Revisão da Literatura, é centrado em temas como a auditoria, princípio de continuidade e o setor do calçado.

O Capítulo II, intitulado “Metodologias de Investigação”, tem como objetivo apresentar as diversas metodologias de investigação, a metodologia a ser adotada nesta dissertação e, também, as hipóteses formuladas e as questões elaboradas para responder às hipóteses.

O Capítulo III aborda a forma como foi definida a amostra, bem como a apresentação e interpretação dos resultados obtidos e, por fim, a sua caracterização.

A última parte deste trabalho é destinada à apresentação das conclusões finais. O final desta parte é dedicado a apresentar algumas orientações para uma futura investigação.

CAPÍTULO I – REVISÃO DA LITERATURA

1 Auditoria

A definição da palavra auditoria tem a sua origem no verbo latino *audire* o qual, significando “ouvir”, conduziu à criação da palavra auditor (do latim *auditor*) como sendo aquele que ouve, ou seja, o ouvinte. Esta definição deriva do facto de, nos primórdios da auditoria, os auditores tirarem as suas conclusões, fundamentalmente, com base nas informações que verbalmente lhes eram transmitidas (Costa C., 2010).

Este capítulo tem como objetivo apresentar de uma forma breve o conceito de auditoria financeira, a sua história, quais as responsabilidades e deveres do auditor/revisor e, além disto, esclarecer quais as empresas que são sujeitas a Revisão Legal de Contas.

1.1 Conceito de Auditoria Financeira

Hoje em dia, a Auditoria Financeira tem tido um grande destaque, muito devido aos escândalos financeiros que ocorreram, não só em termos internacionais, mas também em Portugal. Apesar destes acontecimentos negativos, o papel da Auditoria, ao transmitir as conclusões e opiniões sobre as entidades, continua a ser fundamental para a tomada de decisões dos utilizadores das informações financeiras, fazendo aumentar a credibilidade sobre a veracidade dessas informações divulgadas.

Ao longo dos tempos, a definição do conceito de auditoria financeira tem sofrido várias alterações. Primeiramente, a auditoria financeira era vista com o principal objetivo de detetar ou prevenir a fraude e, também, de prevenção e detenção dos erros. Atualmente, o principal objetivo é averiguar as reais condições financeiras e rendimentos de uma empresa para os seus proprietários, executivos, banqueiros ou investidores (Costa, 2010).

Almeida, B. (2017) define auditoria financeira como sendo “Um processo objetivo e sistemático, efetuado por um terceiro independente, de obtenção e avaliação de prova em relação às asserções sobre ações e eventos económicos, para verificar o grau de correspondência entre essas asserções e os critérios estabelecidos, comunicando os resultados aos utilizadores da informação financeira.”

Segundo Costa, C. (2010), “...a certificação legal de contas (entendida como sinónimo de relatório de auditoria) exprime a opinião do revisor oficial de contas de que as demonstrações financeiras individuais ou consolidadas apresentam, ou não, de forma

verdadeira e apropriada, a posição financeira da empresa ou de outra entidade, bem como os resultados das operações e os fluxos de caixa, relativamente à data e ao período a que as mesmas se referem, de acordo com a estrutura de relato financeiro identificada e, quando for caso disso, de que as demonstrações financeiras respeitam, ou não, os requisitos legais aplicáveis.”.

Por sua vez, a ISA 200 §3 refere que “a finalidade de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras”.¹ Além disto, esta ISA enuncia quais os objetivos principais do auditor, que são os seguintes:

- Obter uma segurança razoável sobre as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorções materiais, seja devido a fraude ou a erro, permitindo-lhe, portanto, expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas em todos os aspetos materiais, de acordo com uma estrutura concetual de relato financeiro aplicável; e
- Relatar sobre as demonstrações financeiras, e comunicar conforme exigido pelas ISA, de acordo com as suas constatações.

Pese embora todas estas definições, é importante salientar para o que se designa por diferenças de expectativa (*expectation gap*), ou seja, esta designação está, sobretudo, ligada ao que os utilizadores dos relatórios dos auditores pensam sobre as responsabilidades dos auditores e, aquilo que estes compreendem ser realmente as suas responsabilidades. Assim, para o público em geral, o principal objetivo do trabalho dos auditores é a descoberta de fraudes, pelo que, na realidade, o principal objetivo do auditor é a prevenção destas.

De seguida, será apresentado de uma forma breve a evolução da auditoria em Portugal.

1.2 Contextualização da profissão do Auditor em Portugal

A primeira vez que surgiu a designação de revisor oficial de contas (ROC) em Portugal foi através do Decreto-Lei nº 49/381, de 15 de novembro de 1969 que, mais tarde, levou ao surgimento de algumas alterações pelo Decreto-Lei nº 648/70, de 28 de dezembro

¹ ISA 200 - Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing (Objetivos Globais do Auditor Independente e a Execução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria).

estabelecendo um novo regime de fiscalização das sociedades anónimas e que se manteve em vigor até à aprovação do Código das Sociedades Comerciais (CSC), através do Decreto-Lei nº 262/86, de 2 de Setembro.

Em 1972, pelo Decreto-Lei nº 1/72, de 3 de janeiro, surge a primeira regulamentação da profissão de Revisor Oficial de Contas que mostrou ser indispensável estruturar a profissão em moldes que garantissem um exercício eficaz das funções cometidas aos revisores e às sociedades de revisores.

A segunda regulamentação da profissão ocorreu com a publicação do Decreto-Lei nº 519-L2/79, de 29 de dezembro. Este Decreto-Lei veio definir que compete ao ROC o exame das contas de empresas ou de quaisquer outras entidades, o exercício de outras quaisquer funções definidas no artigo 4º deste mesmo decreto e o exercício de consultoria. Entre as funções atribuídas aos ROC, estes também passaram a ter que elaborar o documento relativo à Certificação Legal das Contas (CLC), de recusa de certificação ou de impossibilidade de certificação.

Posteriormente, voltou a ser desenvolvida uma terceira regulamentação desta profissão que ocorreu através da aprovação do Decreto-Lei nº 422 - A/93, de 30 de dezembro. Será de destacar o seu artigo 1º que confere à Câmara dos Revisores Oficiais de Contas a qualidade de pessoa coletiva pública, dotada de autonomia administrativa financeira e patrimonial com plenos poderes para superintender em todos os aspetos relacionados com a profissão e, com autoridade de representação ROC e das Sociedades de Revisores Oficiais de contas (SROC).

De seguida, a quarta regulamentação da profissão teve lugar com a aprovação do Decreto-Lei nº 487/99, de 16 de novembro. Este decreto teve como objetivo harmonizar o regime das SROC com as situações e tendências dominantes na União Europeia, prevalecendo a sua natureza civil, flexibilizando o seu tipo jurídico e potenciando as suas capacidades técnicas e administrativas.

Mais uma nova regulamentação surgiu em 2008, com a aprovação do Decreto-Lei nº 224/2008, de 20 de novembro. Conforme o referido no preâmbulo deste diploma e, passo a citar, “No essencial, este decreto-lei vem concretizar na ordem jurídica nacional um esforço de harmonização de elevado nível dos requisitos da revisão legal das contas por via, seja da exigência de aplicação das normas internacionais de auditoria, seja da atualização dos requisitos em matéria de formação, seja do reforço dos deveres de ordem

deontológica - independência, isenção, confidencialidade, prevenção de conflitos de interesse e outros, seja ainda da criação de estruturas independentes de controlo de qualidade e de supervisão pública. Este regime, definido numa base comunitária, visa garantir o reforço da qualidade das revisões legais das contas, sendo esse um fator que contribui para melhorar a integridade e eficiência das demonstrações financeiras e, nessa medida, incrementar o funcionamento ordenado dos mercados.”.

Após entrada em vigor da Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, que aprova o Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria, que regula a atividade de supervisão pública dos ROC e das SROC, transpondo a Diretiva 2014/56/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, que proporciona a execução, na ordem jurídica interna, do Regulamento (UE) n.º 537/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, sendo que no final de 2015 ocorreu a extinção do CNSA. Conforme prescrito na Lei supracitada, as funções desempenhadas pela CNSA passaram a ser executadas pela Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM).

A aprovação do novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC) aparece através da lei 140/2015 de 7 de setembro.

Em conclusão, a auditoria, em termos legais, evoluiu de forma muito lenta ao longo de cerca de 25 anos. Só depois de Portugal aderir à Comunidade Económica Europeia é que começou a existir uma evolução e uma adaptação em termos legislativos à União Europeia. Atualmente, podemos ver essa legislação através de diretivas comunitárias, tais como, a 4ª, 7ª e 8ª Diretivas, fazendo com que Portugal esteja ao mesmo nível em relação aos outros estados membros em termos de formação, auditoria e publicação das contas anuais das sociedades.

A Ordem de Revisores Oficiais de Contas (OROC) assume a responsabilidade de regular a auditoria em Portugal.

Em Portugal, as normas técnicas de auditoria são aplicáveis com a seguinte estrutura hierárquica:

1. Normas Internacionais de Auditoria;
2. Normas Técnicas e Guias de Aplicação Técnica, juntamente com as diretrizes de revisão/auditoria;
3. Recomendações Técnicas;

4. Interpretação Técnica.

É de destacar que o artigo 245º do Código dos Valores Mobiliários² obriga a que os documentos de prestação de contas das entidades emitentes de valores mobiliários sejam acompanhados da certificação legal de contas subscrita pelo ROC que integram o órgão de fiscalização das mesmas sociedades e de relatório elaborado por auditor inscrito no Registo de Auditores da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários.

1.3 Revisores Oficiais de Contas/ Auditores

Os Revisores Oficiais de Contas e os auditores são os responsáveis pela revisão legal das contas de entidades públicas e privadas, pela auditoria às contas e pela execução de outros serviços relacionados com a revisão e auditoria.

As competências dos Revisores Oficiais de Contas encontram-se enunciadas no Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), publicado no Decreto – Lei nº 487/99, de 16 de novembro e republicado pelo Decreto – Lei nº 224/2008, de 20 de novembro.

Devido à diversidade das atividades que estes profissionais podem exercer, obriga a estes a possuírem um vasto leque de conhecimentos e domínio de matérias relacionadas, tais como, gestão, economia, contabilidade, fiscalidade, direito, informática, finanças, leis e regulamentos, conhecimento profundo de todas as normas de auditoria aplicáveis à gestão corrente das entidades e à sua prestação de contas.

O trabalho de auditoria decorre de uma grande cautela por parte do auditor, levando a que este tenha de recorrer ao ceticismo profissional durante todas as fases do processo de auditoria. O uso do ceticismo profissional pode levar à deteção de eventuais distorções materiais que possam encontrar nas demonstrações financeiras (ISA 200).

Uma das fases importantes no processo de auditoria é a fase do planeamento. Nesta fase, o auditor deverá definir o nível de materialidade, em que este deverá recorrer do julgamento profissional (ISA 200), tendo sempre em atenção que é essencial o conhecimento da entidade, do setor de atividade, dos riscos da envolvente, bem como das leis e regulamentos aplicados à entidade. Além disto, nesta fase, cabe ao auditor verificar

² Aprovado através do Decreto-Lei nº 486/99, de 13 de novembro

a adequação dos sistemas de controlo interno e o cumprimento de leis e regulamentos, levando a cabo a deteção e mitigação de eventuais ineficiências que coloquem em risco as demonstrações financeiras e promovam a existência de distorções materiais (ISA 265).

Ao longo do trabalho de auditoria, o auditor necessita de recolher provas para suportar as conclusões obtidas e a opinião emitida pelo profissional de auditoria. Então, conclui-se que o dever do auditor é obter prova suficiente e apropriada quanto à fiabilidade das demonstrações financeiras difundidas e ao cumprimento do disposto nas leis e regulamentos (ISA 200 e ISA 250), levando a uma redução do risco de auditoria.

Quando o auditor chega à parte final do seu trabalho, este tem o dever de comunicar ao órgão de gestão, de forma atempada e oportuna as suas conclusões e recomendações relativamente às políticas contabilísticas utilizadas, as fragilidades do sistema de controlo interno (ISA 265) e a ocorrência de fraudes (ISA 240). Caso a fraude tenha sido praticada por membros do órgão de gestão, o auditor deverá informar as entidades competentes, sem comprometer o sigilo profissional (ISA 240 §41 e §43).

É importante referir que o auditor deve averiguar, avaliar e analisar se a entidade se encontra e possui capacidade de continuidade. A continuidade é aferida pelo auditor e assume uma relevância considerável na opinião apresentada na CLC.

Além do que foi dito anteriormente, é também essencial referir que o auditor tem de ser independente porque, no final do seu trabalho, deve expressar uma opinião independente da entidade e dos seus gestores.

O Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas distingue dois tipos de independência, a independência da mente e a independência na aparência. O primeiro tipo, como refere o código anteriormente mencionado, diz respeito ao "...estado mental que permite a elaboração de uma opinião sem ser afetado por influências que comprometam o julgamento profissional, permitindo por este meio que um profissional atue com integridade e tenha objetividade e ceticismo profissional.". O segundo tipo de independência refere-nos que "O evitar factos e circunstâncias tão significativos que um terceiro razoável e informado, ponderando todos os factos e circunstâncias específicos, seria levado a concluir que a integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional de uma firma, ou de um membro da equipa, tenham sido comprometidos.".

Devido ao facto de o auditor necessitar de ser independente, por vezes, o auditor pode deparar-se com o que se chama de conflitos de interesses, que podem pôr em causa a sua independência. Os conflitos de interesses podem surgir entre o auditor e as organizações, entre os deveres profissionais do auditor e o seu próprio interesse, entre os gestores e os acionistas e entre a organização e terceiros. Segundo Almeida, B. (2017), os fatores potenciadores do conflito de interesses são a aceitação de serviços extra auditoria, concorrência, período de tempo de mandato do auditor, flexibilidade das normas contabilísticas, estrutura sancionatória imposta aos auditores, responsabilidades dos auditores e o receio de perda de cliente e de reputação.

Outros fatores que, também, não podem condicionar a independência do auditor são os honorários dos auditores e as possíveis ofertas dos clientes.

No primeiro caso, segundo Almeida B. (2017), “Os honorários devem refletir de forma justa e equitativa o valor do trabalho realizado, tendo em atenção os conhecimentos e a perícia necessária para o efetuar, bem como a natureza, a extensão, a profundidade e o tempo necessário à execução de um serviço de acordo com as normas em vigor.”. O auditor antes de aceitar qualquer trabalho deve acordar, juntamente com o cliente, os honorários a serem praticados. Mas, este deve ter sempre em mente que existem formas de recebimento dos honorários praticados que não são permitidos ao auditor, tais como, o auditor não pode receber honorários em espécie, bem como honorários contingentes ou variáveis independentes dos resultados do seu trabalho. No exercício de funções de interesse público, também não pode receber de terceiros ou de colegas, honorários ou comissões por ter indicado ou referenciado um cliente e, por fim, não pode pagar, a terceiros ou a colegas, honorários ou comissões pela angariação de um cliente.

Almeida B. (2017) também refere que em relação à aceitação de ofertas de clientes (exceto aquelas ofertas do decurso normal do negócio) que por vezes estas podem influenciar o auditor a tomar decisões de acordo com o que o cliente pretende ou então transmitir informações que seriam confidenciais.

Embora o dever do auditor seja de não aceitar ofertas dadas pelos clientes, como referido pelo autor no parágrafo anterior, o que se verificou através da ocorrência dos grandes escândalos financeiros foi que, na sua grande maioria, os auditores das grandes empresas de auditoria eram influenciados pelos seus clientes para que a sua subjetividade e independência fosse afetada.

1.4 Sociedades Sujeitas a Revisão Legal de Contas

Como foi referido anteriormente, os Revisores Oficiais de Contas são os responsáveis pela revisão legal das contas de entidades em que podem assumir diversos tipos de sociedades.

Um dos tipos de sociedades que pela sua forma jurídica são sujeitas a Revisão Legal de Contas são as sociedades Anónimas. Estas sociedades encontram-se obrigadas a ter, na sua estrutura da administração e da fiscalização, no mínimo, um fiscal único, que pode ser o ROC, conforme se pode verificar pela redação do Art.º 278 do Código das Sociedades Comerciais (CSC) cujo objetivo é a emissão da CLC.

Por outro lado, outro tipo de sociedades obrigadas a Revisão Legal de Contas são as sociedades por quotas. O que diferencia este tipo de sociedades das sociedades anónimas é que nas sociedades por quotas apenas se é obrigado a ter um ROC, caso cumpram alguns requisitos que se encontram enunciados no n.º 2 do Art.º 262 do CSC.³ As restantes disposições, por que este tipo de sociedades se deve reger, deverão ser de acordo com o que é apresentado para as sociedades anónimas.

Para ambas as sociedades, é o Art.º 420 do CSC que exhibe os deveres do ROC perante as mesmas. O n.º 4 do artigo 420 do CSC refere que “o revisor oficial de contas tem, especialmente e sem prejuízo da atuação dos outros membros, o dever de proceder a todos os exames e verificações necessárias à revisão e certificações legais de contas, nos termos previstos em lei especial, e bem assim os outros deveres especiais que esta lei lhe imponha”. Assim, é dever do ROC, segundo o n.º1 do Artigo 420º-A do CSC, “comunicar, imediatamente, por carta registada, ao presidente do conselho de administração ou do conselho de administração executivo os factos de que tenha conhecimento e que considere revelarem graves dificuldades na prossecução do objeto da sociedade ...”. Se o ROC não cumprir o que foi mencionado anteriormente, este é considerado solidariamente responsável com os membros do conselho de administração e do conselho de administração executivo pelos prejuízos decorrentes para a sociedade.

³ Estas sociedades são obrigadas a nomear um revisor caso ultrapassem dois de três limites, durante dois anos consecutivos. Os limites impostos por lei são:

- Total do balanço: €1.500.000,00;
- Total das vendas líquidas e outros proveitos: €3.000.000,00;
- Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

Caso dois destes três limites não sejam ultrapassados durante dois anos consecutivos, ou caso a sociedade passe a ter um conselho fiscal, a designação de um revisor deixa de ser obrigatória.

Além dos dois tipos de sociedades apresentadas anteriormente, também existem outros tipos de sociedades, tais como, os municípios, as entidades de interesse público, as cooperativas, as instituições particulares de solidariedade social, as sociedades gestoras de participações sociais, as instituições do ensino superior público, as caixas de crédito agrícola mútuo e as entidades que sejam obrigadas a apresentar contas consolidadas que, de acordo com os normativos legais aplicáveis e caso de obedeçam a certas regras, são obrigadas a ter um ROC.

Pensando no estudo empírico que será apresentado mais à frente neste trabalho, apenas foi dada maior ênfase às sociedades anónimas e sociedades por quotas, pois serão apenas este tipo de sociedades que serão abordadas mais à frente neste trabalho.

De seguida, irá ser apresentado a importância do pressuposto de continuidade e qual a relação deste pressuposto com os auditores e os órgãos de gestão.

2 Auditor e a Continuidade das Empresas

Hoje em dia, em Portugal, vive-se uma grande incerteza no que diz respeito à continuidade das empresas. Os motivos que podem levar à falência das empresas podem ser vários, nomeadamente, por causa de problemas de cash-flows, má gestão, o facto de a entidade não conseguir acompanhar a evolução tecnológica, perda de clientes e fornecedores, competitividade, globalização, entre outras. É assim que os *stakeholders*⁴ exigem a existência de um revisor legal de contas e queiram averiguar se este chegou a alertar para uma eventual falha, já que o auditor deverá fazer menção a este ponto na fase da elaboração do relatório de auditoria. A importância da análise do pressuposto de continuidade não passa só pelo auditor, mas também pelos órgãos de gestão das entidades.

Este capítulo sobre o Auditor e a Continuidade das Empresas tem como objetivo expor a importância do pressuposto de continuidade e a responsabilidade dos auditores e das empresas perante o mesmo pressuposto.

⁴ São todos os utilizadores das informações financeiras (acionistas, trabalhadores, fornecedores, clientes, bancos, entre outros)

2.1 A importância da análise do pressuposto da continuidade

Em Portugal, a crise financeira, que se instalou nos últimos anos, levou a que fosse posta em causa a continuidade de muitas empresas e, também, ao encerramento de outras tantas. Porém, as condições económicas atuais não fazem retirar qualquer responsabilidade quer seja do órgão de gestão, quer seja do auditor relativamente ao pressuposto da continuidade.

A noção sobre o pressuposto de continuidade pode ser observada através da Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) no parágrafo 13. De acordo com § 23 da Estrutura Conceptual do SNC, as demonstrações financeiras são normalmente preparadas no pressuposto da continuidade, sempre que se verifique a intenção e capacidade da entidade continuar a operar no futuro, ou seja, a entidade não tem nem a intenção nem a necessidade de liquidar ou de reduzir drasticamente o nível das suas operações. Caso exista essa intenção ou necessidade, as demonstrações financeiras deverão ser preparadas através de um segundo regime diferente que terá de ser divulgado.

Cabe ao órgão de gestão a responsabilidade de avaliar a continuidade da empresa e preparar as demonstrações financeiras de acordo com o pressuposto de continuidade. Quando o órgão de gestão sinta que existam incertezas materiais relacionadas com acontecimentos ou condições que possam lançar dúvidas significativas sobre a capacidade de a entidade continuar a operar no futuro, este deverá divulgar essas incertezas adequadamente, juntamente com os fundamentos e a razão pela qual o pressuposto de continuidade não é apropriado. (§ 2.2.1 Anexo ao Decreto-Lei (DL) nº 158/2009 de 13 de julho).

A ISA 570 é quem também aborda a temática da continuidade. Esta ISA retrata as responsabilidades do auditor em relação ao uso do pressuposto da continuidade pela gestão na preparação das demonstrações financeiras.

Nesta ISA 570 são apresentados fatores que podem ser pertinentes para a avaliação do pressuposto da continuidade e também apresenta exemplos de acontecimentos ou condições que podem pôr em causa este pressuposto como estão enunciados de seguida:

- Empréstimos com datas de vencimento próximas sem perspetivas realistas de serem pagos ou renovados;
- Indicações de retirada ou suspensão de suporte financeiro dos credores;

- Incapacidade para cumprir com as cláusulas contratuais de empréstimos;
- Perda de um mercado, de uma licença ou de uma representação relevantes ou de um fornecedor significativo ou único;
- Performance da gestão;
- Não cumprimento de requisitos estatutários ou requisitos legais.

Além disto, a ISA 570 no §7 refere que a ausência de qualquer referência quanto à incerteza de continuidade no relatório de um auditor não pode ser vista como garantia de que, futuramente, a entidade tenha a capacidade para prosseguir em continuidade. Isto porque, por vezes, a perda inesperada de um cliente, ou fornecedor, ou de um funcionário importante para a empresa, as alterações na legislação ou a ocorrência de catástrofes naturais podem levar a que a empresa incorra no risco de pôr em causa o pressuposto de continuidade.

O auditor deverá sempre ter muita precaução e reunir o máximo de informação sobre a entidade quando avalia este pressuposto, pois a sua opinião pode influenciar muitas das tomadas de decisões dos utilizadores da informação financeira.

Normalmente, o auditor recorre à informação financeira prospetiva, como refere o §2 da Recomendação Técnica 11 OROC. A informação financeira prospetiva diz respeito a acontecimentos e ações que ainda não ocorreram e que podem ocorrer ou não e, também, poderá ter um papel importante para que o auditor analise eventuais acontecimentos e ações relacionados com a continuidade das empresas. Mas, este tipo de informação possui limitações, pois, por vezes, as perspetivas futuras podem não ser as mais adequadas no que se refere à posição e capacidade financeira, levando a que os utilizadores da informação não tenham uma imagem verdadeira e apropriada do futuro da organização.

Por fim, será também importante ressaltar que a avaliação da capacidade de uma entidade se manter em continuidade é da responsabilidade do órgão de gestão, mas a avaliação do uso apropriado do pressuposto de continuidade pelo órgão de gestão é da responsabilidade do auditor, como iremos verificar nos pontos 2.2. e 2.3 deste Capítulo I que serão apresentados a seguir.

2.2 Responsabilidade dos órgãos de gestão em relação ao pressuposto de continuidade

As demonstrações financeiras assumem uma grande importância para as organizações porque elas devem ter em consideração as necessidades dos *stakeholders* para que possam tomar decisões através de informações fiáveis e apropriadas.

As demonstrações financeiras devem ser preparadas e divulgadas pelos órgãos de gestão das entidades de acordo com o pressuposto de continuidade, onde estes são os que avaliam a capacidade da entidade de continuar a operar no futuro. De acordo com a ISA 700 §33, o órgão de gestão é responsável pela preparação das demonstrações financeiras de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável e, também responsável pelo controlo interno para que haja a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devido a fraude ou a erro.

A ISA 570 §4 refere que o órgão de gestão tem o dever de avaliar a continuidade da entidade, já que o pressuposto da continuidade é um princípio fundamental na preparação de demonstrações financeiras e esta preparação exige que os órgãos de gestão apreciem a capacidade da entidade para prosseguir as operações.

O órgão de gestão para avaliar o pressuposto de continuidade deve ter em consideração a informação sobre o futuro das entidades, em que deverá prever os doze meses seguintes a partir da data do balanço. A avaliação deste pressuposto deve ter em conta o histórico da entidade, o acesso aos recursos financeiros, os diversos fatores de rentabilidade corrente e esperada, com esquemas de reembolso de dívidas potenciais fontes de financiamento, para poder preencher de forma apropriada o pressuposto de continuidade (§ 2.2.2 Anexo ao Decreto-Lei (DL) nº 158/2009 de 13 de julho).

Existindo dúvidas quanto ao cumprimento do pressuposto de continuidade, ou seja, após a data de balanço pretende liquidar a entidade ou cessar, os órgãos de gestão não deverão preparar as suas demonstrações financeiras com base na continuidade (§ 12 das NCRF 24 da SNC).

Se o pressuposto de continuidade deixa de ser apropriado, o órgão de gestão deve proceder à alteração do regime contabilístico, em vez de um ajustamento nas quantias reconhecidas no regime contabilístico original (§ 13 das NCRF 24 do SNC).

Por fim, o órgão de gestão quando realiza a avaliação da continuidade de uma entidade deverá ser sempre consciente que mesmo que a sua avaliação passe por perspectivas e previsões, os órgãos de gestão devem apresentar aos *stakeholders* informações financeiras verdadeiras, sem terem qualquer tipo de manipulação.

2.3 Opinião do auditor em relação ao pressuposto de continuidade

A avaliação do pressuposto de continuidade de uma empresa, na atual conjuntura económica portuguesa, leva a que o auditor tenha de ter um maior cuidado quando alerta para uma eventual falência de uma empresa, pois a sua opinião pode influenciar positivamente ou negativamente os diversos utilizadores da informação financeira.

O impacto que a opinião do auditor pode ter para os *stakeholders*, leva a que o auditor tenha alguma ponderação quando emite uma opinião. Pois, o que normalmente acontece quando o auditor apresenta uma opinião errónea sobre a continuidade das empresas, é que, por um lado, se o auditor não alerta para uma futura falência e ela acontece, vai dizer-se que este falhou a dar a sua opinião. E, por outro lado, se o auditor sinaliza a possibilidade de falência, mas ela não ocorre, ir-se-á criticá-lo, pois este levou a empresa a prejudicar a sua reputação perante os *stakeholders*.

Com o apresentado anteriormente, verifica-se que o papel do auditor tem um grande impacto na sociedade e por causa disso deve ser isento de falhas. E para isso, o auditor deve socorrer-se de prova que o ajude a emitir uma opinião.

Assim, o objetivo do auditor em relação ao uso do pressuposto de continuidade é a obtenção de prova de auditoria suficiente e apropriada quanto ao uso apropriado pelos órgãos de gestão deste pressuposto na preparação das demonstrações financeiras e concluir, com base na prova obtida, se existe uma incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que coloquem dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para prosseguir em continuidade (§9 ISA 570).

O auditor para avaliar se uma entidade tem a capacidade de seguir em continuidade, também terá de questionar os órgãos de gestão quanto ao seu conhecimento de situações que ocorrem para além do período analisado, que possam colocar em causa a continuidade da entidade.

É de salientar que, em muitos casos, os auditores se deparam com a relutância dos órgãos de gestão em admitir que as suas próprias empresas estão em risco de falência e que não cumprem com o princípio de continuidade, argumentando que a divulgação dos problemas que a entidade enfrenta levará a que os utilizadores das informações financeiras percam o interesse pela empresa.

Destaca-se que o auditor não consegue prever todos os acontecimentos ou condições futuras que possam levar uma entidade a descontinuar a sua atividade. Mas, a ausência de qualquer referência quanto à incerteza da continuidade no seu relatório não pode ser vista como garantia da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Na ausência de qualquer informação em contrário, no anexo e/ou no relatório do auditor, assume-se que a continuidade das operações de uma empresa não está em causa no prazo de um ano após a data de referência das demonstrações financeiras (Costa, C. (2010), página 295).

A ISA 570, no parágrafo 10, apresenta um conjunto de indicadores que podem ajudar o auditor na avaliação do risco, quando este analisa o pressuposto de continuidade de uma entidade. De seguida, são apresentadas, na Figura 1, alguns desses indicadores:

Indicadores Financeiros

- Posição líquida passiva ou posição líquida corrente passiva.
- Empréstimos obtidos a prazo fixo que se aproximam da maturidade sem perspectivas realistas de renovação ou reembolso, ou dependência excessiva de empréstimos obtidos a curto prazo para financiar ativos a longo prazo.
- Indicações de retirada de apoio financeiro por credores.
- Fluxos de caixa operacionais históricos ou prospectivos negativos.
- Principais rácios financeiros adversos.
- Perdas operacionais significativas.
- Atraso ou descontinuidade nos dividendos.
- Impossibilidade de pagar aos credores nas datas acordadas.
- Dificuldade de cumprimento das condições de acordos de empréstimos.
- Alteração nas transações com os fornecedores, de pagamento a crédito para pagamento a pronto.
- Incapacidade de obter financiamento essencial para o desenvolvimento de novos produtos ou para outros investimentos essenciais.

Indicadores Operacionais

- Intenção da gerência de liquidar a entidade ou de cessar operações.
- Perda dos principais gerentes sem substituição.
- Perda de mercados, clientes chave, de uma concessão, de uma licença ou dos principais fornecedores.
- Dificuldades laborais.
- Ruptura de abastecimentos importantes.
- Aparecimento de um concorrente com grande sucesso.

Outros Indicadores

- Incumprimento de exigências relacionadas com o capital ou de outras exigências estatutárias, tais como requisitos de solvência ou liquidez para as instituições financeiras.
- Processos legais ou regulatórios pendentes contra a entidade que possam, se tiverem êxito, resultar em reclamações que a entidade não é capaz de satisfazer.
- Alterações na legislação, regulamentação ou na política governamental que se espera virão a afetar negativamente a entidade.
- Catástrofes não cobertas ou insuficientemente cobertas por seguros, quando ocorrem.

Figura 1: Indicadores de Avaliação do risco de não continuidade

(Fonte: adaptado §10 ISA 570)

O Código das Sociedades Comerciais, nomeadamente, no seu artigo 35º apresenta outro indicador válido que o auditor ter em consideração.

O artigo 35º do CSC, segundo Carvalho, P. (2013), refere que, quando o capital próprio de uma entidade for inferior a metade do seu capital social, deve ser deliberada a dissolução da sociedade, a redução do capital social (nunca inferior ao capital próprio) ou a realização de entradas para reforço da cobertura do capital. Caso se verifique o apresentado anteriormente, por si só, não deverá afetar a opinião do auditor quanto ao pressuposto, mas deverá servir de alerta.

Em conclusão e, segundo a Newsletter Número 1/09 (2009), as considerações do auditor em relação à avaliação do órgão de gestão sobre a continuidade são as seguintes:

- Avaliar os meios através dos quais o órgão de gestão considera ser apropriado preparar as demonstrações financeiras no pressuposto da continuidade;
- Concluir se concordam ou não com a avaliação do órgão de gestão;
- Avaliar se as demonstrações financeiras contêm ou não divulgações adequadas e relevantes sobre a questão da continuidade que sejam facilmente compreendidas pelos utilizadores.

Finalizando, o auditor, ao longo da sua avaliação do pressuposto de continuidade, deverá sempre fazer uso das normas de auditoria aplicáveis no seu trabalho de auditoria, neste caso, a ISA 570.

A seguir, serão apresentados os tipos de certificações legais de contas que o auditor pode emitir, tendo em conta que no final do seu trabalho, quando verifica a possibilidade da entidade não continuar no futuro, a ISA 570 exige a divulgação desse facto no relatório a emitir pelo auditor.

2.4 Certificação Legal de Contas

2.4.1 Tipos de Certificação Legal de Contas

A principal função que cabe a um revisor/auditor é a de, após ter efetuado o exame das contas de uma empresa ou entidade, emitir um documento sobre as demonstrações financeiras em que aquelas se refletem (Costa, C. 2010, página 663). Este documento é traduzido na Certificação Legal das Contas, onde o auditor expressa a sua opinião sobre as demonstrações financeiras.

Neste seguimento, o auditor deve ter sempre em conta as ISA 700⁵, ISA 705⁶ e ISA 706⁷ para poder formar a sua opinião sobre as entidades a auditar. A ISA 700 deve auxiliar o auditor na forma e no conteúdo do relatório que emitirá após a análise das demonstrações financeiras. Já a ISA 705 e 706 são referentes aos aspetos que afetam a forma e o conteúdo do relatório de auditoria quando se expressa uma opinião modificada, ou apresentem um parágrafo de ênfase, ou de Outras Matérias no seu relatório.

Através do artigo 45º do EOROC, podemos distinguir os tipos de CLC que podem ser emitidas pelos revisores. Os tipos de CLC podem ser Certificação Legal de Contas Não Modificada, Certificação Legal de Contas Não Modificada e com Ênfases, Certificação Legal de Contas Modificada com Reservas, Certificação Legal de Contas Modificada por Opinião Adversa e Certificação Legal de Contas Modificada por Escusa de Opinião. Contudo, existe situações em que o auditor pode encarar com “a inexistência, significativa insuficiência ou ocultação de matéria para apreciação”⁸, em que o auditor irá ter que emitir uma declaração de impossibilidade de certificação (DIC). De referir que cada tipo de CLC deverá obedecer a uma determinada estrutura.

2.4.1.1 Certificação Legal de Contas Não Modificada

Este tipo de CLC pode também ser chamada de CLC “limpa”. Neste caso, a CLC emitida pelo revisor não tem qualquer observação a fazer, ou seja, as demonstrações financeiras, em termos materiais, foram preparadas de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. O auditor, nestes casos, não encontrou erros ou distorções materialmente relevantes, permitindo, com uma segurança razoável, emitir uma CLC sem ênfases e sem reservas.

2.4.1.2 Certificação Legal de Contas Não Modificada e Com Ênfases

A CLC com ênfases tem como finalidade transmitir uma chamada de atenção para matérias que afetam as demonstrações financeiras, mas que não afetam a opinião do auditor. Ou seja, as demonstrações financeiras, em termos materiais estão preparadas de

⁵ ISA 700 - Formar uma opinião e relatar sobre demonstrações financeira

⁶ ISA 705 - Modificações à opinião no relatório do auditor independente

⁷ ISA 706 - Parágrafos de ênfase e parágrafos de outras matérias no relatório do auditor independente

⁸ Art.44º, nº5, do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

acordo com o referencial, ou seja, apropriadamente divulgada, mas pretende-se chamar a atenção para uma matéria fundamental: a compreensão das demonstrações financeiras. Além disto, este tipo de CLC pode indiciar situações que levem a pôr em causa a continuidade das empresas, como por exemplo, quando é mencionado a perda de clientes importantes, a dificuldade na obtenção de crédito, a observação de resultados negativos sistemáticos, alterações de políticas contabilísticas, entre outras, que se encontrem evidenciadas nas demonstrações financeiras apresentadas.

2.4.1.3 Certificação Legal de Contas Modificada com Reservas

A CLC com reservas deve ser redigida quando as demonstrações financeiras apresentam distorções materiais, embora não sejam profundas. O auditor deve ter verificado que os princípios contabilísticos não foram bem aplicados ou então, enfrentou limitações ao âmbito ao realizar o seu trabalho.

Estas reservas podem ser apresentadas por dois motivos: por limitação de âmbito ou por desacordo. As reservas deverão ser observadas antes da secção da Opinião.

As reservas devem ser escritas de forma clara e devem ser quantificadas, mas quando não é possível, deve-se justificar a impossibilidade dessa quantificação.

❖ Limitações de âmbito

O auditor emite uma opinião com reservas por limitação de âmbito quando este não consegue realizar todos os procedimentos necessários para fundamentar a sua opinião, ou seja, existe ausência de obtenção de prova suficiente e apropriada que lhe permita expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras. Na sequência da Opinião deverá começar por dizer “Em nossa opinião, exceto quanto aos possíveis efeitos ...”. Este tipo de reserva pode ser causada pela própria empresa auditada ou por outros motivos que nada tenham a ver com a empresa e o revisor. Temos como exemplos que justifiquem este tipo de reserva, a impossibilidade de o auditor assistir ao inventário devido à sua data de nomeação, os registos contabilísticos serem inadequados, o sistema de controlo interno ser ineficaz, entre outros.

❖ **Desacordo**

A reserva por desacordo acontece quando o revisor não concorda com as demonstrações financeiras preparadas pela empresa, por causa da existência de distorções materialmente relevantes, ao desacordo relativo a divulgações inadequadas e a princípios contabilísticos e/ou à alteração destas políticas por não estarem devidamente justificadas e divulgadas. Este tipo de CLC é por norma redigida quando ocorre erros, omissões e discordância entre o auditor e o órgão de gestão relativamente à aplicação de princípios contabilísticos e às asserções das demonstrações financeiras. Na sequência da Opinião deverá começar com “Em nossa opinião, exceto quanto aos efeitos ...”.

2.4.1.4 Certificação Legal de Contas Modificada por Opinião Adversa

Em relação à aplicação da Opinião Adversa, esta aplica-se quando a prova de auditoria é suficiente e apropriada, mas conclui-se que as distorções são significativamente materiais e profundas para as demonstrações financeiras. O auditor terá entendido que as demonstrações financeiras foram afetadas significativamente através da não aplicação de políticas contabilísticas geralmente aceites, levando a que os utilizadores das informações financeira não tenham uma imagem verdadeira e apropriada das mesmas.

2.4.1.5 Certificação Legal de Contas Modificada por Escusa de Opinião

Neste caso, o auditor, embora tenha tentado realizar o trabalho de auditoria, não é capaz de obter prova de auditoria suficiente, pelo que as distorções, caso existissem, poderiam ser materiais e profundas. Este tipo de opinião não é muito usual, sendo que o auditor tem de ter uma grande incerteza para que emita uma CLC por escusa de opinião.

2.4.2 Relação da opinião expressa na Certificação Legal das Contas com o princípio de continuidade

O auditor, depois de realizar a análise da entidade auditada, deve observar e avaliar se existe alguma indicação de que o pressuposto de continuidade esteja posto em causa.

No caso de haver alguma incerteza material a relatar, dever-se-á identificar a incerteza e fazer referência para o relatório de gestão e o anexo às demonstrações financeiras onde a matéria é abordada (GAT N.º 1, 2017).

A Guia de Aplicação Técnica N.º 1 refere ainda que a secção que faz referência à Incerteza material relacionada com a continuidade, na CLC, apenas é utilizada quando, nos termos do artigo 45.º, número 2, alínea f) do Estatuto da OROC, existir “...qualquer incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possam suscitar dúvidas significativas sobre a capacidade da Entidade para dar continuidade às suas atividades.”.

Assim, caso o auditor verifique a possível não continuidade da entidade, a ISA 570 exige a divulgação no relatório a emitir pelo auditor, em que poderá emitir uma ênfase, reserva, escusa de opinião ou opinião adversa.

Em resumo, o auditor quando analisa o pressuposto de continuidade pode chegar às seguintes conclusões:

Uso apropriado do pressuposto de continuidade

- O auditor não necessita de fazer qualquer referência no relatório.

Uso apropriado do pressuposto de continuidade, mas existe incerteza material

- Quando existe incerteza material sobre a continuidade, mas a empresa divulga adequadamente, o auditor deverá referir no relatório este facto e referir qual a nota do Anexo em que se encontra divulgado.
- Dever-se-á utilizar a secção da CLC que faz referência à Incerteza material relacionada com a continuidade e poderá-se expressar uma Ênfase.

Uso não apropriado do pressuposto de continuidade

- Quando existe incerteza material sobre a continuidade, mas não foi divulgada adequadamente pelos órgão de gestão da empresa.
- Dever-se-á expressar, ou uma Reserva ou uma Escusa de Opinião.

Relutância da Gerência em Fazer ou Alargar a sua Apreciação

- Quando as demonstrações financeiras são preparadas de acordo com o pressuposto da continuidade e tal aplicação é tão material e profunda que as tornam distorcidas.
- Dever-se-á expressar uma Opinião Adversa.

Figura 2: Tipos de opinião a dar pelo auditor sobre o pressuposto de continuidade

(Fonte: adaptado §19 a §23 ISA 570)

2.5 A importância da opinião do auditor para os *stakeholders*

Como já foi referido ao longo deste trabalho, o principal objetivo do auditor é, no final do seu trabalho, emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras de acordo com as normas aplicáveis.

O momento de emitir uma opinião requer uma enorme responsabilidade do auditor, nomeadamente, quando emite uma sobre a continuidade das empresas, pois pode influenciar a visão de um conjunto de *stakeholders*, tais como investidores, fornecedores e clientes.

Assim, uma empresa pode ter um vasto número de *stakeholders* e cada um irá interpretar as informações relativas à empresa interessada de forma diferente. Assim, podemos dividir os *stakeholders* em dois tipos, como refere Clarkson, M. (1995):

- *Stakeholders* Primários - Grupos sem os quais a continuidade da empresa está em risco, levando a que as empresas e os *stakeholders* primários tenham entre si um elevado grau de interdependência.

Por exemplo: acionistas, investidores, colaboradores, consumidores, fornecedores, clientes, entre outros.

- *Stakeholders* Secundários - Grupos que influenciam ou afetam, ou são influenciados ou afetados pela empresa, mas não participam em transações com a empresa e não são grupos essenciais para a sua sobrevivência. Estes grupos têm a capacidade de mobilizar a opinião pública, positiva ou negativamente, em relação ao desempenho da empresa.

Por exemplo: comunicação social, universidades, organizações não-governamentais, entre outros.

Lembrando que, para cada *stakeholders* a interpretação da opinião do auditor sobre o pressuposto de continuidade é diferente relativamente ao entendimento do texto contido numa ênfase, reserva, escusa de opinião ou opinião adversa. Neste contexto, temos como exemplo: por um lado, os acionistas estão mais preocupados com a rentabilidade da empresa para que esta consiga proceder ao retorno do capital investido; e, por outro lado, as instituições financeiras estão mais viradas para avaliação da empresa em relação ao risco de crédito.

Em conclusão, muitos dos utilizadores das informações financeiras têm como principal intenção, ao lerem a opinião do auditor sobre a continuidade das empresas, saber se a empresa incorre no risco de falência. Mas, é importante salientar que para certos *stakeholders* a informação de que a empresa está em risco de falência é algo negativo, mas para outros essa informação ainda não é algo que confirme a sua não continuidade.

3 Setor do Calçado em Portugal

Como o objetivo desta dissertação será observar a importância do auditor quando emite uma opinião relativamente à continuidade das empresas que pertencem ao Setor do Calçado, de seguida, será apresentada, brevemente, a evolução da indústria do calçado, o enquadramento atual deste setor em Portugal, bem como as perspetivas futuras para o setor.

3.1 Evolução Histórica do Setor do Calçado

Na década de 70, com a primeira fase de integração de Portugal no espaço económico europeu, o nosso país começou a desenvolver o seu processo de expansão do setor do calçado. Nesta altura, a indústria de calçado era definida como de baixo custo e as exportações resultavam da produção subcontratada das empresas internacionais aos fabricantes portugueses e as vendas das grandes unidades produtivas estrangeiras instaladas em Portugal (APICCAPS, 2017).

Nos anos 90, a deslocalização das unidades industriais de grande dimensão para a Ásia, devido à liberalização do comércio internacional e ao acesso facilitado a um grande mercado, alterou a composição da indústria do calçado português fazendo com que esta não conseguisse concorrer com os países asiáticos por causa da tecnologia acessível e à elevada mão-de-obra usada, com custos inferiores na produção. De forma a ultrapassar estes obstáculos, Portugal começou a apostar na rapidez e flexibilidade de resposta às encomendas, reforçando a capacidade de desenvolvimento do produto com maior valor acrescentado e elevando os padrões de qualidade (APICCAPS, 2017).

Em 2001, a entrada da China na Organização Mundial do Comércio (OMC) agravou o desequilíbrio comercial na Europa. Em termos nacionais, este facto levou à diminuição do número de empresas, da produção e das exportações (APICCAPS, 2017).

Em 2007, para responder às ambições setoriais, identificou-se a necessidade de criar um novo programa, chamado Programa Shoelnov, que integrava o plano estratégico para o período de 2008 a 2014, em que o objetivo, de acordo com o Centro Tecnológico Calçado de Portugal, era “ter o fabrico de calçado com o preço médio de venda mais elevado do mundo, com tudo o que está associado” (Santos, F., 2018).

Em 2013, a APICCAPS lançou um novo Plano Estratégico para o período de 2014 a 2020, designado “*Footure 2020*”. Este novo plano tem como base três desafios: qualificar e rejuvenescer, inovar e internacionalizar e comunicar. No final de 2013, Portugal venceu os Prémios Europeus de Promoção Empresarial 2013 com o projeto “*Portuguese Shoes: The sexiest industry in Europe*” (APICCAPS, 2017).

Depois da crise económica internacional de 2008 a 2009 e da crise das dívidas soberanas de 2011 a 2012, verificou-se que desde o ano de 2014 os países da zona Euro, incluindo Portugal, têm vindo a apresentar taxas de crescimento moderadamente positivas relativamente ao setor do calçado (APICCAPS, 2018).

3.2 Caraterização Atual do Setor do Calçado

Segundo a Classificação das Atividades Económicas (CAE), a indústria do calçado pode incluir:

- Fabricação de calçado (CAE 15201) - “Compreende a fabricação de calçado em diferentes matérias (couro, borracha, plástico, têxteis, madeira, etc.), para todos os fins e qualquer que seja o processo de produção (corte e costura de peças, colagem, montagem, vulcanização, injeção, moldação, etc.). Inclui serviços de acabamento de calçado”;
- Fabricação de componentes para calçado (CAE 15202) - “Compreende a fabricação de partes ou componentes para calçado (solas, partes superiores de calçado, palmilhas, tacões, saltos, contra-fortes, biqueiras, etc.) em couro.”.

O *cluster* do calçado português é composto maioritariamente por pequenas e médias empresas situadas no Norte de Portugal e emprega mão-de-obra cada vez mais qualificada. Na região Norte, encontram-se os dois principais polos: um dos polos situado mais a norte constituído por Felgueiras, Guimarães, alguns concelhos limítrofes e o sul do rio Douro e, o outro polo encontra-se situado na fronteira com a Região Centro, constituído sobretudo pelos concelhos de Santa Maria da Feira, Oliveira de Azeméis e São João da Madeira (APICCAPS, 2013).

A indústria do calçado ocupa um lugar de destaque em termos de saldo comercial comparativamente com os outros setores da economia portuguesa. Segundo as estatísticas publicadas em 2018 pelo gabinete de estudos da APICCAPS, em 2017, Portugal

apresentou o saldo comercial mais elevado e a segunda maior taxa de cobertura das importações pelas exportações. No mesmo ano, verificou-se um crescimento da economia portuguesa e mundial que refletiu na confiança dos empresários do calçado (APICCAPS, 2018).

Este *cluster*, em Portugal, emprega atualmente mais de 47 mil trabalhadores, mas, uma das preocupações deste setor é a escassez de mão-de-obra qualificada que ameaça tornar-se um problema sério para a indústria (APICCAPS, 2018).

Segundo as mesmas estatísticas, no panorama internacional, a Ásia é quem ocupa uma posição predominante na indústria de calçado, com uma quota de 64% do valor das exportações mundiais, em resultado da sua enorme agressividade comercial. Por outro lado, a Europa continua a ser o principal destino do comércio internacional, absorvendo cerca de 49% das importações mundiais de calçado, seguida pela América do Norte com 25% (APICCAPS, 2018).

O *cluster* do calçado encontra-se fortemente orientado para os mercados internacionais, dando um sistemático contributo positivo para as contas externas portuguesas. A Europa continua a ser o principal mercado de destino para as empresas portuguesas, representando cerca de 90% das exportações nacionais de calçado. Todavia, a recente crise económica levou a uma estagnação da procura na Europa e à necessidade de explorar novos mercados e diversificar a carteira de clientes com elevado poder de compra. Em resultado dessa aposta, as exportações extracomunitárias aumentaram mais de 100% nos últimos cinco anos. Os principais mercados em que Portugal pretender apostar são os Estados Unidos da América, Rússia e Angola. Assim, Portugal exporta hoje mais de 95% da sua produção para 152 países dos cinco continentes (APICCAPS, 2018).

No mercado português a nível macroeconómico, nos últimos anos, têm-se observado um aumento do consumo das famílias portuguesas relativamente ao consumo de calçado. Embora as empresas do setor tenham uma orientação predominantemente exportadora, o mercado nacional continua a ser extremamente importante para a indústria: em 2017 absorveu mais de 57 milhões de pares, implicando um consumo por habitante superior a 5 pares por ano (APICCAPS, 2018).

No âmbito dos apoios financeiros disponibilizados às empresas portuguesas, a APICCAPS, em 2017, destaca:

- Portugal 2020 - no qual se definem os princípios de programação que consagram a política de desenvolvimento económico, social e territorial para promover, em Portugal, entre 2014 e 2020, no âmbito do cofinanciamento por Fundos da União Europeia.
- COMPETE 2020 – que é o Programa Operacional da Competitividade e Internacionalização que tem sido um forte auxiliar no desenvolvimento do setor do calçado a nível internacional, destacando-se o apoio financeiro para a presença em diversos eventos internacionais e para a criação de novas marcas.

3.3 Perspetivas futuras do setor do calçado

A promoção comercial em termos internacionais continua a ser a principal prioridade para a indústria portuguesa de calçado (APICCAPS, 2017). Em termos estratégicos, o setor continua a apostar na imagem de excelência das empresas e das marcas nacionais, tanto a nível individual como coletivo, pretendendo que o *Made In Portugal* tenha cada vez maior aceitação, na “... promoção através da televisão, revistas da especialidade, associação a pessoas de prestígio, deslocação a feiras, campanhas comunicacionais, redes sociais, abertura de plataformas e lojas *online*, otimização de motores de busca, Google Adwords, etc.” (Santos. F, 2018).

No âmbito da Indústria 4.0 e da nova revolução digital, que passa pela introdução de novas tecnologias e a aproximação ao cliente final, será necessário investir em áreas como o marketing digital e as vendas *online* e promover parcerias entre empresas e universidades, apostar em mão de obra qualificada, nas diversas áreas e níveis hierárquicos, novos modelos de negócio, inovação tecnológica e aproveitar os benefícios dos fundos estruturais, nomeadamente, no âmbito do Horizonte 2020 (APICCAPS, 2017).

Apesar das perspetivas de crescimento no setor do calçado para os próximos anos, o ano de 2020 tem sido marcado por uma pandemia, designada como COVID-19. Esta pandemia obrigou a que muitas empresas tivessem de suspender, total ou parcial, o seu funcionamento devido ao confinamento social imposto pelos países de todo o mundo. Embora ainda não se saiba ao certo os impactos que esta pandemia irá causar futuramente, perspectiva-se uma diminuição do número de empresas e o aumento do desemprego e também, uma diminuição do consumo (APICCAPS, 2020).

4 Questões de investigação

A Tabela 1, que se encontra abaixo, sintetiza todas as questões de investigação mencionadas ao longo da Revisão da Literatura:

Tabela 1: Perguntas de investigação

(Fonte: Elaboração Própria 2019)

Questão de Investigação	Autor
Q1 - Será que os auditores são realmente independentes perante empresas clientes onde recebem honorários de valores elevados?	(Almeida, B. 2017)
Q2 - Até que ponto as médias e pequenas empresas de auditoria também não aceitam certas ofertas dos clientes que façam influenciar a opinião do auditor?	(Almeida, B. 2017)
Q3 - Será que por vezes não existe relutância e manipulação das informações financeiras por parte do órgão de gestão?	(Carvalho, P. 2013)
Q4 - O facto de o auditor, por vezes, emitir uma opinião e receber críticas por parte dos <i>stakeholders</i> e órgão de gestão, não levará ao auditor emitir uma opinião contrária à sua vontade?	(Carvalho, P. 2013)
Q5 - Será que a opinião negativa dada pelo auditor sobre a continuidade já levou ao encerramento de empresas precocemente?	(Carvalho, P. 2013)
Q6 - Quais os indicadores mais comuns que levam as empresas a descontinuar a sua atividade?	(Costa, C. 2010)
Q7 - Quando as empresas estão em risco de continuidade, segundo a opinião do auditor, será que os órgãos de gestão costumam mencionar esse facto nos seus relatórios?	(Costa, C. 2010)
Q8 - Será que as empresas já perderam algum <i>stakeholder</i> pelo motivo de esta estar em risco de continuidade?	(Clarkson, M. 1995)

Neste segundo capítulo, sobre as Metodologias de Investigação, serão definidos o que são metodologias de investigação, os tipos de metodologias existentes e qual o tipo de metodologia que vai ser utilizado neste estudo. Após a definição do método de investigação ir-se-á aplicar esse método às questões apresentadas no final do capítulo anterior.

5 Metodologias de Investigação

Primeiramente, “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” (Sousa e Baptista, 2011).

Assim, podemos dizer que as metodologias de investigação são a base do que nos vai permitir atingir determinado objetivo. Além disto, as metodologias de investigação consistem em métodos para obter informação, para a tratar, para a analisar e para tirar conclusões que sejam válidas perante um enquadramento conceptual definido.

Deste modo, podemos identificar três tipos diferentes de metodologias de investigação, quantitativa, qualitativa ou mista, como vai ser apresentado de seguida.

5.1 Metodologia Quantitativa

Para Sousa M. e Batista C. (2011, página 53) “A investigação quantitativa integra-se no paradigma positivista, apresentado como objetivo a identificação e apresentação de dados, indicadores e tendências observáveis. Este tipo de investigação mostra-se geralmente apropriado quando existe a possibilidade de recolha de medidas quantificáveis de variáveis e inferências a partir de amostras de uma população. Numa investigação quantitativa, as hipóteses, as variáveis e o projeto de investigação são sempre previamente definidos, baseando-se a validade dos resultados no controlo conceptual e técnico das variáveis em estudo.”.

Assim, o método quantitativo é um método objetivo em que o seu objetivo é quantificar a informação de um acontecimento e perceber qual a dimensão desse acontecimento para

poder confirmar a veracidade ou não dos factos. Para isto, a população observada deve ser constituída por um número significativo de casos.

5.2 Metodologia Qualitativa

Em relação à metodologia qualitativa, Sousa M. e Batista C. (2011, p 56) referem que “... surgiu como alternativa ao paradigma positivista e à investigação quantitativa, os quais se mostraram ineficazes para a análise e estudo da subjectividade inerente ao comportamento e à actividade das pessoas e das organizações.

A investigação qualitativa centra-se na compreensão dos problemas, analisando os comportamentos, as atitudes ou os valores. Não existe uma preocupação com a dimensão da amostra nem com a generalização dos resultados, e não se coloca o problema da validade e da fiabilidade dos instrumentos, como acontece com a investigação quantitativa.

Este tipo de investigação é indutivo e descritivo, na medida em que o investigador desenvolve conceitos, ideias e entendimentos a partir de padrões encontrados nos dados, em vez de recolher dados para comprovar modelos, teorias ou verificar hipóteses como nos estudos quantitativos.”.

O método qualitativo é um método subjetivo, em que o objetivo é perceber determinados acontecimentos e, não quantifica-los. Neste método podem ser utilizadas entrevistas e observação de comportamentos, como por exemplo.

5.3 Metodologia Mista

Alguns autores defendem ainda a existência do método de investigação misto que articula os dois métodos de investigação qualitativo e quantitativo.

Para Flick (2004), citado por Cerqueira R. (2019), a combinação das duas metodologias seria o método mais correto e completo quando se efetua uma investigação. Malhotra (2001), citado por Cerqueira R. (2019), também refere a importância da utilização dos dois métodos, já que a metodologia quantitativa pretende quantificar os dados existentes e aplicá-los através de uma análise estatística e, de seguida dever-se-ia realizar uma

investigação qualitativa em que se definisse e contextualizasse o observado na metodologia quantitativa.

5.4 Metodologia escolhida

O método de investigação que será o utilizado ao longo deste estudo é a metodologia quantitativa, tendo em atenção a temática da presente dissertação. A opção por este tipo de método tem como objetivo a realização de uma análise mais objetiva, ao contrário do que poderia ocorrer com o método qualitativo, onde as respostas seriam mais subjetivas, no que levaria a uma maior dificuldade no processo de análise e, posteriormente, nas conclusões obtidas.

Assim, serão definidas as hipóteses tendo em atenção as questões de investigação apresentadas no final do capítulo I.

Mais à frente, serão efetuados questionários do interesse do investigador para medir opiniões, reações, hábitos e atitudes de um conjunto de pessoas. Neste caso, o conjunto de pessoas são os auditores e empresas do setor de calçado. Os entrevistados deverão, obrigatoriamente, definir uma resposta para todas as questões apresentadas.

5.5 Formulação das Hipóteses de Investigação

A formulação de hipóteses tem como objetivo encontrar soluções para uma investigação, em que as hipóteses podem ser comprovadas ou não comprovadas.

Sousa (2016), citado por Bernardes J. (2018), afirma que “As hipóteses constituem uma afirmação acerca do valor de um parâmetro ou de relacionamento entre parâmetros, que pressupomos sejam verdadeiras. No entanto, pelo facto de estarmos a trabalhar com uma amostra e não com a totalidade da população, quaisquer que sejam as conclusões dos testes, são sempre baseadas na chamada evidência amostral”.

Através da informação que foi apresentada na Revisão da Literatura (Capítulo I), foi possível construir questões de investigação, onde se irão formular hipóteses que se pretendem testar e, que advém de alguns autores estudados nesta presente dissertação.

As hipóteses podem ser confirmadas ou refutadas. Quando refutadas, as hipóteses podem levar a criação de um novo estudo para se poder tentar novamente atestar essa hipótese.

Assim, de seguida, voltar-se-á a lembrar quais são as questões de investigação construídas ao longo do capítulo anterior e os seus respetivos autores, ir-se-á formular as hipóteses tendo em contas as questões elaboradas e, no fim, relacionar as hipóteses formuladas.

5.5.1 Formulação das Hipóteses

Tendo em conta todas as questões de investigação formuladas no ponto 4 do capítulo anterior, foram definidas as seguintes hipóteses:

Hipótese 1: A independência do auditor e a sua relação com os honorários.

- **Q1H1** - Será que os auditores são realmente independentes perante empresas clientes onde recebem honorários de valores elevados?
- **Q2H1** - Até que ponto as médias e pequenas empresas de auditoria também não aceitam certas ofertas dos clientes que façam influenciar a opinião do auditor?

Como foi apresentado ao longo do Capítulo I, o auditor deve ser independente e deve emitir as suas opiniões sem serem influenciados seja por ofertas dos clientes, seja pelos honorários praticados a certas empresas.

Hipótese 2 - Os órgãos de gestão normalmente são relutantes em revelar que a sua empresa está em risco de continuidade.

- **Q3H2** - Será que por vezes não existe relutância e manipulação das informações financeiras por parte do órgão de gestão?

Embora os órgãos de gestão tenham o dever de mencionar nos seus relatórios de gestão o facto de nas suas empresas o pressuposto de continuidade esteja em risco, por vezes, estes têm medo de o expor com medo (como por exemplo) de perder futuros investidores que possam ajudar a empresa a continuar a sua atividade.

Hipótese 3 – O trabalho dos auditores pode estar associado com o encerramento de empresas.

- **Q4H3** - O facto de o auditor, por vezes, emitir uma opinião e receber críticas por parte dos *stakeholders* e órgão de gestão, não levará ao auditor emitir uma opinião contrária à sua vontade?
- **Q5H3** - Será que a opinião negativa dada pelo auditor sobre a continuidade já levou ao encerramento de empresas precocemente?
- **Q6H3** - Quais os indicadores mais comuns que levam as empresas a descontinuar a sua atividade?
- **Q7H3** - Quando as empresas estão em risco de continuidade, segundo a opinião do auditor, será que os órgãos de gestão costumam mencionar esse facto nos seus relatórios?
- **Q8H3** - Será que as empresas já perderam algum *stakeholder* pelo motivo de esta estar em risco de continuidade?

Por vezes, pode ser que o auditor possa tomar uma decisão precipitada e transmitir uma opinião que leve uma empresa a ter que encerrar, pelo motivo de ter perdido importantes e/ou futuros *stakeholders* que intervissem na empresa financeiramente. Lembrando que o auditor deve recolher um conjunto de prova que suporte a sua opinião sobre o pressuposto de continuidade.

De seguida, na tabela 2, encontra-se apresentado a relação entre as questões de investigação e as hipóteses formuladas:

Tabela 2 - Relação das Questões de Investigação e as Hipóteses

(Fonte: Elaboração Própria 2019)

Questão de Investigação	Hipóteses
<p>Q1 - Será que os auditores são realmente independentes perante empresas clientes onde recebem honorários de valores elevados?</p> <p>Q2 - Até que ponto as médias e pequenas empresas de auditoria também não aceitam certas ofertas dos clientes que façam influenciar a opinião do auditor?</p>	<p>Hipótese 1 - A independência do auditor e a sua relação com os honorários</p>
<p>Q3 - Será que por vezes não existe relutância e manipulação das informações financeiras por parte do órgão de gestão?</p>	<p>Hipótese 2 - Os órgãos de gestão normalmente são relutantes em revelar que a sua empresa está em risco de continuidade</p>
<p>Q4 – O facto de o auditor, por vezes, emitir uma opinião e receber críticas por parte dos <i>stakeholders</i> e órgão de gestão, não levará ao auditor emitir uma opinião contrária à sua vontade?</p> <p>Q5 - Será que a opinião negativa dada pelo auditor sobre a continuidade já levou ao encerramento de empresas precocemente?</p> <p>Q6 - Quais os indicadores mais comuns que levam as empresas a descontinuar a sua atividade?</p> <p>Q7 - Quando as empresas estão em risco de continuidade, segundo a opinião do auditor, será que os órgãos de gestão costumam mencionar esse facto nos seus relatórios?</p> <p>Q8 - Será que as empresas já perderam algum <i>stakeholder</i> pelo motivo de esta estar em risco de continuidade?</p>	<p>Hipótese 3 - O trabalho dos auditores pode estar associado com o encerramento de empresas</p>

5.5.2 Modelo de Análise

As três hipóteses anteriormente elaboradas podem ser interligadas com o objetivo de dar resposta às questões de investigação já apresentadas nesta presente dissertação. Com isto, as hipóteses podem-se interligar-se como é apresentado na seguinte Figura 3:

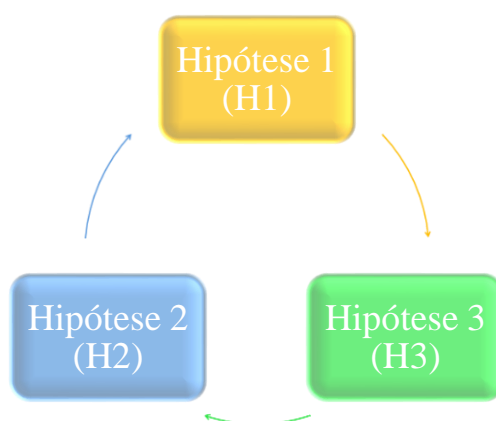


Figura 3: Interligação das Hipóteses

(Fonte: Elaboração Própria 2019)

As hipóteses interligam-se entre si, pois, às vezes, podemos verificar alguma relutância dos órgãos de gestão em expor o risco de continuidade (Hipótese 2), este facto pode levar a que a empresa tente influenciar a opinião do auditor para não mencionar o risco de continuidade em que a empresa incorre no relatório de auditoria (Hipótese 1), pois, o órgão de gestão tem medo que a menção deste risco possa levar ao encerramento mais rápido da sua entidade (Hipótese 3). Além disto, podemos interligar a Hipótese 1 e Hipótese 2, estas hipóteses podem transmitir características negativas dos auditores na medida em que, o auditor, por vezes, pode não ser independente relativamente a alguns clientes e, também, a falta de prova de auditoria e a precipitação do auditor, em relação à sua opinião sobre a continuidade, podem levar a que as empresas auditadas encerrem a sua atividade.

Para a presente dissertação, foi considerada uma proporcionalidade de $\frac{1}{3}$ para cada uma das hipóteses, ou seja, cada uma das três hipóteses tem o valor de 0,33(3).

5.5.3 Relação das Hipóteses e as Questões do Questionário

Para responder às hipóteses criadas anteriormente, será elaborado o seguinte questionário destinado às empresas do setor do calçado:

Tabela 3 - Relação entre as Hipóteses e as Questões do Questionário às Empresas do Setor do Calçado

(Fonte: Elaboração Própria 2020)

Hipóteses	Questões do Questionário
Hipótese 1 - A independência do auditor e a sua relação com os honorários	Q1: A troca de favores pode modificar a opinião do auditor. Q2: Quanto maior os honorários, maior a probabilidade de emissão de uma Certificação Legal de Contas limpa. Q3: A opinião do auditor tem uma menor credibilidade perante os <i>stakeholders</i> porque são pagos pelos seus clientes. Q4: É mais provável uma grande Sociedade de Revisores Oficiais de Contas emitir uma opinião sem reservas. Q5: As empresas procuram auditores que emitam sempre uma Certificação Legal de Contas limpa. Q6: O trabalho do auditor é uma mais-valia para as empresas.
Hipótese 2 - Os órgãos de gestão normalmente são relutantes em revelar que a sua empresa está em risco de continuidade	Q7: As empresas do setor de calçado divulgam sempre de forma adequada quando existe incerteza material sobre a sua continuidade. Q8: Os órgãos de gestão têm medo de informar que a sua empresa está em risco de continuidade. Q9: Considera que a sua empresa está em risco de continuidade. Q10: As empresas do calçado têm maior probabilidade de virem a estar em risco de continuidade.

Hipótese 3 - O trabalho dos auditores pode estar associado com o encerramento de empresas	<p>Q11: Uma opinião do auditor errada pode prejudicar sua empresa.</p> <p>Q12: Quando o auditor afirma que uma empresa está em risco de continuidade leva ao encerramento da empresa mais rápido.</p> <p>Q13: Uma empresa em risco de continuidade está diretamente relacionada com o seu encerramento.</p> <p>Q14: Os <i>stakeholders</i> têm em conta a opinião dos auditores.</p>
--	--

Para além do questionário anterior, também, será elaborado o seguinte questionário destinado às sociedades de Revisores Oficiais de Contas:

Tabela 4 - Relação entre as Hipóteses e as Questões do Questionário aos Auditores

(Fonte: Elaboração Própria 2020)

Hipóteses	Questões do Questionário
Hipótese 1 - A independência do auditor e a sua relação com os honorários	<p>Q1: Quanto maior os honorários, maior a probabilidade de emissão de uma CLC limpa.</p> <p>Q2: A opinião do auditor tem uma menor credibilidade perante os <i>stakeholders</i> porque são pagos pelos seus clientes.</p> <p>Q3: É mais provável uma grande SROC emitir uma opinião sem reservas.</p> <p>Q4: As empresas procuram auditores que emitam uma CLC limpa.</p>
Hipótese 2 - Os órgãos de gestão normalmente são relutantes em revelar que a sua empresa está em risco de continuidade	<p>Q5: As empresas do setor de calçado divulgam sempre de forma adequada quando existe incerteza material sobre a sua continuidade.</p> <p>Q6: O órgão de gestão tem medo de informar que a sua empresa está em risco de continuidade.</p> <p>Q7: As empresas do setor do calçado têm maior probabilidade de virem a estar em risco de continuidade.</p> <p>Q8: A menção que a empresa do setor de calçado está em risco de continuidade pode levar à perda de um cliente.</p>

<p>Hipótese 3 - O trabalho dos auditores pode estar associado com o encerramento de empresas</p>	<p>Q9: Uma opinião do auditor errada pode prejudicar a empresa.</p> <p>Q10: Quando o auditor afirma que a empresa está em risco de continuidade pode levar ao encerramento de empresas mais rápido.</p> <p>Q11: Uma empresa em risco de continuidade está diretamente relacionada com o seu encerramento.</p> <p>Q12: Os <i>stakeholders</i> têm em conta a opinião dos auditores.</p>
---	--

O próximo capítulo III tem como objetivo considerar a caracterização da amostra onde serão aplicados os questionários acima mencionados e depois apresentar e interpretar os dados obtidos.

CAPÍTULO III – ESTUDO EMPÍRICO

6 Elaboração do questionário

Foi realizado um questionário direcionado às empresas do Setor do Calçado e outro questionário destinado aos Auditores Externos pertencentes a Sociedades de Revisores Oficiais de Contas.

Em termos de conteúdo, os questionários elaborados apresentam inicialmente questões de resposta fechadas para uma breve identificação do inquirido, ou seja, para responder às questões elaboradas é apresentada uma lista de resposta pré-estabelecidas, em que apenas uma das opções poderá ser escolhida.

Posteriormente, em ambos os questionários, foi utilizada uma escala de respostas baseada na escala de Likert, de 1 a 7, onde foi considerado: 1 – Discordo totalmente; 2 – Discordo parcialmente; 3 – Discordo; 4 – Não concordo nem discordo; 5 – Concordo parcialmente; 6 – Concordo; 7 – Concordo totalmente.

Esta escolha deveu-se ao facto de, baseados na literatura (Marôco, 2011, citado por Lopes, I., 2019), se saber que as escalas de Likert são escalas compostas por variáveis qualitativas com uma escala de medida ordinal nas quais as variáveis são medidas em classes discretas e nas quais é possível definir uma determinada ordem, segundo uma relação descritível, mas não quantificável. Este facto torna-se valioso para a investigação em causa.

Os questionários foram criados através da plataforma Google Docs – Formulários do Google - com o objetivo de obter resposta aos mesmos, em que foi enviado o respetivo link do questionário aos seus destinatários. Ambos os questionários estiveram a decorrer entre o dia 06 de junho de 2020 e o dia 15 de agosto de 2020.

7 Definição e caracterização da Amostra

7.1 Empresas do Setor do Calçado

Relativamente ao inquérito enviado às empresas do Setor do Calçado, foram selecionadas aleatoriamente 273 empresas situadas no distrito de Aveiro das quais apenas se obteve 30 respostas. Este questionário foi partilhado por e-mail.

Foram obtidas opiniões de empresas do setor do calçado que possuem ou não Revisor Oficial de Contas.

7.2 Auditores Externos

Do conjunto de Revisores Oficiais de Contas inscritos na OROC, foi enviado o pedido de resposta ao inquérito para 1501 ROC. Dos 1501 revisores oficiais de contas escolhidos apenas se obteve 71 respostas. Este questionário foi partilhado por e-mail.

O inquérito foi respondido por Auditores Externos ROC e por Auditores Externos não ROC.

8 Discussão de resultados

Após o apresentado anteriormente, de seguida será apresentada a análise dos resultados obtidos.

8.1 Empresas do Setor do Calçado

Como foi referido anteriormente, o questionário foi disponibilizado a empresas do setor do calçado situadas no distrito de Aveiro que fossem ou não sujeitas a ROC.

❖ Empresas Sujeitas a ROC

Assim, iniciou-se o questionário. À pergunta “se a empresa é sujeita a ROC” verificou-se que, das 30 empresas que responderam ao questionário, 21 (70%) são sujeitas a ROC e apenas 9 (30%) não são sujeitas a ROC, como se demonstra no Gráfico 1.

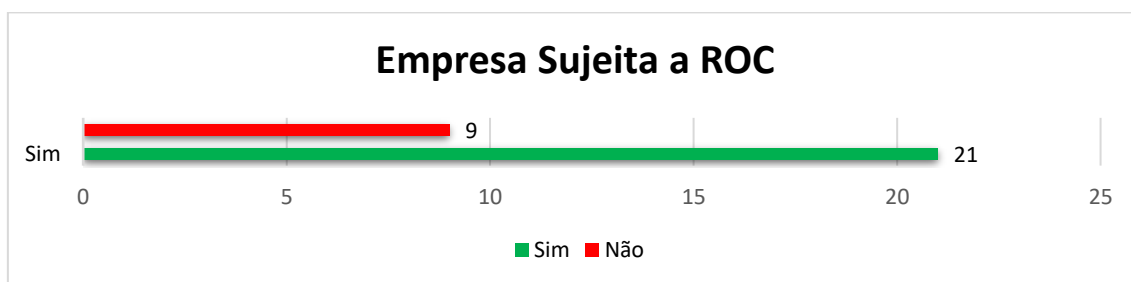


Gráfico 1 - Empresas do Setor do Calçado Sujeitas a ROC

Fonte: Elaboração Própria (2020)

❖ Caraterização do Inquirido

A secção que se segue no questionário é destinada à Caraterização do Inquirido. Nesta secção questionou-se sobre o género, idade, grau académico e número de anos de experiência.

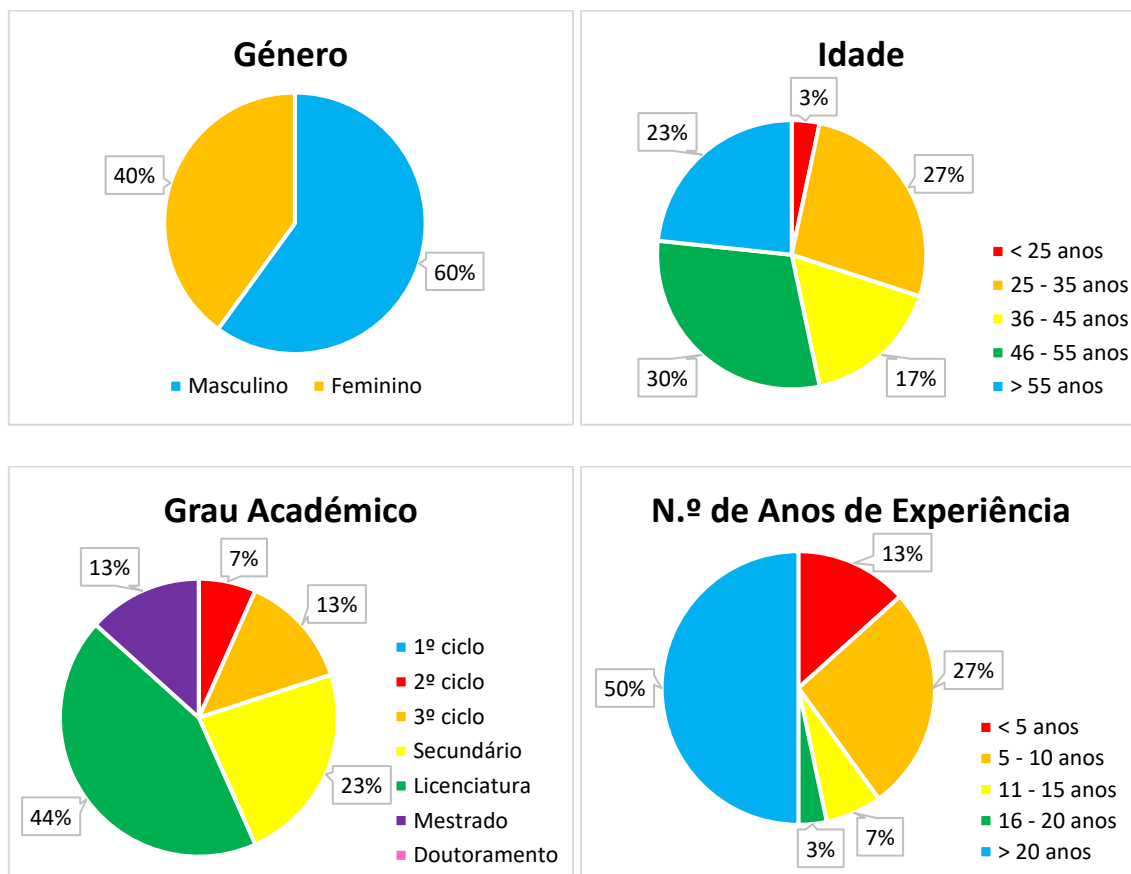


Gráfico 2 - Caraterização do Inquirido (Género, Idade, Grau Académico e Número de Anos de Experiência)

Fonte: Elaboração Própria (2020)

Através do Gráfico 2 podemos observar que, relativamente ao género, 18 dos inquiridos (60%) são do género masculino e 12 inquiridos (40%) são do género feminino.

Relativamente às idades dos inquiridos, verificou-se que a maior parte, 9 indivíduos, têm a idade compreendida entre os 46 e os 55 anos (30%). De seguida, 8 indivíduos têm a idade compreendida entre 25 e os 35 anos (cerca de 26,67%), 7 dos indivíduos têm idades superiores a 55 anos (cerca de 23,33%), 5 têm idades entre os 36 e os 45 anos (cerca de 16,67%) e por fim, apenas 1 inquirido tem menos de 25 anos (cerca de 3,33%).

No que respeita ao grau académico, dos 30 inquiridos, apurou-se que 13 são licenciados (cerca de 43,33%), 7 têm o secundário (cerca de 23,33%), 4 inquiridos têm o 3º ciclo e

mestrado (ambos com cerca de 13,33%) e, por fim, 2 inquiridos têm o 2º ciclo (cerca de 6,67%). Todos os indivíduos têm o grau académico superior ao 1º ciclo e nenhum tem doutoramento.

Por fim, verificou-se que metade dos inquiridos (50%) têm mais de 25 anos de experiência, 8 inquiridos têm entre 5 e 10 anos de experiência (cerca de 26,67%), 4 com menos de 5 anos de experiência (cerca de 13,33%), entre os 11 e os 15 anos temos 2 inquiridos (cerca de 6,67%) e com 16 a 25 anos de experiência apenas 1 inquirido (cerca de 3,33%).

Concluindo, o Gráfico 2 mostra que a grande maioria dos indivíduos são do género masculino, com idades compreendidas entre os 46 e os 55 anos, licenciados e com mais de 25 anos de experiência.

❖ Informações Gerais das Entidades

A terceira secção é relativa às informações gerais sobre as entidades do setor do calçado, em que se perguntou o tipo, idade e o número de trabalhadores das entidades.

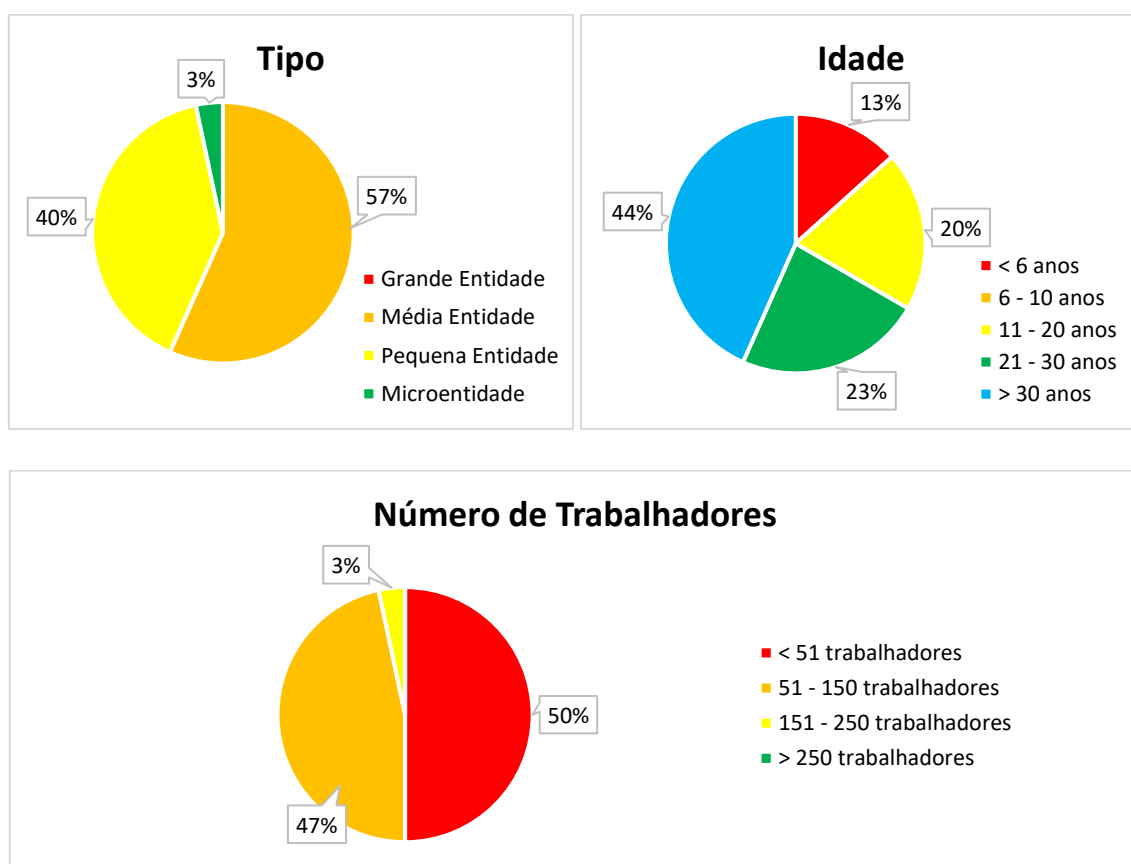


Gráfico 3 - Identificação das Empresas do Setor de Calçado (Tipo, Idade e Número de Trabalhadores)

Fonte: Elaboração Própria (2020)

O Gráfico 3 mostra que mais de metade das entidades, 17 empresas (cerca de 56,67%), são médias entidades, 12 empresas são pequenas entidades (40%) e apenas 1 empresa é uma microentidade (cerca de 3,33%).

A maioria das empresas, em número de 13, existem há mais de 30 anos (cerca de 43,33%), 13 empresas tinham existência entre os 11 e os 30 anos (cerca de 43,33%) e somente 4 das inquiridas (cerca de 13,33%) são mais recentes, com menos de 6 anos.

Relativamente ao número de trabalhadores, observou-se que metade das empresas tinham menos de 51 trabalhadores (50%) e 14 das empresas têm entre 51 e 150 trabalhadores (cerca de 46,67%).

Em conclusão, a maior parte das empresas do setor do calçado são médias empresas com mais de 30 anos de existência e com menos de 51 trabalhadores.

❖ Questões de Opinião

Nas próximas 3 secções do questionário elaborado pretendíamos saber, numa escala de 1 a 7, se os inquiridos concordavam total ou parcialmente, discordavam total ou parcialmente, não concordavam nem discordavam, concordavam ou discordavam das afirmações apresentadas.

Para responder à **hipótese 1 – “A independência do auditor e a sua relação com os honorários.”** (desenvolvida no capítulo II) foram criadas as seguintes questões:

Número da Questão	Questão
10	A troca de favores pode modificar a opinião do auditor.
11	Quanto maior os honorários, maior a probabilidade de emissão de uma Certificação Legal de Contas limpa.
12	A opinião do auditor tem uma menor credibilidade perante os <i>stakeholders</i> porque são pagos pelos seus clientes.
13	É mais provável uma grande Sociedade de Revisores Oficiais de Contas emitir uma opinião sem reservas.
14	As empresas procuram auditores que emitam sempre uma Certificação Legal de Contas limpa.
15	O trabalho do auditor é uma mais-valia para as empresas.

Tabela 5 - Questões 10, 11, 12, 13, 14 e 15 relativas às Empresas do Setor do Calçado

Fonte: Elaboração Própria (2020)

As respostas às questões da Tabela 5 relativas às empresas do Setor do Calçado são as seguintes:

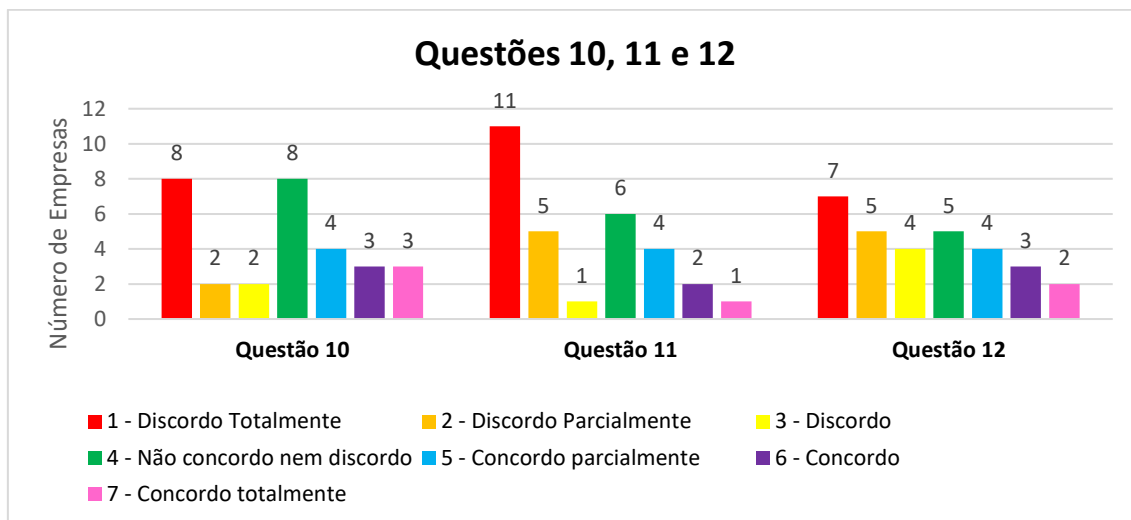


Gráfico 4 - Questões 10, 11 e 12 relativas às Empresas do Setor do Calçado

Fonte: Elaboração Própria (2020)

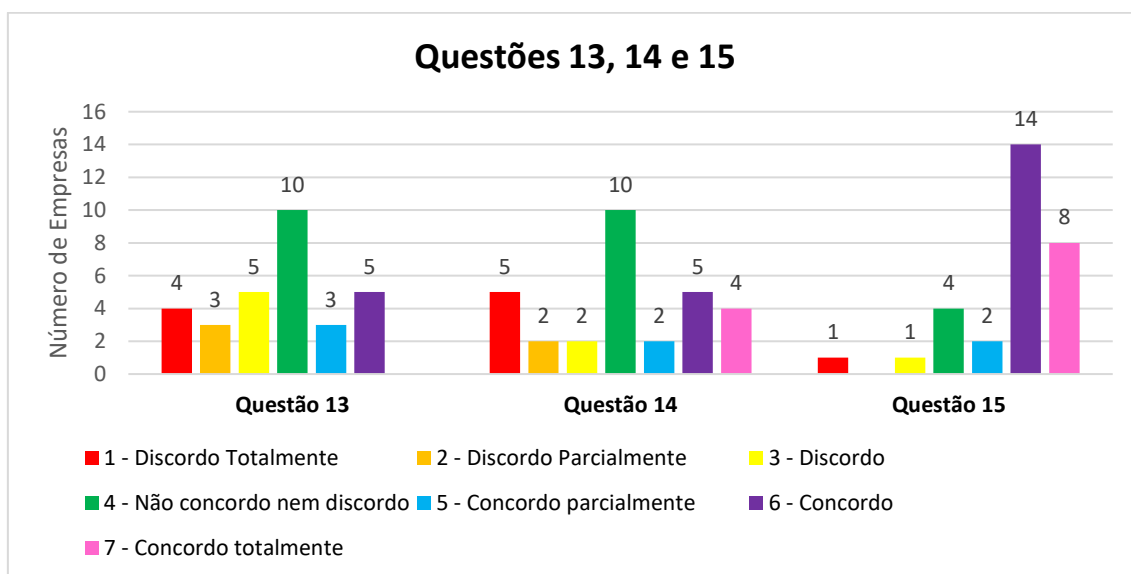


Gráfico 5 - Questões 13, 14 e 15 relativas às Empresas do Setor do Calçado

Fonte: Elaboração Própria (2020)

Os inquiridos, na questão 10, ficaram divididos relativamente ao que pensam sobre se a troca de favores pode modificar a opinião do auditor. Verificou-se que 40% dos inquiridos responderam que discordam da afirmação apresentada, cerca de 26,67% não discordam nem concordam e cerca de 33,33% concordam com a afirmação. No geral, podemos concluir que a maioria do público discorda que a troca de favores seja algo que possa influenciar as tomadas de decisões conforme a vontade do seu cliente.

A maioria dos indivíduos têm como opinião que os honorários não influenciam a opinião do auditor. Do universo de empresas do setor do calçado que responderam ao questionário, cerca de 56,67% discordam, 20% não concordam nem discordam e aproximadamente 23,33% concordam com a afirmação.

Mais de metade das empresas (cerca de 53,33%) consideram que, em relação à questão 12, o facto de serem os próprios clientes a pagarem aos auditores para transmitir uma opinião não viabiliza a credibilidade dessa opinião para os utilizadores das informações financeiras. Observa-se ainda que cerca de 16,67% não concordam nem discordam e 30% concordam com a afirmação exposta.

Relativamente à questão 13, 40% dos inquiridos discordam que o tipo de opinião não está relacionado com o tamanho da SROC, cerca de 33,33% não têm opinião e cerca de 26,67% concordam.

Para as empresas do setor de calçado, 30% discordam que as empresas procuram auditores que emitam uma CLC limpa, cerca de 33,33% não têm uma opinião concreta e cerca de 36,67% concordam. Conclui-se que os inquiridos se encontram bastante divididos quanto a este tema, mas na sua grande maioria concorda com a afirmação.

Por último, para as empresas do setor de calçado situadas em Aveiro, de forma quase unânime, 80% declararam que o trabalho de auditoria é uma mais-valia para as empresas. Apenas 2 empresas discordaram da afirmação (cerca de 6,67%).

Em resumo, a maioria das empresas do setor de calçado afirmaram que a independência dos auditores não está posta em causa pois, não acreditam que existam troca de favores para obter uma CLC limpa e que os honorários não influenciam a opinião dos auditores. Mais de metade acredita que o facto de os auditores serem pagos pelos seus clientes não tem qualquer impacto na credibilidade do trabalho prestado pelo auditor. No entanto, os inquiridos também admitiram que os clientes procuram auditores que emitam uma CLC limpa. Uma grande maioria acredita que o trabalho dos auditores é algo favorável para as empresas.

Para responder à **hipótese 2 – “Os órgãos de gestão normalmente são relutantes em revelar que a sua empresa está em risco de continuidade.”** (desenvolvida no capítulo II) foram criadas as seguintes questões:

Número da Questão	Questão
16	As empresas do setor de calçado divulgam sempre de forma adequada quando existe incerteza material sobre a sua continuidade.
17	Os órgãos de gestão têm medo de informar que a sua empresa está em risco de continuidade.
18	Considera que a sua empresa está em risco de continuidade.
19	As empresas do calçado têm maior probabilidade de virem a estar em risco de continuidade.

Tabela 6 - Questões 16, 17, 18 e 19 relativas às Empresas do Setor do Calçado

Fonte: Elaboração Própria (2020)

As respostas às questões apresentadas da Tabela 6 referentes às empresas do Setor do Calçado são as seguintes:

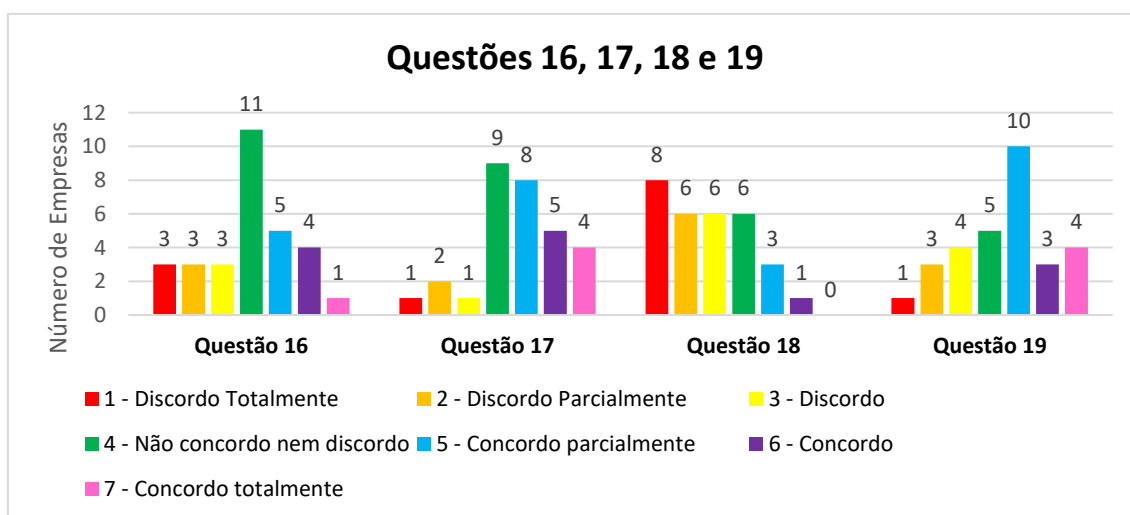


Gráfico 6 - Questões 16, 17, 18 e 19 relativas às Empresas do Setor do Calçado

Fonte: Elaboração Própria (2020)

As empresas encontraram-se divididas em relação à questão 16. Embora a maioria, que respondeu à questão 16 (cerca de 36,67%), não concorde nem discorde com o facto de as empresas divulgarem de forma adequada quando existe incerteza material sobre a sua continuidade, 30% discordou e, aproximadamente, 33,33% concordou.

Mais de metade dos inquiridos (cerca de 56,67%) concorda que o órgão de gestão tem medo de informar que a sua empresa está em risco de continuidade, 30% nem concordam nem discordam e apenas cerca de 13,33% discordam.

Mais de 66,67% discorda que a sua empresa possa estar com risco de continuidade, 20% não têm opinião e só aproximadamente 13,33% concorda com a afirmação.

Na opinião de mais de metade das empresas do setor do calçado (cerca de 56,67%), as empresas do setor podem estar em risco de continuidade, cerca de 26,67% das empresas discordam da afirmação da questão 19 e, apenas, aproximadamente 16,67% não têm opinião.

Concluindo, a maioria das empresas do setor de calçado não tem uma opinião formada acerca do pressuposto de continuidade é normalmente divulgado de forma adequada. Mais de metade dos inquiridos afirmaram que as empresas têm medo de informar que as suas empresas estejam em risco de continuidade. Apesar de mais de metade acreditar que as suas empresas não estão em risco de continuidade, a maioria também acredita que o setor do calçado, nos dias de hoje, pode estar exposto a este risco.

De forma a responder à **hipótese 3** – “**O trabalho dos auditores pode estar associado com o encerramento de empresas**” (desenvolvida no capítulo II) foram criadas as seguintes questões:

Número da Questão	Questão
20	Uma opinião do auditor errada pode prejudicar sua empresa.
21	Quando o auditor afirma que uma empresa está em risco de continuidade leva ao encerramento da empresa mais rápido.
22	Uma empresa em risco de continuidade está diretamente relacionada com o seu encerramento.
23	Os <i>stakeholders</i> têm em conta a opinião dos auditores.

Tabela 7 - Questões 20, 21, 22 e 23 relativas às Empresas do Setor do Calçado

Fonte: Elaboração Própria (2020)

As respostas às questões apresentadas da Tabela 7, das empresas do Setor do Calçado, são as seguintes:

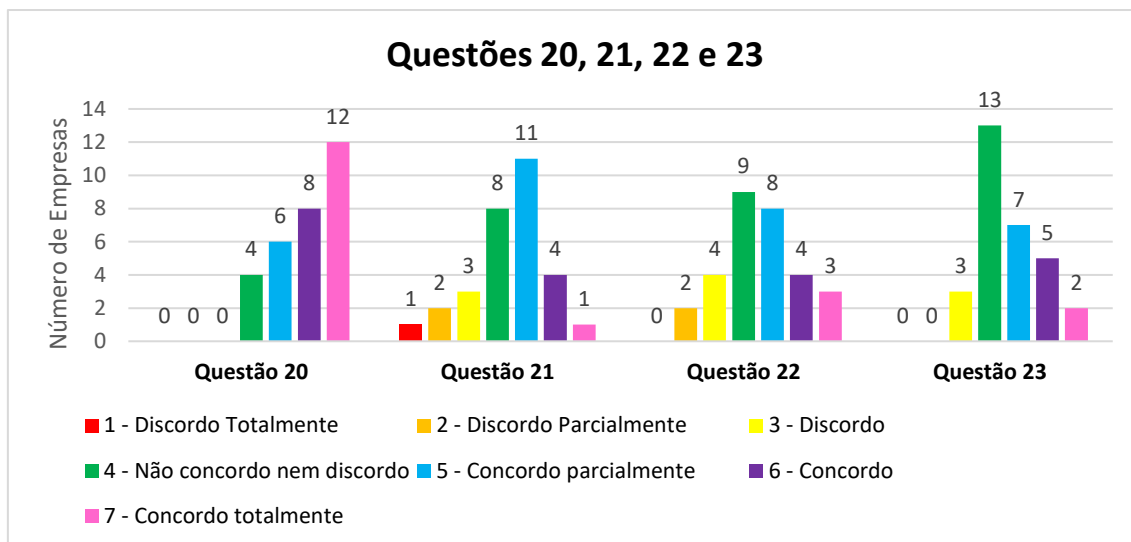


Gráfico 7 - Questões 20, 21, 22 e 23 relativas às Empresas do Setor do Calçado

Fonte: Elaboração Própria (2020)

As respostas à questão 20 mostram que cerca de 86,67% acredita que a emissão de uma opinião errada de uma empresa pode prejudicá-la. Apenas cerca de 13,33% não tem qualquer opinião sobre isso. Ressalta-se que ninguém discordou da afirmação.

Mais de metade dos inquiridos (cerca de 53,33%) acredita que quando o auditor aponta que uma empresa está em risco de continuidade, isso leva ao encerramento mais rápido das empresas. Cerca de 26,67% não concorda nem discorda e 20% discorda com a afirmação.

Metade dos inquiridos das empresas do setor do calçado têm a opinião de que quando uma empresa se encontra em risco de continuidade vai levar ao seu encerramento. Observa-se que 30% não tem opinião e 20% discorda da questão 22.

Apesar de cerca de 43,33% não ter uma opinião relativa à questão 23, cerca de 46,67% acredita que a opinião do auditor pode influenciar as tomadas de decisão dos *stakeholders*. Só 10% dos inquiridos discordam da afirmação.

Em conclusão, a maioria das empresas do setor de calçado pensa que a emissão de uma opinião pode prejudicar uma empresa, pois, também acredita que quando uma empresa está em risco de continuidade, pode levar diretamente ao seu encerramento e de forma mais rápida. Para as empresas inquiridas, a opinião dos auditores importa aos *stakeholders*.

8.2 Auditores Externos

Como foi referido no ponto 2.2. deste capítulo, o questionário também foi enviado por e-mail aos ROC inscritos na OROC. O questionário foi disponibilizado a Auditores Externos ROC e não ROC. Foram obtidas 71 respostas.

❖ Caraterização do Inquirido

A primeira secção do questionário enviado é destinada à Caraterização do Inquirido, onde se questionou sobre o género, atividade profissional, idade, grau académico e número de anos de experiência, como podemos observar na figura 7.

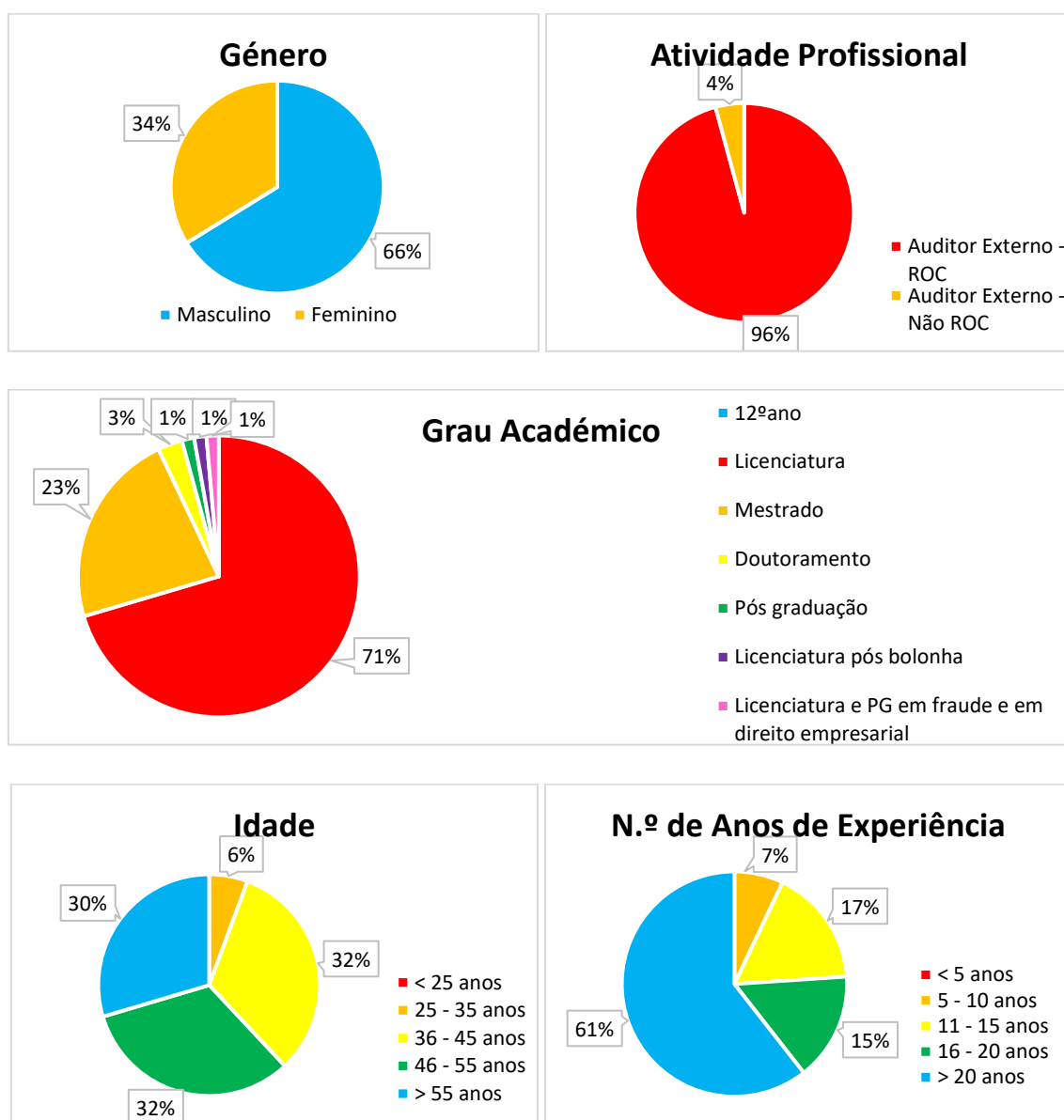


Gráfico 8 - Caraterização do Auditor Externo (Género, Atividade Profissional, Idade, Grau Académico e Número de Anos de Experiência)

Fonte: Elaboração Própria (2020)

O Gráfico 8 mostra que, relativamente ao género, 47 dos inquiridos (cerca de 66,20%) são do género masculino e 24 inquiridos (cerca de 33,81%) são do género feminino.

Verificamos que 68 dos 71 inquiridos (cerca de 95,77%) são auditores externos que são ROC.

O Gráfico 8 também mostra que cerca de 70,42% são licenciados (50 auditores externos) e aproximadamente 22,54% têm mestrado (16 auditores externos).

A maioria dos inquiridos, 46 auditores externos, representando cerca de 29,58%, têm as suas idades compreendidas entre os 36 e os 55, 21 auditores externos têm idade superior a 55 anos e, apenas, 4 auditores externos, cerca de 5,63%, têm idades entre os 25 e os 35 anos. Nenhum dos inquiridos tem idade inferior a 25 anos.

A maioria dos auditores externos, 43, cerca de 60,56%, tem mais de 20 anos de experiência; 12 auditores externos, cerca de 16,90%, têm entre 11 e 15 anos de experiência; 11 auditores externos, cerca de 16,49%, têm entre 16 e os 20 anos e, por fim, 5 auditores externos (cerca de 7,04%) têm menos de 5 anos.

Concluindo, o Gráfico 8 mostra que a maioria dos indivíduos que respondeu ao questionário são do género masculino, auditores externos ROC, com idades compreendidas entre os 36 e os 55 anos, licenciados e com mais de 20 anos de experiência.

❖ **Informações Gerais das Entidades**

A segunda secção é relativa às informações gerais sobre as entidades onde os ROC laboram, mais especificamente, o tipo de entidades, idade e o número de trabalhadores das entidades (gráfico 9).

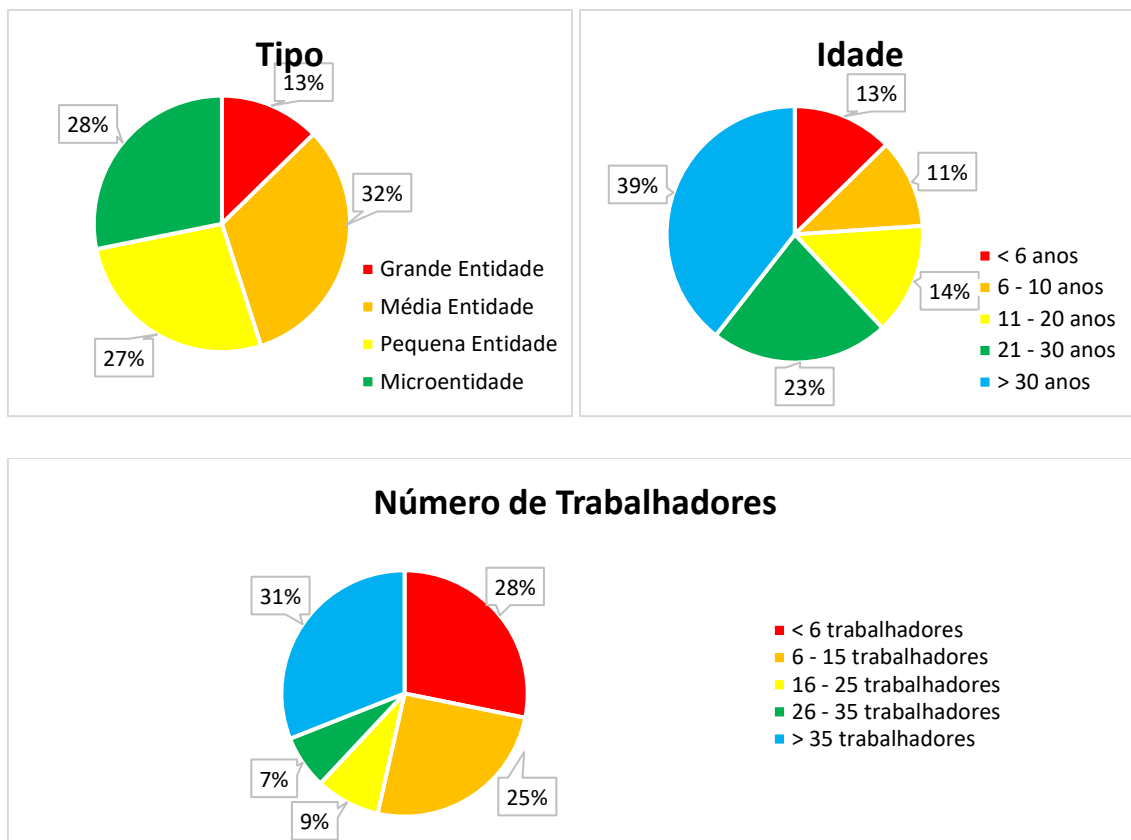


Gráfico 9 - Identificação das Empresas do Auditor Externo (Tipo, Idade e Número de Trabalhadores)

Fonte: Elaboração Própria (2020)

Assim, e de acordo com o Gráfico 9 acima mencionado, 23 empresas (aproximadamente 32,39%), são médias entidades, 20 são microentidades (cerca de 28,17%), 19 são pequenas entidades (cerca de 26,76%) e apenas 9 dos inquiridos pertencem a uma grande empresa (cerca de 12,68%).

A maior parte das empresas, vinte e oito, (cerca de 39,44%), existem há mais de 30 anos, 16 empresas têm entre 21 e 30 anos (aproximadamente 22,54%) e as restantes, cerca de 38,03%, são empresas com menos de 26 anos.

Relativamente ao número de trabalhadores, observou-se que aproximadamente 30,99% das entidades têm mais de 35 trabalhadores, cerca de 28,17% têm menos de 6 trabalhadores, cerca de 25,35% têm entre 6 e 15 trabalhadores, os restantes 15,49% dizem respeito a empresas que têm 16 a 35 trabalhadores.

Em conclusão, a grande parte dos auditores externos trabalham em médias empresas, com mais de 30 anos de existência e com mais de 35 trabalhadores.

❖ Questões de Opinião

Nas próximas 3 secções do questionário elaborado pretendíamos saber, numa escala de 1 a 7, se os inquiridos concordavam total ou parcialmente, discordavam total ou parcialmente, não concordavam nem discordavam, concordavam ou discordavam das afirmações apresentadas.

Para responder à **hipótese 1 – “A independência do auditor e a sua relação com os honorários.”** (desenvolvida no capítulo II) foram criadas as seguintes questões:

Número da Questão	Questão
10	Quanto maior os honorários, maior a probabilidade de emissão de uma CLC limpa.
11	A opinião do auditor tem uma menor credibilidade perante os <i>stakeholders</i> porque são pagos pelos seus clientes.
12	É mais provável uma grande SROC emitir uma opinião sem reservas.
13	As empresas procuram auditores que emitam uma CLC limpa.

Tabela 8 - Questões 10, 11, 12 e 13 relativas aos Auditores Externos

Fonte: Elaboração Própria (2020)

As respostas às questões da Tabela 8 destinadas aos Auditores Externos são as seguintes:

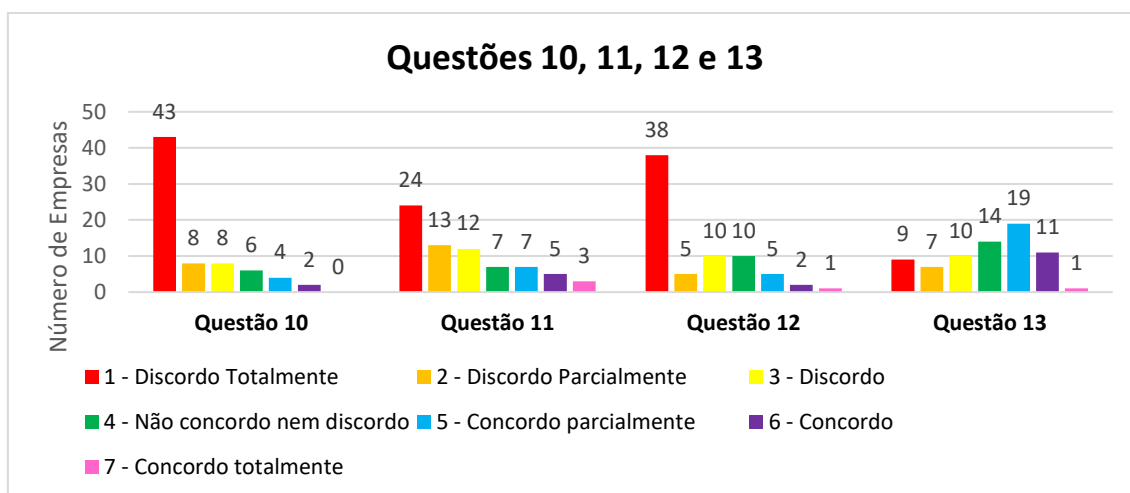


Gráfico 10 - Questões 10, 11, 12 e 13 relativas aos Auditores Externos

Fonte: Elaboração Própria (2020)

A partir das respostas obtidas à questão 10, é evidente que aproximadamente 60,56% dos auditores externos discordam totalmente da ideia de que quanto maior os honorários

recebidos, maior a probabilidade do auditor emitir uma CLC limpa. Do exposto, podemos concluir que cerca de 83,10% discorda, cerca de 8,45% discordam e cerca de 8,45% não têm opinião.

Em relação à questão 11, constata-se que mais de metade dos auditores externos (cerca de 69,01%) pensa que o facto de os auditores serem pagos pelos seus clientes não retira a credibilidade da opinião emitida. Verificou-se, também, que cerca de 21,13% dos inquiridos concordam e cerca de 9,86% não têm opinião.

No que concerne à questão 12, “é mais provável uma grande SROC emitir uma opinião sem reservas”, mais de metade dos inquiridos discorda totalmente. Aproximadamente 74,65% discorda que as grandes SROC têm maior probabilidade de emitirem uma CLC limpa, cerca de 14,08% não concordam nem discordam e apenas aproximadamente 11,27% concordam.

Relativamente à questão 13, observamos que cerca de 43,66% dos auditores acreditam que as empresas procuram auditores que emitam uma CLC limpa, cerca de 36,62% concordam e cerca de 19,72% não concordam nem discordam.

Concluindo, os auditores externos consideram que a sua independência não é posta causa quando praticam honorários elevados e, também, quando as empresas são grandes SROC. No entanto, acreditam que os clientes dos auditores procuram empresas que emitam CLC limpas. Mais de metade dos auditores inquiridos pensa que a credibilidade da sua opinião não é perdida perante os *stakeholders* pelo facto dos clientes pagarem os honorários pela emissão de opinião sobre a própria empresa.

Para o estudo da **hipótese 2 – “Os órgãos de gestão normalmente são relutantes em revelar que a sua empresa está em risco de continuidade.”** (desenvolvida no capítulo II) foram apresentadas as seguintes questões:

Número da Questão	Questão
14	As empresas do setor de calçado divulgam sempre de forma adequada quando existe incerteza material sobre a sua continuidade.
15	O órgão de gestão tem medo de informar que a sua empresa está em risco de continuidade.
16	As empresas do setor do calçado têm maior probabilidade de virem a estar em risco de continuidade.
17	A menção que a empresa do setor de calçado está em risco de continuidade pode levar à perda de um cliente.

Tabela 9 - Questões 14, 15, 16 e 17 relativas aos Auditores Externos

Fonte: Elaboração Própria (2020)

As respostas dos Auditores Externos às questões da Tabela 9 são as seguintes:

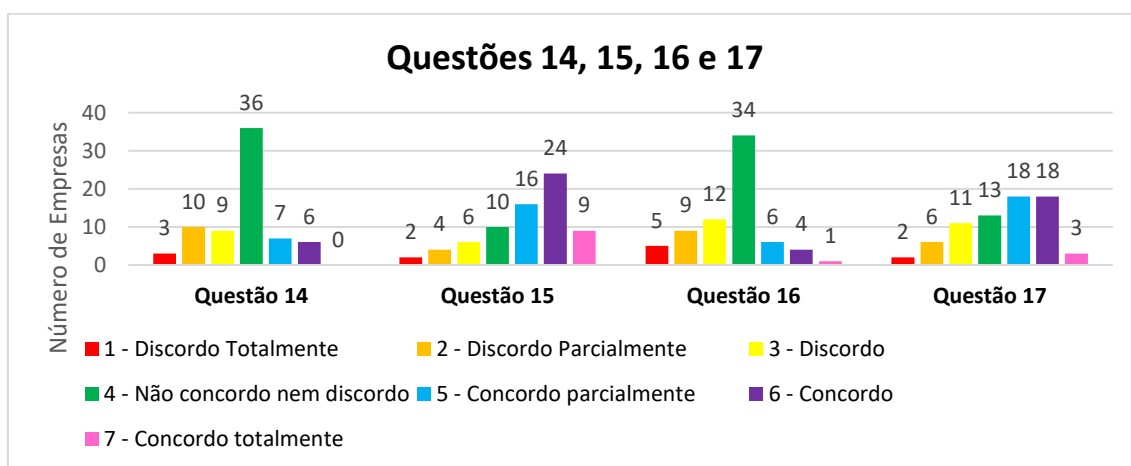


Gráfico 11 - Questões 14, 15, 16 e 17 relativas aos Auditores Externos

Fonte: Elaboração Própria (2020)

Tendo em conta a afirmação de que as empresas divulgam de forma adequada a existência de incerteza material sobre a sua continuidade, mais de metade dos inquiridos, cerca de 50,70%, revelou não concordar nem discordar, cerca de 30,99% discordam e cerca de 18,31% concordam.

Relativamente à questão 15, sobre se os órgãos de gestão têm medo de informar que as suas empresas estão em risco de continuidade, verificou-se que aproximadamente 69,01% dos inquiridos concordam, cerca de 16,90% discordam e só cerca de 14,08% não concordam nem discordam.

A maioria dos auditores externos (aproximadamente 47,89%) não concordam nem discordam de que as empresas do setor do calçado têm mais probabilidade de se encontrarem em risco de continuidade nos dias de hoje. Cerca de 36,62% discordam e cerca de 15,49% concordam com a afirmação.

Na questão 17, pretende-se apurar se a indicação de que a empresa do setor de calçado estiver em risco de continuidade, isso pode levar à perda de clientes. A análise às respostas mostra que mais de metade dos inquiridos, 54,93%, concordam, 26,76% discordam e 18,31% não concordam nem discordam.

Concluimos, assim, que os auditores externos não conseguiram avaliar se discordam ou concordam se as empresas do setor de calçado divulgam sempre de forma adequada, quando existe incerteza material sobre a sua continuidade. No entanto, concordam que os órgãos de gestão têm medo de informar que a sua empresa está em risco de continuidade, pois, segundo os auditores, a sua divulgação pode levar à perda de clientes. A maioria dos auditores não concorda nem discorda que, nos dias de hoje, as empresas do setor de calçado possam ter uma maior tendência de existir incerteza material sobre a sua continuidade.

De forma a responder à **hipótese 3 – “O trabalho dos auditores pode estar associado com o encerramento de empresas”** (desenvolvida no capítulo II) temos as seguintes questões:

Número da Questão	Questão
18	Uma opinião do auditor errada pode prejudicar a empresa.
19	Quando o auditor afirma que a empresa está em risco de continuidade pode levar ao encerramento de empresas mais rápido.
20	Uma empresa em risco de continuidade está diretamente relacionada com o seu encerramento.
21	Os <i>stakeholders</i> têm em conta a opinião dos auditores.

Tabela 10 - Questões 18, 19, 20 e 21 relativas aos Auditores Externos

Fonte: Elaboração Própria (2020)

As respostas dos Auditores Externos às questões da Tabela 10 são as seguintes:

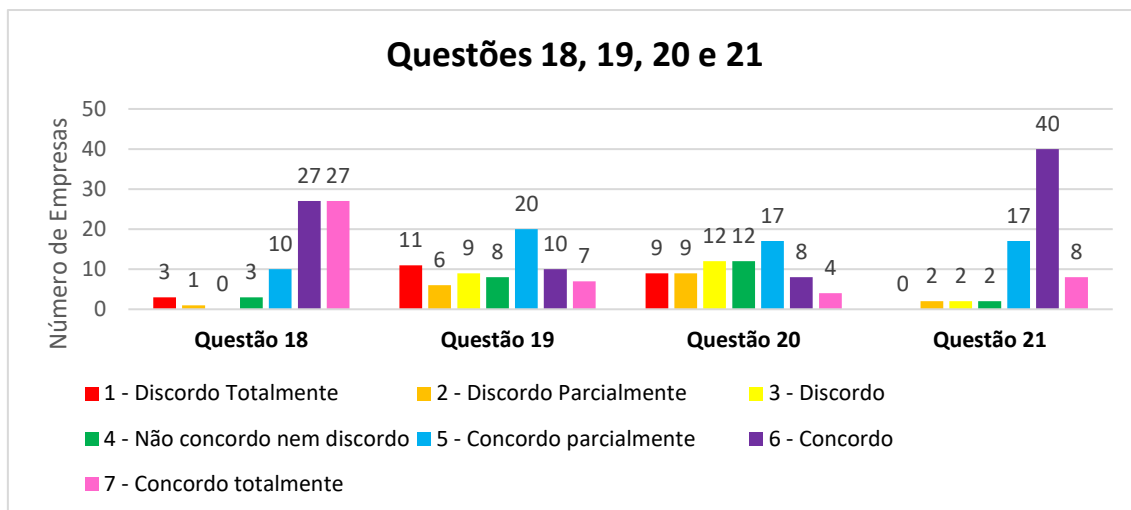


Gráfico 12 - Questões 18, 19, 20 e 21 relativas aos Auditores Externos

Fonte: Elaboração Própria (2020)

Observa-se que quase todos os auditores externos (cerca de 90,14%) concordam que ao darem uma opinião errada, isso pode prejudicar a empresa. Já, cerca de 4,23% dos auditores não concordam nem discordam e apenas cerca de 5,63% discordam.

Nas respostas à questão 19, se a divulgação, pelos auditores, da existência de incerteza material sobre a continuidade pode levar ao encerramento mais rápido da entidade, inferiu-se que 52,11% dos inquiridos concordam com o exposto, 36,62% não concordam e, 11,27% não concordam nem discordam.

Em relação à questão 20, os auditores externos encontraram-se divididos quando se afirma que quando uma empresa em risco de não continuar está diretamente relacionada com o seu encerramento. Cerca de 42,25% discordam, cerca de 40,85% concordam e apenas 16,90% não concordam nem discordam.

Finalmente, o gráfico 12 mostra que, relativamente à questão 21, quase todos os auditores (aproximadamente 91,55%) concordam que os *stakeholders* têm em conta a opinião dos auditores. Cerca de 5,63% discordam e cerca de 2,82% não têm opinião.

Assim, se conclui que os auditores externos creem que ao emitirem uma opinião errada, isso poderá prejudicar a empresa, uma vez que, os *stakeholders* têm em conta a opinião deles. Embora os inquiridos acreditem que quando o auditor refere que existe incerteza material sobre a continuidade de uma empresa, que possa levar a um encerramento mais rápido, a maioria dos auditores também acredita que a divulgação dessa mesma existência de incerteza material sobre a continuidade não implica diretamente o seu encerramento.

8.3 Síntese dos pontos 8.1 e 8.2

Uma vez que, algumas das questões enviadas às Empresas do Setor do Calçado, situadas no distrito de Aveiro e aos Auditores Externos são iguais/semelhantes, elaboramos, neste ponto será realizado uma comparação entre os dois questionários enviados.

Primeiramente, serão apresentadas, na Tabela 11, as onze questões iguais/semelhantes aos dois questionários:

N.º	Questões
1	Quanto maior os honorários, maior a probabilidade de emissão de uma CLC limpa.
2	A opinião do auditor tem uma menor credibilidade perante os <i>stakeholders</i> porque são pagos pelos seus clientes.
3	É mais provável uma grande SROC emitir uma opinião sem reservas.
4	As empresas procuram auditores que emitam uma CLC limpa.
5	As empresas do setor de calçado divulgam sempre de forma adequada quando existe incerteza material sobre a sua continuidade.
6	O órgão de gestão tem medo de informar que a sua empresa está em risco de continuidade.
7	As empresas do setor do calçado têm maior probabilidade de virem a estar em risco de continuidade.
8	Uma opinião do auditor errada pode prejudicar a empresa.
9	Quando o auditor afirma que a empresa está em risco de continuidade pode levar ao encerramento de empresas mais rápido.
10	Uma empresa em risco de continuidade está diretamente relacionada com o seu encerramento.
11	Os <i>stakeholders</i> têm em conta a opinião dos auditores.

Tabela 11 - Questões em comum nos questionários destinados às Empresas do Setor de Calçado e aos Auditores Externos

Fonte: Elaboração Própria (2020)

De seguida, na Tabela 12, são apresentadas, em síntese, a maioria das respostas e respetivas percentagens dos indivíduos que responderam às onze questões apresentadas na Tabela 10:

N.º	Maioria das respostas das Empresas do setor do Calçado	%	Maioria das respostas dos Auditores Externos	%
1	Discordam	56,67	Discordam	83,10
2	Discordam	53,33	Discordam	69,01
3	Discordam	40	Discordam	74,65
4	Concordam	36,67	Discordam	43,66
5	Não discordam nem concordam	36,67	Não discordam nem concordam	50,70
6	Concordam	56,67	Concordam	69,01
7	Concordam	56,67	Não discordam nem concordam	47,89
8	Concordam	86,67	Concordam	90,14
9	Concordam	53,33	Concordam	52,11
10	Concordam	50	Discordam	42,25
11	Concordam	46,67	Concordam	91,55

Tabela 12 - Comparação entre as respostas dadas pelas empresas do Setor do Calçado e os Auditores Externos

Fonte: Elaboração Própria (2020)

Primeiramente, verificou-se que, nas questões onde os dois tipos de inquiridos discordaram, para mais de metade deles, o valor dos honorários não têm qualquer relação com o tipo de certificação a emitir. O facto de serem os próprios clientes a pagarem aos auditores não retira a credibilidade da opinião dos auditores perante os utilizadores da informação financeira. Apesar de ambos discordarem de que quanto maior as SROC maior a probabilidade de emitir CLC limpas, apenas 40% das empresas do setor de calçado discordaram, enquanto que mais de metade dos auditores externos (aproximadamente 74,65%) opõem-se à afirmação apresentada.

Ambos não concordam nem discordam que as empresas do setor de calçado divulgam sempre de forma adequada quando existe incerteza material sobre a sua continuidade.

Relativamente às questões em que ambos concordaram, para a maioria dos inquiridos o órgão de gestão tem medo de informar quando a sua empresa tem em causa o princípio de continuidade. A questão 8 presente na Tabela 11 mostra que, de forma quase unânime, as empresas do setor de calçado (cerca de 86,67%) e os auditores externos (cerca de 90,14%) concordam que uma opinião errada dada pelo auditor pode prejudicar as empresas. Um pouco mais de metade dos inquiridos (em ambos os questionários) concordam que quando o auditor afirma que existe incerteza material relacionada com a

continuidade de uma empresa isso pode contribuir para o encerramento mais célere das empresas. Cerca de 91,55% dos auditores afirmam que a sua opinião é tida em conta pelos *stakeholders*, mas apenas 46,67% das empresas do setor de calçado concordam com a afirmação relativa à questão 11 presente na Tabela 11.

Por fim, faz-se a análise das questões em que as Empresas do Setor de Calçado e os Auditores Externos não têm a mesma opinião. Observou-se que, na questão 4 da Tabela 11, ambos se encontraram-se divididos ao responderem nos seus questionários, se as empresas procuram auditores que emitam CLC sem reservas (as empresas concordaram em cerca de 36,67%, enquanto os auditores discordaram em cerca de 43,66%). Embora mais de metade das empresas do setor do calçado acharem que as empresas do seu setor têm maior probabilidade, nos dias de hoje, de encerrarem a sua atividade, os auditores externos não têm uma opinião concreta sobre a questão 7. A questão 10 afirma que uma empresa em risco de continuidade está diretamente relacionada com o seu encerramento. Metade das empresas de calçado concordam (50%), no entanto os auditores já não concordam a afirmação (cerca de 42,25%).

Em resumo, a Tabela 12 está patente que, na maioria das questões (8 em 11 questões) as Empresas do Setor de Calçado e os Auditores Externos têm a mesma opinião. As questões em que os dois tipos de inquiridos têm opiniões divergentes são a 4, 7 e 10 presentes da Tabela 11.

Em conclusão, de acordo com as respostas obtidas tanto pelas empresas do setor do calçado como pelos auditores externos, será apresentada, na Tabela 13, a Validação do Modelo de análise. O questionário “A” é referente às empresas do Setor de Calçado do distrito de Aveiro e o “B” é referente ao questionário enviado aos auditores externos.

Tabela 13 - Validação do Modelo de Análise

Fonte: Elaboração Própria (2020)

Questionário	Questões	Peso da Questão	% Concordância por questão	% Concordância por Hipótese	Peso da Hipótese	% Confirmação da Hipótese
Hipótese 1 – “A independência do auditor e a sua relação com os seus honorários.”						
A	10	16,67%	33,33%	38,33%	33,33%	12,78%
	11	16,67%	23,33%			
	12	16,67%	30,00%			
	13	16,67%	26,66%			
	14	16,67%	36,66%			
B	15	16,67%	80,00%	21,13%	33,33%	7,04%
	10	25%	8,45%			
	11	25%	21,13%			
	12	25%	11,27%			
B	13	25%	43,66%	39,44%	33,33%	13,15%
	14	25,00%	18,31%			
	15	25,00%	69,01%			
	16	25,00%	15,49%			
A	17	25,00%	56,66%	40,00%	33,33%	13,33%
	18	25,00%	13,33%			
	19	25,00%	56,66%			
	17	25,00%	54,93%			
B	14	25,00%	18,31%	68,66%	33,33%	22,89%
	15	25,00%	69,01%			
	16	25,00%	15,49%			
	17	25,00%	54,93%			
Hipótese 3 – “Os auditores podem estar associados ao encerramento de empresas.”						
A	20	25,00%	86,66%	59,16%	33,33%	19,72%
	21	25,00%	53,33%			
	22	25,00%	50,00%			
	23	25,00%	46,66%			
B	18	25,00%	90,14%	68,66%	33,33%	22,89%
	19	25,00%	52,11%			
	20	25,00%	40,85%			
	21	25,00%	91,55%			

Inquiridos	% Validação
Empresas Setor do Calçado	45,84%
Auditores Externos	42,98%

Desta forma, de acordo com a hipótese 1, os dois tipos de inquiridos acreditam que os auditores cumprem com o estipulado no Código de Ética dos Revisores Oficiais de Contas. Ou seja, os honorários pagos aos auditores, independentemente dos valores, não têm influência significativa no trabalho final do auditor. É, também, importante referir que a grande maioria das empresas do setor de calçado que participou no inquérito valorizam e afirmam que o trabalho do auditor é uma mais-valia para as empresas.

Relativamente à hipótese 2, de forma muito semelhante, 40% das empresas do setor do calçado e aproximadamente 39,44% dos auditores não concordam nem discordam com a ideia de os órgãos de gestão serem relutantes em usar de forma apropriada o pressuposto de continuidade quando as empresas, provavelmente, não continuem a operar no futuro. Realça-se o facto de os inquiridos terem opiniões divergentes em relação ao futuro do setor do calçado. A maioria das empresas de calçado acredita que algumas delas podem vir a encerrar nos próximos tempos, enquanto que os auditores não chegaram a uma opinião concreta.

Passando à hipótese 3, para cerca de 59,16% das empresas do setor de calçado e cerca de 69,66% dos auditores externos, estes últimos podem estar associados ao encerramento das empresas quando emitem uma opinião negativa sobre as empresas, uma vez que, para os utilizadores das informações financeiras, a opinião do auditor é considerada credível e verdadeira e, muitas vezes, recorrem a ela para tomar decisões.

Assim, o modelo de análise foi validado por cerca de 45,84% das Empresas do Setor de Calçado situadas no distrito de Aveiro e por cerca de 42,98% dos Auditores Externos.

Conclui-se que o trabalho do auditor tem uma grande importância nas entidades do setor do calçado, uma vez que a opinião dada por ele pode ser determinante para as tomadas de decisão dos utilizadores das demonstrações financeiras. Por consequência, tanto os auditores como as empresas do setor de calçado acreditam que o órgão de gestão tem medo de informar quando existe incerteza material quanto à continuidade das empresas porque acreditam que pode influenciar negativamente as decisões dos *stakeholders*.

Limitações do Estudo

No desenvolvimento do trabalho de investigação foram verificadas algumas limitações.

Uma das limitações prendeu-se com a dificuldade em obter uma amostra mais significativa, pois o número de inquiridos que respondeu aos questionários foi reduzido. Inicialmente, não seria de esperar tendo em conta o número significativo de pedidos enviados para colaboração no preenchimento dos questionários.

Relativamente aos Auditores Externos, estes enviaram e-mails a esclarecer o porquê de não responderem ao questionário. Alguns afirmaram que não costumam trabalhar com empresas do setor do calçado e, por isso, não tinham uma opinião formada e, outros referiram que, nesse momento, não estavam aptos para responder ao questionário.

Paralelamente, apesar dos e-mails enviados a algumas associações de calçado de forma a facilitar o contacto com as suas associadas, não se conseguiu obter qualquer resposta nem ajuda dessas associações. Assim sendo, ficou-se perante uma grande dificuldade em encontrar formas de contactar a grande maioria das empresas do setor de calçado situadas no distrito de Aveiro, uma vez que muitas delas têm uma dimensão muito reduzida e existe pouca informação sobre elas.

Contudo, considera-se que as conclusões não ficaram comprometidas devido ao reduzido número de respostas obtidas.

Perspetivas para investigação futura

A partir do trabalho desenvolvido seria interessante elaborar uma réplica do mesmo numa outra região geográfica onde o setor do calçado fosse relevante para se poderem comparar resultados.

A nível internacional seria muito enriquecedor fazer uma análise comparativa com outros países, nomeadamente com a vizinha Espanha.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Abrantes, S. (2018). Novo Normativo de Auditoria. Retrieved from <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/80/Auditoria2.pdf>

Aires, V. (2016). A Importância da Auditoria na Análise ao Pressuposto de Continuidade. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa

APICCAPS, (2013). Footure 2020. Porto: APICCAPS.

APICCAPS, (2017). Sinopse - Industrias do Couro e do Calçado.

APICCAPS, (2018). Monografia Estatística. Porto: APICCAPS.

APICCAPS, (2020). Pandemia afeta 80% dos trabalhadores. Retrieved from <https://www.apiccaps.pt/news/pandemia-afeta-80-dos-trabalhadores/4737.html>

Almeida, B. (2017). Manual de Auditoria Financeira – Uma análise integrada baseada no risco (2ª Edição). Lisboa: Escolar Editora

Alves, J., Sarmiento, M., & Carvalho, P. (2017). Eficácia do relatório de auditoria sobre o pressuposto da continuidade. Retrieved from https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica//finais_site/162.pdf

Bernardes, J. (2018). As Determinantes dos Honorários dos Auditores Externos e o Risco de Fraude. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Porto

Carvalho, P. M. (2013). Continuidade - Estudo de um Caso. Revisores E Auditores. Retrieved from <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/61/Auditoria.pdf>

Cerqueira, R. (2019). O papel do controlo interno na prevenção/deteção da fraude. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Porto

Clarkson, M. (1995). A stakeholder framework for analyzing and evaluating corporate social performance. *Academy of Management Review*, 20 (1), 106-107. https://www.jstor.org/stable/258888?seq=15#metadata_info_tab_contents

Código das Sociedades Comerciais (2015). 6ª edição. Coimbra: Edições Almedina, S.A..

Código de ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Retrieved from <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Bastonario/2011/CodigoEtica2011.pdf>

Costa, C. (2010). Auditoria financeira – Teoria & prática (9ª Edição). Lisboa: Rei dos Livros.

Costa, T. (2011). O Pressuposto da Continuidade e o Auditor: Estudo de um Caso Real. Universidade de Aveiro – Instituto Superior de Contabilidade e Administração

Decreto-Lei n.º 224/2008. Retrieved from <https://dre.pt/pesquisa/-/search/439818/details/maximized>

Estatutos da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Retrieved from <https://dre.pt/application/conteudo/70196967>

Eusébio, A. (2018). O impacto da opinião dos auditores na continuidade das empresas. Instituto Politécnico de Coimbra - Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra

Ferreira, João. Evolução da regulamentação de auditoria em Portugal. Instituto Superior de Gestão de Tomar

Freitas, Ângela. (2019). O processo de internacionalização na indústria do calçado – Estudo do caso Savana. Escola Superior de Tecnologia e Gestão.

GAT N.º 1 (2017) Retrieved from <https://www.oroc.pt/Uploads/Files/GAT1-Circular15.pdf>

Hay, D., Knechel, W., & Willekens, M. (2014). The Routledge Companion to Auditing (1ª Edição). Bembo: Taylor & Francis Books, 23.

ISA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria. Retrieved from <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2016/ManualNT20161.pdf>

ISA 240 – As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras. Retrieved from <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2016/ManualNT20161.pdf>

ISA 250 – Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras. Retrieved from <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2016/ManualNT20161.pdf>

ISA 265 – Comunicar Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados da Governação e à Gerência. Retrieved from <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2016/ManualNT20161.pdf>

ISA 570 (Revista) - Continuidade. Retrieved from <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2016/ManualNT20162.pdf>

ISA 700 (Revista) - Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras. Retrieved from <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2016/ManualNT20162.pdf>

ISA 705 (Revista) - Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente. Retrieved from <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2016/ManualNT20162.pdf>

ISA 706 (Revista) - Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente. Retrieved from <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2016/ManualNT20162.pdf>

Instituto Nacional de estatísticas. (2007). Classificação Portuguesa das Atividades Económicas Retrieved from https://www.ine.pt/ine_novidades/semin/cae/CAE_REV_3.pdf

Marques, F. (2016). Auditoria Financeira e a sua Importância para os *Stakeholders* na Liga Portuguesa Contra o Cancro - Núcleo Regional do Norte. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

Moreira, C. (2014). Auditoria Financeira. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

Santos, F. (2018). O Setor do Calçado em Portugal e a sua Transformação à Luz da Indústria 4.0: Um Estudo de Caso Múltiplo. Instituto Superior de Economia e Gestão da Universidade de Lisboa.

Sousa, M. J., & C. Sales, B. (2011). Como fazer Investigações, Dissertações, Teses e Relatórios segundo Bolonha (1ª Edição). Lisboa: Pactor

Apêndice I – Questionário dirigido às Empresas do Setor do Calçado

Importância do Auditor para a Continuidade das Empresas do Setor do Calçado

Este questionário foi desenvolvido no âmbito de uma dissertação de Mestrado em Auditoria, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto e tem como principal objetivo avaliar a Importância do Auditor para a Continuidade das Empresas pertencentes ao Setor do Calçado.

O presente questionário é destinado a empresas do Setor do Calçado.
Toda a informação prestada é anónima e totalmente confidencial.

***Obrigatório**

1. Endereço de email *

2. A sua empresa é sujeita a Revisor Oficial de Contas? *

Marcar apenas uma oval.

Sim

Não

3. Género *

Marcar apenas uma oval.

Masculino

Feminino

Outra: _____

4. Idade *

Marcar apenas uma oval.

Menos de 25 anos

25 - 35 anos

36 - 45 anos

46 - 55 anos

Mais de 55 anos

5. Grau Académico *

Marcar apenas uma oval.

- 1º Ciclo
- 2º Ciclo
- 3º Ciclo
- Secundário
- Licenciatura
- Mestrado
- Doutoramento

6. Número de anos de experiência *

Marcar apenas uma oval.

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

7. Tipo de Entidade *

Marcar apenas uma oval.

- Grande Entidade
- Média Entidade
- Pequena Entidade
- Microentidade

8. Idade da Empresa *

Marcar apenas uma oval.

- Até 5 anos
- 6 - 10 anos
- 11 - 20 anos
- 21 - 30 anos
- Mais de 30 anos

9. Número de trabalhadores *

Marcar apenas uma oval.

- Até 50 trabalhadores
- 51 - 150 trabalhadores
- 151 - 250 trabalhadores
- Mais de 250 trabalhadores

A
independência
do auditor

Por favor, responda numa escala de 1 a 7, em que 1-Discordo totalmente; 2-Discordo parcialmente; 3-Discordo; 4-Não concordo nem discordo; 5-Concordo parcialmente; 6-Concordo; 7-Concordo totalmente.

10. A troca de favores pode modificar a opinião do auditor. *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5	6	7
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

11. Quanto maior os honorários, maior a probabilidade de emissão de uma Certificação Legal de Contas limpa. *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5	6	7
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

12. A opinião do auditor tem uma menor credibilidade perante os stakeholders porque são pagos pelos seus clientes. *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5	6	7
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

13. É mais provável uma grande Sociedade de Revisores Oficiais de Contas emitir uma opinião sem reservas. *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5	6	7
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

14. As empresas procuram auditores que emitam sempre uma Certificação Legal de Contas limpa. *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5	6	7
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

15. O trabalho do auditor é uma mais valia para as empresas. *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5	6	7
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Os órgãos de gestão e o risco de continuidade

Por favor, responda numa escala de 1 a 7, em que 1-Discordo totalmente; 2-Discordo parcialmente; 3-Discordo; 4-Não concordo nem discordo; 5-Concordo parcialmente; 6-Concordo; 7-Concordo totalmente.

16. As empresas do setor de calçado divulgam sempre de forma adequada quando existe incerteza material sobre a sua continuidade. *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5	6	7
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

17. Os órgãos de gestão têm medo de informar que a sua empresa está em risco de continuidade. *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5	6	7
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

18. Considera que a sua empresa está em risco de continuidade. *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5	6	7
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

19. As empresas do calçado têm maior probabilidade de virem a estar em risco de continuidade. *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5	6	7
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Os auditores e o risco de continuidade

Por favor, responda numa escala de 1 a 7, em que 1-Discordo totalmente; 2-Discordo parcialmente; 3-Discordo; 4-Não concordo nem discordo; 5-Concordo parcialmente; 6-Concordo; 7-Concordo totalmente.

20. Uma opinião do auditor errada pode prejudicar sua empresa. *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5	6	7
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

21. Quando o auditor afirma que uma empresa está em risco de continuidade leva ao encerramento da empresa mais rápido. *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5	6	7
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

22. Uma empresa em risco de continuidade está diretamente relacionada com o seu encerramento. *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5	6	7
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

23. Os stakeholders têm em conta a opinião dos auditores. *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5	6	7
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Apêndice II – Questionário dirigido aos Auditores Externos

Importância do Auditor para a Continuidade das Empresas - Setor do Calçado

Este questionário foi desenvolvido no âmbito de uma dissertação de Mestrado em Auditoria, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto e tem como principal objetivo avaliar a Importância do Auditor para a Continuidade das Empresas que pertencem ao Setor do Calçado.

O presente questionário é destinado aos Auditores Externos.
Toda a informação prestada é anónima e totalmente confidencial.

***Obrigatório**

1. Endereço de email *

2. Gênero *

Marcar apenas uma oval.

- Masculino
 Feminino
 Outra: _____

3. Atividade profissional *

Marcar apenas uma oval.

- Auditor Externo - Revisor Oficial de Contas
 Auditor Externo - Não ROC

4. Idade *

Marcar apenas uma oval.

- Menos de 25 anos
 25 - 35 anos
 36 - 45 anos
 46 - 55 anos
 Mais de 55 anos

5. Grau Acadêmico *

Marcar apenas uma oval.

- 12º ano
 Licenciatura
 Mestrado
 Doutorado
 Outra: _____

6. Número de anos de experiência *

Marcar apenas uma oval.

- Menos de 5 anos
 5 - 10 anos
 11 - 15 anos
 16 - 20 anos
 mais de 20 anos

7. Tipo de entidade *

Marcar apenas uma oval.

- Grande Entidade
- Média Entidade
- Pequena Entidade
- Microentidade

8. Idade da empresa *

Marcar apenas uma oval.

- até 5 anos
- 6 - 10 anos
- 11 - 20 anos
- 21 - 30 anos
- Mais de 30 anos

9. Número de trabalhadores *

Marcar apenas uma oval.

- até 5 trabalhadores
- 6 - 15 trabalhadores
- 16 - 25 trabalhadores
- 26 - 35 trabalhadores
- Mais de 35 trabalhadores

A
independência
do auditor

Por favor, responda numa escala de 1 a 7, em que 1-Discordo totalmente; 2-Discordo parcialmente; 3-Discordo; 4-Não concordo nem discordo; 5-Concordo parcialmente; 6-Concordo; 7-Concordo totalmente.

10. Quanto maior os honorários, maior a probabilidade de emissão de uma CLC limpa. *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5	6	7
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

11. A opinião do auditor tem uma menor credibilidade perante os stakeholders porque são pagos pelos seus clientes. *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5	6	7
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

12. É mais provável uma grande SROC emitir uma opinião sem reservas *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5	6	7
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

13. As empresas procuram auditores que emitam uma CLC limpa. *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5	6	7
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Os órgãos de
gestão e o
risco de
continuidade

Por favor, responda numa escala de 1 a 7, em que 1-Discordo totalmente; 2-Discordo parcialmente; 3-Discordo; 4-Não concordo nem discordo; 5-Concordo parcialmente; 6-Concordo; 7-Concordo totalmente.

14. As empresas do setor de calçado divulgam sempre de forma adequada quando existe incerteza material sobre a sua continuidade. *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5	6	7
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

15. O órgão de gestão tem medo de informar que a sua empresa está em risco de continuidade. *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5	6	7
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

16. As empresas do setor do calçado têm maior probabilidade de virem a estar em risco de continuidade. *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5	6	7
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

17. A menção que a empresa do setor de calçado está em risco de continuidade pode levar à perda de um cliente. *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5	6	7
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Os auditores e o risco de continuidade

Por favor, responda numa escala de 1 a 7, em que 1-Discordo totalmente; 2-Discordo parcialmente; 3-Discordo; 4-Não concordo nem discordo; 5-Concordo parcialmente; 6-Concordo; 7-Concordo totalmente.

18. Uma opinião do auditor errada pode prejudicar a empresa. *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5	6	7
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

19. Quando o auditor afirma que a empresa está em risco de continuidade pode levar ao encerramento de empresas mais rápido. *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5	6	7
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

20. Uma empresa em risco de continuidade está diretamente relacionada com o seu encerramento. *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5	6	7
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

21. Os stakeholders têm em conta a opinião dos auditores. *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5	6	7
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>