



Universidade do Minho
Escola de Economia e Gestão

Liliana Freitas Sá

Auditing Expectation Gap: Perceções de Auditores e Auditados

Dissertação de Mestrado

Mestrado em Contabilidade

Trabalho efetuado sob orientação da

**Professora Doutora Tânia Micaela de Brito e
Meneses Montenegro Barbosa**

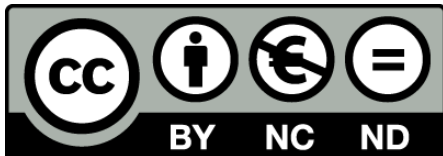
janeiro de 2021

DIREITOS DE AUTOR E CONDIÇÕES DE UTILIZAÇÃO DO TRABALHO POR TERCEIROS

Este é um trabalho académico que pode ser utilizado por terceiros desde que respeitadas as regras e boas práticas internacionalmente aceites, no que concerne aos direitos de autor e direitos conexos.

Assim, o presente trabalho pode ser utilizado nos termos previstos na licença abaixo indicada.

Caso o utilizador necessite de permissão para poder fazer um uso do trabalho em condições não previstas no licenciamento indicado, deverá contactar o autor, através do RepositóriUM da Universidade do Minho.



Atribuição-NãoComercial-SemDerivações
CC BY-NC-ND

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>

É autorizada a reprodução parcial deste trabalho, apenas para efeitos de investigação, mediante declaração escrita do interessado, que a tal se compromete.

Agradecimentos

Esta dissertação marca o fim de um capítulo importante no meu percurso. Apesar de não ter sido fácil, devo-o ao apoio e suporte de várias pessoas que contribuíram para que tal fosse possível.

Em primeiro lugar, agradeço à Professora Doutora Tânia de Meneses Montenegro por ter aceitado orientar-me nesta investigação. Pelas críticas e sugestões apresentadas ao longo de todo o trabalho, bem como por ter, de certa forma, persistido para que concluísse.

Agradeço aos Revisores Oficiais de Contas, aos Auditores e aos Contabilistas Certificados que dispensaram um pouco do seu tempo para responder aos questionários, só assim foi possível a realização desta investigação.

Por fim, agradeço aos meus pais, irmão e irmã, por todo o apoio e esforço que fizeram por mim, por acreditarem, mais que eu, que iria conseguir e por me encorajarem a seguir os meus objetivos. À minha família que sempre me transmitiu força e motivação para não desistir e por estarem sempre disponíveis para ajudar. Sem todos vós nada disto seria possível.

DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE

Declaro ter atuado com integridade na elaboração do presente trabalho académico e confirmo que não recorri à prática de plágio nem a qualquer forma de utilização indevida ou falsificação de informações ou resultados em nenhuma das etapas conducente à sua elaboração.

Mais declaro que conheço e que respeitei o Código de Conduta Ética da Universidade do Minho.

Resumo

Esta dissertação tem como objetivo explorar, através de questionários estruturados, as percepções de auditores (Revisores Oficiais de Contas-ROC; não-ROC) e auditados (contabilistas certificados-CC) sobre o conceito, as causas e os fatores que podem minimizar o *auditing expectation gap* em Portugal. Usa o modelo de Franzel (2016) para explicar a diferença de expectativas, e o conceito de *epistemic community* (Gonthier-Besacier et al., 2016). Os resultados sugerem que auditores e auditados apresentam uma noção de *auditing expectation gap* muito restrita e dispersa quando comparada com os conceitos apresentados na literatura. As percepções de auditores e auditados são consistentes com o modelo Franzel (2016) ao identificarem a qualidade e quantidade da informação financeira produzida pelas empresas como uma causa do *auditing expectation gap*. Corroborando o modelo de Franzel (2016), a evidência confirma a existência de um *normative gap*, revelando que uma parte significativa de auditores e auditados denotam algum desconhecimento acerca do real objetivo da auditoria e da abrangência das responsabilidades gerais do auditor, tal como descritos na ISA 200. Também em consistência com o modelo de Franzel (2016), os resultados revelam a existência de um *interpretative gap*, isto é, de lacunas de interpretação no que respeita às seguintes matérias expressas nas ISA: 1) finalidade e objetivos gerais da auditoria (*gap* acentuado entre os CC); 2) responsabilidades gerais do auditor (*gap* evidente entre auditores e contabilistas); 3) responsabilidades dos auditores em relação à fraude e à apreciação dos acontecimentos subsequentes (apenas no grupo dos contabilistas); 4) responsabilidades do auditor pela apreciação do pressuposto da continuidade (*gap* evidente entre auditores e contabilistas). Globalmente, os resultados sugerem que o *interpretative gap* é um dos fatores que originam o *auditing expectation gap*. Para uma minoria dos auditores e auditados, o nível da qualidade e quantidade de informação veiculada pelos relatórios de auditoria, e a qualidade real percebida do desempenho dos ROC são percebidos como causadores do *auditing expectation gap*. Por fim, auditores e contabilistas elencam como principais fatores minimizadores do *auditing expectation gap*: 1) a melhoria do relato de auditoria, simplificando o teor e a linguagem usada; 2) o desenvolvimento de políticas educativas que se traduzam em maior nível de literacia contabilístico-financeira e consciencialização acerca do objetivo, responsabilidades e limitações da auditoria; 3) uma supervisão mais eficiente dos auditores e a comunicação dos resultados da supervisão ao público em geral.

Palavras-chave: *auditing expectation gap*; auditores; contabilistas; percepções; Portugal.

Abstract

The objective of this master dissertation is contributing to the literature, by exploring the perceptions of auditors (Certified Public Accountants -CPA and auditors) and auditees (Certified Accountants -CC) about the concept, causal factors and minimizing factors of the *auditing expectation gap*, in Portugal. A structured questionnaire was implemented in a sample of 19 auditors and CC. The work uses the theoretical model of Franzel (2016) to explain the difference in audit expectations, and the concept of epistemic community (Gonthier-Besacier et al., 2016). The results suggest that auditors and auditees present a restricted and dispersed notion of auditing expectation gap when compared with the concepts presented in the literature. The perceptions of auditors and auditees are consistent with Franzel's (2016) model in identifying the quality and quantity of financial information produced by firms as an auditing expectation gap causal factor. Corroborating Franzel's model (2016), the evidence collected acknowledge the existence of a normative gap, by revealing that a significant part of auditors and auditees show some lack of knowledge about the real objective of the audit and the scope of the auditor's general responsibilities, as described in ISA 200. Also in line with Franzel's model (2016), the results reveal the existence of an interpretative gap, i.e., gaps in interpretation with respect to the following matters expressed in the ISAs: 1) purpose and general objectives of the audit (a higher gap among the CC); 2) general responsibilities of the auditor (a gap that is common to both groups); 3) auditors' responsibilities in relation to fraud and the assessment of subsequent events (this gap is only present in the CC group); 4) auditor's responsibilities in assessing the going-concern matters (this gap is common to both groups). Overall, the results suggest that the interpretative gap is one of the auditing expectation gap causal factors. To a minority of auditors and auditees, the level of quality and quantity of information conveyed by the audit reports, and the auditor's real performance quality are perceived as auditing expectation gap causal factors. Finally, the most relevant factors that minimize the auditing expectation gap in the auditors' and accountants' opinion are: 1) the audit reporting improvement, by simplifying the content and the language used; 2) the development of educational policies that turns into a higher level of accounting and financial literacy and awareness about the objective, responsibilities and limitations of the financial audit; 3) a more efficient supervision of the audit profession and the communication of the results to the general public.

Keywords: auditing expectation gap; auditors; accountants; perceptions; Portugal.

Índice Geral

1.	Introdução	10
2.	Revisão de Literatura	15
2.1.	Auditoria Financeira	15
2.1.1.	Conceito	15
2.1.2.	Breve Enquadramento Histórico	17
2.1.2.1.	A Nível Internacional	17
2.1.2.2.	Na Europa	20
2.1.2.3.	Em Portugal.....	21
2.2.	Auditoria – Objetivo, Responsabilidades do Auditor, Processo de Auditoria e Relato de Auditoria – Análise Geral à Luz das ISA.....	24
2.3.	<i>Auditing Expectation Gap</i>	31
2.3.1.	Definição e Modelos de Análise	31
2.3.2.	Evidências do <i>Auditing Expectation Gap</i>	36
2.3.3.	<i>Auditing Expectation Gap</i> – Fatores de Influência.....	39
3.	Metodologia.....	44
3.1.	Posicionamento da Investigação.....	44
3.2.	Método de Pesquisa.....	46
4.	Estudo Empírico	49
4.1.	Caraterização Demográfica da Amostra	49
4.2.	Análise, Interpretação e Discussão das Respostas Obtidas.....	54
4.2.1.	Qual o conceito de <i>auditing expectation gap</i> ?.....	54
4.2.2.	Será a quantidade e a qualidade de informação prestada pelas entidades auditadas um fator causador do <i>auditing expectation gap</i> ?	56
4.2.3.	Qual o objetivo de uma auditoria de demonstrações financeiras?	58
4.2.4.	Quais são as responsabilidades gerais do ROC no âmbito de uma auditoria de demonstrações financeiras?.....	60

4.2.5. Como interpreta cada uma das seguintes expressões, relativas ao objetivo e âmbito da auditoria financeira, e responsabilidades do ROC, retiradas das normas de auditoria?	61
4.2.6. A informação prestada pelos ROC no relatório de auditoria é suficiente e de qualidade?	67
4.2.7. Tendo em conta o objetivo, o âmbito de uma auditoria e as responsabilidades dos ROC exigidas pelas ISA, qual a sua perceção sobre o real desempenho dos ROC em Portugal?	68
4.2.8. Quais os fatores que na sua opinião podem minimizar o <i>auditing expectation gap</i> ?	69
5. Conclusão	71
6. Referências	73
Apêndice 1 – Questionários.....	80
Apêndice 2 – Características demográficas da amostra.....	89
Apêndice 3 – Quadros das respostas obtidas.....	91

Índice de Figuras, Gráficos e Tabelas

Figura 1 - Audit Expectation-Performance Gap – Modelo de Porter (1993)	33
Figura 2 - Auditing expectation gap – Modelo de Ruhnke e Schmidt (2014)	34
Gráfico 1 - Total de respostas obtidas.....	49
Gráfico 2 - Total de respostas obtidas por género	50
Gráfico 3 - Total de respostas obtidas por faixa etária	50
Gráfico 4 - Total de respostas obtidas por anos de experiência.	51
Gráfico 5 - Total de respostas obtidas por categoria de entidade	53
Tabela 1 - Categorias de entidades.	52
Tabela 2 - Características demográficas do grupo de ROC e auditores	89
Tabela 3 - Características demográficas do grupo de contabilistas certificados.....	90
Tabela 4 - Respostas obtidas às questões 1, 2 e 3 do questionário.....	91
Tabela 5 - Respostas obtidas às questões 4 e 5 (a) do questionário.....	96

Tabela 6 - Respostas obtidas às questões 5 (b) e 5 (c) do questionário.....	100
Tabela 7 - Respostas obtidas às questões 5 (d) e 5 (e) do questionário.....	104
Tabela 8 - Respostas obtidas às questões 5 (f) e 6 do questionário.....	107
Tabela 9 - Respostas obtidas às questões 7 e 8 do questionário.....	110

Abreviaturas

AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants*

CC - Contabilista Certificado

CMVM - Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

CNSA - Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria

CROC - Câmara dos Revisores Oficiais de Contas

DF – Demonstração Financeira

EIP – Entidade de Interesse Público

EOROC - Estatuto da OROC

EUA - Estados Unidos da América

IFAC - *International Federation of Accountants*

ISA – *International Standards on Auditing*

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

PCAOB - *Public Company Accounting Oversight Board*

RLC – Relatório Legal de Contas

ROC – Revisor Oficial de Contas

SEC - *Securities and Exchange Commission*

SOX – *Sarbanes-Oxley Act*

SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

UE - União Europeia

1. Introdução

Ao longo das últimas décadas, os profissionais de auditoria têm vindo a ser responsabilizados por muitos dos escândalos financeiros ocorridos. Muitas vezes, esta responsabilização deriva das exageradas expectativas dos utilizadores da informação financeira quanto ao papel do Revisor Oficial de Contas (ROC), esperando que, ao deparar-se com demonstrações financeiras auditadas, estas estejam livres de fraudes, erros e irregularidades. Esta diferença tem designação na literatura internacional de *auditing expectation gap*.¹

Como foi mencionado por Chowdhury e Innes (1998) inicialmente o *auditing expectation gap* foi justificado com a falha dos profissionais em alcançar e evoluir rapidamente de forma a acompanhar as mudanças do mercado, mas mais tarde, com as subseqüentes análises ao tema, como a investigação de Porter (1993), veio-se a considerar estas expectativas mais ao nível do desempenho destes profissionais.

Ao longo de décadas muitos foram os investigadores e organismos profissionais ligados à área da auditoria que, através de exploração de vários fatores, analisaram as causas e as possíveis soluções para essas diferenças de expectativas entre auditores, auditados e demais *stakeholders* (Humphrey et al., 1993). Contudo, este tema encontra-se longe de ser resolvido, visto que os mercados, a economia e a sociedade estão em constante mudança, o que gera novas e variadas expectativas nos *stakeholders*. Quando os auditores se adaptam às exigências dos auditados, já estes possuem novas exigências e novas expectativas, o que faz com que a diferença de expectativas nunca esteja completamente resolvida.

São considerados *stakeholders* ou utilizadores das demonstrações financeiras, os investidores, os bancos, os consultores financeiros, os gestores, os sócios/acionistas, o Estado, os trabalhadores das empresas, entre outros (Füredi-Fülöp, 2015). Os auditados são todas as empresas e outras entidades sujeitas à auditoria financeira (e no âmbito destas, os seus responsáveis pela contabilidade e área financeira).

Como é referenciado por Almeida e Colomina (2008), a sociedade tem vindo a exigir cada vez mais dos auditores, querendo mais do que meras análises, verificações e validações de

¹ Nesta dissertação as expressões “ROC”, “auditor financeiro” e “auditor” são usadas como sinónimos.

documentos contabilísticos, esperando que estes se pronunciem também sobre a atividade empresarial.

Além do papel, responsabilidade e desempenho do auditor, são também identificados outros fatores que originam diferenças de expectativa como a linguagem demasiado técnica utilizada nos relatórios de auditoria, ou mesmo o âmbito da informação fornecida pelos auditores nos relatórios de auditoria.

Como refere Franzel (2016) é imperativo que as entidades reguladoras tenham em conta a perspetiva dos vários *stakeholders* sobre o papel, as responsabilidades, o desempenho e as informações comunicadas pelos auditores.

Em Portugal, ao longo dos últimos anos, foram realizados diversos esforços por parte das entidades responsáveis pela normalização e supervisão da auditoria, tendo sido implementadas diversas alterações ao nível da regulamentação da auditoria, sobretudo através da adoção de legislação europeia. Os exemplos mais recentes são a transposição da Diretiva 2006/43/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de Maio através dos Decretos-Lei n.ºs 224/2008, de 20 de Novembro e 225/2008, de 20 de Novembro, ou mais recentemente da Diretiva 2014/56/UE e do Regulamento 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, através da Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro e da Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro.

A motivação para a realização deste estudo prende-se com o interesse pessoal pelo conceito de *auditing expectation gap* e pela sua análise no contexto português, bem como pela escassez de estudos nesta área em Portugal. A leitura de diversa literatura internacional, motivou-nos a explorar o conceito de *auditing expectation gap*, analisar a origem dessas diferenças de expectativas entre auditores e auditados, bem assim, as ações que podem ser implementadas para a minimização das mesmas.

Neste sentido, esta dissertação tem como objetivo fundamental explorar as perceções de auditores e auditados, em particular, dos ROC e auditores financeiros não-ROC e dos Contabilistas Certificados (CC), sobre o conceito, as causas e os fatores que podem minimizar o *auditing expectation gap* em Portugal.

Do objetivo fundamental, nasce a questão geral de investigação desta dissertação: existem diferenças ao nível das perceções dos auditores e CC quanto ao conceito, as causas e os fatores que podem minimizar o *auditing expectation gap* em Portugal?

Da questão geral de investigação, nascem oito questões específicas, cinco das quais derivam do modelo de Franzel (2016) que distingue dois fatores maiores que contribuem para o *auditing expectation gap*. 1) a diferença entre a informação que os *stakeholders* querem ou precisam e a informação que deve ou é divulgada pelas entidades auditadas; 2) os *gaps* relacionadas com o processo e resultados de auditoria (papel, responsabilidades, desempenho e informação comunicada pelo ROC), categorizados em *Normative Gap*, *Interpretative Gap*, *Information Gap*, e *Performance Gap*. As oito questões específicas são:

- 1) Qual o conceito de *auditing expectation gap*, à luz da perceção dos auditores e CC?
- 2) À luz da perceção dos auditores e CC, será a quantidade e qualidade de informação prestada pelas entidades auditadas uma das causas do *auditing expectation gap*?
- 3) À luz da perceção dos auditores e CC, qual é o objetivo de uma auditoria de demonstrações financeiras? (*Normative Gap*)
- 4) À luz da perceção dos auditores e CC, quais são as responsabilidades gerais do ROC no âmbito de uma auditoria de demonstrações financeiras? (*Normative Gap*)
- 5) Qual a interpretação dos auditores e CC sob a forma como: i) o objetivo e âmbito de uma auditoria de demonstrações financeiras; ii) as responsabilidades gerais do auditor no processo de auditoria; iii) as responsabilidades do auditor em relação à deteção de fraude; iv) as responsabilidades do auditor na apreciação do pressuposto da continuidade; v) as responsabilidades do auditor na apreciação de acontecimentos subsequentes, e vi) os objetivos do ROC no relatório de auditoria, são expressos nas *International Standards on Auditing (ISA)*? (*Interpretative Gap*)
- 6) Qual a perceção dos auditores e CC acerca da quantidade e qualidade da informação prestada nos relatórios de auditoria? (*Information Gap*)
- 7) À luz da perceção dos auditores e CC, tendo em conta o objetivo, o âmbito e as responsabilidades dos auditores descritos nas ISA, qual a perceção sobre o real desempenho do auditor em Portugal? (*Performance Gap*)
- 8) Qual a perceção dos auditores e CC acerca dos fatores que podem minimizar o *auditing expectation gap*?

Para a obtenção de dados para resposta ao objetivo do estudo e às questões de investigação, foi aplicado um questionário estruturado com perguntas abertas, sob a forma escrita, a auditores financeiros (ROC e auditores não-ROC) e CC portugueses. A seleção dos auditores (ROC e auditores não-ROC) e dos CC como respondentes ao questionário estruturado, tem por base o conceito de comunidades epistémicas (*epistemic communities*) enunciado por Gonthier-Besacier et al. (2016).

Gonthier-Besacier et al. (2016) referem que as perceções dos indivíduos tendem a ser similares quando estes pertencem ao mesmo grupo ou ao mesmo meio envolvente. Estes grupos, designados de comunidades epistémicas, são constituídos por pessoas com características idênticas, nomeadamente, competências, habilidades sociais, conhecimentos e experiências (Gonthier-Besacier et al., 2016).

Tendo em consideração que as interações existentes durante um processo de auditoria financeira fazem parte de uma estrutura social baseada em padrões profissionais semelhantes, Gold et al. (2012) e Gonthier-Besacier et al. (2016) referem que é razoável esperar que a análise do *auditing expectation gap* através das perceções de indivíduos que pertencem à mesma comunidade epistémica seja um fator com influência positiva na redução das diferenças de expectativas.

Este trabalho contribui para a literatura da área da auditoria e para as entidades reguladoras da auditoria, ao explorar o *auditing expectation gap* no contexto português. Por outro lado, é inovador ao usar o modelo de Franzel (2016) para explicar o *auditing expectation gap*, e o conceito de comunidades epistémicas. Segundo Gold et al. (2012) e Gonthier-Besacier et al. (2016) a maioria dos estudos sobre o *auditing expectation gap*, não tem em conta a questão das comunidades epistémicas, pois avaliam as perceções de grupos com conhecimentos e experiências diversas, tais como, auditores, analistas financeiros, estudantes, administradores de empresas, contabilistas, jornalistas financeiros, representantes da banca, dos seguros, representantes do público em geral. De outra forma, grande parte dos estudos prévios sobre *auditing expectation gap* avaliam as perceções de indivíduos que não pertencem ao mesmo grupo sociológico, o que constitui uma limitação desses estudos (Gonthier-Besacier et al., 2016).

Em termos da sua estrutura, esta dissertação está desenvolvida em cinco capítulos. Seguindo a Introdução, o capítulo 2 apresenta a revisão de literatura, englobando o conceito da auditoria financeira, um breve enquadramento histórico, a análise do objetivo da auditoria, das

responsabilidades do auditor, do processo de auditoria e do relato de auditoria à luz das ISA. Inclui ainda a análise de literatura no âmbito do *auditing expectation gap*. No capítulo 3 descreve-se a metodologia utilizada na parte empírica desta dissertação. No capítulo 4 faz-se a apresentação, análise e interpretação dos resultados. Por fim, apresentam-se as conclusões do estudo.

2. Revisão de Literatura

2.1. Auditoria Financeira

2.1.1. Conceito

A auditoria financeira é frequentemente denominada por auditoria contábilística, externa, ou independente, na medida em que este tipo de auditoria conduz a uma opinião independente sobre as demonstrações financeiras de uma entidade, emitida por um profissional qualificado e obrigatoriamente externo à mesma (Costa, 2017).

No mesmo sentido, segundo Almeida (2014), a auditoria financeira é um processo objetivo e sistemático, realizado por um terceiro independente, de obter e avaliar as evidências relativas às asserções sobre ações e eventos económicos, por forma a verificar o grau de correspondência entre essas asserções e os critérios estabelecidos nas normas e legislação aplicável, comunicando os resultados aos *stakeholders*.

Numa visão mais ampla, Cosserat (2005) refere que a auditoria financeira evoluiu ao longo dos anos, passando de uma mera verificação das demonstrações financeira, à prestação, por parte de um auditor devidamente acreditado e independente, de um serviço de garantia sobre a qualidade da informação financeira produzida pelas organizações, tendo em conta os interesses da organização e dos restantes usuários da informação financeira. Robinson (2008) salienta o papel da auditoria para a confiança dos investidores na qualidade e integridade da informação financeira disponibilizada pelas empresas, ao considerar que a informação financeira auditada é essencial para o funcionamento dos mercados de capitais.

Numa aparente consistência com a definição proposta por Cosserat (2005), a ISA 200, no parágrafo 3, refere que a finalidade de uma auditoria é a de melhorar o grau de confiança dos usuários das demonstrações financeiras, através de uma opinião independente, expressa pelo auditor, sobre se as demonstrações financeiras foram preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com as normas de relato financeiro aplicáveis. Nos parágrafos 5 e 11, a ISA 200 clarifica que o auditor deve formar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras, como um todo, estão livres de distorções e omissões materiais, devido a fraude ou erro, fornecendo aos usuários uma segurança razoável, obtida através da recolha de prova de auditoria adequada e suficiente que permita baixar o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo. Além disso, a ISA 200

explica que as ISAs exigem que o auditor cumpra os requisitos éticos relevantes, incluindo os relacionados com a independência e que exerça o julgamento profissional (use o seu conhecimento, as suas competências e a sua experiência) e mantenha o ceticismo profissional (mantendo uma mente aberta e uma atitude interrogativa) ao longo do planeamento e desempenho da auditoria (parágrafos 7 e 14).

Embora a ISA 200 (§ 11) refira que o objetivo da auditoria financeira é obter uma garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorções materiais, devido a fraude ou erro (...), a norma esclarece, que um nível segurança razoável, não é um nível de segurança absoluta, uma vez que existem limitações inerentes a uma auditoria que resultam maioritariamente das evidências de auditoria nas quais o auditor baseia as suas conclusões e fundamenta a sua opinião final sobre as demonstrações financeiras (§ 5).

Apesar de alguma literatura internacional ter avançado para conceitos, onde a auditoria financeira surge como um serviço alargado para os *stakeholders* de fiabilidade e garantia sobre a qualidade da informação financeira, as ISA, embora usem esse princípio no conceito que apresentam, são mais conservadoras e exploram e acautelam as limitações inerentes ao exercício da profissão.

Knechel et al. (2013) reforçam a visão mais conservadora, ao referirem que uma auditoria financeira é um serviço profissional prestado por especialistas em resposta às exigências económicas e normativas, que tem por base uma série de características:

- uma auditoria é uma resposta economicamente motivada ao risco, ou seja, os incentivos são importantes nesta atividade;
- o produto (*output*) de uma auditoria financeira é um relatório, mas o resultado de uma auditoria é incerto e inobservável, o que implica que a incerteza está presente na atividade;
- a auditoria é uma atividade de natureza idiossincrática, pois cada cliente é uma entidade diferente e com características próprias, assim como cada equipa de auditoria; por outro lado, as horas trabalhadas, a avaliação do risco e os procedimentos usados variam de cliente para cliente; isto é, cada auditoria é singular, ou, de outra forma, diferentes entidades, requerem serviços de auditoria exclusivos;
- a auditoria é uma atividade sistemática, onde o processo é importante;

- a execução do processo de auditoria depende da ponderação apropriada do conhecimento e das capacidades dos profissionais que o executam, ou seja, o julgamento profissional do auditor está sempre presente nesse processo.

Como refere Heliodoro (2010), o conceito e a atividade de auditoria sofreu uma evolução ao longo do tempo. No passado, e, ao contrário dos dias de hoje, a profissão não era vista como uma função de interesse público, mas sim como um negócio privado entre duas partes interessadas – o auditor, que efetuava a verificação das demonstrações financeiras, tendo como propósito a detenção de fraude e de erros, e a instituição que contratava o serviço. Os ROC eram contratados para fornecer garantias absolutas de que não existiriam fraudes ou má gestão intencional (Epstein & Geiger, 1994), contudo, na atualidade, a auditoria é elaborada de um modo mais restrito, tendo apenas a função de verificação da fiabilidade das informações presentes nas demonstrações financeiras (Almeida, 2004).

2.1.2. Breve Enquadramento Histórico

2.1.2.1. A Nível Internacional

O surgimento e evolução da auditoria financeira está ligada, em muitos aspetos, ao desenvolvimento da Contabilidade. Tratando-se de uma atividade de análise aos procedimentos contabilísticos, é natural que a auditoria tenha surgido apenas após o aparecimento da contabilidade, que segundo alguns autores e arqueólogos ocorreu cerca de 8000-7500 A.C. (Florin et al., 2013). Florin et al. (2013) realçam cinco grandes períodos na evolução histórica da auditoria, designadamente:

- Anterior a 1840;
- 1840 a 1920;
- 1920 a 1960;
- 1960 a 1990;
- Posterior a 1990.

No período anterior a 1840 a auditoria era realizada com o intuito de verificar a honestidade das pessoas (Forin et al., 2013). Contudo, como refere Costa (2017), já nos finais do século XVII, na Grã-Bretanha, o contabilista era visto como uma pessoa capaz de tratar de casos de insolvências, falências, liquidações, entre outras.

Tal como descrevem Florin et al. (2013) a Revolução industrial, que teve início na Inglaterra, mas que em poucas décadas se espalhou para a Europa Ocidental e para os Estados Unidos da América (EUA), e o desenvolvimento tecnológico a ela associado, fez aumentar a dimensão e modificar a estrutura das empresas e despoletou o surgimento de uma classe média na sociedade, bem como a necessidade de proteger os interesses desses pequenos acionistas nas novas empresas que foram surgindo. Esse contexto promoveu o desenvolvimento da auditoria, que na Grã-Bretanha, passou a ter carácter obrigatório no ano de 1900 (Florin et al., 2013). Por esses anos começaram a surgir os primeiros organismos reguladores da profissão, como é o caso da *The society of Accountants in Edinburgh* (atualmente denominado por *The Institute of Accountants of Scotland*) criado no Reino Unido em 1854, sendo este o primeiro organismo profissional de contabilistas e auditores a nível mundial (Costa, 2017). Outro exemplo é o *American Institute of Accountants*, fundado em 1887, e que em 1917 publicou os primeiros documentos técnicos sobre a profissão, e que posteriormente foi substituído pelo *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) (Costa, 2017).

No período de 1920 a 1940, considera-se que houve um movimento de migração da auditoria do Reino Unido para os EUA, onde, após a grande depressão económica de 1929, os investimentos nas empresas aumentaram muito, levando ao desenvolvimento do mercado de capitais e à criação, em 1933 da *Securities Act* e, em 1934, da *Securities and Exchange Commission* (SEC – entidade que regula a atividade do mercado de capitais dos EUA). A *Securities Act* previa a obrigatoriedade das empresas listadas na bolsa de valores de Nova York apresentarem as suas demonstrações financeiras certificadas por um contabilista independente conjuntamente com um relatório de auditoria independente, situação que se tornou obrigatória em 1934 (Florin et al., 2013). Em 1946 foram emitidas as normas do *Chartered Certified Account* do Canadá. Estes acontecimentos deram um grande impulso ao desenvolvimento e relevância da auditoria financeira.

Florin et al. (2013) referem que entre 1960 e os finais da década de oitenta do século XX, o desenvolvimento económico e tecnológico que vinha do período anterior manteve-se, e promoveu ainda mais o crescimento das empresas e o desenvolvimento das tecnologias, mas também a complexidade das transações operadas por essas empresas. Neste período os auditores contribuíram para a credibilidade das demonstrações financeiras, algo essencial para o desenvolvimento das operações do mercado de capitais. Em 1977 foi criado o *International*

Federation of Accountants (IFAC), entidade que congrega membros e associados de mais de 130 países e emite as normas internacionais de auditoria (ISA). Em meados da década de 1980, face à complexidade das empresas, foram emitidas normas de auditoria que aceitam a existência de risco, e que requeriam que o trabalho do auditor passasse a focar-se nos itens contabilístico-financeiros de risco elevado. Foi por esta época que a auditoria baseada no risco e que envolve a análise de informações de várias fontes (de ordem interna e externa da empresa auditada) se desenvolveu (Florin et al., 2013). O aumento das transações entre empresas, a crescente complexidade das operações e o melhoramento das tecnologias de informação registados neste período levaram também ao desenvolvimento da técnica de amostragem na seleção e recolha de prova de auditoria, e em termos de serviços, os auditores não se limitavam apenas aos serviços de auditoria financeira, mas também ao exercício de serviços de consultoria (Florin et al., 2013).

A partir da década de 1990 a auditoria passou a ter um papel de consultoria financeira, para além do papel de conferir um grau de segurança quanto à confiabilidade das demonstrações financeiras (Florin et al., 2013). Contudo, nos finais do século XX e inícios do século XXI, com a eclosão de vários escândalos financeiros a nível internacional, tais como a Enron (onde a empresa de auditoria Arthur Anderson esteve envolvida), a WorldCom e a Parmalat, e posteriormente com a crise económica que despontou em 2007, a auditoria, enquanto atividade de *assurance* viu a sua reputação posta em causa, levando ao crescimento e implementação de novas (e mais apertadas) regras para o exercício da atividade (Barker, 2006). Sucederam-se várias reformas, sobretudo ao nível dos EUA e da União Europeia (UE), nos organismos responsáveis e respetivas regulamentações da atividade de auditoria, e as empresas de auditoria passaram a implementar as normas de forma mais rigorosa com o intuito de assegurar a independência e aumentar a qualidade dos serviços (Florin et al., 2013).

Nos EUA, consequência dos escândalos financeiros, foi criada em julho de 2002 a *Sarbanes-Oxley Act* (SOX), lei emana pelo Senado Norte Americano com o objetivo de defender os investidores, melhorar a exatidão e fiabilidade das demonstrações financeiras das empresas e controlar as atividades dos auditores dessas empresas (Costa, 2017). Entre outros mecanismos de controlo, a SOX impôs a criação de um organismo de supervisão da atividade de auditoria às empresas de interesse público que operam nos EUA, designado de *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) (Florin et al., 2013).

2.1.2.2. Na Europa

Na Europa, excluindo os casos do Reino Unido e da Holanda, a evolução da atividade de auditoria financeira foi um processo lento (Costa, 2017). Apenas após a constituição, em 1957, da UE, e sobretudo a partir da década de 70 do século XX, foi publicada regulamentação para o exercício da contabilidade e da auditoria financeira (nomeadamente Diretivas e Regulamentos da UE) (Costa, 2017).

A primeira Diretiva respeitante à atividade de auditoria foi a Diretiva 84/253/CEE do Conselho, de 10 de abril de 1984 (8ª Diretiva) que designava os profissionais encarregues pela fiscalização legal de documentos contabilísticos (Costa, 2017). Após esta, vários foram os documentos elaborados pela UE como forma de regulamentar a atividade, como por exemplo, o Livro Verde em 1996, que revê o papel, o estatuto e a responsabilidade do auditor financeiro, entre outros.

Após os escândalos financeiros do final do século XIX e inícios do século XX, e tendo por base o modelo seguido nos EUA, para tentar recuperar a confiança do público nos mercados financeiros e na atividade da auditoria financeira, foi publicada a Diretiva 2006/43/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio de 2006, relativa à auditoria às contas consolidadas e anuais (Costa, 2017). Esta Diretiva teve como propósito melhorar a harmonização dos requisitos da revisão legal de contas através da implementação de requisitos para a aprovação e registo dos auditores financeiros (ROC) e da determinação de regras respeitantes à revisão legal das contas anuais e consolidadas, nomeadamente quanto à independência, objetividade e deontologia da profissão. Esta Diretiva veio revogar não só a 8ª Diretiva, como também veio alterar as 4ª e 7ª Diretivas (Diretiva 78/660/CEE do Conselho, de 25 de julho de 1978 e Diretiva 83/349/CEE do Conselho, de 13 de junho de 1983), referentes às contas anuais de certas sociedades e às contas consolidadas, respetivamente. A Diretiva 2006/43/CE trouxe um momento de viragem para a auditoria financeira na UE, ao exigir um esforço de harmonização de elevado nível dos requisitos da revisão legal de contas por via, da recomendação firme de aplicação das normas internacionais de auditoria, 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), e ainda exigência da criação de estruturas independentes de controlo de qualidade e de supervisão pública (preâmbulo, do Decreto-Lei n.º 224/2008, de 20 de novembro).

Em 2010, foi criado o Livro Verde pela Comissão Europeia, intitulado “Política de auditoria: as lições da crise”, com o intuito de estabilizar o sistema financeiro e reforçar a função da atividade da auditoria financeira.

Em 2013 a Diretiva 2006/43/CE foi alterada através da publicação da Diretiva 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, referente às demonstrações financeiras anuais, consolidadas e aos relatórios conexos, que também revogou as 4ª e 7ª Diretivas. Nesta Diretiva foram redefinidas as categorias de microempresas, pequenas, médias e grandes empresas. Mais tarde, esta veio a ser alterada pela Diretiva 2014/95/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 22 de outubro de 2014, relativamente às divulgações de informações não financeiras e de informações sobre a diversidade por parte de certas grandes empresas.

Após a publicação do Livro Verde de 2010, a UE chegou à conclusão de que as regras existentes referentes à revisão legal das contas anuais e consolidadas não seriam as mais adequadas, principalmente no que concerne às Entidades de Interesse Público (EIP). Assim, em 2014, foram publicados a Diretiva 2014/56/UE e o Regulamento 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014. A Diretiva 2014/56/UE alterou pela terceira vez a Diretiva 2006/43/CE, nomeadamente em matérias relacionadas com os comités de auditoria, com questões de independência e objetividade do ROC, com a certificação legal de contas, com as normas internacionais de auditoria, entre outros aspetos. A maior relevância foi a obrigatoriedade da elaboração de todas as revisões legais de contas com base nas normas internacionais de auditoria adotadas pela Comissão Europeia, por forma a garantir um elevado grau de qualidade e a poderem ser utilizadas por todas as empresas independentemente da sua dimensão. Por sua vez, o Regulamento 537/2014, veio definir em maior profundidade as disposições relativas à revisão legal de contas de EIP, estabelecidas na Diretiva 2006/43/CE.

2.1.2.3. Em Portugal

Em Portugal, a atividade de auditoria financeira é exercida pelos ROC e teve a sua primeira referência na legislação em 1969, no Decreto-Lei nº 49381, de 15 de novembro de 1969, que tratava do regime de fiscalização das sociedades anónimas, estando prevista a inclusão de um ROC no Conselho Fiscal dessas sociedades.

A regulamentação da profissão de ROC viria apenas a ocorrer em 1972 através do Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro, que se tornou na primeira versão dos Estatutos da Profissão, e onde era definida como competência destes profissionais – a revisão da contabilidade das empresas, o exercício das funções de membro do Conselho Fiscal e a prestação de serviços de consulta no âmbito da sua especialidade.

Em 1974 foi criada a Câmara dos Revisores Oficiais de Contas (CROC), através da Portaria n.º 87/74, de 6 de Fevereiro, organismo corporativo que passou a tutelar a atividade dos ROC e das SROC. Segundo Costa (2017), durante diversos anos a profissão esteve um pouco imobilizada devido a diversos acontecimentos político-sociais, tais como a Revolução de 25 de Abril de 1974, tendo levado até à suspensão da realização dos exames de acesso à profissão de ROC entre os períodos de 1975 e 1978.

A segunda regulamentação da profissão veio a ocorrer em 1979 com a publicação do Decreto-Lei n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro, que correspondeu à segunda versão dos Estatutos da Profissão. Na nova versão do Estatuto da Profissão passou a ser obrigatória a elaboração da certificação legal de contas, de recusa de certificação ou de impossibilidade de certificação. Contudo, a certificação legal das contas (e as outras duas modalidades) tinha de obedecer às Normas Técnicas a emitir pela CROC, que somente foram aprovadas e emitidas em 1983, o que levou a que a elaboração desse parecer apenas ocorresse após tal aprovação (Costa, 2017).

Em 1993, ocorre a terceira regulamentação da profissão através do Decreto-Lei n.º 422-A/93, de 30 de dezembro. A CROC passou a ser designada como pessoa coletiva pública, o Conselho de Inscrição e o Conselho Disciplinar passaram a ser constituídos meramente por ROC, o controlo da qualidade de trabalho realizado pelos ROC passou a estar associado às normas técnicas de revisão legal de contas, entre outros aspetos.

Devido às modificações da legislação comercial e do mercado de valores mobiliários deu-se a necessidade de voltar a reformular o Estatuto da OROC (EOROC), ocorrendo assim a quarta regulamentação da profissão, com a aprovação do Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro. De entre as várias alterações ocorridas, saliente-se a passagem de Câmara a Ordem profissional, passando então a designar-se Ordem de Revisores Oficiais de Contas (OROC), como é conhecida até hoje.

O Decreto-Lei n.º 487/99 veio a ser alterado por forma a dar cumprimento ao disposto na Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio de 2006, que foi transposta para legislação nacional através dos Decreto-Lei n.ºs 224/2008, de 20 de novembro e 225/2008, de 20 de novembro.

O Decreto-Lei n.º 224/2008, de 20 de novembro teve como principal objetivo obter uma maior harmonização dos requisitos da revisão legal de contas e reforçar a qualidade da mesma, alterando o EROCC, sobretudo em matérias relacionadas com a independência dos ROC. Por outro lado, o Decreto-Lei n.º 225/2008, de 20 de novembro que criou pela primeira vez em Portugal um organismo de supervisão pública dos ROC e das SROC, e da própria OROC, o Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA). Como previsto na Diretiva 2006/43/CE e por forma a ser independente, este organismo era composto, predominantemente, por pessoas que não exercessem a profissão de ROC, mas que possuíssem os conhecimentos nas matérias relevantes para a elaboração da mesma. O CNSA tratava-se de uma entidade sem personalidade jurídica à tutela do Ministro das Finanças que tinha como representantes membros do Banco de Portugal, da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM), do Instituto de Seguros de Portugal, da OROC e da Inspeção-Geral de Finanças (Costa, 2017).

A quinta regulamentação da profissão ocorreu em 2015, com a publicação da Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, que aprovou o novo EROCC, revogando assim os Decretos-Leis n.ºs 224/2008, de 20 de novembro e 487/99, de 16 de novembro. A Lei n.º 140/2015 transpôs parcialmente, para o direito interno português, a Diretiva 2014/56/UE, referente à revisão legal de contas anuais e consolidadas, e assegurou parcialmente a execução do Regulamento (UE) n.º 537/2014, relativo aos requisitos específicos para a revisão legal de contas das EIP. A nova versão do EROCC entrou em vigor a 1 de janeiro de 2016, passando assim a ser obrigatória a utilização das Normas Internacionais de Auditoria na elaboração da auditoria às contas, e sendo introduzidas novas regras em matéria relacionada com a independência dos ROC, nomeadamente daqueles que exercem funções de revisão legal das contas nas EIP.

Também em 2015, a publicação da Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, aprovou o Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria, transpondo parcialmente, para o direito interno português, a Diretiva 2014/56/UE e o Regulamento (UE) n.º 537/2014, revogando o Decreto-Lei n.º 225/2008, de 20 de novembro e extinguido o CNSA. Desde 1 de janeiro de 2016, a supervisão pública da auditoria em Portugal passou a ser função exclusiva da CMVM.

2.2. Auditoria – Objetivo, Responsabilidades do Auditor, Processo de Auditoria e Relato de Auditoria – Análise Geral à Luz das ISA

Uma vez que o EOROC é convergente com as ISA e que estas se aplicam em Portugal na auditoria às demonstrações financeiras desde 01 de janeiro de 2016, a análise ao objetivo, âmbito, funções e responsabilidades gerais do ROC, e no processo e relato de auditoria, será feita com base nas ISA, não se entrando na análise das particularidades do EROC.

Objetivo e âmbito da auditoria e responsabilidades do ROC

O parágrafo 3 da ISA 200 afirma que a finalidade de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras. Logo depois, o parágrafo 11 da mesma norma vem detalhar a informação, ao referir que os objetivos gerais do auditor são:

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

O parágrafo 5 da ISA 200, refere que é responsabilidade do ROC obter garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras, como um todo, estão isentas de distorções materiais, devido a fraude ou erro. Acrescenta que a garantia razoável de fiabilidade é um nível elevado de garantia, que é conseguido quando o auditor tiver obtido prova de auditoria adequada e suficiente que permita baixar o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo. Esclarece, porém, que a garantia razoável de fiabilidade, não é um nível de segurança absoluta, uma vez que existem limitações intrínsecas a uma auditoria que são inerentes às evidências de auditoria nas quais o auditor baseia as suas conclusões e fundamenta a sua opinião final sobre as demonstrações financeiras. O parágrafo A45 da ISA 200 explica que as limitações inerentes a uma auditoria provêm da natureza do relato financeiro, da natureza dos procedimentos de auditoria, e da necessidade de a auditoria ser conduzida num período razoável de tempo e a um custo razoável.

Em termos de responsabilidades gerais durante o processo de auditoria, a ISA 200 explica que o auditor deve cumprir os requisitos éticos relevantes, incluindo os relacionados com a independência (parágrafo 7) e que deve exercer o julgamento profissional (usar o seu conhecimento, as suas competências e a sua experiência) e manter o ceticismo profissional (mantendo uma mente aberta e uma atitude interrogativa e crítica) ao longo do planeamento e desempenho da auditoria (parágrafo 7). Assim, durante o processo de auditoria, é necessário que o ROC exerça o julgamento profissional e mantenha o ceticismo profissional em particular no que respeita (ISA 200 parágrafos 7 e A23):

- a decisões envolvendo a materialidade e risco de auditoria - isto é na identificação e avaliação dos riscos de distorção material, devido a fraude ou erro (durante o planeamento e execução da auditoria);
- a decisões sobre a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria (durante o planeamento e execução da auditoria), através da conceção e implementação de respostas adequadas aos riscos avaliados;
- à obtenção de evidência (prova) de auditoria apropriada e suficiente sobre se existem distorções materialmente relevantes (exercendo uma avaliação crítica da prova de auditoria);
- à avaliação dos julgamentos efetuados pela gerência na aplicação pela entidade do referencial de relato financeiro aplicável;
- à formação de uma opinião sobre as demonstrações financeiras com base nas conclusões extraídas através da evidência de auditoria recolhida.

Responsabilidades relativas à deteção de fraude

A ISA 240 nos parágrafos 5 e 6 esclarece que, embora a auditoria seja planeada e executada de acordo com as ISA, dadas as limitações inerentes a uma auditoria, existe um risco inevitável de que algumas distorções materiais das demonstrações financeiras possam não ser detetadas, sendo esse risco mais elevado em caso de fraude do que em caso de erro, e que essa situação acontece porque a fraude pode envolver esquemas sofisticados e cuidadosamente organizados concebidos para a ocultar, como falsificação, falha deliberada do registo de transações ou declarações ao auditor que sejam intencionalmente enganadoras, situações ainda mais difíceis de detetar quando a ocultação é acompanhada de conluio. A ISA 240, nos parágrafos

3 e 4 expressa de forma tácita que a responsabilidade primária pela prevenção e detecção da fraude cabe aos encarregados da governação da entidade e à gerência.

Responsabilidades na apreciação do Pressuposto da Continuidade

A ISA 570 no parágrafo 6 refere que a responsabilidade do auditor é obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca da adequação do uso pela gerência do pressuposto da continuidade na preparação e apresentação das demonstrações financeiras e concluir se existe uma incerteza material acerca da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Porém, no parágrafo 7, a ISA 570 adverte que os potenciais efeitos das limitações inerentes à capacidade do auditor para detetar distorções materiais são maiores para acontecimentos ou condições futuras que possam dar origem a que uma entidade não consiga prosseguir em continuidade. Consequentemente, a ausência de qualquer referência quanto à incerteza de continuidade no relatório de auditoria não pode ser vista como garantia da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Por outro lado, a *International Accounting Standard* (IAS) 1, parágrafo 23, exige que a gerência da entidade faça uma apreciação da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade e que divulgue incertezas materiais relacionadas com acontecimentos ou condições que possam lançar dúvidas significativas acerca da capacidade da entidade de prosseguir como uma empresa em continuidade.

Responsabilidades na apreciação de Acontecimentos Subsequentes

O parágrafo 6 da ISA 560 afirma que o ROC deve executar procedimentos de auditoria concebidos para obter prova de auditoria adequada e suficiente de que foram identificados todos os acontecimentos ocorridos entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor que exijam ajustamento ou divulgação nas demonstrações financeiras. Não exige, contudo, que o ROC execute procedimentos de auditoria adicionais sobre matérias às quais aplicou procedimentos de auditoria anteriormente e que tenham proporcionado conclusões satisfatórias.

O relatório de auditoria

A ISA 700, no parágrafo 6, expressa que os objetivos do ROC são:

- a) Formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras baseada numa avaliação das conclusões extraídas da prova de auditoria obtida; e

- b) Expressar claramente essa opinião através de um relatório escrito que descreve também a base para essa opinião.

O parágrafo 10 da ISA 700 refere que o auditor deve formar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. O parágrafo seguinte revela que, para formar essa opinião o ROC deve concluir se obteve garantia razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material devido a fraude ou erro.

Quanto à forma de opinião, o ROC deve expressar uma opinião não modificada quando concluir que as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável (ISA 700, parágrafo 16). Se o ROC concluir, com base na prova de auditoria obtida, que as demonstrações financeiras como um todo não estão isentas de distorção material, ou se não conseguir obter prova de auditoria suficiente e apropriada para concluir que as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material, deve modificar a opinião no seu relatório de auditoria (ISA 700, parágrafo 17).

Se o ROC tiver obtido prova de auditoria suficiente e apropriada, mas concluir que existem distorções materiais, mas não profundas para as demonstrações financeiras, deve expressar uma opinião com reservas (por desacordo), mas se concluir que as distorções são materiais e profundas para as demonstrações financeiras, deve expressar uma opinião adversa (ISA 700, parágrafos 7a e 8).

Se o ROC não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para basear a sua opinião, mas concluir que os possíveis efeitos sobre as demonstrações financeiras das distorções por detetar podem ser materiais mas não profundos, deve expressar uma opinião com reservas (por limitação de âmbito), mas se concluir que as distorções por detetar são materiais e profundas para as demonstrações financeiras, deve expressar uma escusa de opinião (ISA 700, parágrafos 7b) e 9).

O conteúdo do relatório de auditoria inclui (ISA 700, parágrafos 21 a 49):

- Um título que indique claramente que se trata do relatório de um auditor independente.
- A opinião do ROC sobre as demonstrações financeiras:
 - identifica a entidade e as demonstrações financeiras auditadas e a data ou período a que as mesmas se reportam;

- expressa se as demonstrações financeiras apresentam (ou não) de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materiais, a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa à data, de acordo com as normas internacionais de contabilidade (ou outro referencial de relato financeiro).
- As bases para a formação da opinião do auditor, inclui:
 - referência às normas que foram usadas na condução da auditoria (ISAs e outra regulamentação aplicável);
 - referência à secção onde estão descritas as responsabilidades do ROC;
 - uma declaração sobre a independência do auditor face à entidade auditada, tendo em conta as normas éticas aplicáveis (por exemplo, o Código de Ética da OROC);
 - uma declaração confirmando se a prova de auditoria recolhida é apropriada e suficiente para servir de base à opinião do auditor.
- Se aplicável, descrição da(s) incerteza(s) materiais relacionadas com a continuidade.
- Matérias relevantes para a auditoria (obrigatório apenas para as entidades de interesse público), que inclui:
 - uma descrição dos riscos de distorção material mais significativos identificados, incluindo os riscos apurados de distorção material devido a fraude, fazendo referência, sempre que relevante, para as respetivas divulgações incluídas nas demonstrações financeiras;
 - uma síntese da resposta que o auditor deu aos riscos de distorção material avaliados;
 - se relevante, as observações fundamentais que possam ter surgido em relação a esses riscos;
- As responsabilidades da gerência (da entidade auditada) pelas demonstrações financeiras:
 - responsabilidade pela preparação e elaboração das demonstrações financeiras, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, e demais relatórios aplicáveis;
 - responsabilidade pela criação e manutenção de um sistema de controlo interno adequado e que permita a emissão de demonstrações financeiras isentas de distorção material, devido a fraude ou erro;
 - responsabilidade pela avaliação das condições para a empresa continuar a operar em continuidade, divulgando incertezas materiais com isso relacionadas (se existirem);

- identificar o órgão responsável pela fiscalização/supervisão do processo de relato financeiro da entidade.
- As responsabilidades do ROC:
 - declarar que os objetivos do ROC são obter garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras, como um todo, estão livres de distorções e omissões materiais, devido a fraude ou erro; e emitir um relatório de auditoria contendo a sua opinião;
 - declarar que um nível de segurança razoável é um nível de segurança elevado, mas que não é uma garantia de que a auditoria detetará todas as distorções e omissões materiais, devido a fraude ou erro;
 - declarar que as distorções podem ter origem em fraude ou erro e quando são consideradas materiais (explicar o conceito de materialidade);
 - declarar que o ROC exerceu o ceticismo e o julgamento profissional durante a auditoria;
 - descrever sucintamente a auditoria, indicando que o ROC:
 - identificou e avaliou os riscos de distorção material devido a erro ou fraude, que concedeu e executou procedimentos de auditoria para responder a esses riscos, e que obteve prova de auditoria suficiente e apropriada para suportar a opinião. Contudo, que o risco de não detetar uma distorção material devido a fraude é mais elevado, porque a fraude pode envolver conluio, falsificação, omissões deliberadas, falsas declarações ao auditor, que se sobrepõem ao controlo interno;
 - obteve uma compreensão do controle interno relevante para o relato financeiro da entidade, mas que não emite uma opinião sobre a eficácia do mesmo;
 - avaliou a adequação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas e respetivas divulgações;
 - concluiu sobre a apropriação do uso, pelo órgão de gestão, do pressuposto da continuidade e, com base na prova de auditoria obtida, se existe qualquer incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possam suscitar dúvidas significativas sobre a capacidade da Entidade para dar continuidade às suas atividades. E que, se concluir que existe uma incerteza material, deve chamar a atenção no relatório para as divulgações relacionadas incluídas nas demonstrações financeiras ou, caso essas divulgações não sejam adequadas, modificar a sua opinião. Referir que as conclusões são baseadas na prova de auditoria obtida até à data do relatório de auditoria, mas que

acontecimentos ou condições futuras podem levar a que a Entidade descontinue as suas atividades;

- avaliou a apresentação, estrutura e conteúdo global das demonstrações financeiras, incluindo as divulgações de informação necessárias;

- declarar que o ROC comunicou com os encarregados da governação, incluindo o órgão de fiscalização, entre outros assuntos, o âmbito e o calendário planeado da auditoria, e as conclusões significativas da auditoria, incluindo qualquer deficiência significativa de controlo interno identificado durante a auditoria;

- para as entidades de interesse público declarar que o ROC informou o órgão de fiscalização de que cumpriu os requisitos éticos relevantes relativos à independência e comunicou todos os relacionamentos e outras matérias que possam ser percecionadas como ameaças à independência e, quando aplicável, as respetivas salvaguardas;

- para as entidades de interesse público declarar que o ROC, das matérias que comunicou aos encarregados da governação e da fiscalização, determinou as que foram as mais importantes na auditoria do ano corrente e que são as matérias relevantes de auditoria que estão descritas no relatório de auditoria (exceto quando a lei ou regulamento proíbe a sua divulgação pública);

- expressar que a responsabilidade inclui ainda a verificação da concordância da informação constante do relatório de gestão com as demonstrações financeiras.

- Relato sobre outros requisitos legais e regulamentares:

- sobre o relatório de gestão;

- para as entidades de interesse público:

- sobre o relatório do governo societário;

- declarar a data da 1ª nomeação (e da atual) como ROC da entidade e a duração do(s) mandato(s);

- informar se o órgão de gestão confirmou (ou não) que não tem conhecimento da ocorrência de qualquer fraude ou suspeita de fraude, e que, no planeamento e execução da auditoria o ROC manteve o ceticismo profissional e concebeu e executou procedimentos de auditoria para responder à possibilidade de distorção material das demonstrações financeiras devido a fraude, e se em resultado desse trabalho identificou ou não fraude ou indício de fraude;

- confirmar que a opinião de auditoria emitida é consistente com o relatório adicional preparado e entregue ao órgão de fiscalização da entidade;
- declarar que o ROC não prestou quaisquer serviços distintos da auditoria que sejam proibidos por lei e regulamentos que manteve a independência face à entidade durante a realização da auditoria;
- informar quais os serviços permitidos pela lei e regulamentos que, para além da auditoria, prestou à entidade.

- Data, nome da SROC e endereço profissional, assinatura do ROC responsável pela auditoria.

O parágrafo A1 da ISA 200 indica que a opinião do ROC sobre as demonstrações financeiras aborda a questão de as mesmas estarem ou não preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, e que a opinião do auditor não assegura, por exemplo, a viabilidade futura da entidade nem a eficiência ou eficácia com que a gerência conduziu os negócios da entidade.

A ISA 200, no parágrafo A52, refere que considerando as limitações inerentes a uma auditoria, existe um risco inevitável de que algumas distorções materiais nas demonstrações financeiras possam não ser detetadas, mesmo que a auditoria seja devidamente planeada e executada de acordo com as ISA. E acrescenta, que a decisão sobre se o ROC executou uma auditoria de acordo com as ISA é determinada pelos procedimentos de auditoria executados nas circunstâncias, pela suficiência da prova de auditoria obtida em consequência dos mesmos e pela adequação do relatório de auditoria baseado na avaliação dessa prova à luz dos objetivos gerais do auditor.

2.3. *Auditing Expectation Gap*

2.3.1. Definição e Modelos de Análise

Liggio (1975) foi pioneiro ao definir o *auditing expectation gap* como as diferenças entre os auditores e os utilizadores da informação financeira quanto ao nível de desempenho esperado/fornecido pelo auditor/auditoria.² Depois desta definição, e com base nela, muitas se têm seguido na literatura.

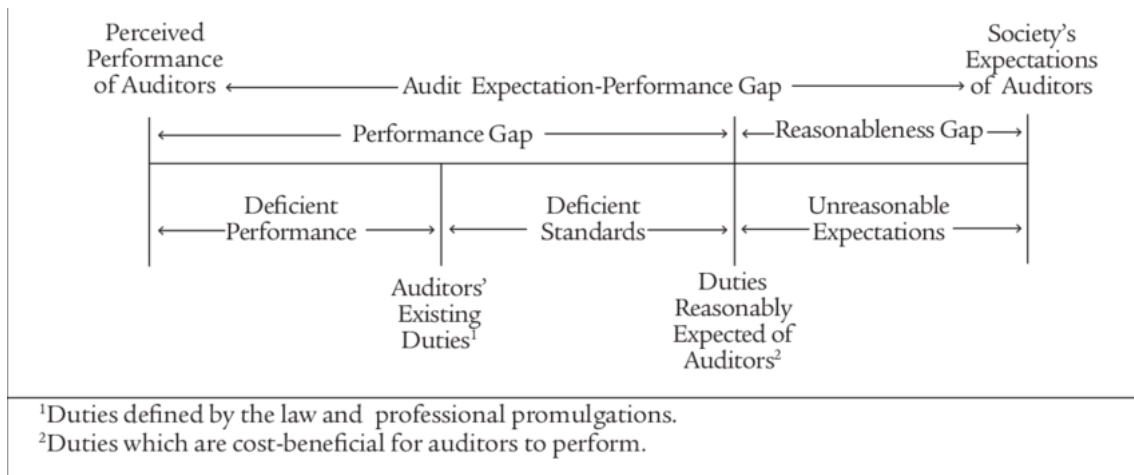
² A versão original é de 1974, contudo nesta dissertação é utilizada uma reimpressão autorizada da revista *Journal of Contemporary Bussiness*, publicada pela *The CPA (pré-1986)*.

Almeida (2002, p. 30) defende que o *auditing expectation gap* se resume às “diferenças existentes entre a natureza e o alcance do trabalho do auditor e aquilo que esperam os utilizadores da auditoria.” De forma semelhante, Costa (2017, p.62) define as diferenças de expectativas como o “que os utilizadores dos relatórios dos auditores entendem que são os deveres e responsabilidades destes e aquilo que os auditores entendem que são efetivamente os seus deveres e as suas responsabilidades.”

Humphrey et al. (1993) referem-se ao *audit expectation gap* como um conceito básico de diferenças de expectativas, que tem sido representado como resultado de um desfasamento na forma como a profissão consegue identificar e responder às expectativas do público, situação que se encontra sempre em evolução. Também referem que este conceito sugere que os utilizadores das demonstrações financeiras esperam que os auditores ajam de forma diferente ao que os próprios (auditores) esperam agir.

Porter (1993) designa as diferenças entre auditores e *stakeholders* como “*audit expectation-performance gap*”. Para a autora, esta questão trata das diferenças de expectativas entre a sociedade (*stakeholders*) e os auditores, quanto ao papel e desempenho desses profissionais. Para Porter (1993) o *gap* tem duas grandes componentes: 1) as diferenças de razoabilidade (*reasonableness expectations*), definidas como as diferenças entre o que a sociedade espera que o auditor forneça e aquilo que ele pode razoavelmente fornecer; 2) as diferenças de desempenho (*performance expectations*), que se referem às diferenças entre o que a sociedade pode razoavelmente esperar que o auditor atinja, e a sua perceção sobre o desempenho deste. As diferenças de desempenho podem ainda subdividir-se nas diferenças entre os deveres que podem ser razoavelmente esperados do auditor e os deveres definidos nas normas e regulamentos da profissão (*deficient standards*), e as diferenças entre as expectativas do cumprimento dos deveres estabelecidos nas normas e regulamentos da profissão e as expectativas e perceções da sociedade sobre esse cumprimento (*deficient performance*) (Porter, 1993). A Figura 1 ilustra o conceito de “*audit expectation-performance gap*”.

Figura 1 - Audit Expectation-Performance Gap – Modelo de Porter (1993)

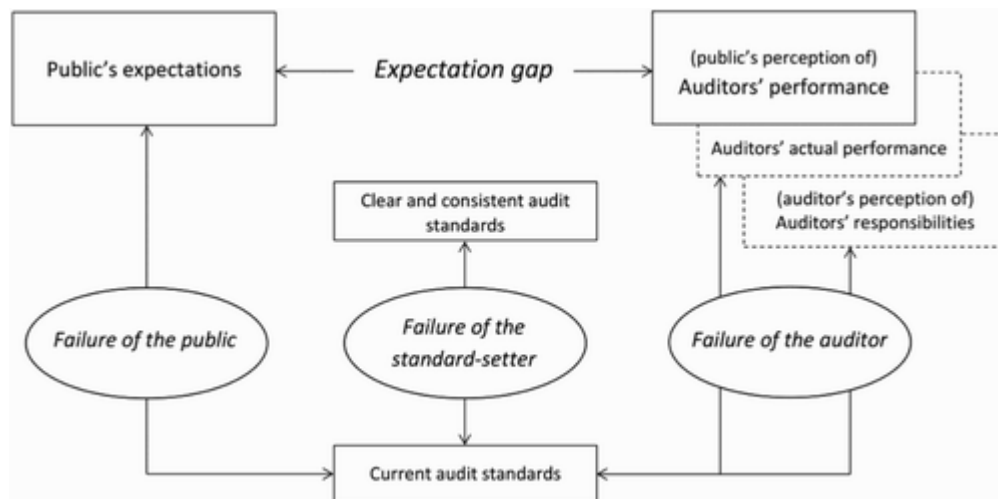


Fonte: Porter (1993, p. 50).

Mais recentemente, Mock et al. (2013) referem que a diferença de expectativas reflete a diferença entre o que os usuários esperam do auditor e da auditoria às demonstrações financeiras e a realidade do que é uma auditoria, mas que o *auditing expectation gap* não se esgota aí, uma vez que para além das expectativas dos *stakeholders* existem outras variáveis que influenciam a existência, e a difícil redução, dessa diferença de expectativas. Assim, identificaram outras duas dimensões associadas ao *auditing expectation gap*. Por um lado, o *information gap* reflete as diferenças entre o que os utilizadores desejam em termos de informação e o que se encontra disponível por intermédio da entidade que audita, do relatório de auditoria e de outras informações publicamente disponíveis. Por outro lado, o *communication gap* reflete as diferenças entre aquilo que os utilizadores desejam e percebem em termos da informação providenciada pela auditoria e aquilo que é realmente comunicado pelo relatório de auditoria.

Ruhnke e Schmidt (2014) definem o *auditing expectation gap* como a diferença entre as expectativas do público (*stakeholders*) a cerca do papel, das responsabilidades e deveres do ROC à luz das normas e regulamentos aplicáveis à profissão e a performance dos ROC, e a forma como elas são percebidas pelo público. Estes autores propõem um modelo de análise das causas do *auditing expectation gap*, que conjuga a visão de Porter (1993) e Mock et al. (2013), e que tem por base um cenário tripartido de fatores: falhas atribuídas ao público (*failure of the public*), aos reguladores (*failure of the standard-setter*), e aos auditores (*failure of the auditor*). A Figura 2 representa o modelo proposto pelos autores.

Figura 2 - Auditing expectation gap – Modelo de Ruhnke e Schmidt (2014)



Fonte: Ruhnke e Schmidt (2014, p. 574).

No modelo proposto por Ruhnke e Schmidt (2014) uma *failure of the public* corresponde à divergência relativamente às responsabilidades atribuídas aos ROC à luz das normas e regulamentos profissionais aplicáveis, e as expectativas do público acerca das mesmas. Corresponde à falha dos *stakeholders* em perceber de forma completa a função da auditoria financeira. Esta falha pode ser causada pelo facto de o público não obter informações suficientes sobre os requisitos que as normas de auditoria impõem aos ROC e desenvolver expectativas com base nos seus desejos e necessidades. Além disso, é provável que haja uma divergência entre o desempenho dos auditores tal como percebido pelo público e seu desempenho real (Ruhnke & Schmidt, 2014).

Uma *failure of the standard-setter* existe (no âmbito do regime que vigorar no momento) se as normas de auditoria e regulamentos forem inconsistentes ou se falharem ao comunicar as responsabilidades e deveres do ROC de forma clara e inequívoca. Uma vez que é possível que as normas de auditoria e regulamentos não comuniquem de forma clara e inequívoca as responsabilidades e deveres do ROC, essa falha de comunicação constitui uma falha do “Regulador” (Ruhnke & Schmidt, 2014).

Por fim, para Ruhnke e Schmidt (2014) uma *failure of the auditor* corresponde a uma divergência entre a visão dos auditores sobre as suas responsabilidades e deveres e aquilo que as normas de auditoria e regulamentos preveem sobre esse assunto. Por outro lado, a falha do auditor também existe quando os auditores não aplicam as normas de auditoria e regulamentos corretamente, isto é, quando existe um desempenho real deficiente dos auditores.

Em dezembro de 2016 o PCAOB organizou o *10th International Institute on Audit Regulation*, evento que reúne anualmente entidades reguladoras da auditoria de todo o mundo para trocar pontos de vista e discutir temas de interesse, tendo nessa edição devotado especial atenção ao *auditing expectation gap*, e Jeanette M. Franzel, *PCAOB Board Member*, na sua intervenção, referiu que é imperativo que as análises feitas à regulamentação da auditoria pelos organismos reguladores da profissão tenham em conta as perspetivas dos *stakeholders* quanto ao papel, responsabilidades, desempenho e informações comunicadas pelos auditores (Franzel, 2016). Nesse evento do PCAOB, Franzel (2016) descreve o *auditing expectation gap* como a "lacuna" entre o que os *stakeholders* esperam dos auditores e aquilo que os auditores oferecem, e propôs um modelo concetual para analisar as diferenças de expetativas.

No modelo proposto por Franzel (2016), num nível mais elevado, é necessário distinguir entre dois fatores que contribuem para o *auditing expectation gap*:

1) A informação fornecida aos *stakeholders* pelos auditados – a diferença entre a informação que os *stakeholders* querem ou precisam e a informação que (obrigatoriamente ou voluntariamente) deve ou é divulgada pelas entidades auditadas; e

2) O papel do ROC em fornecer uma garantia sobre a informação fornecida aos *stakeholders* pelas entidades auditadas - a natureza "opaca" (pouco visível) do processo e dos resultados da auditoria podem causar uma série de lacunas (*gaps*) entre aquilo que os *stakeholders* esperam ou precisam e aquilo que na realidade uma auditoria foi projetada para fornecer. Os *gaps* relacionadas com o processo e com os resultados de auditoria podem ser subdivididas em 4 categorias:

- *gap* normativo (*Normative Gap*) que abrange tanto o papel do auditor (âmbito da garantia dos serviços contratados), quanto as suas responsabilidades em fornecer certos níveis de garantia sobre as informações dentro desse âmbito - *gap* entre o que os *stakeholders* pensam que uma auditoria deve ser *versus* o que uma auditoria realmente deve ser à luz das normas, leis e regulamentos aplicáveis;

- *gap* de interpretação (*Interpretative Gap*) - os *stakeholders* podem ter diferentes interpretações sobre aquilo que as normas, leis e regulamentos aplicáveis realmente exigem que os auditores façam e comuniquem aos usuários sobre o processo e resultados da auditoria;

- *gap* de informação (*Information Gap*) - os *stakeholders* podem precisar ou desejar mais informações sobre o processo e resultados da auditoria, sobre a natureza e a extensão dos procedimentos de auditoria executados, e sobre a qualidade da auditoria, do que o nível de informação que lhes é proporcionado;

- *gap* de desempenho (*Performance Gap*) - lacunas entre o desempenho real do auditor e aquilo que é exigido pelas normas, leis e regulamentos aplicáveis à profissão.

Considera-se que o modelo de análise do *auditing expectation gap* proposto por Franzel (2016), que consubstancia a posição do PCAOB, sumariza bem os modelos encontrados na literatura da área, sendo, até mais completo, ao considerar a informação fornecida aos *stakeholders* pelos auditados como fonte das diferenças de expectativas.

2.3.2. Evidências do *Auditing Expectation Gap*

Vários são os estudos na literatura, ao longo de diversas décadas, que abordam o *auditing expectation gap*. Uma síntese dos estudos prévios é apresentada de seguida.

No Reino Unido, Humphrey et al. (1993) analisaram as percepções dos indivíduos quanto ao papel do auditor, às proibições e regulamentos que deveriam ser implementadas nas entidades de auditoria e quanto às decisões que se espera que sejam tomadas pelos auditores em diversas situações. Para tal inquiriram auditores, contabilistas certificados na área da contabilidade pública, diretores financeiros, analistas financeiros, banqueiros envolvidos em empréstimos corporativos e jornalistas financeiros. Humphrey et al. (1993) concluíram que existe uma grande divergência de opiniões quanto aos serviços que devem ser prestados pelas empresas de auditoria, tendo alguns grupos considerado que estas empresas não devem oferecer serviços de consultoria aos seus clientes de auditoria financeira, uma vez que isso poderá afetar a independência do auditor. Também analisaram as percepções dos diversos grupos quanto aos vários fatores que influenciam o desempenho do auditor nas suas atividades, tais como independência, resolução de problemas, entre outros aspetos. Três, dos seis grupos inquiridos consideraram a independência como o fator mais influente, o que mostra, de certa forma, que o *auditing expectation gap* se encontra fortemente centrado nas questões relacionadas com a independência do auditor. Os autores concluíram que existem evidências do *auditing expectation gap* relativamente a aspetos como a natureza e função da auditoria, e o desempenho do auditor. Contudo as evidências obtidas

não foram suficientes para afirmar que estas diferenças derivam de pontos de vista irrealistas por parte dos utilizadores das demonstrações financeiras e auditados.

Lin e Chen (2004) estudaram as percepções de diversos grupos (investidores, financiadores, contabilistas, gerentes, analistas financeiros, contabilistas da função pública e professores de auditoria), na China, sobre o papel e objetivos de uma auditoria, as obrigações dos auditores na deteção da fraude, a independência do auditor e sobre a liberalização dos serviços de auditoria. Relativamente ao papel e mérito de uma auditoria, Lin e Chen (2004) não detetaram diferenças significativas nas percepções dos diversos grupos inquiridos. Contudo, no que concerne à responsabilidade em detetar e comunicar fraude e atos ilegais e às funções de uma auditoria, foram detetadas evidências do *auditing expectation gap*. Os autores concluíram que os diversos grupos profissionais, na China, não têm real consciência das responsabilidades e objetivos de uma auditoria às contas.

Dixon et al. (2006) investigaram as percepções dos auditores e utilizadores das demonstrações financeiras (banqueiros e investidores) no Egipto, tendo concluído que existem grandes diferenças de expectativas entre os dois grupos, sobretudo quanto à responsabilidade do auditor em prevenir e detetar a fraude, à contribuição para a manutenção de um sistema de relato financeiro adequado nas entidades auditadas, quanto ao exercício do julgamento profissional durante a seleção e execução dos procedimentos de auditoria. Em menor grau, foram também encontradas diferenças de expectativas quanto à representação fidedigna das demonstrações financeiras auditadas e à utilidade da auditoria financeira.

Já na Alemanha, Ruhnke e Schmidt (2014) realizaram um estudo com o objetivo de examinar as causas do *auditing expectation gap*, tendo por base um cenário tripartido de fatores: falhas atribuídas aos *stakeholders*, aos reguladores, e aos auditores. Tendo por base as percepções de auditores, usuários internos da informação financeira (gestores e representantes do órgão de fiscalização das empresas) e usuários externos (representantes da banca, investidores, professores de contabilidade e jornalistas da área financeira). Uma característica comum entre os respondentes, era a alguma familiaridade com os conceitos contabilístico-financeiros e de auditoria. Os autores concluíram que os *stakeholders* (internos e externos) exageram as suas expectativas acerca das responsabilidades dos auditores, face aos padrões previstos nas normas de auditoria e regulamentos. Outra causa da diferença de expectativas está relacionada com a dificuldade do público em avaliar o desempenho dos auditores, mas também as deficiências no

real desempenho dos auditores. Além disso, os autores concluíram que os auditores não estão totalmente conscientes sobre as suas responsabilidades, que o aumento do conteúdo informativo do relatório de auditoria, a rotação obrigatória do auditor e a proibição de serviços não relacionados com auditoria, são fatores que podem reduzir a diferença de expectativas.

Füredi-Fülöp (2015) explorou a aplicabilidade do modelo de Porter (1993), na Hungria, tendo encontrado evidências sobre a existência do *auditing expectation gap*. Concluiu que os principais fatores causadores da diferença de expectativas entre auditores e usuários da informação financeira (gestores, contabilistas, representantes da banca e consultores financeiros) são: i) o deficiente desempenho dos auditores, face aos deveres encontrados nas normas legais; ii) as diferenças entre os deveres esperados e os deveres definidos pelas normas profissionais; iii) as expectativas desproporcionais e as más interpretações das funções do auditor financeiro, por parte dos utilizadores (expectativas irreais).

No contexto português, Almeida e Colomina (2008) realizaram um estudo com o objetivo de compreender quais as componentes que mais contribuem para o *auditing expectation gap* e qual a perceção dos grupos inqueridos sobre o papel, âmbito e limitações de uma auditoria financeira. Os autores concluíram que o *auditing expectation gap* é uma realidade em Portugal, onde a sociedade exige mais dos ROC quanto à deteção de fraude e à sua comunicação. O estudo revela que os profissionais (auditores) responsabilizam a sociedade e as empresas pela existência do *auditing expectation gap* e, por sua vez, os utilizadores das demonstrações financeiras especificam as normas profissionais desajustadas e o desempenho desapropriado dos ROC como causas da sua existência.

Também em Portugal, o estudo realizado por Almeida (2012), teve como objetivo entender quais os principais fatores que influenciam a insatisfação dos utilizadores das demonstrações financeiras no que concerne ao papel do ROC e às causas do *auditing expectation gap*, tendo usado como base teórica o modelo de Porter (1993). Este estudo permitiu concluir que, em Portugal, no que respeita às causas do *auditing expectation gap*, o principal fator responsável pela diferença de expectativas diz respeito à deteção de erros, fraude e atos ilegais e o maior influenciador do desagrado da sociedade é o desempenho inadequado por parte do auditor.

Ruhnke e Schmidt (2014) sintetizam as evidências sobre o *auditing expectation gap* recolhidas em vários países por estudos anteriores, referindo que esses estudos evidenciam diferenças de perceções entre os diversos grupos inqueridos, principalmente no que respeita:

- às responsabilidades dos auditores, nomeadamente em detetar e prevenir fraude e atos ilegais;
- à independência do auditor;
- ao papel do auditor e dos comités de auditoria;
- ao desempenho e competência do auditor;
- à fiabilidade, utilidade e formato das demonstrações financeiras;
- ao código de ética profissional do auditor;
- aos processos de auditoria;
- questões relacionadas com o princípio da continuidade.

Tendo por base os estudos prévios, verifica-se que os principais fatores que originam o *auditing expectation gap* estão relacionados com as expectativas exageradas dos *stakeholders* relativamente à profissão, com aspetos relacionados com a independência do ROC, com as suas responsabilidades perante os seus clientes e terceiros, com a sua *performance*, o seu papel e a sua capacidade para detetar fraude, com aspetos referentes à orientação do seu trabalho, isto é, a sua capacidade para lidar com o risco e com a incerteza, com a aplicação do princípio da continuidade.

2.3.3. Auditing Expectation Gap – Fatores de Influência

Os auditores são os primeiros a ser responsabilizados pelas falhas das empresas, pois são eles que, no ponto de vista dos utilizadores das demonstrações financeiras, dão a garantia de solvibilidade, fidedignidade, transparência e viabilidade das mesmas (Dixon et al., 2006). Desde modo, quando uma empresa auditada e cujos relatórios de auditoria não apresentam quaisquer reservas, ou quaisquer outros indícios de problemas, entra em insolvência, é usual responsabilizar-se alguém por esses erros, e esse alguém muitas vezes é o ROC.

Muitas vezes é esperado que o ROC desempenhe as suas funções de tal forma a que os *stakeholders* adquiram confiança suficiente nos dados apresentados nas demonstrações financeiras. As expectativas dos utilizadores da informação financeira face à auditoria financeira tendem a ser muito elevadas devido à natureza do trabalho desempenhado pelos ROC, acabando por exceder aquilo que são as reais funções dos auditores (Shikdar et al., 2018).

Com o surgimento a nível internacional dos escândalos financeiros e da crise financeira de 2008, houve um foco crescente na profissão de auditoria, tanto por parte dos reguladores,

como dos utilizadores das demonstrações financeiras. Apesar de já existirem evidências do *auditing expectation gap* há mais de 100 anos (Humphrey et al., 1993) é natural que posteriormente aos referidos acontecimentos este termo tenha ganho novas proporções. Após tais acontecimentos, foi depositada uma responsabilidade por vezes exagerada na profissão, passando a esperar-se que todos os erros e fraudes sejam descobertos/impedidos pelos auditores (Shikdar et al., 2018), apesar da prevenção da fraude ser uma responsabilidade primária da gerência e da administração das entidades, tal como previsto pela ISA 240.

Como refere Costa (2017, p.62), o público em geral “(...) entende que o principal objetivo do trabalho dos auditores é o de descobrir fraudes quando na realidade a principal responsabilidade pela prevenção e deteção das mesmas compete não só às pessoas a quem incumbe a governação das empresas como também à gestão”.

Como já foi referido anteriormente, a ISA 200 refere que o auditor apenas consegue obter uma garantia razoável, e não absoluta, isto porque, existem diversos fatores que não permitem ao auditor uma segurança absoluta de que as demonstrações financeiras estejam isentas de distorções materiais, tais como “a utilização de julgamento e de testes, as limitações inerentes do controlo interno e o facto de que muitas das provas que lhes são apresentadas serem de natureza persuasiva e não de natureza conclusiva” (Costa, 2017, p.62).

Por outro lado, também houve uma acrescida preocupação por parte dos organismos normalizadores, sobretudo a partir do início do século XXI, que passaram a supervisionar mais fortemente a profissão (posição iniciada nos EUA com a SOX e a criação do PCAOB e depois propagada para a UE, e para países terceiros), a implementar novas regulamentações e a restringir cada vez mais a profissão (Almeida, 2012). Lin e Chen (2004) referem que o *auditing expectation gap* está muito ligado às questões relacionadas com a independência do ROC, tendo implicações significativas no desenvolvimento de normas e práticas de auditoria. Muitas das novas regulamentações surgiram como forma de mitigar as perceções irracionais dos utilizadores da informação financeira face à auditoria, ou seja, como forma de reduzir o *auditing expectation gap* (Almeida, 2012; Gonthier-Besacier et al., 2016).

Um desses casos, foi a revisão da ISA 700 com efeitos a 01.01.2007, com o objetivo de melhorar a compreensão dos *stakeholders* relativamente às reais responsabilidades dos ROC e da gestão da entidade auditada, assim como também da natureza, do âmbito e dos procedimentos de uma auditoria, e sobre o relatório de auditoria (Gold et al., 2012). Após a revisão da ISA 700,

vários estudos testaram se a revisão dessa norma veio realmente melhorar as expectativas e percepções dos vários *stakeholders*, em vários países. Chong e Pflugrath (2008), Gold et al. (2012), Vanstraelen et al. (2012) e Mock et al. (2013) concluíram que as alterações à ISA 700 não diminuíram o *auditing expectation gap* nem as fontes de motivação. Segundo Gold et al. (2012) e Mock et al. (2013) estas conclusões parecem sugerir que o processo de revisão da ISA 700 não tornou essa norma mais explícita e compreensível aos *stakeholders*, ou mesmo que as expectativas dos utilizadores são pouco flexíveis a explicações adicionais. Mock et al. (2013) acrescentam mesmo que os utilizadores das demonstrações financeiras não procuram, ou não têm os devidos conhecimentos para conseguirem obter esclarecimento sobre as reais responsabilidades e deveres dos ROC, o que, de certa forma, explica o *auditing expectation gap*.

A questão levantada por Mock et al. (2013) sobre a real capacidade/conhecimento dos *stakeholders* para analisar e compreender a informação proporcionada quer pela entidade auditada, quer pelos ROC, e o impacto que essa situação tem sobre a diferença de expectativas, parece ter toda a pertinência. Nesse sentido, Almeida (2012), refere que a educação poderá ser uma possível solução para tornar as percepções dos utilizadores mais realistas. Vários autores testaram a influência da educação sobre o *auditing expectation gap* (Monroe & Woodliff, 1993; Gramling et al., 1996; Best et al., 2001; Boyle & Canning, 2005; Sidani, 2007; Ali et al., 2008; Siddiqui et al., 2009; Bui & Porter, 2010; Dana, 2011; Ihendinihu & Robert, 2014; Enes et al., 2016; Gbadago, 2015; Shikdar et al., 2018; Weal & Saleh, 2018), em vários contextos económicos, desde Nova Zelândia, Nigéria, Malásia, Roménia, Portugal, entre outros países, tendo a generalidade dos estudos concluído que a educação nas áreas da auditoria e contabilístico-financeira é um dos fatores que minimiza o *auditing expectation gap*.

Para além da educação, outros fatores têm sido apontados por estudos prévios como mitigadores do *auditing expectation gap*, em particular:

- Amplificação da informação no relatório de auditoria (Best et al., 2001; Sidani, 2007; Shikdar et al., 2018);
- Melhorar/estabelecer organismos independentes e mecanismos de supervisão da profissão (Lee & Ali, 2008; Porter et al., 2012; Shbeilat et al., 2017; Shikdar et al., 2018);
- Introduzir/melhorar as leis, normas e regulamentos que regem a profissão, quer a nível internacional, quer ao nível de cada país (Akinbuli, 2010; Shil, 2015; Shikdar et al., 2018).

Tal como referem Gold et al. (2012), a maioria dos estudos realizados na área do *auditing expectation gap* tende a inquirir diferentes grupos de utilizadores, com maior/menor/pouca experiência e conhecimentos na área da auditoria e na área contabilístico-financeira.

Em consonância com Gold et al. (2012), Gonthier-Besacier et al. (2016) afirmam que as percepções dos indivíduos tendem a ser similares quando estes pertencem ao mesmo grupo ou ao mesmo meio envolvente. Estes grupos, são designados por Gonthier-Besacier et al. (2016) de “comunidades epistémicas” (*epistemic communities*), sendo constituídos por pessoas com características idênticas, nomeadamente, competências, habilidades sociais, conhecimentos e experiências. Como as interações existentes durante um processo de auditoria financeira fazem parte de uma estrutura social baseada em padrões profissionais e culturais semelhantes, é plausível que a análise do *auditing expectation gap* através das percepções dos indivíduos que pertencem à mesma “comunidade epistémica” seja um fator com influência positiva na redução das diferenças de expectativas (Gonthier-Besacier et al., 2016). Gold et al. (2012) indicam que o *auditing expectation gap* tende a ser menor quando analisado em grupos com experiência e conhecimentos similares.

Assim, Gonthier-Besacier et al. (2016) avaliaram as diferentes percepções dos profissionais envolvidos no processo de auditoria (indivíduos pertencentes à mesma “comunidade epistémica”) ou seja, ROC e responsáveis pela elaboração das demonstrações financeiras, no que diz respeito aos atributos da qualidade da auditoria. Ao contrário de vários estudos anteriores, concluíram que as percepções dos ROC e dos responsáveis pela elaboração das demonstrações financeiras são muito idênticas, não tendo sido detetado diferenças significativas relativamente aos atributos da qualidade da auditoria apresentados. Contudo, detetaram que as percepções dos ROC são influenciadas pela dimensão da empresa de auditoria onde exercem a profissão e pela sua posição profissional (*sénior/júnior/partner*).

Segundo Gold et al. (2012) e Gonthier-Besacier et al. (2016) a maioria dos estudos sobre o *auditing expectation gap*, não tem em conta esta questão, pois avaliam as percepções de auditores, analistas financeiros, estudantes, administradores de empresas, contabilistas, jornalistas financeiros, representantes da banca, dos seguros, representantes do público em geral. De outra forma, grande parte dos estudos prévios sobre *auditing expectation gap* avaliam as percepções de indivíduos que não pertencem ao mesmo grupo sociológico (*epistemic community*), o que constitui uma limitação desses estudos (Gonthier-Besacier et al., 2016).

No capítulo seguinte detalha-se a metodologia usada na parte empírica desta dissertação.

3. Metodologia

3.1. Posicionamento da Investigação

O objetivo principal desta dissertação é explorar as perceções de auditores (ROC e auditores financeiros não-ROC) e auditados (os CC), sobre o conceito, as causas e os fatores que podem minimizar o *auditing expectation gap* em Portugal.

Apesar de já existirem alguns estudos sobre o tema na realidade portuguesa (como por exemplo, os estudos de Almeida e Colomina (2008) e Almeida (2012)), esta dissertação distancia-se dos mesmos, ao explorar, numa perspetiva qualitativa, não só as causas da diferença de expectativas, mas também, o conceito e os fatores que podem mitigar essa realidade. Por outro lado, este estudo usa como base teórica principal o modelo promovido por Franzel (2016) e pelo PCAOB para explicar o *auditing expectation gap*, e o conceito de *epistemic community* (Gonthier-Besacier et al., 2016), algo que é novo na literatura.

Sob o ponto de vista metodológico, realizamos um estudo de carácter exploratório e interpretativo, que procura analisar, descrever e interpretar a perceção dos auditores e auditados sobre o conceito, as causas e os fatores que podem minimizar o *auditing expectation gap* em Portugal. É um estudo exploratório, na medida em que, que seja do nosso conhecimento, nenhum outro estudo usou como base teórica o modelo de Franzel (2016) para explicar o *auditing expectation gap*, e o conceito de *epistemic community* de Gonthier-Besacier et al. (2016) no contexto português (Sousa & Baptista, 2011). Por outro lado, classificamos o estudo como interpretativo, uma vez que no paradigma interpretativo, a realidade social é vista como um processo construído socialmente por meio da interação entre os indivíduos, sendo o fenómeno em estudo interpretado pelo investigador, pois não há uma realidade única e absoluta, mas diferentes perspetivas para compreender os factos sociais (Vieira et al., 2009).

A questão fundamental de investigação subjacente ao objetivo principal formula-se do seguinte modo: existem diferenças ao nível das perceções dos auditores e auditados quanto ao conceito, as causas e os fatores que podem minimizar o *auditing expectation gap* em Portugal?

A questão fundamental irá subdividir-se em várias questões específicas, tendo por base o modelo de Franzel (2016) e o objetivo geral do estudo.

Relembrando, o modelo de Franzel (2016) distingue dois fatores maiores que contribuem para o *auditing expectation gap*:

- A diferença entre a informação que os *stakeholders* querem ou precisam e a informação que (obrigatoriamente ou voluntariamente) deve ou é divulgada pelas entidades auditadas; e
- Os *gaps* relacionadas com o processo e resultados de auditoria (papel, responsabilidades, desempenho e informação comunicada pelo ROC), são subdivididas em 4 categorias:
 - *Normative Gap* - aquilo que os *stakeholders* pensam que uma auditoria deve ser *versus* o que uma auditoria realmente deve ser à luz das normas, leis e regulamentos;
 - *Interpretative Gap* - resulta das diferentes interpretações que os *stakeholders* podem ter sobre aquilo que as normas, leis e regulamentos aplicáveis realmente exigem que os auditores façam e comuniquem aos usuários;
 - *Information Gap* - os *stakeholders* podem precisar ou desejar mais informações sobre o processo e resultados da auditoria, do que o nível de informação que lhes é proporcionado pelos ROC;
 - *Performance Gap* - lacunas entre o desempenho real do auditor e aquilo que é exigido pelas normas, leis e regulamentos aplicáveis à profissão.

As questões específicas de investigação são:

- 1) Qual o conceito de *auditing expectation gap*, à luz da percepção dos auditores e CC?
- 2) À luz da percepção dos auditores e CC, será a quantidade e qualidade de informação prestada pelas entidades auditadas uma das causas do *auditing expectation gap*?
- 3) À luz da percepção dos auditores e CC, qual é o objetivo de uma auditoria de demonstrações financeiras? (*Normative Gap*)
- 4) À luz da percepção dos auditores e CC, quais são as responsabilidades gerais do ROC no âmbito de uma auditoria de demonstrações financeiras? (*Normative Gap*)
- 5) Qual a interpretação dos auditores e CC sob a forma como: i) o objetivo e âmbito de uma auditoria de demonstrações financeiras; ii) as responsabilidades gerais do auditor no processo de auditoria; iii) as responsabilidades do auditor em relação à deteção de fraude; iv) as responsabilidades do auditor na apreciação do pressuposto da continuidade; v) as responsabilidades do auditor na apreciação de acontecimentos

subsequentes, e vi) os objetivos do ROC no relatório de auditoria, são expressos nas ISA? (*Interpretative Gap*)

- 6) Qual a percepção dos auditores e CC acerca da quantidade e qualidade da informação prestada nos relatórios de auditoria? (*Information Gap*)
- 7) À luz da percepção dos auditores e CC, tendo em conta o objetivo, o âmbito e as responsabilidades dos auditores descritos nas ISA, qual a percepção sobre o real desempenho do auditor em Portugal? (*Performance Gap*)
- 8) Qual a percepção dos auditores e CC acerca dos fatores que podem minimizar o *auditing expectation gap*?

3.2. Método de Pesquisa

Tal como referem Sousa e Baptista (2011), na abordagem qualitativa os investigadores esforçam-se por fornecer um conhecimento aprofundado do ambiente no qual se vivenciam os problemas estudados, tendo em consideração a perspetiva de quem os vive. A metodologia qualitativa de investigação produz e analisa dados, a partir de documentos, entrevistas, questionários e da observação, através de uma descrição profunda e rigorosa (Sousa & Baptista, 2011).

Assim, nesta dissertação, a recolha de dados será feita através de questionários estruturados com perguntas abertas, que serão enviados aos respondentes para resposta por escrito. A opção pelo questionário com a obtenção de respostas por escrito, deve-se ao facto de se pretender obter as respostas e percepções dos respondentes sem que haja qualquer tipo de interferência do investigador. Isso possibilita a comparação das respostas ao mesmo conjunto de perguntas, e que as diferenças encontradas reflitam diferenças entre os respondentes e não a diferença nas perguntas (Marconi & Lakatos, 1996).

O questionário contém duas partes, a primeira com questões demográficas, e a segunda com questões abertas sobre o conceito de *auditing expectation gap*, as causas da diferença de expectativas e os fatores que podem mitigar essa realidade. As questões da segunda parte do questionário têm por base o objetivo fundamental do estudo e o modelo promovido por Franzel (2016) e pelo PCAOB para explicar o *auditing expectation gap*. Assim, na parte II do questionário estruturado, a questão nº 1 aborda o conceito de *auditing expectation gap* à luz das percepções de auditores e auditados; a questão nº 2 explora a informação que (obrigatoriamente ou

voluntariamente) deve ou é divulgada pelas entidades auditadas como fator causador da diferença de expectativas; a questão nº 3 explora o objetivo de uma auditoria de demonstrações financeiras, à luz da percepção dos auditores e auditados (*Normative Gap*); a questão nº 4 refere-se às percepções de auditores e auditados acerca das responsabilidades gerais do ROC no âmbito de uma auditoria de demonstrações financeiras? (*Normative Gap*); a questão nº 5 afere a interpretação de auditores e auditados acerca da forma como as questões relativas ao objetivo e âmbito da auditoria financeira, as responsabilidades gerais e específicas do ROC, bem como os objetivos do ROC no relatório de auditoria, são expressas nas normas internacionais de auditoria (ISA) (*Interpretative Gap*); a questão nº 6 explora a percepção dos auditores e auditados acerca da quantidade e qualidade da informação prestada nos relatórios de auditoria (*Information Gap*); a questão nº 7 aborda a percepção dos respondentes acerca do real desempenho do auditor em Portugal, tendo em conta o objetivo, o âmbito e as responsabilidades dos auditores descritos nas ISA (*Performance Gap*), e por fim, a questão nº 8, avalia a percepção dos auditores e auditados acerca dos fatores que podem mitigar o *auditing expectation gap*. Foram construídos 2 questionários, um direcionado para os auditores e outro para os auditados, que apenas diferem nas questões demográficas (Parte I do questionário). Os questionários encontram-se disponíveis no Apêndice 1 da dissertação.

Optou-se por analisar as percepções de auditores (ROC e não-ROC) e dos CC responsáveis pelas demonstrações financeiras, pois são dois grupos de indivíduos que formarão uma *epistemic community*, tal como definida por Gonthier-Besacier et al. (2016).³ Esta *epistemic community* deriva dos dois grupos serem constituídos por pessoas com uma formação académica de base semelhante, com competências, habilidades sociais, conhecimentos e experiências similares, e também com conhecimentos sobre o processo de auditoria. A vantagem é a avaliação de percepções por parte de dois grupos, sobre um tópico, para o qual terão um conhecimento mínimo de base.

Tendo em conta a estrutura do questionário e a sua longa dimensão, assumiu-se que a obtenção de 30 respostas por parte de auditores e auditados seria um número significativo para os objetivos da dissertação. Definiu-se enviar 15 questionários a auditores (10 para ROC e 5 para auditores não-ROC) e 15 questionários a auditados (CC).

³ A decisão de incluir auditores não-ROC na amostra explica-se pelo interesse em explorar eventuais diferenças nas suas percepções sobre o *auditing expectation gap* face aos ROC e CC.

A seleção dos auditores teve por base a lista de SROC registadas na OROC (lista disponível no *site* da OROC), em particular as SROC com escritório na Ilha da Madeira. A escolha das SROC localizadas na Madeira teve a ver com a conveniência dessa localização ser a residência da autora da dissertação e da maior facilidade no acesso a essas entidades caso se tornasse necessário. Foram localizadas 5 SROC com escritório na Madeira, e delas foram selecionados 10 ROC e 5 auditores não-ROC, tendo conta a sua posição na escala hierárquica, a diversidade de género, e também a dimensão da SROC onde exercem. A informação sobre os ROC e auditores não-ROC foi retirada quer da lista de SROC da OROC, quer dos *sites* das referidas SROC, incluindo os endereços de e-mail institucionais. Os 15 questionários a aplicar aos auditores foram todos enviados inicialmente via e-mail institucional, sendo que face à escassez de respostas, para alguns auditores, o questionário foi reencaminhado para o email pessoal (obtido através de contactos pessoais da autora). O envio dos questionários ocorreu entre junho e outubro de 2019. No total, foram obtidas 13 respostas de auditores (9 ROC e 4 auditores não-ROC), entre junho e dezembro de 2019.

Em relação aos questionários aplicados aos auditados, através de uma rede de contactos pessoais, chegou-se a uma amostra de conveniência de 15 contabilistas a exercer a profissão em empresas sujeitas a auditoria às demonstrações financeiras (revisão legal das contas/revisão voluntária das contas), localizadas na Ilha da Madeira. Estes CC têm diferentes perfis, em termos género, idade, experiência profissional, e setor de atividade onde exercem. Alguns questionários foram entregues em mão, e outros enviados via e-mail, durante os meses de junho a outubro de 2019. Foram apenas obtidas 6 respostas por parte dos CC, mesmo após a renovação do pedido para que respondessem ao questionário.

O envio (reenvio)/entrega dos questionários a auditores e auditados ocorreu entre os meses de junho e outubro de 2019. Entre junho e dezembro de 2019 foram obtidas 19 respostas (13 auditores e 6 auditados), que correspondem à amostra final do estudo. O processo de amostragem usado é não aleatório ou não probabilístico, sendo por isso obtida uma amostra de conveniência, facto que é reconhecido como uma limitação do estudo.

No capítulo seguinte apresentam-se e discutem-se os resultados.

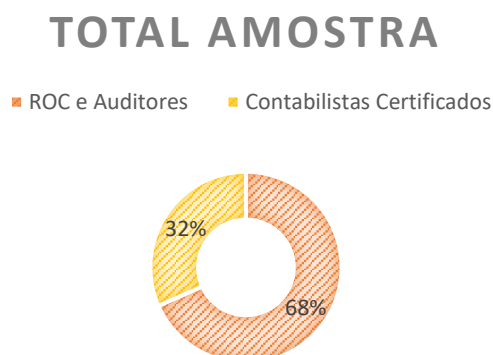
4. Estudo Empírico

Este capítulo contém duas secções. Na primeira faz-se a caracterização demográfica da amostra de respondentes, tendo por base as respostas à parte I do questionário, e na segunda, analisam-se e discutem-se as respostas às questões sobre o *auditing expectation gap*, correspondendo à parte II do questionário estruturado. A Tabela 2 que consta do Apêndice 2 desta dissertação apresenta com detalhe as características demográficas dos respondentes. Para facilitar a leitura da Tabela 2, os auditores estão designados de forma sequencial como “ROC 1, ROC 2, ROC 3, ROC 4, ROC 5, ROC 6, ROC 7, não-ROC 8, ROC 9, não-ROC 10, não-ROC 11, ROC 12, não-ROC 13”, e os contabilistas de “CC 1 a CC6”.

4.1. Caracterização Demográfica da Amostra

Tal como descrito anteriormente, a amostra final é constituída por 19 respondentes (13 auditores, dos quais 9 são ROC e 4 auditores não-ROC; 6 auditados, que são contabilistas), representados no Gráfico 1.

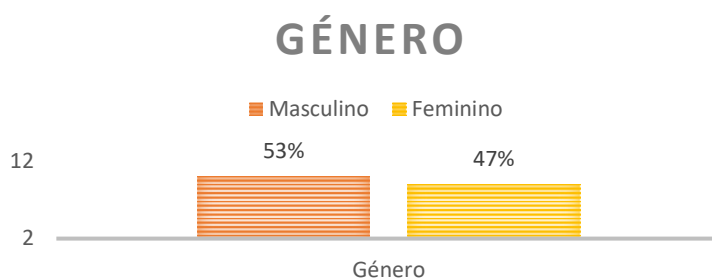
Gráfico 1 - Total de respostas obtidas



Fonte: Elaboração própria.

O Gráfico 2 caracteriza a amostra em termos de género. Verifica-se que 10 respondentes são pessoas do sexo masculino e 9 do sexo feminino, equivalendo a uma percentagem de 53% e 47%, respetivamente. Analisando, por grupos, temos 8 homens e 5 mulheres no caso dos auditores, e 2 homens e 4 mulheres no caso dos CC.

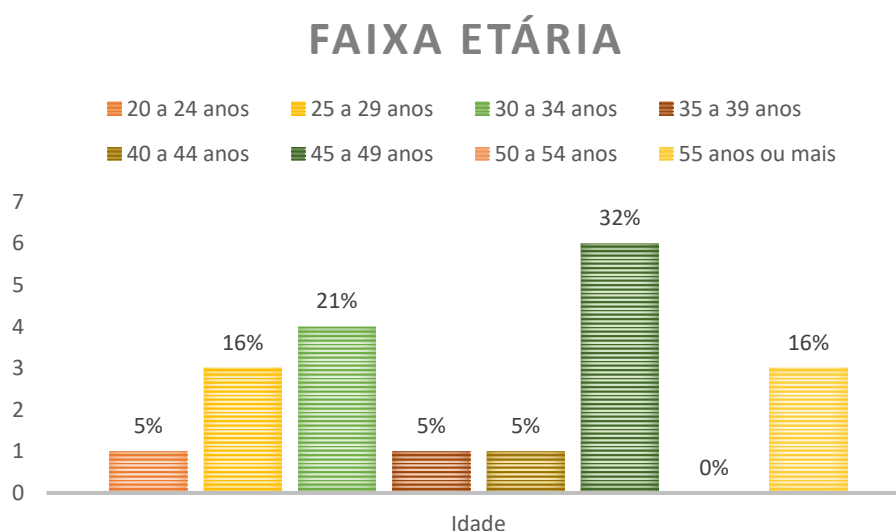
Gráfico 2 - Total de respostas obtidas por género



Fonte: Elaboração própria.

Como podemos verificar no Gráfico 3, a faixa etária do grupo total de respondentes encontra-se maioritariamente entre os 45 e 49 anos de idade (32% do total da amostra). Do grupo total de inqueridos, 1 apresenta idade compreendida entre os 20 e 24 anos de idade (5%), 3 entre os 25 e 29 anos (16%), 4 entre os 30 e 34 anos (21%), 1 entre os 35 e 39 anos (5%), 1 entre os 40 e 44 anos (5%), 6 entre 45 a 49 anos (32%), e os restantes têm mais de 55 anos (16%). Se separarmos a análise entre auditores e auditados, verifica-se que os auditores têm uma idade mínima de 25 a 29 anos e máxima de mais de 65 anos, havendo uma prevalência de respondentes entre os 45 e 49 anos de idade. Quanto ao grupo de contabilistas, a idade mínima é de 20 a 24 anos e a máxima de 45 e 49 anos, havendo maior prevalência entre os 30 a 34 anos de idade.

Gráfico 3 - Total de respostas obtidas por faixa etária



Fonte: Elaboração própria.

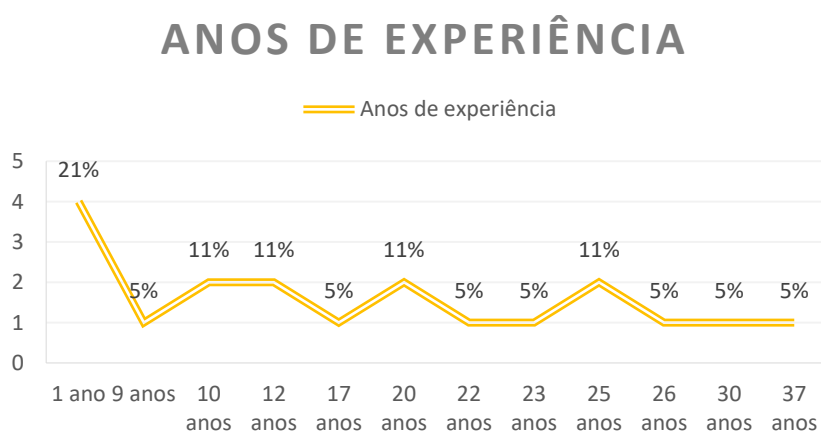
Como referimos na parte da revisão de literatura e até no próprio conceito de *epistemic community* (Gonthier-Besacier et al., 2016), o grau de educação e a experiência profissional são

fatores importantes na análise das diferenças de expectativa em auditoria. Assim, apresentamos de seguida a caracterização da amostra em termos das habitações académicas e da experiência profissional.

Constata-se que todos os inqueridos possuem no mínimo uma licenciatura de base na área das ciências empresariais (nomeadamente, gestão, economia e contabilidade). Dos 19 respondentes, 11 apenas possuem o grau de licenciado na área das ciências empresariais, 9 possuem um mestrado/MBA/pós-graduação nas áreas de gestão, fiscalidade e direito fiscal, finanças e contabilidade, sendo que 1 possui também o grau de Doutor em contabilidade. Dos 6 CC respondentes, 50%, para além da licenciatura de base, possuem um mestrado ou pós-graduação na área da contabilidade e fiscalidade. Ao nível dos auditores, dos 13 respondentes, 46% possuem, além da licenciatura de base, um mestrado/MBA/pós-graduação nas áreas de gestão, contabilidade, finanças e fiscalidade.

Em termos de experiência profissional dos inqueridos, verifica-se que, em média, os auditores apresentam 16,7 anos de experiência e os CC 14,2 anos. Entre os 13 auditores respondentes há 3 não-ROC com idade ente 25 a 29 anos com experiência de 1 ano, sendo que os restantes apresentam mais de 10 anos de trabalho em auditoria (e por inerência das funções, nas áreas contabilística e fiscal), com um máximo de 37 anos de experiência. Em relação aos CC, um respondente tem 1 ano de experiência (e idade entre 20 e 24 anos), e os restantes mais de 9 anos de trabalho na área da contabilidade e fiscalidade, e consultoria, com um máximo de 30 anos. A situação é retrata no Gráfico 4.

Gráfico 4 - Total de respostas obtidas por anos de experiência.



Fonte: Elaboração própria.

Tendo por base a caracterização demográfica dos dois grupos de respondentes, relativamente à formação académica e experiência profissional, conclui-se que os mesmos apresentam características que nos permitirão defini-los como uma *epistemic community*. Os auditores ROC e não-ROC e os CC, todos têm, no mínimo, uma licenciatura na área das ciências empresariais e, por isso, conhecimentos nas áreas da contabilidade, gestão, fiscalidade e auditoria. Os dois grupos apresentam uma experiência média de trabalho bastante similar (16,7 anos os auditores e 14,2 anos os CC), e todos estão minimamente familiarizados com o processo e os procedimentos de auditoria, pois todos os CC exercem atividade em empresas sujeitas a auditoria às demonstrações financeiras e colaboram com os auditores nesse processo. Parece-nos, assim, poder concluir que estamos perante dois grupos, que fruto da sua formação académica, experiência profissional, e das próprias interações a que estão sujeitos no âmbito do processo de auditoria financeira, fazem parte de uma estrutura social baseada em padrões profissionais e culturais semelhantes, que Gonthier-Besacier et al. (2016) designam de *epistemic community*. Esta caracterização como *epistemic community*, é muito relevante para o nosso estudo na medida em que, segundo Gold et al. (2012) e Gonthier-Besacier et al. (2016), as perceções dos indivíduos tendem a ser similares quando estes pertencem ao mesmo grupo ou ao mesmo meio envolvente. Gold et al. (2012) revelam que o *auditing expectation gap* tende a ser menor quando analisado em grupos com experiência e conhecimentos similares, isto é, no âmbito de uma *epistemic community*.

Para finalizar a caracterização demográfica dos respondentes, apresentamos um breve enquadramento das entidades (SROC e outras empresas) onde estes exercem as suas funções.

Convém previamente classificar as entidades, à luz do Decreto-Lei nº 98/2015, de 11 de setembro, que as agrupa em função da sua dimensão, nas seguintes categorias: micro, pequenas, médias e grandes empresas.

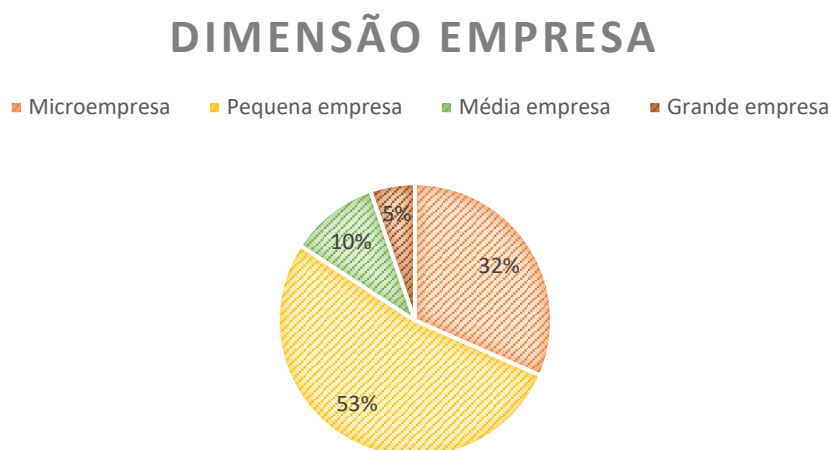
Tabela 1 - Categorias de entidades.

Categoria	Nº médio de funcionários Líquidos	Volume de Negócios Líquido	Total do Balanço
Microempresa	10	700.000,00€	350.000,00€
Pequena empresa	50	8.000.000,00€	4.000.000,00€
Média empresa	250	40.000.000,00€	20.000.000,00€
Grande empresa	>250	>40.000.000,00€	>20.000.000,00€

Fonte: Elaboração própria.

No Gráfico 5 podemos verificar que, dos 19 respondentes, 6 trabalham em microempresas (32%), 10 exercem funções em pequenas empresas (53%), 2 trabalham em médias empresas (11%) e 1 exerce funções numa grande empresa (5%).

Gráfico 5 - Total de respostas obtidas por categoria de entidade



Fonte: Elaboração própria.

Fazendo uma análise ao nível dos dois grupos de respondentes, verifica-se que entre os auditores, apenas um auditor não-ROC trabalha atualmente numa *Big4* (tem apenas 1 ano de experiência e que decorreu nessa empresa), embora 2 ROC apresentem experiência anterior nessas empresas (num ROC, dos 22 anos totais de experiência, 21 são em *Big4*, e noutro, dos 12 anos de experiência, 3 são em *Big4*).⁴ Os restantes auditores exercem em SROC de micro e pequena dimensão, salientando-se que dos 9 ROC presentes na amostra, 8 são *partners* das SROC onde exercem. Por outro lado, 9 SROC pertencem a uma rede internacional de empresas de auditoria.

Em relação ao grupo dos auditados, verifica-se que todos exercem as funções de CC (uma CC exerce também a função de diretora financeira), em empresas de micro, pequena e média dimensão. O setor de atividade das empresas onde inqueridos exercem as suas funções enquadra-se principalmente no setor da contabilidade, fiscalidade, auditoria e consultoria tributária. Contudo, dois respondentes exercem funções nos ramos da hotelaria/restauração e da indústria de transportes marítimos de carga e passageiros.

⁴ *Big4*, trata-se da designação utilizada para identificar as 4 maiores e mais prestigiadas empresas especializadas em auditoria e consultoria do mundo.

4.2. Análise, Interpretação e Discussão das Respostas Obtidas

Nesta secção apresentamos a análise, interpretação e discussão das respostas obtidas às questões que compõem a parte II do questionário e versam sobre o *auditing expectation gap*. Esta análise, interpretação e discussão das respostas será feita, questão a questão, incluindo a comparação das respostas com os conceitos apresentados na literatura da área; com o modelo de Franzel (2016) e outros modelos conceituais usados para explicar o *auditing expectation gap*, com os conceitos e formulações constantes das normas internacionais de auditoria, e ainda com os resultados dos estudos prévios da área. Será ainda feita a comparação das respostas entre os dois grupos de inquiridos que formam a *epistemic community*, e, se pertinente, por categorias de características dentro desses grupos (idade, género, experiência, contexto de trabalho, etc). As respostas dos inquiridos às questões da parte II do questionário encontram-se disponíveis nas tabelas incluídas no Apêndice 3 desta dissertação. Relembrando, para facilitar a leitura, os auditores estão designados nessas tabelas de forma sequencial como “ROC 1, ROC 2, ROC 3, ROC 4, ROC 5, ROC 6, ROC 7, não-ROC 8, ROC 9, não-ROC 10, não-ROC 11, ROC 12, não-ROC 13”, e os contabilistas de “CC 1 a CC6”.

4.2.1. Qual o conceito de *auditing expectation gap*?

A primeira questão da parte II do questionário foi colocada com o intuito de explorar a perceção de auditores e auditados sobre o conceito de *auditing expectation gap*.

No grupo dos 13 auditores, 7 respondentes (5 ROC e 1 não-ROC) referem-se ao *auditing expectation gap* de uma forma generalista, como a diferença de expectativas criada pelos *stakeholders* em relação ao trabalho dos auditores. O ROC 4, o ROC 7 e o não-ROC 11 são mais específicos, e assinalam as diferenças de expectativas no que respeita, respetivamente, aos resultados da auditoria, à opinião de auditoria e às demonstrações financeiras auditadas. O ROC 3 refere-se apenas à “expectativa de auditoria”. São 2 auditores não-ROC que apresentam a noção mais completa de *auditing expectation gap*, referindo-se ao trabalho, às responsabilidades, à opinião de auditoria e desempenho do auditor:

“É a diferença entre a perceção que o público tem do papel e das responsabilidades de um ROC/Auditor em relação aos trabalhos de auditoria e quais são realmente as responsabilidades do mesmo no desenvolvimento e apresentação dos trabalhos de auditoria [não-ROC 8]”;

“Este conceito incorpora duas vertentes: diferença de razoabilidade, que não é mais que a diferença de expectativas entre o que o público espera que o auditor alcance e o que pode razoavelmente realizar;

diferença entre o que o público pode razoavelmente esperar que os auditores realizem e a percepção do público em relação ao desempenho do auditor [não-ROC 13]”.

Ao nível dos contabilistas, 3 CC referem-se ao *auditing expectation gap* como as diferenças de expectativas que os *stakeholders* têm face às responsabilidades dos auditores em geral, sendo que o CC 3 e o CC 6 associam essas responsabilidades à qualidade da informação financeira auditada, e o CC 4 destaca as diferenças de expectativas dos *stakeholders* face ao desempenho do auditor.

A comparação das percepções de auditores e auditados acerca do conceito de *auditing expectation gap*, realça sobretudo a visão mais “macro” que a maioria dos auditores têm, ao sublinhar as diferenças de expectativas dos *stakeholders* em relação ao trabalho dos auditores, enquanto os CC estabelecem de forma mais vinculada que as diferenças de expectativas estão relacionadas com as responsabilidades dos auditores.

Realça-se ainda o facto de 3 auditores (ROC5, não-ROC 10 e não-ROC 11) salientarem nas suas respostas que o *auditing expectation gap* implica uma diferença de percepções/expectativas entre os auditores e os usuários das demonstrações financeiras (...), enquanto todos os CC se referem às diferenças de expectativas dos *stakeholders* (...). Contudo, deve mencionar-se que os respondentes que se referem “às diferenças de expectativas entre os auditores e *stakeholders*”, são os que apresentam níveis mais baixos de experiência profissional (até 10 anos), e dois deles são apenas auditores juniores com 1 ano de experiência. Tal situação, parece indicar que a experiência profissional, e a progressão em termos da categoria profissional são fatores que influenciam de forma positiva os conhecimentos dos auditores acerca do *auditing expectation gap*. De forma consistente, Gonthier-Besacier et al. (2016) revelam evidência de que as percepções dos auditores sobre o *auditing expectation gap* são influenciadas pela sua posição profissional.

Da exposição feita no capítulo de revisão de literatura, salientam-se dois conceitos de *auditing expectation gap* apresentados por Ruhnke e Schmidt (2014) e Franzel (2016), quer pela sua atualidade e abrangência, quer pela convergência entre si.

Ruhnke e Schmidt (2014) referem-se à diferença que resulta entre o papel, as responsabilidades e os deveres do ROC previstos nas normas e regulamentos aplicáveis à profissão e a performance dos ROC, e a forma como essas questões são percebidas pelos *stakeholders*.

Para Franzel (2016) o *auditing expectation gap* refere-se às diferenças entre o que os *stakeholders* esperam face à informação proporcionada pelas entidades auditadas; às diferentes percepções que eles têm sobre o processo e resultados de auditoria e aquilo que as normas, leis e regulamentos preconizam; às diferenças resultantes da interpretação que os *stakeholders* fazem sobre aquilo que as normas, leis e regulamentos exigem que os auditores façam e comuniquem aos usuários; às diferenças que derivam da quantidade e tipo de informação que os *stakeholders* podem precisar ou desejar sobre o processo e resultados da auditoria, e o nível de informação que lhes é proporcionado pelos ROC, e por fim, às diferenças de expectativas que provêm de lacunas entre o desempenho real do auditor e aquilo que é exigido pelas normas, leis e regulamentos aplicáveis à profissão.

Num olhar sobre os conceitos de Ruhnke e Schmidt (2014) e Franzel (2016), e comparando com as percepções dos auditores e auditados deste estudo, percebem-se duas diferenças fundamentais:

- 1) Ruhnke e Schmidt (2014) e Franzel (2016) falam sempre da diferença de expectativas dos *stakeholders* face a "...", enquanto no grupo de auditores respondentes, 2 ROC e 2 não-ROC salientam que o *auditing expectation gap* implica uma diferença de percepções/expectativas entre os auditores e os *stakeholders* acerca de "...";
- 2) Auditores e auditados apresentam uma noção de *auditing expectation gap* muito restrita e dispersa quando comparada com os conceitos de Ruhnke e Schmidt (2014) e Franzel (2016).

Conclui-se, que auditores e auditados revelem ter um conhecimento básico sobre o conceito de *auditing expectation gap* e que não existem diferenças significativas entre os dois grupos, embora demonstrem não dominar todas as vertentes que podem originar as diferenças de expectativas. Por outro lado, a experiência profissional e a categoria profissional são fatores que parecem ter influência sobre a percepção dos auditores acerca do *auditing expectation gap*.

4.2.2. Será a quantidade e a qualidade de informação prestada pelas entidades auditadas um fator causador do *auditing expectation gap*?

Franzel (2016) refere que um dos fatores causadores do *auditing expectation gap* é a informação disponibilizada aos *stakeholders* pelas entidades auditadas face às necessidades e

expectativas de informação dos usuários da informação financeira. Para além de influenciar diretamente o *auditing expectation gap* através das necessidades dos *stakeholders*, a quantidade e/ou a qualidade da informação que é disponibilizada pelas empresas aos auditores influencia todo o processo de auditoria e a qualidade da auditoria, e, por essa via, o *auditing expectation gap* (Franzel, 2016). A segunda pergunta da parte II do questionário leva-nos a explorar as percepções de auditores e auditados sobre esta situação.

Nas respostas a esta questão, houve divergência de opiniões quer entre o grupo de auditores e auditados, quer intragrupo. Por outro lado, esta questão suscitou uma dupla interpretação por parte dos inquiridos. Parte dos respondentes compreendeu corretamente que a questão explora até que ponto a quantidade e qualidade da informação disponibilizada pelas empresas é um fator causador do *auditing expectation gap*. Contudo, uma parte dos inquiridos, percebeu que a questão aborda até que ponto a quantidade e qualidade da informação disponibilizada pelos auditores é um fator causador do *auditing expectation gap*.

Globalmente, esta última interpretação parece estar na origem das 7 respostas (5 auditores e 2 CC) que afirmam que a informação prestada pelas empresas não é um fator gerador de diferenças de expectativas de auditoria. É assim que, por exemplo, o ROC 4, o ROC 9 e o ROC 12 referem que o problema reside no facto do mercado e dos *stakeholders* não perceberem quais são as responsabilidades do ROC, o processo de auditoria e o grau de segurança que o auditor pode proporcionar sobre a qualidade da informação financeira. Ou ainda que o CC 5 mencione que “(...) a informação disponibilizada é especificamente definida pelo próprio auditor (...)”.

Por outro lado, 7 auditores (5 ROC e 2 não-ROC) e 4 CC, afirmaram que a quantidade e qualidade da informação prestada pelas empresas auditadas são um causador das diferenças de expectativas, havendo respostas bastante detalhadas:

“(...) na base da diferença de expectativas estão a fraude e omissões, que influenciam grandemente a informação preparada pela entidade auditada [ROC 1]”;

“A qualidade e quantidade de informação estão interligadas. Uma boa informação será aquela que tem qualidade, mas este adjetivo já arrasta consigo a quantidade de informação necessária, suficiente e útil ao seu utilizador, que tem de ter relevância. (...) por parte dos auditores (...) há que informar o mercado de que se o auditor estiver de facto perante um órgão de gestão desonesto pode não conseguir detetar, mesmo cumprindo todos os requisitos das normas, fraudes [ROC 6]”;

“Sim, se as informações forem ocultadas, manipuladas pelas entidades, se as demonstrações financeiras contiverem erros ou não revelarem com clareza a informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira [ROC 11]”;

“(…) muitas vezes as demonstrações financeiras apresentam omissões e erros que levam à pouca transparência do desenvolvimento da atividade dessas entidades que por sua vez leva aos utilizadores dessas demonstrações financeiras muitas vezes, a tomarem más decisões com base nessa informação com pouca/falta de qualidade [CC 4]”.

Estas respostas associam a qualidade e quantidade da informação financeira providenciada pelas empresas com o *auditing expectation gap*, e aliam a baixa qualidade da informação financeira produzida pela entidade auditada a problemas que passam para o processo de auditoria e que podem afetar a qualidade do trabalho desenvolvido pelos auditores, tal como enunciado por Franzel (2016). Segundo Ruhnke e Schmidt (2014), a literatura internacional identifica a fiabilidade, utilidade e formato das demonstrações financeiras como um dos fatores causadores do *auditing expectation gap*.

4.2.3. Qual o objetivo de uma auditoria de demonstrações financeiras?

Tendo em conta o modelo de Franzel (2016), a terceira questão da parte II do questionário foi colocada com o objetivo de explorar o *Normative Gap* em relação ao objetivo de uma auditoria, isto é, avaliar se existe um *gap* entre aquilo que os auditores e auditados percecionam ser o objetivo de uma auditoria e aquilo que as ISA preconizam sobre isso.

O parágrafo 3 da ISA 200 afirma que a finalidade de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras, e o parágrafo 11 da norma descreve que os objetivos gerais do auditor são: 1) obter garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras, como um todo, estão livres de distorções e omissões materiais, devido a fraude ou erro, habilitando assim o auditor a expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras foram preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável; 2) relatar sobre as demonstrações financeiras, e comunicar conforme exigido pelas ISA, de acordo com as conclusões a que chegar.

Na generalidade, a análise às respostas dos grupos de respondentes permite-nos concluir que os auditores têm uma noção mais clara e real acerca dos objetivos da auditoria financeira, quando comparados com o grupo dos contabilistas.

Contudo, dos 13 auditores, apenas 4 descrevem o objetivo da auditoria, tocando nos aspetos fundamentais que a ISA 200 preconiza, nomeadamente, “obter garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras, como um todo, estão livres de distorções e omissões materiais, devido a fraude ou erro” e, simultaneamente, “expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras foram preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável”. Outros auditores apresentam uma visão um pouco incompleta acerca do objetivo da auditoria expresso na ISA 200 (3 ROC e 1 não-ROC). Salientar que 4 auditores apresentam uma imagem muito incompleta sobre o objetivo da auditoria tal como descrito na ISA 200, em particular:

“Dar uma opinião sobre a situação económica financeira e patrimonial [ROC3]”;

“Emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras [ROC4]”;

“Obter segurança razoável sobre a informação prestada nas demonstrações financeiras [ROC5]”;

“Garantir que as demonstrações financeiras transmitem uma imagem completa e apropriada da situação económica atual da empresa auditada [não-ROC10]”.

Globalmente, os CC percebem que o principal objetivo de uma auditoria passa, essencialmente, pela verificação, por parte do auditor, de que as demonstrações financeiras apresentam uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira da sociedade, tendo por base os normativos em vigor. Contudo, realça-se o facto de nenhum CC se referir diretamente à questão do objetivo da auditoria englobar a “expressão de uma opinião sobre as demonstrações financeiras” por parte do auditor, e o recurso ao uso de expressões tais como:

“(…) examinar as demonstrações financeiras com o objetivo de conferir (...) [CC 1]”;

“(…) dar a conhecer se as demonstrações financeiras dão/ou não uma imagem verdadeira e apropriada (...) [CC 2]”;

“(…) verificação da autenticidade (...) [CC 3]”;

“(…) aferir a fiabilidade (...) [CC 6].

A análise das respostas de auditores e auditados permite-nos identificar um certo *gap* normativo no que respeita ao objetivo da auditoria, isto é, uma parte significativa dos auditores e a generalidade dos CC, mesmo sendo indivíduos com formação e conhecimentos básicos nas áreas da contabilidade e auditoria, denotam algum desconhecimento do real objetivo da auditoria tal como descrito na ISA 200. Esta evidência é consistente com os resultados de Lin e Chen (2004), que no contexto da China, concluíram, que os diversos grupos profissionais inquiridos

(investidores, financiadores, contabilistas, gerentes, analistas financeiros, contabilistas e professores de auditoria), não têm real consciência das responsabilidades e objetivos de uma auditoria às contas. Também Füredi-Fülöp (2015) na Hungria, relatam expectativas desproporcionais em relação às funções do auditor financeiro, por parte dos utilizadores da informação financeira.

4.2.4. Quais são as responsabilidades gerais do ROC no âmbito de uma auditoria de demonstrações financeiras?

Tal como na questão anterior, a quarta pergunta da parte II do questionário tem por objetivo de explorar o *Normative Gap* mas desta vez às responsabilidades gerais do auditor, ou seja, avaliar em que medida um *gap* entre aquilo que os auditores e auditados percecionam ser as responsabilidades dos auditores e aquilo que as ISA estabelecem acerca desse aspeto.

A ISA 200, parágrafo 5 define que, de modo geral, é responsabilidade do ROC obter garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras, como um todo, se encontram isentas de distorções materiais, devido a fraude ou erro. Acrescenta que a garantia razoável de fiabilidade é um nível elevado de garantia, que é conseguido quando o auditor tiver obtido prova de auditoria adequada e suficiente que permita baixar o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo, esclarecendo, porém, que a garantia razoável de fiabilidade, não é um nível de segurança absoluta, uma vez que existem limitações intrínsecas a uma auditoria, que provêm da natureza do relato financeiro, da natureza dos procedimentos de auditoria, e da necessidade de a auditoria ser conduzida num período razoável de tempo e a um custo razoável (parágrafo A45). Também é referido na ISA 200 (parágrafo 7) que, durante o processo de auditoria (nas atividades de planeamento e definição de risco e materialidade; na definição da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria; na obtenção de prova apropriada e suficiente, e na formação da opinião de auditoria), o auditor deve cumprir os requisitos éticos relevantes, nomeadamente exercer a auditoria de forma independente, com ceticismo e exercer julgamento profissional.

Analisando as respostas dos auditores, verifica-se que a generalidade refere que nas responsabilidades gerais do auditor cabe a função de garantir que as demonstrações financeiras, como um todo, estão isentas de distorções materiais, quer causadas por fraude ou erro. Contudo, apenas 4 auditores (1 ROC e 3 não-ROC) referem que a garantia proporcionada pelo auditor sobre a isenção de distorções materiais, causadas por fraude ou erro nas demonstrações financeiras é

apenas uma garantia razoável, e desses apenas dois se referem às limitações inerentes a uma auditoria. Por outro lado, 2 ROC afirmam apenas que as responsabilidades gerais do auditor consistem em:

“Executar a auditoria em consonância com as normas aplicáveis (ISA) e de acordo com as orientações dos órgãos de supervisão da atividade (...)” [ROC 1]”;

“Realizar trabalho que proporcione uma base adequada para a emissão da opinião (...)” [ROC 9 e ROC 12]”.

Apenas 2 auditores (ROC 6 e não-ROC 8) aprofundaram e identificaram as responsabilidades gerais do auditor, em conformidade com o descrito na ISA 200.

Quanto aos contabilistas certificados, constata-se alguma divergência entre as percepções acerca das responsabilidades gerais dos auditores. Para a generalidade dos CC essas responsabilidades consistem em certificar/validar as demonstrações financeiras, e expressar a sua opinião no relatório de auditoria. Apenas 2 contabilistas identificaram, com algum detalhe algumas responsabilidades dos auditores tal como descritas na ISA 200:

“(...) cumprir os requisitos éticos, mantendo o ceticismo profissional (...) [CC 5]”;

“Identificar, avaliar e relatar os riscos de distorções materiais das DFs (...) [CC 6]”.

Verifica-se a existência de um *gap* normativo relativamente às responsabilidades gerais dos auditores nos dois grupos de inquiridos, isto é, a percepção de auditores e contabilistas sobre as responsabilidades gerais dos auditores é significativamente mais reduzida em termos de abrangência e detalhe, do que as responsabilidades descritas na ISA 200. Este *gap* é mais acentuado no caso dos contabilistas. Contudo, dos 13 auditores apenas 2 revelam conhecer em profundidade as responsabilidades gerais do auditor expressas pela ISA 200. A evidência recolhida é consistente com os resultados dos estudos de Ruhnke e Schmidt (2014) e Füredi-Fülöp (2015).

4.2.5. Como interpreta cada uma das seguintes expressões, relativas ao objetivo e âmbito da auditoria financeira, e responsabilidades do ROC, retiradas das normas de auditoria?

A quinta explora a interpretação que auditores e auditados fazem da informação plasmada nas ISA, acerca do objetivo e âmbito da auditoria financeira, das responsabilidades gerais e específicas do ROC, e dos objetivos do ROC no relatório de auditoria (subdividindo-se em 6 tópicos). Isto é, avalia a existência (ou não) de um *Interpretative Gap*, ou lacunas de interpretação das ISA (Franzel, 2016).

A) Os parágrafo 3 e 11 da ISA 200 referem que “a finalidade de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras, sendo os seus objetivos gerais, obter garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras, como um todo, estão livres de distorções e omissões materiais, devido a fraude ou erro, habilitando assim o auditor a expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras foram preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável”.

A maioria dos auditores (8) interpreta de forma correta a expressão retirada dos parágrafos 3 e 11 da ISA 200 ao realçarem que o trabalho de auditoria apenas permite oferecer uma garantia razoável aos *stakeholders* sobre se as demonstrações financeiras estão livres de distorções e omissões materiais, devido a fraude ou erro, realçando algumas limitações inerentes ao processo de auditoria e a dificuldade acrescida na deteção da fraude. Contudo, 4 ROC apenas referem que estão de acordo com a expressão, e um auditor afirma que,

“O trabalho de auditoria permite aos investidores perceberem se é viável ou não investir num determinado tipo de negócio numa determinada altura do tempo. Dá mais confiança a este tipo de pessoas saberem que uma empresa foi auditada, uma vez que o trabalho das SROC vai de encontro ao descrito no parágrafo [não- ROC 10]”.

Quanto aos contabilistas, na sua interpretação da expressão enunciada na ISA 200, apenas 2 (CC 1 e CC 5) se referem ao facto de auditoria apenas poder proporcionar uma segurança razoável aos *stakeholders* sobre se a informação financeira auditada está livre de distorções e omissões materiais, devido a fraude ou erro. Três salientam apenas que a auditoria tem por finalidade,

“(...) aumentar a credibilidade da informação financeira (...) [CC 3]”; “(...) garantir a qualidade e fidedignidade das demonstrações financeira [CC 4]”, e “(...) expressar de forma objetiva a sua opinião/avaliação sobre as demonstrações financeiras (...) [CC 6]”.

Um dos CC interpretou de forma incorreta a informação constante da ISA 200, referindo que,

“(...) para que a leitura, interpretação e a comparação da informação financeira sejam possíveis, e sejam feitas de forma fiável, têm de ter sido preparadas de acordo com os referenciais que lhes são aplicáveis [CC 2]”.

A análise às respostas permite verificar uma correta interpretação da finalidade e objetivos gerais da auditoria expressos na ISA 200, por parte da maioria dos auditores. Contudo, ao nível dos contabilistas, as respostas sugerem a existência de um *gap* de interpretação sobre a

informação expressa pela ISA 200 acerca da finalidade e objetivos gerais da auditoria. A maioria dos contabilistas faz uma interpretação bastante superficial, e sobretudo que não atende ao facto realçado pela ISA 200 de que a auditoria apenas pode proporcionar uma garantia razoável de fiabilidade sobre a informação financeira. A evidência recolhida é consistente com os resultados de Füredi-Fülöp (2015) na Hungria, que também encontram evidência de má interpretação acerca das funções do auditor financeiro, por parte dos utilizadores da informação financeira.

B) Em termos de responsabilidades gerais durante o processo de auditoria, a ISA 200 (parágrafo 7 e A23) explica que o ROC deve cumprir os requisitos éticos relevantes, incluindo os relacionados com a independência e que deve exercer o julgamento profissional (usar o seu conhecimento, as suas competências e a sua experiência) e manter o ceticismo profissional (mantendo uma mente aberta e uma atitude interrogativa e crítica) ao longo do planeamento e desempenho da auditoria, no que respeita: a decisões envolvendo a materialidade e risco de auditoria; a decisões sobre a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria; à obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente; à avaliação dos julgamentos efetuados pela gerência na aplicação pela entidade do referencial de relato financeiro aplicável; à formação de uma opinião sobre as demonstrações financeiras.

Na generalidade, auditores e contabilistas demonstram interpretar de forma correta as responsabilidades gerais do auditor descritas na ISA 200 (parágrafo 7 e A23). A maioria refere-se expressamente à grande relevância que assume a manutenção da independência, o exercício do julgamento profissional e do ceticismo profissional por parte do auditor, durante todo o processo de auditoria.

Contudo, tendo em conta a interpretação feita pelo ROC 7 e pelo CC2,

“(…) não pode recorrer apenas a amostragem estatística e deve recorrer ao seu bom senso, sendo honesto [ROC 7]”;

“Quanto à independência, sem dúvida que deve ser o pilar da auditoria, afinal não é por acaso que o ROC tem o estatuto de utilidade pública, mas deixo uma questão: será esta possível quando é o auditado que paga a conta? [CC 2]”,

parece haver ainda algum grau de interpretação diversa e menos assertiva sobre as responsabilidades gerais do auditor descritas na ISA 200 por parte de alguns auditores e CC. Esta evidência é consistente com os resultados de Ruhnke e Schmidt (2014) na Alemanha, e Füredi-

Fülöp (2015) na Hungria, que concluíram que os auditores e *stakeholders* não estão totalmente conscientes sobre as responsabilidades do auditor tal como definidas pelas normas profissionais.

C) Responsabilidades relativas à deteção de fraude: a ISA 240 (parágrafos 3, 4, 5 e 6) esclarece que a responsabilidade primária pela prevenção e deteção da fraude cabe aos encarregados da governação da entidade. E refere, e que embora a auditoria seja planeada e executada de acordo com as ISA, dadas as limitações inerentes a uma auditoria, existe um risco inevitável de que algumas distorções materiais nas demonstrações financeiras possam não ser detetadas, sendo esse risco mais elevado em caso de fraude do que erro.

Em relação à perceção dos auditores, na generalidade, denota-se uma correta interpretação da informação expressa na ISA 240 (parágrafos 3, 4, 5 e 6) no que respeita às responsabilidades dos auditores em relação à fraude. Destacam as limitações intrínsecas ao processo de auditoria, que o fim último desta atividade não é deteção da fraude, e que a responsabilidade primária pela prevenção e deteção da fraude cabe aos encarregados da governação da entidade auditada.

No que respeita ao grupo de contabilistas (CC 3 não respondeu), as respostas revelam diferenças na interpretação da informação constante da ISA 240. Apesar de 4 CC reconhecem que o risco de o auditor não detetar uma distorção material devido a fraude é maior do que para distorções devidas a erro, e dos CC 5 e CC 6 descreverem que a responsabilidade primária pela prevenção e deteção de fraude caber aos órgãos de governação da entidade auditada, há também algumas interpretações contraditórias, tais como:

“A norma, no fim de contas, transfere para a gerência/administração toda a responsabilidade daquilo que o revisor não detetou, sob a alegação da possibilidade de não terem sido facultadas todas as informações relevantes para a realização da auditoria [CC 2]”;

“O auditor deverá ser minucioso na sua revisão e expor todo o tipo de aspetos que indicie fraude ou erro no seu relatório ou certificação legal de contas, caso contrário, acaba por compactuar com o erro ou fraude e poderá ser solidariamente responsável por tais atos [CC 4]”;

“Apesar da responsabilidade de prevenção e deteção de fraude ser primeiramente dos órgãos da entidade auditada (...) A auditoria confirma a realidade da entidade nas demonstrações financeiras, pelo que deve o auditor responsabilizar-se subsidiariamente pelas certificações que emite [CC 6]”.

Conclui-se pela existência de um *gap* interpretativo no que respeita às responsabilidades dos auditores em relação à fraude expressas na ISA 240, mas apenas no grupo dos contabilistas. Vários os estudos reportam evidência de que as responsabilidades do auditor em detetar e comunicar fraude e atos ilegais são uma das causas do *auditing expectation gap* entre diversos grupos de utilizadores das demonstrações financeiras (Lin & Chen, 2004; Dixon et al., 2006; Almeida, 2012).

D) Responsabilidades na apreciação do Pressuposto da Continuidade: a ISA 570 (parágrafos 6 e 7) refere que a responsabilidade do auditor é obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca da adequação do uso pela gerência do pressuposto da continuidade na preparação e apresentação das demonstrações financeiras e concluir se existe uma incerteza material acerca da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Acrescenta que a ausência de qualquer referência quanto à incerteza de continuidade no relatório de auditoria não pode ser vista como garantia da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade.

Das respostas dos auditores conclui-se que 7 dos 13 respondentes, interpretam corretamente as responsabilidades do auditor na apreciação do pressuposto da continuidade descritas na ISA 570, ao realçarem que elas consistem em avaliar a adequação do uso pela gerência da entidade auditada do pressuposto da continuidade, e se concluir pela existência de alguma incerteza material acerca da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade, relatar no seu relatório de auditoria. Contudo, para 6 auditores (4 ROC e 2 não-ROC) parece não estar claro que a responsabilidade primária pela avaliação da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade cabe ao órgão de gestão dessa entidade. Tal situação revela-se nas seguintes afirmações:

“É um tema muito delicado para os auditores que, em primeiro lugar, devem cumprir a sua responsabilidade e alertar os utentes das DFs para riscos à continuidade, mas, por outro lado, devem ser prudentes e razoáveis para que não sejam eles próprios (com a sua opinião) a causar problemas de continuidade aos seus clientes [ROC 5]”;

“Mesmo quando uma empresa não corre o risco de não ter continuidade no próximo ano, é dever do auditor ressaltar que a empresa auditada cumpre com o pressuposto da continuidade por pelo menos mais um ano [não-ROC 10].”

Em relação aos contabilistas, 2 não responderam, e segundo a interpretação dos restantes, está no âmbito das responsabilidades do auditor emitir sempre um parecer sobre a

capacidade da entidade para prosseguir em continuidade, sendo que o CC 6 refere que “[A] auditoria não pode garantir em pleno a continuidade.”

A evidência recolhida indicia a presença de um *gap* de interpretação acerca das responsabilidades do auditor pela apreciação do pressuposto da continuidade descritas na ISA 570, no grupo de contabilistas, e numa parte significativa dos auditores, ao desonerarem o órgão de gestão da entidade auditada da responsabilidade primária pela avaliação da capacidade da mesma para prosseguir em continuidade. A literatura internacional identifica as questões relacionadas com o princípio da continuidade como um dos fatores causadores do *auditing expectation gap* (Ruhnke & Schmidt, 2014).

E) Responsabilidades na apreciação de Acontecimentos Subsequentes: a ISA 560 (parágrafo 6) afirma que o ROC deve executar procedimentos de auditoria concebidos para obter prova de auditoria adequada e suficiente de que foram identificados todos os acontecimentos ocorridos entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor que exijam ajustamento ou divulgação nas demonstrações financeiras.

Em relação aos auditores, todos interpretam de forma correta as responsabilidades do ROC na apreciação dos acontecimentos subsequentes plasmadas na ISA 560. No grupo de contabilistas, dois não responderam; o CC 1 fala em processo de amostragem (...) sem referir os acontecimentos subsequentes. Os restantes 3 compreendem que a responsabilidade do auditor consiste em executar procedimentos de auditoria concebidos para obter prova de auditoria adequada e suficiente de que foram identificados todos os acontecimentos ocorridos entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor, embora imputem ao ROC a responsabilidade maior na deteção e divulgação desses acontecimentos, quando, na realidade, tal como refere o ROC 2 “(...) importa recordar que a primeira obrigação é da gestão, que tem a responsabilidade pela divulgação dos acontecimentos subsequentes. A imputação de uma responsabilidade “primária” pela deteção e divulgação dos acontecimentos subsequentes por parte dos CC ao auditor, é visível nas seguintes afirmações:

“Estes factos têm de obrigatoriamente estar relatados, e é obrigação do ROC garantir que tal acontece [CC 2]”;

“(...) o ROC deve ter que provar que efetuou os procedimentos de análise suficiente para comprovar que não há acontecimentos subsequentes (...) [CC 5]”.

Conclui-se pela existência de um *gap* de interpretação em relação à responsabilidade do ROC na apreciação dos acontecimentos subsequentes descritas na ISA 560, mas apenas no grupo dos contabilistas.

F) Em relação ao relatório de auditoria, a ISA 700 (parágrafos 6 e 10), refere que os objetivos do ROC são formar e expressar uma opinião clara sobre as demonstrações financeiras baseada numa avaliação das conclusões extraídas da prova de auditoria obtida.

Na globalidade, o entendimento da informação contida na ISA 700 pelos dois grupos de inquiridos foi idêntico, e não se vislumbra a existência de um *gap* de interpretação em relação aos objetivos do ROC no que respeita ao relatório de auditoria, em particular, em formar e expressar uma opinião clara sobre as demonstrações financeiras baseada numa avaliação das conclusões extraídas da prova de auditoria obtida, tal como expresso na ISA 700. Realça-se a afirmação do ROC 6 de que a opinião do auditor, “(...) por vezes quando existem reservas, pela linguagem utilizada (...) a mesma podia ser mais clara, de forma a ser entendida por qualquer pessoa”.

4.2.6. A informação prestada pelos ROC no relatório de auditoria é suficiente e de qualidade?

Esta questão tem como objetivo avaliar se existem lacunas de informação, ou *information gaps* (Franzel, 2016), explorando se a informação veiculada através do relatório de auditoria é satisfatória, em termos de qualidade e quantidade, quer sob o ponto de vista de auditores e auditados. Franzel (2016) salienta que os *stakeholders* podem precisar/querer mais informações sobre a auditoria e os resultados da auditoria, a natureza e extensão dos procedimentos de auditoria realizados e a qualidade da auditoria.

A maioria dos auditores (10) afirmam que a informação dos relatórios de auditoria é suficiente e de qualidade, sendo cumpridos os requisitos das ISA, e outra legislação aplicável, e para alguns auditores, o novo modelo do relatório de auditoria aplicável desde 01.01.2016, trouxe uma evolução na qualidade do relato de auditoria. Contudo, dois ROC chamam a atenção para as dificuldades que a linguagem usada nos relatórios de auditoria pode causar para alguns *stakeholders*, ao referirem que:

“Os relatórios podem ter aspetos mais técnicos que o público em geral não discerne ou não faz uma leitura adequada. (...) os relatórios de auditoria são peças técnicas para leitura de técnicos [ROC 1]”;

“Embora tenha melhorado a partir de 2016, ainda estamos perante uma linguagem muito estereotipada e hermética (...) [ROC 2]”.

Quanto aos auditados, na opinião de 3 respondentes, em geral, a informação prestada nos relatórios de auditoria é suficiente e de qualidade. Contudo, um não respondeu, e para o CC 1 e o CC5 a informação veiculada pelos relatórios de auditoria para ser suficiente e de qualidade tem de ser acompanhada das demonstrações financeiras e outra informação. O CC 1 afirma que “(...) o público em geral deve sempre tentar obter mais informações e informações de fontes diferentes (...)”.

Embora sem uma significância profunda, conclui-se que o nível da qualidade e quantidade de informação veiculada pelos relatórios de auditoria, é um fator causador de *auditing expectation gap*, que agravada com a tecnicidade da linguagem usada nesses relatórios.

4.2.7. Tendo em conta o objetivo, o âmbito de uma auditoria e as responsabilidades dos ROC exigidas pelas ISA, qual a sua perceção sobre o real desempenho dos ROC em Portugal?

A sétima questão pretende avaliar qual a perceção de auditores e auditados no que diz respeito ao real desempenho do auditor e aquilo que é exigido pelas normas, leis e regulamentos aplicáveis à profissão.

Não houve uma divergência significativa entre as opiniões dos ROC e dos contabilistas certificados. A maioria dos auditores (11) e dos contabilistas (3, sendo que o CC 5 não respondeu) consideram que o real desempenho dos ROC em Portugal tem sido positivo. Contudo, o ROC 2 refere constrangimentos à independência dos auditores sobretudo nas SROC de grande dimensão afirmando que “(...) verificam-se alguns condicionalismos sobretudo em termos de independência e da realização de trabalhos distintos de auditoria que condicionam a independência desses auditores”. Na opinião do ROC 12 “existe uma variabilidade significativa no nível do trabalho realizado, quando avaliado face as ISA”, o ROC 7 “não tem opinião formada, pois considera que o mercado não é eficiente”. Estas situações são corroboradas por dois contabilistas:

“(...) depende de caso para caso. Há os casos em que a RLC é uma mera formalidade e obrigatoriedade (...) Verdade é que a história nos tem mostrado que valores mais altos se levantam, e mesmo com RLC, muitas demonstrações financeiras se têm revelado pouco transparentes (...) [CC 2]”;

“(…) o real desempenho do ROC em Portugal está um pouco condicionado pela legislação, pois a obrigação de ter contas certificadas (...) o que leva a que os ROC's tenham mais dificuldade em manter a sua imparcialidade nos relatórios de auditoria [CC 5]”.

Tal como na questão anterior, embora sem uma significância profunda, conclui-se que a qualidade real percebida do desempenho dos ROC é um fator causador de *auditing expectation gap*, identificado por auditores e auditados, sendo realçados os constrangimentos à independência dos auditores como um fator que prejudica o real desempenho dos auditores. São vários os estudos que identificam o desempenho dos auditores como uma das causas do *auditing expectation gap* (Almeida, 2012; Ruhnke & Schmidt, 2014; Füredi-Fülöp, 2015).

4.2.8. Quais os fatores que na sua opinião podem minimizar o *auditing expectation gap*?

A última pergunta da parte II do questionário tem por objetivo explorar as perceções de auditores e auditados acerca dos fatores que podem minimizar o *auditing expectation gap*.

Sumarizam-se de seguida, os fatores elencados por auditores e contabilistas que podem dirimir o *auditing expectation gap*:

- Melhoria do relato de auditoria, simplificando o teor e a linguagem usada, e aproximando o conteúdo ao conhecimento comum e menos técnico (ROC 1; ROC 6; não-ROC 8; ROC 9; não-ROC 10; ROC 12; ROC 13; CC 5). De forma consistente, vários estudos referem que amplificação da informação no relatório de auditoria é um dos fatores que contribui para a minimização do *auditing expectation gap* (Best et al., 2001; Sidani, 2007; Shikdar et al., 2018).
- Maior responsabilização da gestão das empresas e um maior profissionalismo por parte dos órgãos de fiscalização (ROC 2).
- Um bom planeamento e trabalho de auditoria (ROC 3).
- Elaboração de carta de compromisso antes do início dos trabalhos de auditoria, onde são explicados os principais aspetos dos trabalhos de auditoria e as responsabilidades do ROC (ROC 4; não-ROC 8).
- Diminuição de ROC individuais e expansão de empresas de auditoria de maior dimensão (ROC 5).
- Desenvolvimento de políticas educativas que se traduzam em maior nível de literacia contabilístico-financeira e consciencialização acerca do objetivo,

responsabilidades e limitações da auditoria (não-ROC 8; ROC 9; não-ROC 11; CC 3; CC 5). A este respeito, Mock et al. (2013) questionam sobre a real capacidade/conhecimento dos *stakeholders* para analisar e compreender a informação proporcionada pela entidade auditada e pelos auditores, e são vários os estudos que proporcionam evidência de que a educação nas áreas da auditoria e contábilístico-financeira é um dos fatores que minimiza o *auditing expectation gap* (por exemplo, Siddiqui et al., 2009; Bui & Porter, 2010; Dana, 2011; Ihendinihu & Robert, 2014; Enes et al., 2016; Gbadago, 2015; Shikdar et al., 2018; Weal & Saleh, 2018).

- Supervisão mais eficiente dos auditores e comunicação dos resultados dessa supervisão ao público em geral (ROC 9; ROC 12). São vários os estudos que sugerem efetivamente que melhorar/estabelecer organismos independentes e mecanismos de supervisão da profissão é um fator que reduz o *auditing expectation gap* (Lee & Ali, 2008; Porter et al., 2012; Shbeilat et al., 2017; Shikdar et al., 2018).
- Maior auscultação dos *stakeholders* em certas matérias por parte dos auditores (ROC 12).
- Evolução tecnológica nos métodos utilizados pela auditoria (CC 1).
- Normas de contabilidade mais objetivas (CC 2).
- Manutenção permanente pelo ROC de zelo, competência e independência profissional (CC 4).

5. Conclusão

Ao longo das últimas décadas a literatura internacional tem explorado as causas e as possíveis soluções para o *auditing expectation gap*, usando vários modelos teóricos para explicar esse fenómeno (Porter, 1993; Mock et al., 2013; Ruhnke & Schmidt, 2014, entre outros). Contudo, este tema encontra-se longe de estar resolvido.

Esta dissertação visa explorar as perceções de auditores e auditados sobre o conceito, as causas e os fatores que podem minimizar o *auditing expectation gap* em Portugal. Usa o modelo teórico de Franzel (2016) para explicar a diferença de expectativas, e o conceito de *epistemic community* (Gonthier-Besacier et al., 2016).

O modelo de Franzel (2016) distingue dois fatores maiores que contribuem para o *auditing expectation gap*: 1) a diferença entre a informação que os *stakeholders* querem ou precisam e a informação que deve ou é divulgada pelas entidades auditadas; e os *gaps* relacionadas com o processo e resultados de auditoria (o *normative gap*, o *interpretative gap*, o *information gap* e o *performance gap*).

Os resultados sugerem que auditores e auditados apresentam uma noção de *auditing expectation gap* muito restrita e dispersa quando comparada com os conceitos apresentados na literatura. Comparando as perceções dos auditores e auditados com o conceito de *auditing expectation gap* apresentado por Ruhnke e Schmidt (2014) e Franzel (2016), percebe-se uma diferença fundamental: os autores referidos falam sempre da diferença de expectativas dos *stakeholders* face a "...", enquanto alguns auditores respondentes salientam que o *auditing expectation gap* implica uma diferença de expectativas entre os auditores e os *stakeholders* acerca de "...".

O modelo Franzel (2016) propõe a qualidade e quantidade da informação financeira produzida pelas empresas como um fator causador do *auditing expectation gap*. As perceções de auditores e auditados corroboram essa situação e aliam a baixa qualidade da informação financeira produzida pela entidade auditada a problemas que passam para o processo de auditoria e que podem afetar a qualidade da auditoria.

Uma parte significativa de auditores e auditados denotam algum desconhecimento do real objetivo da auditoria, tal como descrito na ISA 200. Por outro lado, a perceção dos dois grupos acerca das responsabilidades gerais do auditor é significativamente mais reduzida em termos de

abrangência e detalhe, do que as responsabilidades descritas na ISA 200, sendo este *gap* mais acentuado nos contabilistas. A evidência recolhida confirma a existência de um *normative gap* no que respeita ao objetivo da auditoria e às responsabilidades gerais dos auditores, corroborando o modelo de Franzel (2016).

A evidência recolhida revela ainda a existência de um *interpretative gap*, isto é, lacunas de interpretação no que respeita à informação expressa pela ISA 200 acerca da finalidade e objetivos gerais da auditoria (nomeadamente no grupo de contabilistas), e acerca das responsabilidades gerais do auditor, por parte de alguns auditores e CC. Conclui-se também pela existência de um *gap* interpretativo no que respeita às responsabilidades dos auditores em relação à fraude e à apreciação dos acontecimentos subsequentes (expressas na ISA 240 e ISA 560, respetivamente), mas apenas no grupo dos contabilistas. A evidência recolhida indicia ainda a presença de um *gap* de interpretação acerca das responsabilidades do auditor pela apreciação do pressuposto da continuidade descritas na ISA 570, entre auditores e contabilistas. Globalmente, os resultados sugerem que o *interpretative gap* é um dos fatores que originam o *auditing expectation gap*, corroborando o modelo de Franzel (2016).

Por outro lado, conclui-se que para uma minoria dos auditores e auditados, o nível da qualidade e quantidade de informação veiculada pelos relatórios de auditoria (agravada com a tecnicidade da linguagem usada nesses relatórios), bem como a qualidade real percebida do desempenho dos ROC é um fator causador de *auditing expectation gap*.

Por fim, os principais fatores que podem minimizar o *auditing expectation gap*, elencados por auditores e contabilistas são: 1) a melhoria do relato de auditoria, simplificando o teor e a linguagem usada, e aproximando o conteúdo ao conhecimento comum e menos técnico; 2) o desenvolvimento de políticas educativas que se traduzam em maior nível de literacia contabilístico-financeira e consciencialização acerca do objetivo, responsabilidades e limitações da auditoria; 3) a supervisão mais eficiente dos auditores e comunicação dos resultados da supervisão ao público em geral.

A principal limitação deste estudo está relacionada com a amostra usada, que é de conveniência e de pequena dimensão, o que nos impede de fazer a generalização dos resultados. Assim, como pista para investigação futura, realçamos a possibilidade do alargamento deste estudo a uma amostra que seja representativa dos auditores e contabilistas a operar em Portugal.

6. Referências

- Akinbuli, S. F. (2010). The effect of audit expectation gap on the work of auditors, the profession and users of financial information. *The Nigerian Accountants*, 43(4), 37-40.
- Ali, A. M., Heang, L. T., Mohamad, R., & Ojo, M. (2008). Internship and Audit Expectation Gap Among Undergraduate Students in Universiti Utara Malaysia. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 6(1), 55-74.
- Almeida, B. J. (2004). Auditoria e Sociedade: O Diálogo Necessário. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, 34, pp. 80-96.
- Almeida, B. J. (2012). The portuguese expectation gap: empirical evidence. *Business and Management review*, 2(10), pp. 28-46.
- Almeida, B. J. (2014). *Manual de Auditoria Financeira: Uma análise integrada baseada no risco*. Lisboa: Escolar Editora.
- Almeida, B. J., & Colomina, C. I. (2008). Evidencia de las diferencias de expectativas en auditoria en mercados bursatiles de reducida dimension: el caso Portugues. *Revista Contabilidade & Financas*, 19(47), pp. 102-111.
- Almeida, J. M. (2002). A auditoria legal na União Europeia: enquadramento, debate actual e perspectivas futuras. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, 28, pp. 29-38.
- Barker, P. (2006). Big Ticket Auditing: A Review of the Structures of the Europea Court of Auditors. *The Irish Accounting Review*, 13(2), 1–20.
- Best, P. J., Buckby, S., & Tan, C. (2001). Evidence of the audit expectation gap in Singapore. *Managerial Auditing Journal*, 16(3), 134-144.
- Boyle, D., & Canning, M. (2005). The impact of Audit Education on Perceptions of Deficient Auditor Performance. *The Irish Accounting Review*, 12(1), 15-37.
- Bui, B., & Porter, B. (2010). The Expectation Gap - Performance Gap in Accounting Education: An Exploratory Study. *Accounting Education: an international journal*, 19(1), 23-50.
- Chong, K.-M., & Pflugrath, G. (2008). Do Different Audit Report Formats Affect Shareholders' and Auditors' Perceptions? *International Journal of Auditing*, 221-241.

- Chowdhury , R., & Innes, J. (1998). A Qualitative Analysis of the Audit Expectation Gap in the Public Sector of Bangladesh. *International Journal of Auditing*, 2, 247-261.
- Comissão Europeia. (1978). Diretiva 78/660/CEE Quarta Diretiva do Conselho, de 25 de julho de 1978. *relativa às contas anuais, de certas formas de sociedades.*
- Comissão Europeia. (1982). Diretiva 84/253/CEE Oitava Diretiva do Conselho, de 10 de Abril de 1982. *relativa à aprovação das pessoas encarregadas da fiscalização legal dos documentos contabilísticos.*
- Comissão Europeia. (1983). Diretiva 83/349/CEE Sétima Diretiva do Conselho, de 13 de Junho de 1983. *relativa às contas consolidadas.*
- Comissão Europeia. (2006). Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de Maio de 2006. *relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas.*
- Comissão Europeia. (2010). Livro Verde. *Política de auditoria: as lições da crise.* Bruxelas.
- Comissão Europeia. (2013). Diretiva 2013/34/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013. *relativa às demonstrações financeiras anuais, às demonstrações financeiras consolidadas e aos relatórios conexos de certas formas de empresas.*
- Comissão Europeia. (2014). Diretiva 2014/56/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014. *que altera a Diretiva 2006/43/CE relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas.*
- Comissão Europeia. (2014). Diretiva 2014/95/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 22 de Outubro de 2014. *que altera a Diretiva 2013/34/UE no que se refere à divulgação de informações não financeiras e de informações sobre a diversidade por parte de certas grandes empresas e grupos.*
- Cosserat, G. W. (2005). *Modern Auditing (2nd Ed.)*. West Sussex: John Wiley & Sons, Ltd.
- Costa, C. B. (2017). *Auditoria Financeira: Teoria & Prática* (11ª ed.). Lisboa: Rei dos Livros.
- Dana, G. (2011). Audit Expectation Gap in the Public Sector in Romania. *European Intergration-New Challenges*, pp. 1352-1358.
- Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de janeiro. (1972). *Diário do Governo n.º 1/1972, Série I de 1972-01-03*, 2-18.

- Decreto-Lei n.º 224/2008, de 20 de Novembro. (2008). *Diário da República*, 1.ª Série - N.º 226, 8135-8177.
- Decreto-Lei n.º 225/2008, de 29 de Novembro. (2008). *Diário da República n.º 226/2008, Série I de 2008-11-20*, 8177 - 8185.
- Decreto-Lei n.º 422-A/93, de 30 de Dezembro. (1993). *Diário da República n.º 303/1993, 2º Suplemento, Série I-A de 1993-12-30*, 7240-(6) a 7240-(33).
- Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de Novembro. (1999). *Diário da República n.º 267/1999, Série I-A de 1999-11-16*, 8057 - 8085.
- Decreto-Lei n.º 49381, de 15 de Novembro. (1969). *Diário do Governo n.º 268/1969, Série I de 1969-11-15*, 1607-1613.
- Decreto-Lei n.º 519-L2/79, de 29 de Dezembro. (1979). *Diário da República n.º 299/1979, 12º Suplemento, Série I de 1979-12-29*, 3446-(232) a 3446-(256).
- Dixon, R., Woodhead, A., & Sohlman, M. (2006). An investigation of the expectation gap in Egypt. *Managerial Auditing Journal*, 21(3), 293-302.
- Enes, E., de Almeida, B., da Silva, A., Carvalho, F., & Simões, J. (2016). Education as a contribution to reduce the audit expectation gap: The Portuguese case. *TÉKHNE - Review of Applied Management Studies*, 14(1), pp. 10-19.
- Epstein, M. J., & Geiger, M. A. (1994). Investor views of audit assurance: Recent evidence of the expectation gap. *Journal of Accounting*, 60-66.
- Florin, D., Florina, P. A., & Brad, L. (2013). Briefing in History of Audit and Financial Reporting. *"Ovidius" University Annals, Economic Sciences Series*, XIII(1), pp. 1204-1209.
- Franzel, J. M. (2016). *Audit Expectation Gap: A Framework for Regulatory Analysis*. Obtido em 28 de 10 de 2018, de <https://pcaobus.org/News/Speech/Pages/Franzel-speech-Institute-12-13-16.aspx>
- Füredi-Fülöp, J. (2015). An Empirical Study of Audit Expectation Gap in Hungary. *Theory, Methodology, Practice*, 11(1), pp. 37-46.

- Gbadago, F. Y. (2015). Audit expectation gap and MBA accounting students' knowledge on auditor(s)' responsibilities: Evidence from a public university in Kumasi Ashanti Region of Ghana. *Journal of Accounting and Taxation*, 7(4), 53-61.
- Gold, A., Gronewold, U., & Pott, C. (2012). The ISA 700 Auditor's Report and the Audit Expectation Gap - Do Explanations Matter? *International Journal of Auditing*, 16, 286-307.
- Gonthier-Besacier, N., Hottegindre, G., & Fine-Falcy, S. (2016). Audit Quality Perception: Beyond the 'Role-Perception Gap'. *International Journal of Auditing*, 20(2), 186-201.
- Gramling, A. A., Schatzberg, J. W., & Wallace, W. A. (1996). The Role of Undergraduate Auditing Coursework in Reducing the Expectations Gap. *Issues in Accounting Education*, 1, 131-161.
- Heliodoro, P. G. (2010). Expectation Gap em Auditoria. *Encuentro AECA "Innovación y responsabilidad: desafíos y soluciones"*. Coimbra.
- Humphrey, C., Moizer, P., & Turley, S. (1993). The Audit Expectations Gap in Britain: An Empirical Investigation. *Accounting and Business Research*, 23(91A), 395-411.
- Ihendinihu, J. U., & Robert, S. N. (2014). Role of Audit Education in Minimizing Audit Expectation Gap (AEG) in Nigeria. *International Journal of Business and Management*, 9(2), 203-211.
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2015). ISA 200, Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria. Em I. A. Board, *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados* (pp. 82-114). Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2015). ISA 240, As responsabilidades do Auditor relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações financeiras. Em I. A. Board, *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade* (pp. 176-223). Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2015). ISA 560, Acontecimentos Subsequentes. Em I. Board, *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados* (pp. 639-652). Ordem de Revisores Oficiais de Contas.

- International Auditing and Assurance Standards Board. (2015). ISA 570, Continuidade. Em I. A. Board, *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados* (pp. 653-683). Ordem de Revisores Oficiais de Contas.
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2015). ISA 700, Formar uma opinião e relatar sobre demonstrações financeiras. Em I. A. Board, *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados* (pp. 767-825). Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.
- Knechel, R. W. (2013). Audit Quality: Insights from the Academic Literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory, Supplement 1*, 385-421.
- Lee, T. H., & Ali, A. M. (2008). The Audit Expectation Gap: A review of the contributory Factors. *Journal of Modern Accounting and Auditing, 4*(8), 30-37.
- Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro. (2015). *Diário da República n.º 174/2015, Série I de 2015-09-07*, 7135 - 7177.
- Lei n.º 148/2015, de 9 de Setembro. (2015). *Diário da República n.º 176/2015, Série I de 2015-09-09*, 7501 - 7516.
- Liggio, C. (1975). The expectation gap: the accountant's legal Waterloo? *The CPA (pre-1986)*, 45(000007), pp. 23-29.
- Lin, Z. J., & Chen, F. (2004). An Empirical Study of Audit "Expectation Gap" in the People's Republic of China. *International Journal of Auditing, 8*, 93-115.
- Marconi, M. D., & Lakatos, E. M. (1996). *Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados* (3ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Mock, T., Bédard, J., Coram, P., Davis, S., Espahbodi, R., & Warne, R. (2013). The Audit Reporting Model: Current Research Synthesis and Implications. *Auditing: A Journal of Practice & Theory, 32*(1), 323-351.
- Monroe, G. S., & Woodliff, D. R. (1993). The Effecto of Education on the Audit Expectation Gap. *Accounting & Finance, 33*(1), 61-78.

- Portaria n.º 87/74, de 6 de Fevereiro. (1974). *Diário do Governo n.º 31/1974, Série I de 1974-02-06*, 193-194.
- Porter, B. (1993). An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap. *Accounting and Business Research*, 24(93), pp. 49-68.
- Porter, B., Ó hÓgartaigh, C., & Baskerville, R. (2012). Audit Expectation-Performance Gap Revisited: Evidence from New Zealand and the United Kingdom Part 1: The Gap in New Zealand and the United Kingdom in 2008. *International Journal of Auditing*, 16(2), 101-129.
- Regulamento (UE) n.º 537/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014. (2014). *relativo aos requisitos específicos para a revisão legal de contas das entidades de interesse público*.
- Robinson, D. (2008). Auditor independence and auditor-provided tax service: evidence from going-concern audit opinions prior to bankruptcy filings. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(2), 31-54.
- Ruhnke, K. &. (2014). The audit expectation gap: existence, causes and the impact of changes. *Accounting and Business Research*, 44(5), 572-601.
- Shbeilat, M., Abdel-Qader, W., & Ross, D. (2017). The Audit Expectation gap: Does Accountability Matter? *International Journal of Management and Applied Science*, 3(9), 75-84.
- Shikdar, M., Faruk, O., & Chowdhury, M. (2018). Reducing the Audit Expectation Gap: A model for Bangladesh Perspective. *International Journal of Management, Accounting and Economics*, 5(3), 170-180.
- Shil, N. C. (2015). Expectations Gap and Pre-Financial Reporting Act Rgime. *The Cost and Management*, 43(4), 45-52.
- Sidani, Y. M. (2007). The audit expectation gap: evidence from Lebanon. *Managerial Auditing Journal*, 22(3), 288-302.
- Siddiqui, J., Nasreen, T., & Choudhury-Lema, A. (2009). The audit expectation gap and the role of audit education: The case of an emerging economy. *Managerial Auditing Journal*, 24(6), 564-583.

- Sousa, M. J., & Baptista, C. S. (2011). *Como fazer Investigação, Dissertações, Teses e Relatórios* (5ª ed.). Lisboa: PACTOR Editora.
- Vanstraelen, A., Schelleman, C., Meuwissen, R., & Hofmann, I. (2012). The Audit Reporting Debate: Seemingly Intractable Problems and Feasible Solutions. *European Accounting Review, 21*, 193-215.
- Vieira, R., Major, M. J., & Robalo, R. (2009). Investigação Qualitativa em Contabilidade. Em M. Major, & R. Vieira (Eds.), *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática* (pp. 131-163). Lisboa: Escolar Editora.
- Weal, M., & Saleh, A. (2018). Expanding the education role to narrow the audit expectation gap: exploring the expectation gap's existence among accounting students. *The Applied Management Review, 2*, 21-37.

Apêndice 1 – Questionários

Questionário aplicado aos ROC

Nota Explicativa do Questionário

Este questionário é parte integrante de uma Dissertação de Mestrado em Contabilidade da Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho (EEG-UM).

É direcionado aos ROC e Auditores de várias SROC, e tem por finalidade recolher informação sobre questões demográficas dos entrevistados e características das entidades que representam, e, mais importante ainda, obter a perceção dos respondentes sobre o *auditing expectation gap* em Portugal, abordando o conceito, as causas da diferença de expectativas e os fatores que podem mitigar essa realidade.

As suas respostas são fundamentais para a consecução do estudo, sendo assegurada a garantia de total confidencialidade no tratamento e divulgação da informação recolhida.

Agradeço a vossa disponibilidade.

Liliana Sá (aluna do Mestrado em Contabilidade da EEG-UM)

Parte I - Questões demográficas

- 1- Sexo?
- 2- Idade?
- 3- Qual a sua categoria profissional (indicar se é ROC (*partner*, sénior, etc) ou Auditor (sénior, júnior, etc)?
.....
- 4- Quais são as suas habilitações académicas (especificar todos os graus obtidos e respetivas áreas de conhecimento – exemplo: licenciatura em gestão, mestrado em Auditoria e Doutoramento em Economia)?
.....
- 5- Qual o nº de anos de experiência na área da auditoria?.....
- 6- Qual o tipo de SROC onde trabalha (se é B4 ou não-Big4)?.....
- 7- A sua SROC pertencente a uma rede internacional?
- 8- Qual o nº de ROCs a trabalhar na empresa em 2018?
- 9- Qual o nº de funcionários não-ROC a trabalhar na empresa em 2018?
- 10 - Qual o volume de negócios da SROC em 31/12/2018 (milhares de euros)?

11- Qual o total do ativo da SROC em 31/12/2018 (milhares de euros)?.....

Parte II – Questões sobre o *Auditing Expectation Gap*

1) Qual o conceito de *auditing expectation gap* (diferença de expetativas em auditoria)?

.....
.....

2) Será a quantidade e qualidade de informação prestada pelas entidades auditadas (empresas e outras entidades) um fator causador do *auditing expectation gap*? Justifique a sua resposta.

.....
.....

3) Qual o objetivo de uma auditoria de demonstrações financeiras?

.....
.....

4) Quais são as responsabilidades gerais do ROC no âmbito de uma auditoria de demonstrações financeiras?

.....
.....
.....

5) Como interpreta cada uma das seguintes expressões, relativas ao objetivo e âmbito da auditoria financeira, e responsabilidades do ROC, retiradas das normas de auditoria?

a) Os parágrafo 3 e 11 da ISA 200 referem que “a finalidade de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras, sendo os seus objetivos gerais, obter garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras, como um todo, estão livres de distorções e omissões materiais, devido a fraude ou erro, a habilitando assim o auditor a expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras foram preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável”.

.....
.....

b) Em termos de responsabilidades gerais durante o processo de auditoria, a ISA 200 (parágrafo 7 e A23) explica que o ROC deve cumprir os requisitos éticos relevantes, incluindo os relacionados com a independência e que deve exercer o julgamento profissional (usar o seu conhecimento, as suas competências e a sua experiência) e manter o ceticismo profissional (mantendo uma mente aberta e uma atitude interrogativa e crítica) ao longo do planeamento e desempenho da auditoria, no que respeita: a decisões envolvendo a materialidade e risco de auditoria; a decisões sobre a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria; à obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente; à avaliação dos julgamentos efetuados pela gerência na aplicação pela entidade do referencial de relato financeiro aplicável; à formação de uma opinião sobre as demonstrações financeiras.

.....
.....
.....
.....
.....
.....

c) Responsabilidades relativas à deteção de fraude:

A ISA 240 (parágrafos 3, 4, 5 e 6) esclarece que a responsabilidade primária pela prevenção e deteção da fraude cabe aos encarregados da governação da entidade. E refere, e que embora a auditoria seja planeada e executada de acordo com as ISA, dadas as limitações inerentes a uma auditoria, existe um risco inevitável de que algumas distorções materiais nas demonstrações financeiras possam não ser detetadas, sendo esse risco mais elevado em caso de fraude do que erro.

.....
.....
.....

.....
.....

d) Responsabilidades na apreciação do Pressuposto da Continuidade

A ISA 570 (parágrafos 6 e 7) refere que a responsabilidade do auditor é obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca da adequação do uso pela gerência do pressuposto da continuidade na preparação e apresentação das demonstrações financeiras e concluir se existe uma incerteza material acerca da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Acrescenta que a ausência de qualquer referência quanto à incerteza de continuidade no relatório de auditoria não pode ser vista como garantia da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade.

.....
.....
.....
.....

e) Responsabilidades na apreciação de Acontecimentos Subsequentes

A ISA 560 (parágrafo 6) afirma que o ROC deve executar procedimentos de auditoria concebidos para obter prova de auditoria adequada e suficiente de que foram identificados todos os acontecimentos ocorridos entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor que exijam ajustamento ou divulgação nas demonstrações financeiras.

.....
.....
.....
.....

f) Em relação ao relatório de auditoria, a ISA 700 (parágrafos 6 e 10), refere que os objetivos do ROC são formar e expressar uma opinião clara sobre as demonstrações financeiras baseada numa avaliação das conclusões extraídas da prova de auditoria obtida.

.....
.....
.....
.....

6) A informação prestada pelos ROC no relatório de auditoria é suficiente e de qualidade?
Justifique a sua resposta.

.....
.....
.....

7) Tendo em conta o objetivo, o âmbito de uma auditoria e as responsabilidades dos ROC exigidas pelas ISA, qual a sua perceção sobre o real desempenho dos ROC em Portugal?

.....
.....
.....

8) Quais os fatores que na sua opinião podem minimizar o *auditing expectation gap*? Justifique a sua resposta.

.....
.....
.....

Questionário aplicado aos Auditados

Nota Explicativa do Questionário

Este questionário é parte integrante de uma Dissertação de Mestrado em Contabilidade da Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho (EEG-UM).

É direcionado aos responsáveis pelo relato financeiro de várias empresas, e tem por finalidade recolher informação sobre questões demográficas dos entrevistados e características das entidades que representam, e, mais importante ainda, obter a perceção dos respondentes sobre o *auditing expectation gap* em Portugal, abordando o conceito, as causas da diferença de expectativas e os fatores que podem mitigar essa realidade.

As suas respostas são fundamentais para a consecução do estudo, sendo dada a garantia de total confidencialidade no tratamento e divulgação da informação recolhida.

Agradeço a vossa disponibilidade.

Liliana Sá (aluna do Mestrado em Contabilidade da EEG-UM)

Parte I - Questões demográficas

- 1- Sexo?
- 2- Idade?
- 3- Qual a sua categoria profissional (indicar se diretor financeiro e/ou contabilista certificado)?
.....
- 4- Quais são as suas habilitações académicas (especificar todos os graus obtidos e respetivas áreas de conhecimento – por exemplo: licenciatura em gestão, mestrado em Auditoria e Doutoramento em Economia)?
.....
.....
.....
.....
.....
.....
.....
- 5- Qual o nº de anos de experiência na área da contabilidade?.....
- 6- A empresa onde trabalha está cotada em bolsa?
- 7- Qual o setor de atividade da empresa?.....
- 8 - Qual o nº de pessoas a trabalhar na empresa em 2018?
- 9 - Qual o volume de negócios da empresa (dados mais recentes - milhares de euros)?.....
- 10 – Qual o total do ativo da empresa (dados mais recentes-milhares de euros)?.....

Parte II – Questões sobre o *Auditing Expectation Gap*

- 1) Qual o conceito de *auditing expectation gap* (diferença de expectativas em auditoria)?

.....
2) Será a quantidade e qualidade de informação prestada pelas entidades auditadas (empresas e outras entidades) um fator causador do *auditing expectation gap*? Justifique a sua resposta.

.....
3) Qual o objetivo de uma auditoria de demonstrações financeiras?
.....

4) Quais são as responsabilidades gerais do ROC no âmbito de uma auditoria de demonstrações financeiras?
.....

5) Como interpreta cada uma das seguintes expressões, relativas ao objetivo e âmbito da auditoria financeira, e responsabilidades do ROC, retiradas das normas de auditoria?

a) Os parágrafo 3 e 11 da ISA 200 referem que “a finalidade de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras, sendo os seus objetivos gerais, obter garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras, como um todo, estão livres de distorções e omissões materiais, devido a fraude ou erro, a habilitando assim o auditor a expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras foram preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável”.

.....
.....
.....
b) Em termos de responsabilidades gerais durante o processo de auditoria, a ISA 200 (parágrafo 7 e A23) explica que o ROC deve cumprir os requisitos éticos relevantes, incluindo os relacionados com a independência e que deve exercer o julgamento profissional (usar o seu conhecimento, as suas competências e a sua experiência) e manter o ceticismo profissional (mantendo uma mente aberta e uma atitude interrogativa e crítica) ao longo do planeamento e desempenho da auditoria, no que respeita: a decisões envolvendo a materialidade e risco de auditoria; a decisões sobre a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria; à obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente; à avaliação dos julgamentos efetuados pela gerência na

aplicação pela entidade do referencial de relato financeiro aplicável; à formação de uma opinião sobre as demonstrações financeiras.

.....
.....
.....

c) Responsabilidades relativas à deteção de fraude:

A ISA 240 (parágrafos 3, 4, 5 e 6) esclarece que a responsabilidade primária pela prevenção e deteção da fraude cabe aos encarregados da governação da entidade. E refere, e que embora a auditoria seja planeada e executada de acordo com as ISA, dadas as limitações inerentes a uma auditoria, existe um risco inevitável de que algumas distorções materiais nas demonstrações financeiras possam não ser detetadas, sendo esse risco mais elevado em caso de fraude do que erro.

.....
.....
.....

d) Responsabilidades na apreciação do Pressuposto da Continuidade

A ISA 570 (parágrafos 6 e 7) refere que a responsabilidade do auditor é obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca da adequação do uso pela gerência do pressuposto da continuidade na preparação e apresentação das demonstrações financeiras e concluir se existe uma incerteza material acerca da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Acrescenta que a ausência de qualquer referência quanto à incerteza de continuidade no relatório de auditoria não pode ser vista como garantia da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade.

.....
.....
.....

e) Responsabilidades na apreciação de Acontecimentos Subsequentes

A ISA 560 (parágrafo 6) afirma que o ROC deve executar procedimentos de auditoria concebidos para obter prova de auditoria adequada e suficiente de que foram identificados todos os acontecimentos ocorridos entre a data das demonstrações financeiras e a data

do relatório do auditor que exijam ajustamento ou divulgação nas demonstrações financeiras.

.....
.....
.....

f) Em relação ao relatório de auditoria, a ISA 700 (parágrafos 6 e 10), refere que os objetivos do ROC são formar e expressar uma opinião clara sobre as demonstrações financeiras baseada numa avaliação das conclusões extraídas da prova de auditoria obtida.

.....
.....
.....

6) A informação prestada pelos ROC no relatório de auditoria é suficiente e de qualidade? Justifique a sua resposta.

.....
.....
.....
.....

7) Tendo em conta o objetivo, o âmbito de uma auditoria e as responsabilidades dos ROC exigidas pelas ISA, qual a sua perceção sobre o real desempenho dos ROC em Portugal?

.....
.....
.....
.....

8) Quais os fatores que na sua opinião podem minimizar o *auditing expectation gap*? Justifique a sua resposta.

.....
.....
.....
.....

Apêndice 2 – Características demográficas da amostra

Tabela 2 - Características demográficas do grupo de ROC e auditores

	Sexo	Idades	Habilitações académicas	Nº de anos experiência	Categoria Profissional	Big4?	Rede Internacional?	Dimensão	Observações
ROC 1	Masculino	45 a 49 anos	Licenciatura em Gestão	25	ROC Partner	Não	Não	Micro	
ROC 2	Masculino	60 a 64 anos	Licenciatura em Gestão	37	ROC Partner	Não	Não	Pequena	
ROC 3	Masculino	65 anos ou mais	Licenciatura em Gestão	26	ROC Partner	Não	Sim	Pequena	
ROC 4	Masculino	40 a 44 anos	Licenciatura em Contabilidade de Auditoria/ Licenciatura em Contabilidade e fiscalidade	17	ROC Sénior	Não	Não	Micro	
ROC 5	Feminino	30 a 34 anos	Licenciatura Gestão/ Mestrado Gestão/ Pós-Graduação Direito Fiscal	10	ROC Partner	Não	Não	Micro	
ROC 6	Feminino	55 a 59 anos	Licenciatura Gestão/ Mestrado em Fiscalidade	20	ROC Partner	Não	Sim	Micro	
ROC 7	Feminino	45 a 49 anos	Licenciatura Gestão/ Mestrado Gestão/ Doutoramento Contabilidade	25	ROC Partner	Não	Sim	Pequena	
Não-ROC 8	Masculino	45 a 49 anos	Licenciatura em Economia/ MBA em Finanças e Fiscalidade	20	Auditor Manager	Não	Sim	Pequena	
ROC 9	Masculino	35 a 39 anos	Licenciatura Auditoria	12	ROC Partner	Não	Sim	Pequena	3 anos em B4
Não-ROC 10	Masculino	25 a 29 anos	Licenciatura Administração Pública/ Pós-Graduação Contabilidade	1	Auditor Júnior	Sim	Sim	Grande	
Não-ROC 11	Feminino	25 a 29 anos	Licenciatura Gestão/Mestrado Finanças	1	Auditor Júnior	Não	Sim	Pequena	
ROC 12	Masculino	45 a 49 anos	Licenciatura Economia	22	ROC Partner	Não	Sim	Pequena	21 anos em B4
Não-ROC 13	Feminino	25 a 29 anos	Licenciatura Contabilidade e Administração	1	Auditor Júnior	Não	Sim	Pequena	

Tabela 3 - Características demográficas do grupo de contabilistas certificados

	Sexo	Idades	Habilitações académicas	Nº de anos de experiência	Categoria Profissional	Empresa cotada em Bolsa?	Setor de atividade da empresa	Dimensão
CC 1	Feminino	20 a 24 anos	Licenciatura Economia; Mestrado Contabilidade	1 ano	CC	Não	Atividades de contabilidade, contabilidade e auditoria; consultoria tributária	Pequena
CC 2	Feminino	45 a 49 anos	Licenciatura Contabilidade e Auditoria; Curso Estudos Superiores Especializados Auditoria Contabilística; Bacharelado Contabilidade e Administração	30 anos	Diretora Financeira e CC	Não	Hotelaria, Restauração, Marinas e Estaleiros Navais e Promoção Imobiliária.	Média
CC 3	Masculino	45 a 49 anos	Licenciatura Gestão de Empresas	23 anos	CC	Não	Contabilidade	Micro
CC 4	Masculino	30 a 34 anos	Licenciatura Gestão de Empresas	12 anos	CC	Não	Contabilidade, Fiscalidade e Consultoria	Micro
CC 5	Feminino	30 a 34 anos	Licenciatura Gestão; Pós-Graduação Fiscalidade	9 anos	CC	Não	Contabilidade	Pequena
CC 6	Feminino	30 a 34 anos	Licenciatura Contabilidade e Auditoria - Ramo Fiscalidade; Pós-Graduação Contabilidade e Fiscalidade Empresarial	10 anos	CC	Não	Indústria de transportes marítimos de carga e passageiros	Média

Apêndice 3 – Quadros das respostas obtidas

Tabela 4 - Respostas obtidas às questões 1, 2 e 3 do questionário.

	Pergunta 1	Pergunta 2	Pergunta 3
	Qual o conceito de <i>auditing expectation gap</i> (diferença de expectativas em auditoria)?	Será a quantidade e qualidade de informação prestada pelas entidades auditadas (empresas e outras entidades) um fator causador do <i>auditing expectation gap</i>? Justifique a sua resposta.	Qual o objetivo de uma auditoria de demonstrações financeiras?
ROC 1	Diferença de expectativas entre o trabalho de auditoria realizado e os seus objetivos e entre o que o leitor dos relatórios de auditoria esperam do trabalho do auditor.	Sim. Na nossa modesta opinião, na base da diferença de expectativas estão a fraude e omissões, que influenciam grandemente a informação preparada pela Entidade auditada	Emitir uma opinião sobre se as Demonstrações Financeiras refletem de forma verdadeira e apropriada, nos aspetos materiais, a situação patrimonial, os resultados e os fluxos de caixa da Entidade.
ROC 2	Consiste nas diferenças entre o que os diversos <i>stakeholders</i> esperam do trabalho dos auditores e o que estes têm condições de proporcionar	Em parte, sim, sobretudo quando o trabalho e, sobretudo, o reporte não reflete adequadamente a situação das entidades auditadas e os problemas de que as mesmas enfrentam.	Proporcionar informação qualificada e independente sobre a veracidade e correção das demonstrações financeiras e sobre se estas refletem adequadamente, de acordo com o referencial contabilístico adotado, a sua situação patrimonial e financeira.
ROC 3	Expectativa de auditoria	Não faz auditoria essencialmente porque é obrigatória.	Dar uma opinião sobre a situação económica financeira e patrimonial
ROC 4	Expectativas criadas pelo utilizador dos serviços de auditoria em relação aos resultados da auditoria.	Sim. Expectativa em obter mais informação do que a reportada pelas entidades auditadas e saber a opinião da auditoria sobre a informação divulgada.	Emitir uma opinião sobre as DFs.
ROC 5	Diferença de perceção do nosso trabalho entre auditores e clientes	Não. Entendo que é um problema genérico de como o mercado não entende o nosso trabalho.	Obter segurança razoável sobre a informação prestada nas DFs

<p>ROC 6</p>	<p>É a diferença entre o que os utilizadores da informação financeira têm em relação ao trabalho dos auditores e o que os auditores têm obrigação de fazer</p>	<p>Esta pergunta, por si só, dava para desenvolver uma tese. A qualidade e quantidade de informação estão interligadas. Uma boa informação será aquela que tem qualidade, mas este adjetivo já arrasta consigo a quantidade de informação necessária, suficiente e útil ao seu utilizador, que tem de ter relevância. Tudo o que é informação a mais, é desnecessário originando perda de qualidade. Não concordo que qualidade de informação prestada pelas entidades auditadas seja um fator causador do <i>auditing expectation gap</i>. Como causadores desse gap penso que contribui a falta de informação junto dos utilizadores de informação financeira sobre as responsabilidades do auditor e do trabalho efetuado por estes. Assim como, por parte dos auditores faz falta uma adaptação ao mercado de utilizadores de informação financeira, que tem evoluído de forma rápida, aproximando a linguagem que utiliza a esses utilizadores e informando estes do trabalho que está subjacente a cada opinião (relato). Há que informar o mercado de que o auditor se estiver de facto perante um órgão de gestão desonesto pode não conseguir detetar, mesmo cumprindo todos os requisitos das normas, fraudes. As ferramentas hoje utilizadas em auditoria são muitas, mas os mercados são cada vez mais complexos e um vigarista faz plano para que "a coisa" não se detete.</p>	<p>É a de através da revisão às demonstrações financeiras, que inclui análise dos registos, transações, operações, políticas contabilísticas, verificação dos sistemas de controlo interno, verificação do cumprimento dos requisitos legais societários e estatutários e outros aplicáveis, concluir sobre a adequada apresentação e divulgação das demonstrações financeiras.</p>
<p>ROC 7</p>	<p>A separação entre o que a opinião significa efetivamente ao abrigo das normas e trabalhos subjacentes para o auditor e a segurança esperada em termos dos destinatários da mesma</p>	<p>Não. Porque esta tem a ver com a necessidade de prova do auditor, só este pode avaliar se é diferente para os seus objetivos de "<i>assurance</i>"</p>	<p>Dar segurança razoável (primeiro "gap") de que as demonstrações financeiras (e não as operações como um todo da entidade, segundo "gap") proporcionam de forma material (terceiro "gap") uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira (quarto "gap"), desempenho e fluxos de caixa e estão isentas de "<i>misstatements</i>" provocados por erro ou fraude (quinto "gap").</p>

Não-ROC 8	É a diferença entre a percepção que o público tem do papel e das responsabilidades de um ROC/Auditor em relação aos trabalhos de auditoria e quais são realmente as responsabilidades do mesmo no desenvolvimento e apresentação dos trabalhos de auditoria.	A informação prestada pelas entidades auditadas podem ser um fator causador do <i>auditing expectation gap</i> , na medida em que os auditores não podem obter segurança absoluta que lhes permita garantir que no decurso da auditoria sejam detetadas distorções materiais nas demonstrações financeiras devido a fatores tão diversos, tais como a utilização de julgamentos, as limitações inerentes do controlo interno e o facto de que muitas das provas que lhes são apresentadas serem de natureza persuasiva e não de natureza conclusiva. Ou seja, a prova de auditoria deverá ser suficiente (quantidade) e apropriada (qualidade), pelo que se existirem condicionantes à sua obtenção por parte das entidades auditadas, tal facto poderá enviesar as conclusões dos auditores e pôr em causa o cumprimento das suas responsabilidades gerais.	A finalidade de uma auditoria de DF's é aumentar o grau de confiança dos destinatários das DF's auditadas de acordo com as ISA e requisitos éticos relevantes, por forma ao ROC/Auditor formar uma opinião sobre as mesmas (ISA 200 P3).
ROC 9	Diferença entre a expectativa dos utilizadores das demonstrações financeiras sobre o trabalho dos auditores e o trabalho por este efetivamente realizado	Não. A diferença deve-se à percepção do nível de segurança dado sobre essa informação, uma vez que os utilizadores tendem a sobreavaliar as responsabilidades do trabalho do auditor e desconhecem conceitos / informações como o nível de materialidade.	Dar uma opinião independente, com um nível de segurança razoável, sobre se umas demonstrações financeiras preparadas de acordo com um dado referencial contabilístico estão isentas de distorções materiais.
Não-ROC 10	A diferença de expectativas por parte da empresa auditada e dos auditores dessa empresa em relação ao trabalho realizado.	Sim. Uma vez que existem muitas situações em que os auditores têm que "pressionar" as empresas para fornecer mais informação visto que a que eles forneceram é insuficiente para realizar trabalho, além disso muitas das vezes as pessoas a quem os auditores pedem informação não entendem o porquê de os auditores pedirem certos tipos de informação.	Garantir que as demonstrações financeiras transmitem uma imagem completa e apropriada da situação económica atual da empresa auditada.
Não-ROC 11	É a diferença entre a expectativa dos utilizadores das demonstrações financeiras e a expectativa dos auditores no que diz respeito contas financeiras auditadas	Sim. Sim se as informações forem ocultadas, manipuladas pelas entidades, se as demonstrações financeiras contiverem erros ou não revelarem com clareza a informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira. Desta forma os auditores ao detetarem estes erros/manipulação poderão ser levados a fazer reservas das quais as entidades podem não estar à espera ou até discordar.	Expressar opinião sobre se as demonstrações financeiras se encontram livres de distorções materialmente relevantes, seja elas erros ou fraude.
ROC 12	Diferença entre a expectativa dos utilizadores das demonstrações financeiras sobre o trabalho dos auditores, e o trabalho efetivamente realizado pelos auditores	Não. A diferença tem a ver com a percepção do nível de segurança dado sobre essa informação	Dar uma opinião independente, com um nível de segurança razoável, sobre se umas demonstrações financeiras preparadas de acordo com um dado referencial

			contabilístico estão livres de distorções materiais.
Não-ROC 13	Este conceito incorpora duas vertentes: diferença de razoabilidade, que não é mais que a diferença de expectativas entre o que o público espera que o auditor alcance e o que pode razoavelmente realizar; diferença entre o que o público pode razoavelmente esperar que os auditores realizem e a percepção do público em relação ao desempenho do auditor.	A quantidade e qualidade de informação que é prestada pelas entidades auditadas não constitui um fator causador de <i>auditing expeting gap</i> , mas sim o perfil do usuário ou do próprio auditor.	A auditoria de demonstrações financeiras é um procedimento realizado por uma entidade externa e independente da empresa examinada, que consiste num exame sistemático, independente, cuidadoso e cético da empresa, reconhecendo que podem existir circunstâncias que façam com que as demonstrações financeiras possam estar material e relevantemente distorcidas.
CC 1	É a diferença de expectativas entre o que o público espera que os auditores lhes forneçam e as verdadeiras responsabilidades dos auditores.	Sim, dado que o público procura auditorias eficientes, principalmente no que concerne à denuncia de fraudes, contudo, algumas auditorias são limitadas a amostras de informação, existindo assim um risco de amostragem que acaba por estar relacionado com a quantidade e qualidade de informação prestada pelas entidades auditadas. Assim, o público pode estar à espera de um tipo de informação, que os auditores acabam por não a dar, uma vez que estes não dão uma garantia absoluta, mas sim uma segurança razoável sobre as asserções contidas nas Demonstrações Financeiras.	Examinar as asserções contidas nas Demonstrações Financeiras, com o objetivo de conferir se estas asserções refletem a verdadeira situação financeira da empresa.
CC 2	É a diferença entre aquilo que se espera de uma auditoria e aquilo que os auditores têm obrigação de fazer.	Têm com certeza, mas não devia. O trabalho do auditor tem de se adaptar ao risco.	Na minha opinião o objetivo mais importante é dar a conhecer se as demonstrações financeiras dão/ ou não uma imagem verdadeira e apropriadas da situação financeira da sociedade e se porquê.
CC 3	A meu ver é as expectativas criadas pela sociedade em relação aos auditores que carece de um ponto de equilíbrio entre as informações prestadas e auditadas e as expectativas que a sociedade tem em relação a essas mesmas informações, nomeadamente às informações das empresas no que concerne a eventuais situações menos claras.	Essa é efetivamente um dos fatores causadores , pois nem sempre a informação dada pelos auditores sobre uma determinada empresa é efetivamente a mais real porque os auditores algumas vezes as demonstrações financeiras são assinadas e validadas quando eventualmente internamente os auditores verificam e assinalam algumas falhas de organização na empresa, dando assim a entender à sociedade que está tudo bem quando na realidade isso não acontece, no entanto também temos de analisar que às vezes a própria sociedade quase que obriga a tal porque existem tantos prazos a cumprir e as coimas pelo incumprimento são tantas que quase que somos obrigados a fazê-lo.	Essencialmente é a verificação da autenticidade das mesmas e se as mesmas estão consoante a lei Nacional

<p>CC 4</p>	<p>O conceito remete-nos para a expectativa que a Sociedade espera da Auditoria e os resultados efetivos desta Auditoria, ou seja, a diferença entre o nível de desempenho previsto pelo Auditor independente e o desempenho que o utilizador das Demonstrações Financeiras espera verificar (Liggio).</p>	<p>Sim, pelo lado da qualidade de informação, porque muitas vezes as demonstrações financeiras apresentam omissões e erros que levam à pouca transparência do desenvolvimento da atividade dessas entidades que por sua vez leva aos utilizadores dessas demonstrações financeiras, muitas vezes, a tomarem más decisões com base nessa informação com pouca/falta de qualidade.</p>	<p>Dando seguimento à questão anterior, a auditoria existe com o objetivo de detetar essas omissões e erros tentando eliminá-los, quando possível, ou reduzi-los ao máximo tornando as Demonstrações Financeiras fiáveis aos utilizadores destas, ou seja, o Auditor verifica se as DF estão de acordo com os normativos e princípios contabilísticos para que a informação produzida seja verdadeira e fidedigna oferecendo aos seus utilizadores garantia da qualidade de informação.</p>
<p>CC 5</p>	<p>Trata-se da diferença entre a expectativa das responsabilidades do auditor pelo público em geral e as reais responsabilidades legais do mesmo.</p>	<p>Cada vez mais a informação disponibilizada em caso de auditoria é especificamente definida pelo próprio auditor, assim sendo, muitas vezes é solicitado a mesma informação de modos diferentes, a fim de verificar a veracidade da mesma. Contudo na minha opinião este procedimento de obter várias fontes para a mesma assunto só proporciona um aumento de informação e não uma maior qualidade da mesma, uma vez que as empresas estão cada vez mais departamentalizadas e com uma maior segregação de funções, o que leva o auditor a ter mais informação para tratar e menos tempo.</p>	<p>Aferir a fiabilidade da posição financeira dos negócios da empresa e dos resultados das suas operações, tendo por base o normativo contabilísticos em vigor.</p>
<p>CC 6</p>	<p>O auditor não é responsável pela produção da informação da empresa, mas é responsável por aferir a sua veracidade. Pelo que é expectável, por parte dos utilizadores da informação financeira que haja segurança e credibilidade na informação certificada pela auditoria. Casos como a Eron provam que esta expectativa nem sempre é real, levando o utilizador da informação a questionar e duvidar dos trabalhos de auditoria. Principalmente no que diz respeito a neutralidade da informação prestada.</p>	<p>Não. A quantidade e qualidade da informação prestada é a que é solicitada pela auditoria, no entanto, atualmente, os trabalhos de auditoria são efetuados de forma a maximizar os recursos no menor custo e tempo possível. Uma vertente quase comercial. Levando a superficialidade da análise efetuada. Na minha opinião, para a análise da informação, o auditor tem de ter um conhecimento aprofundado acerca das empresas auditadas, nomeadamente quanto às suas atividades e às suas estruturas. Só deste modo poderá tomar uma decisão consciente na análise da informação que lhe é entregue.</p>	<p>A certificação de que a informação constante nas demonstrações financeiras apresentam uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira, dos resultados das operações, das alterações do capital próprio e dos fluxos de caixa da entidade auditada.</p>

Tabela 5 - Respostas obtidas às questões 4 e 5 (a) do questionário.

	Pergunta 4	Pergunta 5 (a)
	Quais são as responsabilidades gerais do ROC no âmbito de uma auditoria de demonstrações financeiras?	Como interpreta cada uma das seguintes expressões, relativas ao objetivo e âmbito da auditoria financeira, e responsabilidades do ROC, retiradas das normas de auditoria? Os parágrafos 3 e 11 da ISA 200 referem que “a finalidade de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras, sendo os seus objetivos gerais, obter garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras, como um todo, estão livres de distorções e omissões materiais, devido a fraude ou erro, a habilitando assim o auditor a expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras foram preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável”.
ROC 1	Executar a auditoria em consonância com as normas aplicáveis (ISA) e de acordo com as orientações dos Órgãos de supervisão da atividade - CMVM e OROC	A expressão é adequada para elucidar o propósito de uma auditoria.
ROC 2	Garantir que estas refletem de forma adequada, de acordo com referencial contabilístico adotado, a situação financeira e apropriada da entidade.	Não há muito a interpretar, corresponde à finalidade principal do trabalho dos auditores e aquilo que se espera deles
ROC 3	Responsabilidades elevadas sobre a sua opinião	Correta
ROC 4	Muito resumidamente, além do exposto nas ISA'S, expressar uma opinião independente sobre as demonstrações financeiras estão ou não isentas de distorções em função no normativo de relato aplicável e se apresentam a imagem verdadeira e apropriada sobre a entidade auditada.	Concordo. Os procedimentos de auditoria concebidos pelo auditor devem ter esta finalidade.
ROC 5	Responsabilidade pela identificação de distorções materiais nas DFs, responsabilidade pela identificação de fraudes	Concordo com todas as exigências deste parágrafo e de forma geral de todas as normas aplicáveis. Ainda assim, é de enorme dificuldade para um auditor a deteção da fraude, área que continua a ser das que mais envolve a experiência e julgamento profissional dos auditores.
ROC 6	Depende, se o auditor é Fiscal único (sendo mais abrangente a sua responsabilidade, mas em termos gerais: - identificamos e avaliamos os riscos de distorção material das demonstrações, devido a fraude ou a erro, concebemos e executamos procedimentos de auditoria que respondam a esses riscos, e obtemos prova de auditoria que seja suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a nossa opinião. O risco de não detetar uma distorção material devido a fraude é maior do que o risco de não detetar uma distorção material devido a erro, dado que a fraude pode envolver conluio,	Para realização do trabalho do auditor, ainda na fase de aceitação do cliente, uma das análises que têm que ser efetuadas e evidenciadas no nosso trabalho é a de risco de existência de fraude e erros. Para tal é analisada numa primeira fase o histórico do cliente, do negócio, do seu órgão de gestão (e quando conhecidos dos seus acionistas). Depois de efetuada a análise e concluir sobre o risco do cliente conclui-se sobre a sua aceitação ou não. Caso se conclua que deva ser aceite parte-se para análise de risco de fraude e erro. Esta análise compreende diversas análises internas e externas,

	<p>falsificação, omissões intencionais, falsas declarações ou sobreposição ao controlo interno;</p> <ul style="list-style-type: none"> - obtemos uma compreensão do controlo interno relevante para a auditoria com o objetivo de conceber procedimentos de auditoria que sejam apropriados nas circunstâncias, mas não para expressar uma opinião sobre a eficácia do controlo interno da Entidade; - avaliamos a adequação das políticas contabilísticas usadas e a razoabilidade das estimativas contabilísticas e respetivas divulgações feitas pelo órgão de gestão; - concluimos sobre a apropriação do uso, pelo órgão de gestão, do pressuposto da continuidade e, com base na prova de auditoria obtida, se existe qualquer incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possam suscitar dúvidas significativas sobre a capacidade da Entidade para dar continuidade às suas atividades. Se concluirmos que existe uma incerteza material, devemos chamar a atenção no nosso relatório para as divulgações relacionadas incluídas nas demonstrações financeiras ou, caso essas divulgações não sejam adequadas, modificar a nossa opinião. As nossas conclusões são baseadas na prova de auditoria obtida até à data do nosso relatório. Porém, acontecimentos ou condições futuras podem levar a que a Entidade descontinue as suas atividades; - avaliamos a apresentação, estrutura e conteúdo global das demonstrações financeiras, incluindo as divulgações, e se essas demonstrações financeiras representam as transações e acontecimentos subjacentes de forma a atingir uma apresentação - comunicamos com os encarregados da governação, entre outros assuntos, o âmbito e o calendário planeado da auditoria, e as conclusões significativas da auditoria incluindo qualquer deficiência significativa de controlo interno identificado durante a auditoria. <p>Quando o auditor é fiscal único, recai sobre si ainda a verificação da concordância da informação constante do relatório de gestão com a divulgada na informação financeira.</p>	<p>indagações, pesquisas, partindo-se depois para o planeamento do trabalho suportado numa estratégia de auditoria, com definições de materialidade e risco definidas e que vão sendo ajustadas ao longo da execução do trabalho, de acordo com as diferentes situações que vão sendo encontradas ao longo do trabalho. Por cada área trabalhada/verificada são elaboradas conclusões que vão sendo evidenciadas de que podem conter diferenças quantitativas e/ou qualitativas nas demonstrações financeiras que podem resultar em diferenças materiais ou não, sendo as primeiras relevadas no relatório de auditoria. Depois de executado o trabalho o auditor está em condições de emitir opinião com um grau de garantia razoável de que a empresa elaborou demonstrações financeiras fiáveis, opinião essa que vai aumentar (ou não) o grau de confiança dos utilizadores da Informação financeira.</p>
ROC 7	Respondido na 3	Que não é segurança a 100%

Não-ROC 8	<p>ISA 200 P11, P7 / ISA 230 P5</p> <p>As responsabilidades gerais do ROC/Auditor no âmbito de uma Auditoria de DFs, consistem em:</p> <ul style="list-style-type: none"> - obter garantia razoável de fiabilidade sobre se as DFs como um todo estão isentas de distorção material, devido a fraude ou erro, habilitando-o a expressar uma opinião sobre se as mesmas foram preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial financeiro aplicável; - relatar sobre as DFs e comunicar conforme o exigido pelas ISA, de acordo com as conclusões a que chegar; <p>De acordo com as ISA exigem que o ROC/Auditor é igualmente responsável por:</p> <ul style="list-style-type: none"> - exercer julgamento profissional e mantenha o ceticismo profissional durante o planeamento e execução da auditoria; - Identificar e avaliar os riscos de distorção material, quer devido a fraude e a erro, com base no conhecimento da entidade, do seu ambiente e controlo interno; - obter prova suficiente e apropriada sobre a existência de distorções materiais, concebendo e implementando respostas apropriadas aos riscos avaliados; - Emitir relatório sobre as conclusões extraídas da prova de auditoria obtida, formando uma opinião sobre as DFs auditadas. 	<p>Uma Auditoria às DFs conduzida de acordo com as ISA e requisitos éticos relevantes, visa dar credibilidade à informação financeira auditada, por forma a que os utilizadores da informação possam tomar decisões conscientes e tempestivas. Ao dar garantia razoável de fiabilidade, o ROC não está a garantir que as DFs estão integralmente isentas de distorções, mas apenas de distorções materialmente relevantes que possam pôr em causa as decisões dos utilizadores da informação financeira.</p>
ROC 9	<p>Realizar trabalho que proporcione uma base adequada para a emissão da opinião, de acordo com as normas de auditoria em vigor.</p>	<p>O objetivo da auditoria é dar uma garantia razoável, mas não absoluta, de que as demonstrações financeiras representam de forma verdadeira e apropriada a posição e do desempenho financeiro de uma entidade, de acordo com o referencial contabilístico aplicável.</p>
Não-ROC 10	<p>Garantir que estas estão a ser realizadas dentro das normas impostas, garantir que estão a ser corretamente realizadas sem existirem erros materiais nas demonstrações financeiras.</p>	<p>O trabalho de auditoria permite aos investidores perceberem se é viável ou não investir num determinado tipo de negócio numa determinada altura do tempo. Dá mais confiança a este tipo de pessoas saberem que uma empresa foi auditada, uma vez que o trabalho das SROC vai de encontro ao descrito no parágrafo.</p>
Não-ROC 11	<p>Responsável por obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras tomadas como um todo estão isentas de distorção material, quer causada por fraude ou erro. Devido às limitações inerentes de uma auditoria, existe um risco inevitável de que possam não ser detetadas algumas distorções materiais das demonstrações financeiras, mesmo que a auditoria seja devidamente planeada e executada.</p>	<p>Numa auditoria nunca são avaliadas todas as operações envolvidas da empresa, mas sim são realizados trabalhos por amostragem o que significa que não há uma garantia absoluta, mas sim razoável</p>

ROC 12	Realizar trabalho que proporcione uma base adequada para a emissão da opinião, de acordo com um referencial de normas para a execução da auditoria.	O objetivo da auditoria é aumentar a confiança dos utilizadores gerais das demonstrações financeiras, e não as de um grupo específico. O nível de segurança não é absoluto e o trabalho e a avaliação da <i>subject matter</i> têm quer ser, ambos, realizados contra <i>frameworks</i> adequadas e conhecidas pelos auditores, preparadores das demonstrações financeiras e dos seus utilizadores
Não-ROC 13	É responsável por obter segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo, aferir se estas estão isentas de distorções materiais, devido a fraude ou erro, e emitir um relatório onde conste a opinião.	O objetivo de uma auditoria passa por obter segurança razoável sobre as demonstrações financeiras, sendo que segurança razoável é um nível elevado de segurança, mas não é uma garantia de que uma auditoria executada de acordo com as ISA detetará sempre uma distorção material quando exista. As distorções podem ter origem em fraude ou erro e são consideradas materiais se possa razoavelmente esperar que influenciem decisões económicas dos utilizadores tomadas com base nessas demonstrações financeiras.
CC 1	Certificar as Demonstrações Financeiras, isto é, expressar a sua opinião sobre a qualidade e fidelidade das asserções contidas nas Demonstrações Financeiras.	O objetivo de uma auditoria é fornecer uma segurança razoável e não absoluta sobre as asserções contidas na Demonstrações Financeiras, onde o auditor expressa a sua opinião sobre a veracidade das mesmas.
CC 2	São muitas, na medida em que se baseiam na sua certificação decisões de muita relevância quer pelos gestores da sociedade quer pelos seus, ou potenciais, investidores	Na minha opinião para que a leitura, interpretação e a comparação da informação financeira sejam possíveis, e sejam feitas de forma fiável, têm de ter sido preparadas de acordo com os referenciais que lhes são aplicáveis. Caso contrário corre-se o risco de fazer leituras que não correspondem à realidade e comparar o incomparável.
CC 3	O ROC tem como responsabilidade validar as contas apresentadas pelo contabilista certificado e certifica las dentro da legislação de cada país, fazendo caso necessário as respetivas alterações	Foi exatamente o que foi dito na questão anterior é aumentar a credibilidade e veracidade da informação financeira das empresas
CC 4	Os Revisores Oficiais de Contas têm a responsabilidade de expor no seu relatório de Auditoria ou na Certificação Legal todos os pontos e aspetos que identifiquem que não estejam a cumprir os normativos, bem como a situação financeira, resultados, fluxos de caixa, etc. Caso o ROC identifique algum aspeto que não cumpra os normativos ou que indicié atividades ilícitas e não exponha no seu relatório, poderá ser solidariamente responsável por esses atos.	Auditoria é extremamente necessária para garantir a qualidade e fidedignidade das Demonstrações Financeiras.

CC 5	É sua responsabilidade cumprir os requisitos éticos relevantes, mantendo o ceticismo profissional, de modo a obter uma prova de auditoria suficiente e apropriada da aplicação das normas contábilísticas de relato financeiro, pela gerência da organização.	Quando uma entidade terceira ou a própria solicita uma auditoria às contas é com a finalidade de obter uma certificação de que as mesmas estão a respeitar as NCRF e que demonstram a realidade da organização nas demonstrações financeiras, contudo o facto dos auditores trabalharem por amostragem faz com que não possam garantir que todos os registos da contabilidade estão corretos e assim sendo as demonstrações financeiras não estão livres de irregularidades ou fraude.
CC 6	Identificar, avaliar e relatar os riscos de distorção materiais das demonstrações financeiras da entidade auditada.	A auditoria é um serviço independente, que visa expressar de forma objetiva a sua opinião/avaliação sobre as demonstrações financeiras de uma entidade, tomando por referência um conjunto de normas (IAS) que têm natureza de interesse público e que contribuem para o aumento da confiança dos destinatários das demonstrações financeiras.

Tabela 6 - Respostas obtidas às questões 5 (b) e 5 (c) do questionário.

	Pergunta 5 (b)	Pergunta 5 (c)
	Em termos de responsabilidades gerais durante o processo de auditoria, a ISA 200 (parágrafo 7 e A23) explica que o ROC deve cumprir os requisitos éticos relevantes, incluindo os relacionados com a independência e que deve exercer o julgamento profissional (usar o seu conhecimento, as suas competências e a sua experiência) e manter o ceticismo profissional (mantendo uma mente aberta e uma atitude interrogativa e crítica) ao longo do planeamento e desempenho da auditoria, no que respeita: a decisões envolvendo a materialidade e risco de auditoria; a decisões sobre a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria; à obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente; à avaliação dos julgamentos efetuados pela gerência na aplicação pela entidade do referencial de relato financeiro aplicável; à formação de uma opinião sobre as demonstrações financeiras.	Responsabilidades relativas à deteção de fraude: A ISA 240 (parágrafos 3, 4, 5 e 6) esclarece que a responsabilidade primária pela prevenção e deteção da fraude cabe aos encarregados da governação da entidade. E refere, e que embora a auditoria seja planeada e executada de acordo com as ISA, dadas as limitações inerentes a uma auditoria, existe um risco inevitável de que algumas distorções materiais nas demonstrações financeiras possam não ser detetadas, sendo esse risco mais elevado em caso de fraude do que erro.
ROC 1	A expressão é representativa da posição/atitude que o Auditor deve tomar.	A expressão demonstra adequadamente o risco de fraude e as limitações de uma auditoria

ROC 2	Tem que ver, sobretudo, com a exigência de independência dos auditores e com a necessidade de estes adotarem uma postura de ceticismo profissional proporcional ao nível de risco que identificam.	É relevante porque a detecção de fraudes, para além de muito difícil, não é o objetivo essencial da auditoria, sem prejuízo da necessidade de adotar procedimentos visando reduzir o risco de ocorrência de fraude
ROC 3	Correto	Correto
ROC 4	Concordo. A formulação do julgamento do auditor está relacionada com a prova obtida, dependendo esta da materialidade de auditoria definida.	Concordo. Em todo e qualquer trabalho de auditoria existem limitações, desde logo porque não são verificadas a totalidade das transações. O ambiente de controlo de uma entidade poderá indicar se existe maior ou menor risco de fraude.
ROC 5	Os requisitos éticos são <i>guidelines</i> para os auditores, que devem ser consultadas com frequência e avaliado o cumprimento das mesmas. Não sendo possível determinar a atuação correta em cada caso/cliente específico, é útil que o auditor tenha linhas gerais que guiem o seu comportamento e alertem para o que podem ser indícios de fraude ou distorção por erro.	Concordo em absoluto. A primeira linha de detecção de fraude deve ser definida pelos encarregados de governação e, por muito trabalho que o auditor desenvolva, será sempre muito difícil identificar distorções por fraude, especialmente se os encarregados de governação não demonstrarem interesse ativo em prevenir isso.
ROC 6	Os requisitos éticos estão subjacentes a todo o processo de auditoria, A independência, sigilo profissional e ceticismo profissional são três dos principais requisitos a cumprir ao longo de todo o processo. O ceticismo faz parte integrante das características de um auditor. A lógica do 1+1 é sempre igual a dois, não existe. Temos que ver cada um deles isoladamente, ver em que condições estão, ver se posso juntar os dois, e verificar se a sua soma está certa. Só depois posso concluir, e ver para crer, sempre.	Sim, já o afirmei anteriormente. Não podemos esquecer que quem comete fraude o faz deliberadamente, assim pode planeá-la de forma a que não seja detetada.
ROC 7	Que não pode recorrer apenas a amostragem estatística e deve recorrer ao seu bom senso, sendo honesto	que a implementação de um sistema de controlo interno é fundamental, sem retirar responsabilidade ao auditor de o apontar
Não-ROC 8	No caso de uma auditoria é do interesse público que O ROC/Auditor seja independente da entidade que audita, tanto em termos de mente como na aparência, por forma a não comprometer a sua opinião. A Independência aumenta a capacidade de o auditor agir com integridade, ser objetivo e manter uma atitude de ceticismo profissional, assim como cumprir com os demais requisitos éticos relevantes. A exercer julgamento profissional o ROC/Auditor garante que a sua experiência e conhecimento permitam interpretações corretas dos requisitos éticos relevantes, das ISA e das decisões fundamentais no planeamento e execução de uma auditoria às DF´s, nomeadamente as que respeitam a questões sobre a: - materialidade e risco de auditoria, - natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria usados para satisfazer os requisitos das ISA e recolha de prova de auditoria,	O ROC/Auditor é responsável pela manutenção do ceticismo profissional ao longo de toda a auditoria, reconhecendo a possibilidade de que possam existir distorções materiais devidas a fraude, não obstante a sua experiência passada quanto à honestidade e integridade dos órgãos de governação e gerência da entidade auditada, nomeadamente no que respeita ao relato financeiro. A sua responsabilidade consiste em obter garantia razoável de que as DF´s não estão materialmente distorcidas no que respeita a fraude ou erro, pelo que não se trata de uma garantia absoluta. O Auditor deverá identificar oportunidades de fraude e fatores de risco de fraude, bem como conceber procedimentos no decorrer do planeamento e execução de uma auditoria, por forma a detetar e avaliar riscos de distorção material. Neste sentido, deverá igualmente reconhecer as limitações inerentes a capacidade de detetar Fraude, na medida em que a mesma depende de fatores como: a habilidade do seu autor, a frequência e extensão da manipulação, o grau de conluio envolvido, a dimensão das quantias individualmente manipuladas, a senioridade dos indivíduos envolvidos, e a probabilidade de derrogação de controlos

	<ul style="list-style-type: none"> - verificação de que foi recolhida prova suficiente e apropriada e da necessidade de trabalho adicional para se atingir os objetivos das ISA e dos objetivos gerais do auditor, - avaliação dos julgamentos realizados por quem prepara as DF 's de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, - elaboração de conclusões baseadas na prova de auditoria. 	pela gerência. O risco de fraude é mais elevado do que o risco de erro, na medida em que a fraude envolve esquemas sofisticados e cuidadosamente organizados para ocultar e/ou falsificar informação, de forma enganadora, a prestar ao ROC/Auditor no âmbito de uma auditoria às DF's.
ROC 9	O auditor deve manter ao longo do trabalho uma atitude correta, em cumprimento dos normativos de técnicos e éticos, de auditoria, em vigor, o que implica manter a independência, um espírito crítico e ceticismo ao longo de todo o tempo, de forma a que a sua opinião, sobre as demonstrações financeiras, seja o mais isenta possível e não enviesada por pressões internas ou externas.	O objetivo do auditor não é identificar fraude, embora deva planear e executar procedimentos que lhe permitam identificar situações de fraude, especialmente em áreas em que identifica um risco de fraude mais elevado. As normas de auditoria reconhecem que a responsabilidade pela prevenção e deteção de fraude cabe à empresa, embora o auditor tenha como responsabilidade avaliar se o ambiente de controlo é suficiente para prevenir e detetar os fatores de risco de fraude.
Não-ROC 10	Para poder ser emitida uma opinião completa e apropriada sobre as demonstrações financeiras, um auditor não pode simplesmente aceitar toda a informação que lhe é transmitida e assumir que a mesma está correta. Deve investigar e analisar. Desta forma consegue detetar e evitar situações de fraude e garantir uma melhor qualidade das demonstrações financeiras.	Isto acontece pois o trabalho de auditoria é realizado com base em amostragens. Posto isto, não é possível cobrir todas as áreas em análise com o mais ínfimo pormenor, podendo advir daí alguma situação que não foi detetada na auditoria.
Não-ROC 11	O auditor deve no seu melhor seguir cumprir os requisitos éticos ser o mais imparcial possível independentemente da relação que possa ter com o cliente e deve questionar sempre e pedir evidências sobre as operações da empresa de forma a que a sua opinião oficial enquanto profissional seja fidedigna e valorizada	Se as DF contiverem erros, forem manipuladas, se os responsáveis pelas DF omitirem informação quando questionados pelos auditores é provável que não seja possível detetar o erro. Os encarregados de governação deveriam de facto ser os responsáveis primários por detetarem a fraude pois têm uma relação mais próxima com a atividade da empresa e os seus colaboradores. Contudo é também importante que os auditores estabeleçam um tipo de relação com os colaboradores da empresa forma a que estes se sintam confortáveis a responder de forma verídica às questões colocadas em uma auditoria
ROC 12	O auditor deve-se manter em condições de independência que lhe permitam fazer uma avaliação independente, sem estar sujeito a constrangimentos. Deve ainda ser cético sobre a evidência obtida e obter prova adequada	A responsabilidade do auditor é apenas pela deteção de fraude que tenha um impacto material nas demonstrações financeiras
Não-ROC 13	O ROC identifica e avalia os riscos de distorção material das demonstrações financeiras, devido a fraude ou a erro, sendo que concebe e executa procedimentos de auditoria que respondam a esses riscos, e obtém prova de auditoria que seja suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a sua opinião. A responsabilidade do ROC inclui ainda a verificação da concordância da informação constante do Relatório de Gestão com as demonstrações financeiras.	O risco de não detetar uma distorção material devido a fraude é maior do que o risco de não detetar uma distorção material devido a erro, dado que a fraude pode envolver conluio, falsificação, omissões intencionais, falsas declarações ou sobreposição ao controlo interno.

CC 1	O auditor deve exercer as suas funções com competência, independência, integridade e com ceticismo profissional	Uma auditoria fornece uma segurança razoável e não absoluta, existindo a possibilidade de risco, isto é, distorções materiais onde a omissão ou distorção de informação influencia as decisões do público.
CC 2	Na minha opinião este parágrafo refere-se à importância que tem em auditoria a análise do risco. Todo o trabalho de auditoria deve ser desenvolvido tendo em conta este indicador. Quanto maior o risco, maior a amostra, maior a análise dos procedimentos de controlo interno, mais pormenorizados todos os testes, etc. Quanto à independência, sem dúvida que deve ser o pilar da auditoria, afinal não é por acaso que o ROC tem o estatuto de utilidade pública, mas deixo uma questão: será esta possível quando é o auditado que paga a conta?	Tendo em conta que uma boa análise de risco reduz esta possibilidade, a verdade é que algumas questões podem ficar por detetar, o que esperamos sempre é que não sejam materialmente relevantes. A norma, no fim de contas, transfere para a gerência/administração toda a responsabilidade daquilo que o revisor não detetou, sob a alegação da possibilidade de não terem sido facultadas todas as informações relevantes para a realização da auditoria.
CC 3	Não respondeu	Não respondeu
CC 4	O ROC deve ser sempre isento e independente, cumprir os seus requisitos éticos independentemente de algum tipo de relação com a gerência da sociedade auditada e deve expor/relatar todos os aspetos materialmente relevantes, que possam indicar fraude ou erro.	O Auditor deverá ser minucioso na sua revisão e expor todo o tipo de aspetos que indicie fraude ou erro no seu relatório ou certificação legal de contas, caso contrário, acaba por compactuar com o erro ou fraude e poderá ser solidariamente responsável por tais atos.
CC 5	A responsabilidade do ROC passa por definir a materialidade, analisar procedimentos, efetuar julgamentos e avaliar decisões dos gerentes, de modo isento e sem aceitar pressões de quem solicitou a auditoria, a fim de gerar uma opinião fidedigna sem deixar de ter presente os princípios éticos relevantes e o ceticismo profissional.	Tendo em conta que a responsabilidade da elaboração das demonstrações financeiras é da gerência, quando ocorre uma auditoria não é possível verificar todos os documentos que as originam, logo a função do ROC não é detetar fraudes ou erros mas sim verificar através de amostragem se as demonstrações financeiras estão de acordo com o normativo contabilísticos, contudo caso sejam detetado erros ou fraude o ROC deve comunicar as entidades competentes.
CC 6	Em termos de responsabilidade geral, o auditor deve agir conforme os pressupostos éticos, garantindo a independência, neutralidade, competência e sigilo profissional em todos os seus atos.	Apesar da responsabilidade de prevenção e detenção de fraude ser primeiramente dos órgãos da entidade auditada, é necessário sensibilizar os auditores, para o facto que a eles cabe a responsabilidade de auferir a imagem verdadeira e apropriada das demonstrações financeiras. A auditoria confirma a realidade da entidade nas demonstrações financeiras, pelo que deve o auditor responsabilizar-se subsidiariamente pelas certificações que emite.

Tabela 7 - Respostas obtidas às questões 5 (d) e 5 (e) do questionário.

	Pergunta 5 (d)	Pergunta 5 (e)
	<p>Responsabilidades na apreciação do Pressuposto da Continuidade A ISA 570 (parágrafos 6 e 7) refere que a responsabilidade do auditor é obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca da adequação do uso pela gerência do pressuposto da continuidade na preparação e apresentação das demonstrações financeiras e concluir se existe uma incerteza material acerca da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade. Acrescenta que a ausência de qualquer referência quanto à incerteza de continuidade no relatório de auditoria não pode ser vista como garantia da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade.</p>	<p>Responsabilidades na apreciação de Acontecimentos Subsequentes A ISA 560 (parágrafo 6) afirma que o ROC deve executar procedimentos de auditoria concebidos para obter prova de auditoria adequada e suficiente de que foram identificados todos os acontecimentos ocorridos entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor que exijam ajustamento ou divulgação nas demonstrações financeiras.</p>
ROC 1	Adequada face à evolução mais rápida que a atividade empresarial tem no contexto económico atual	Apesar do esforço da norma, nem sempre é claro os efeitos de acontecimentos subsequentes e as provas de auditoria, habitualmente incidem sobre informações e questionários obtidos de terceiros, entre os quais o órgão de gestão, o que pode ser pouco conclusivo.
ROC 2	Ninguém pode dar uma garantia absoluta de que uma entidade irá prosseguir em continuidade. Deste modo, é correta, e prudente, a asserção de que a ausência de referências não pode ser vista como uma garantia da capacidade de a entidade prosseguir em continuidade. Contudo, importa ter presente que a principal responsabilidade, a este nível, é da própria gestão, que tem de avaliar de estão reunidas as condições para que a entidade reporte assumindo este pressuposto, o que frequentemente é ignorado pelos <i>stakeholders</i> , que assumem que tal responsabilidade recai sobretudo sobre os auditores.	É uma realidade, contudo, também a este propósito, importa recordar que a primeira obrigação é da gestão, que tem a responsabilidade pela divulgação dos acontecimentos subsequentes.
ROC 3	Correto	Correto
ROC 4	Concordo. Sendo o princípio da continuidade um dos princípios aplicáveis na elaboração das DF's, o auditor deve reunir prova de que o princípio utilizado se encontra correto.	Concordo. A revisão dos acontecimentos subsequentes poderá confirmar aspetos já existentes aquando da data de encerramento de contas ou proporcionar prova de auditoria adicional.
ROC 5	É um tema muito delicado para os auditores que, em primeiro lugar, devem cumprir a sua responsabilidade e alertar os utentes das DFs para riscos à continuidade, mas, por outro lado, devem ser prudentes e razoáveis para que não sejam eles próprios (com a sua opinião) a causar problemas de continuidade aos seus clientes.	Concordo com a relevância desta disposição e entendo que é uma das áreas globalmente mais descuradas pelos auditores.

ROC 6	<p>A análise da continuidade é efetuada até ao momento de elaboração do relatório de auditoria e essa avaliação é efetuada para os próximos 12 meses. Claro, que pode ocorrer alguma circunstância e mercado que pode levar a que o pressuposto da continuidade não se venha a verificar. Vou dar um exemplo, com a crise de 2007-2008, empresas de construção civil de menor dimensão e com trabalhos em carteira tiveram que encerrar as portas, se faziam maioritariamente trabalhos de obra públicas. Muitos hospitais e municípios contrataram obras sem terem liquidez para o fazer. Também não tinham orçamento. O que faziam é que contabilizavam as faturas nos anos seguintes criando grandes dívidas para com os seus fornecedores. Com a crise instalada não pagaram mesmo essas dívidas, os construtores viram linhas de crédito bancário cortadas e tiveram que fechar portas porque não conseguiram sobreviver. Muitas fecharam portas em julho, agosto de 2009, quando em 2008, 31/12, nada fazia prever essa situação.</p>	<p>Sim, hoje é mais fácil efetuar esta análise. As obrigações fiscais implementadas nos últimos anos relativamente aos prazos de comunicação de faturas e pagamento de impostos garante, com alguma fiabilidade que os registos contabilísticos sejam efetuados diariamente, o que permite quando as empresas encerram as contas, obter os registos e informação financeira pelo menos até 28 de fevereiro. De qualquer das formas</p>
ROC 7	<p>que devemos identificar sinais flagrantes de que a falta de continuidade pode traduzir-se em decisões erróneas para os utilizadores da opinião pelo que há que ter procedimentos sobre o tema</p>	<p>E para além da data do relatório de auditoria, não apenas por questão de continuidade, mas para assegurar que a opinião cumpre os objetivos da auditoria</p>
Não-ROC 8	<p>O ROC/Auditor é responsável por:</p> <ul style="list-style-type: none"> - obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante ao uso apropriado pela gerência do pressuposto da continuidade na preparação das DF's; - concluir com base na prova de auditoria obtida se existe uma incerteza material que ponham em causa a capacidade de continuidade das operações da entidade auditada; - relatar de acordo com a ISA 570, indicando se necessário a existência de incerteza material sobre a continuidade se for caso disso. <p>De referir que se o Auditor concluir sobre o uso do pressuposto da continuidade é apropriado e de que não existe incerteza material tendo em conta a prova de auditoria obtida, mesmo assim deverá avaliar, à luz dos requisitos do referencial financeiro aplicável, se as DF's fazem divulgações apropriadas desses acontecimentos ou condições (ISA 570, P20, A24-A25)</p>	<p>Quaisquer acontecimentos entre as datas referidas, suscetíveis de afetar materialmente as DF's se não forem devidamente ajustados e/ou divulgados podem por em causa as decisões dos destinatários das DF's, e como tal uma opinião do ROC/Auditor sobre as mesmas, que confere garantia razoável de fiabilidade, deverá ser emitida em conformidade com tais situações e a prova de auditoria obtida (conhecimento do procedimentos da gerência estabelecidos para a identificação de acontecimentos subsequentes, a indagações junto da gerência sobre a ocorrência dos mesmos, leitura de atas da gerência/encarregados de governação realizadas após a data das DF's e análise de DF's intercalares subsequentes. ISA 560 P7)</p>

ROC 9	A continuidade é um pressuposto fundamental na preparação das demonstrações financeiras, cabendo ao auditor obter prova suficiente e apropriada de que a empresa de encontra a operar e continuará a operar num futuro previsível. No entanto, o auditor avalia a prova de que obteve evidência, não pode prever eventos ou decisões que desconhece, nomeadamente decisões futuras ou desconhecidas da gestão, ou acontecimentos económico-sociais, decisões/alterações legislativas/políticas desconhecidas e imprevisíveis. Assim, a opinião emitida em determinada data, sobre determinadas demonstrações financeiras, resulta da avaliação da prova que o auditor obteve àquela data.	Posteriormente à data de preparação das demonstrações financeiras, pode surgir nova informação que proporcione mais evidencia sobre as transações ocorridas com referência à data de balanço, ou posterior, mas que deva ser divulgada. O auditor deve realizar procedimentos que proporcionem prova adequada que essa informação foi considerada na preparação das demonstrações financeiras.
Não-ROC 10	A auditoria é realizada sempre na ótica do pressuposto da continuidade. Caso esse pressuposto corra o risco de não ser atingido os auditores devem avisar para a situação e ressaltar isso mesmo nos seus relatórios. Mesmo quando uma empresa não corre o risco de não ter continuidade no próximo ano, é dever do auditor ressaltar que a empresa auditada cumpre com o pressuposto da continuidade por pelo menos mais um ano.	Este procedimento é importante uma vez que podem existir eventos subsequentes que podem pôr em risco a continuidade da empresa.
Não-ROC 11	Por haver erros ou até mesmo fraude, há sempre probabilidade que a entidade não tenha capacidade para prosseguir em continuidade. A percepção/opinião de um auditor às DF tendo em conta a informação a que tem acesso durante uma auditoria pode ser a favor da capacidade de continuidade da entidade, mas se a informação for fraudulenta há possibilidade de que a informação ocultada revele que a continuidade da empresa esteja em risco	O auditor deve recolher evidências suficientes sobre os acontecimentos ocorridos desde o dia em que inicia a auditoria até ao dia em que emite a sua opinião oficial de forma a salvaguardar a veracidade da sua análise/auditoria
ROC 12	A continuidade é um pressuposto fundamental na preparação das demonstrações financeiras. Caso não seja razoável, o impacto nas demonstrações financeiras e, potencialmente, muito significativo. Desta forma, ao obter prova de auditoria suficiente, o auditor também deve avaliar a razoabilidade do princípio da continuidade de acordo com o referencial contabilístico relevante	Posteriormente à data de preparação das demonstrações financeiras, pode surgir nova informação que proporcione mais evidencia sobre as transações ocorridas até à data de balanço, ou posterior, mas que deva ser divulgada. O auditor deve realizar procedimentos que proporcionem prova adequada que essa informação foi considerada na preparação das demonstrações financeiras
Não-ROC 13	Os auditores devem aferir se existem ou não incertezas materiais no que respeita à capacidade de as empresas prosseguirem em continuidade, bem como avaliar se o órgão de gestão utilizou de forma adequada este pressuposto. Para esse efeito, deverão ser analisadas as situações, condições ou acontecimentos que possam pôr em causa a continuidade da empresa, nomeadamente a sua situação líquida, a existência de empréstimos de curto prazo a financiar ativos de médio e longo prazo, a sua capacidade de obter financiamento, entre outros.	Está correto, pois os eventos que ocorrem após a data do balanço, mas antes do relatório do auditor, podem ter um efeito material nas demonstrações financeiras e conseqüentemente em todos os que as utilizam.

CC 1	Uma auditoria fornece uma segurança razoável e não absoluta sobre as asserções contidas nas Demonstrações Financeiras e o parecer do auditor quando nada diz acerca da continuidade da empresa, não garante que esta vá continuar.	A auditoria pode basear-se num processo de amostragem, onde é selecionado um grupo de informação adequado e suficiente para fazer prova da veracidade das asserções contidas nas DFs.
CC 2	As demonstrações financeiras destinam-se aos gestores, investidores e também credores. Para qualquer destas entidades é fundamental conhecer a probabilidade que as sociedades têm de continuar ativas, de forma a garantir a remuneração do capital e o pagamento aos credores. É sem dúvida de extrema importância que o ROC se manifeste sobre esta questão.	As Demonstrações Financeiras, com reporte a 31/12 do ano imediatamente anterior àquele em que as mesmas, são apresentadas até 31/03 (ou 30/06 quando sujeitos ao método de equivalência patrimonial) do ano seguinte. Nos meses que decorrem entre as duas datas podem ocorrer fatos, desconhecidos à data de 31/12, que podem influenciar significativamente as demonstrações financeiras. Estes factos têm de obrigatoriamente estar relatados, e é obrigação do ROC garantir que tal aconteça.
CC 3	Não respondeu	Não respondeu
CC 4	O Auditor ao analisar as DF de uma sociedade e seguindo os seus requisitos de profissão, deverá também analisar a situação financeira da sociedade e emitir um parecer no relatório sobre este campo e se a sociedade tem capacidade de continuar ou não a operar no mercado.	Não respondeu
CC 5	Não respondeu	Um dos cuidados que o ROC deve ter é provar que efetuou os procedimentos de análise suficiente para comprovar que não há acontecimentos subsequentes relativamente à data de fecho das demonstrações financeiras que as mesmas devessem incluir.
CC 6	É obvio que se trata de uma responsabilidade limitada. A auditoria não pode garantir em pleno a continuidade. Existem inúmeros fatores extraordinários de ocorrência futura que podem vir a ocorrer, mas que à data da auditoria não eram possíveis prever.	Decorre do princípio da continuidade e materialidade. Pelo que à data do relatório, é responsabilidade do auditor auferir a existência de acontecimentos futuros relevantes para a entidade. Analisando e avaliando a necessidade ou não de ajustamento ou divulgação nas demonstrações financeiras.

Tabela 8 - Respostas obtidas às questões 5 (f) e 6 do questionário.

	Pergunta 5 (f)	Pergunta 6
	Em relação ao relatório de auditoria, a ISA 700 (parágrafos 6 e 10), refere que os objetivos do ROC são formar e expressar uma opinião clara sobre as demonstrações financeiras baseada numa avaliação das conclusões extraídas da prova de auditoria obtida.	A informação prestada pelos ROC no relatório de auditoria é suficiente e de qualidade? Justifique a sua resposta.
ROC 1	Expressão adequada.	Os relatórios podem ter aspetos mais técnicos que o público em geral não discerne ou não faz uma leitura adequada. Diria que os relatórios de auditoria são peças técnicas para leitura de técnicos.

ROC 2	Totalmente de acordo	Embora tenha melhorado a partir de 2016, ainda estamos perante uma linguagem muito estereotipada e hermética, em que as reservas são muito limitadas.
ROC 3	Correto	Sim
ROC 4	Concordo. Com base na prova de auditoria recolhida, o auditor irá formar uma opinião sobre se as DF's como um todo estão ou não isentas de distorções materiais.	Sim. São cumpridos os requisitos técnicos das ISA e demais orientações emanadas pela OROC.
ROC 5	Concordo	Não avalio com frequência os relatórios de colegas pelo que não tenho como responder.
ROC 6	Sim, por vezes quando existem reservas, pela linguagem utilizada penso que por vezes a mesma podia ser mais clara, de forma a ser entendida por qualquer pessoa.	A linguagem deve ser clara. a informação prestada deve ser objetiva e concisa, por isso será suficiente. Mais detalhe e recomendações,deverão ser dados no âmbito de relatório ao órgão de gestão.
ROC 7	Implica ter prova suficiente, mas não amostras a 100%	Julgo que sim
Não-ROC 8	A opinião do ROC/Auditor sobre as DF's é expressa claramente num relatório de auditoria realizado por escrito o qual deverá obedecer a uma estrutura organizada de forma objetiva e clara para os utilizadores das DF's (ISA 700, P20 a P52). O mesmo inclui uma descrição das responsabilidades da Entidade e do ROC/Auditor pela informação prestada e auditada nas DF 's, clarificando o papel das partes no processo de auditoria. A opinião sobre as DF's formada pelo ROC/Auditor de acordo com os requisitos da ISA 700, P10 a P15 e as formas previstas na ISA700, P16 a P19.	Desde que tenham sido acautelados os requisitos relevantes de auditoria e que tenha sido obtida prova suficiente e apropriada, de acordo com o planeamento de auditoria elaborado e executado no decurso de uma auditoria, por forma a que as identificações de distorções materiais tenham sido mitigadas, o relatório de auditoria emitido deverá ser suficiente e de qualidade.
ROC 9	O auditor acumula prova, suficiente e apropriada, que lhe permita concluir se as demonstrações financeiras como um todo se encontram isentas de distorções materiais.	Sim. O relatório de auditoria de acordo com as ISA estabelece as responsabilidades do auditor e do auditado, o referencial contabilístico e de auditoria aplicáveis, o período a que respeita e as conclusões do auditor.
Não-ROC 10	Esta opinião é expressa com base no trabalho realizado e na interação com o cliente. É fulcral que a opinião dada seja clara uma vez que pode influenciar a decisão de investidores em investir, ou não, na empresa em questão, e essa opinião tem também impacto na perspetiva dos outros <i>stakeholders</i> em relação à empresa.	Sim, pois tem por base todo o trabalho realizado antes da opinião ser emitida. Além disso a informação prestada tem que cumprir com diversos requisitos por isso não é dada apenas informação genérica.
Não-ROC 11	Concordo, o papel do ROC é expressar uma opinião o mais fidedigna possível sobre as DF's tendo por base as evidencias que recolheu ao longo da auditoria	Sim é suficiente de qualidade e reforça a veracidade ou não das demonstrações financeiras e a situação financeira da empresa.
ROC 12	A opinião deve ser formulada de uma forma clara, para poder ser útil aos utilizadores das demonstrações financeiras	A informação deve ser suficiente, e com a qualidade necessária, para que os utilizadores das informações financeiras possam fazer uma avaliação adequada no nível de segurança proporcionado e sobre as conclusões relevantes da auditoria

Não-ROC 13	A responsabilidade do ROC consiste em expressar uma opinião profissional e independente baseada no seu exame (auditoria) das demonstrações	Para que o auditor esteja habilitado a dar opinião quanto à imagem das demonstrações financeiras, da posição da entidade e do desempenho da mesma à luz de um referencial normativo, é colocado em prática um conjunto de técnicas que visam a obtenção de evidência ou de prova. Por forma a suportar a opinião do auditor, é crucial a existência dessa evidência de auditoria, sendo a sua falta ou insuficiente documentação em relação à prova, considerada como ausência do trabalho do auditor e, conseqüentemente, a informação pode não ser suficiente e de qualidade
CC 1	Os auditores devem expressar de forma clara a sua opinião sobre as DFs e se foram preparadas corretamente, devendo exprimir no seu relatório se estas contêm ou não distorções materiais, erros ou fraude.	Não, o público em geral deve sempre tentar obter mais informações e informações de fontes diferentes, uma vez que a auditoria fornece uma segurança razoável e não absoluta.
CC 2	Quer isto dizer se o relato tem de ter base que prove o que é relatado.	Sim, pode e deve sê-lo, o que acontece se o trabalho de auditoria foi efetuado de forma a permiti-lo, sempre sob uma boa análise de risco.
CC 3	Não respondeu	Quanto à informação prestada a meu ver é suficiente agora quanto à qualidade essa também vai depender de cada profissional
CC 4	Esse é o objetivo de todo o processo de Auditoria. Expressar no relatório todos os aspetos que identifique como incumpridores dos normativos, originando erros ou fraude, que depois irá ser avaliada a sua materialidade, deverá expor a sua opinião sobre a situação financeira, entre outros, para alertar para a continuidade da sociedade ou não. Todo este processo irá garantir a qualidade e fidedignidade da informação produzida e fornecida.	Sim, porque o ROC existe para esse efeito e tem de cumprir sempre os seus requisitos éticos, ser independente e isento. Desta forma, toda a informação expressa no relatório ou certificado legal de contas é de qualidade e das garantias disso para os seus utilizadores.
CC 5	O ROC, através das provas de auditoria obtidas, tem de efetuar um relatório claro sobre as demonstrações financeiras da entidade, de modo a que um terceiro consiga obter informação consistentes sobre a entidade aquando da análise do mesmo.	O relatório de auditoria é na minha opinião uma síntese das demonstrações financeiras, quando ele é utilizado para a tomada de decisão tem de ser acompanhado das demonstrações financeiras, já que, estas contêm informação sobre os itens que compõem o ativo, passivo e capital próprio, ou seja, este relatório certificar que as demonstrações estão de acordo com o normativo contabilísticos, sendo sempre da responsabilidade da entidade a elaboração das demonstrações financeiras.
CC 6	Não respondeu	Não respondeu

Tabela 9 - Respostas obtidas às questões 7 e 8 do questionário.

	Pergunta 7	Pergunta 8
	Tendo em conta o objetivo, o âmbito de uma auditoria e as responsabilidades dos ROC exigidas pelas ISA, qual a sua perceção sobre o real desempenho dos ROC em Portugal?	Quais os fatores que na sua opinião podem minimizar o <i>auditing expectation gap</i>? Justifique a sua resposta.
ROC 1	Houve grandes evoluções positivas nos últimos anos.	Melhoria dos modelos de relatório de auditoria, simplificando o teor e aproximando o conteúdo ao conhecimento comum e menos técnico.
ROC 2	Tem-se assistido a uma melhoria significativa, sobretudo ao nível das pequenas e médias sociedades de revisores. Ao nível das grandes sociedades verificam-se alguns condicionismos sobretudo em termos de independência e da realização de trabalhos distintos de auditoria que condicionam a independência destes auditores.	Uma maior responsabilização da gestão das empresas e um maior profissionalismo dos membros dos demais órgãos de fiscalização (Conselhos Fiscais, Conselhos Gerais e de Supervisão e Comissões de Auditoria)
ROC 3	garante de prestação de informação corretas	Um bom planeamento e trabalho de auditoria
ROC 4	Deve ter-se em consideração que o normativo das ISAS foi adotado de forma plena em Portugal a partir de 2016. Esta fase de mudança implicou profundas alterações ao nível dos relatórios dos ROC e evidenciação dos seus trabalhos. Considerando que a profissão é objeto de controlo por parte de uma entidade independente (CMVM), considero o desempenho como muito positivo.	Elaboração da carta de representação antes do início dos trabalhos de auditoria onde são explanados os principais aspetos dos trabalhos de auditoria.
ROC 5	Com o aumento da regulação e intervenção da CMVM entendo que estamos no caminho certo para um melhor desempenho do trabalho dos ROC, sendo certo que o ROC nunca poderá ser o garante de tudo.	Com a diminuição de ROC individuais e o aumento de estruturas societárias de maior dimensão, entendo que se verão gradualmente melhorias de qualidade no trabalho dos ROC, o que permitirá ao mercado reconhecer valor no trabalho feito e minorar o <i>auditing expectation gap</i> .
ROC 6	O desempenho dos ROC em Portugal tem sido um desempenho correto, formal, mas fechado em relação aos utilizadores da informação financeira que auditam.	Respondi na questão à pergunta Parte II, questão 2)
ROC 7	Não tenho uma opinião. O mercado não eficiente.	Uma boa comunicação pelos responsáveis pela supervisão
Não-ROC 8	O ROC/Auditor presta um serviço público junto de terceiros ao emitir uma opinião sobre DF´s.	Podem ser identificados os seguintes fatores: - redação do relatório de auditoria que incluam o objetivo e trabalho realizado; - a responsabilidade do trabalho do auditor deve se clara e explicada (carta de compromisso); - emprego de linguagem menos técnica no relatório de auditoria; - desenvolvimento de políticas educativas a nível financeiro e de auditoria.

ROC 9	Os ROC desempenham um papel fundamental de aferição da qualidade da informação financeira, contribuindo para a construção de um ambiente de controlo e de verdade.	Maior transparência na comunicação e educação, através da consciencialização dos utilizadores da informação financeira das responsabilidades e limitações de uma auditoria. Será igualmente importante um maior detalhe na informação incluída nos relatórios de auditoria, nomeadamente através da divulgação do nível de materialidade e riscos significativos identificados, a exemplo do que já sucede nos relatórios de auditoria e relatórios adicional ao órgão de fiscalização das Entidades de interesse público. Supervisão mais eficiente do trabalho dos auditores e comunicação dos resultados ao público em geral.
Não-ROC 10	Numa ótica global penso que tem sido um desempenho positivo.	Melhor comunicação entre auditores e clientes.
Não-ROC 11	O desempenho do ROC em Portugal, tendo em conta a minha experiência, é boa. Tendo em conta o meio em que trabalho sinto que há uma entreajuda entre o cliente e o auditor para que a auditoria seja fidedigna	Uma boa relação com o cliente, de entreajuda, nunca beneficiando o cliente/entidade, ou seja, imparcial, mas que permita que o cliente sinta confiança para partilhar as informações necessárias a uma boa auditoria e que sinta que tem alguém que o pode ajudar com as questões da informação financeira da sua empresa. Uma relação em que o auditor sinta que pode também ir ao longo da auditoria dando a sua opinião, possa manter uma atitude interrogativa e crítica de forma a que o cliente a aceite e vá melhorando se necessário a os procedimentos da sua atividade.
ROC 12	Existe uma variabilidade significativa no nível do trabalho realizado, quando avaliado face as ISA	Maior nível de <i>disclosure</i> nas opiniões (por exemplo a materialidade e riscos considerados). Estas alterações já são usadas em várias jurisdições e em Portugal para as EIPs. Supervisão adequada do trabalho de auditoria. Maior auscultação dos <i>stakeholders</i> e das suas necessidades (como por exemplo nas GRI)
Não-ROC 13	Considero que, em Portugal, os ROC desempenham as suas funções de acordo com as ISAS.	O relatório de auditoria deve incorporar informação financeira, de modo a facilitar a tomada de decisão por parte dos <i>shareholders</i> e, simultaneamente, atenuar as diferenças de expectativas, ou seja, a auditoria reporta utilidade para os terceiros interessados na opinião do revisor/auditor. Isto é, não só atribui fiabilidade como também é relevante para a tomada de decisão, como referido anteriormente.
CC 1	Os ROC tentam sempre exercer as suas funções de acordo com as suas responsabilidades e deveres, de forma a desempenharem as suas funções o melhor possível.	A auditoria deve aproveitar a era tecnológica para evoluir os seus métodos de forma a analisar toda a informação e analisar várias fontes de informação, com o objetivo de melhorar a garantia das auditorias.
CC 2	Na minha opinião depende de caso para caso. Há os casos em que a RLC é uma mera formalidade e obrigatoriedade, outras há em que, de acordo com as especificidades da sociedade e daqueles a quem se destina, o desempenho do ROC terá de ser aquele	Sem dúvida normas mais objetivas, com menos margem para “justos valores”.

	que efetivamente dele se espera, conforme exige a ISA. Verdade é que a história nos tem mostrado que valores mais altos se levantam, e mesmo com RLC muitas demonstrações financeiras se têm revelado pouco transparentes de uma imagem verdadeira e apropriada da informação financeira.	
CC 3	A exigência de ter um ROC em sociedades anónimas para mim é essencial, podendo essa exigência elevar para sociedades por quotas com um determinado volume de negócios, quanto ao desempenho será sempre de elevar a informação e garantir a maior clareza na informação financeira de cada empresa	Acima de tudo a transparência de toda a informação prestada pelas empresas sobre toda a atividade. A meu ver o nosso país deverá adotar medidas de dar conhecimento aos empresários antes dos mesmos abrirem uma empresa., porque neste momento basta ir a uma loja do cidadão e somos empresários sem qualquer tipo de preparação de informação e depois depara-se já desde início com grandes erros empresariais
CC 4	Não tenho muito conhecimento sobre este aspeto, mas acompanhei o caso do BPN e a empresa Auditora Deloitte criou reservas no certificado legal de contas e como a imprensa expressou, Deloitte “castiga” BPN. O que mais tarde revelou-se na insolvência do BPN. O que vejo neste caso é que os Auditores fizeram a sua auditoria com a maior qualidade e isenção possível, alertando na sua reserva para um vasto leque de situações que não cumpriam os normativos por forma a deturpar as DF e levar os seus utilizadores ao erro de avaliação.	Da parte do Auditor deve manter um desempenho adequado, com zelo e independência, respeitar os normativos da auditoria para que a sociedade tenha a perceção dos deveres do Auditor, ou seja, se a sociedade for clarificada do papel do Auditor e convergir nas interpretações dos normativos de auditoria, irá diminuir as diferenças de expetativas.
CC 5	Na minha opinião o real desempenho do ROC em Portugal está um pouco condicionado pela legislação, pois a obrigação de ter contas certificadas é na sua maioria uma obrigação legal, o que leva a que a maioria dos clientes dos ROC's seja as próprias empresas e não entidades externas à mesma o que leva a que os ROC's tenham mais dificuldade em manter a sua imparcialidade nos relatórios de auditoria.	Na minha opinião é necessário esclarecer melhor perante o público em geral qual é a verdadeira função do ROC, de modo a que a discrepância entre a opinião da função e a verdadeira função, deixe de ser tão distinta, através de formação ou ações de sensibilização, também poderia ser incluída no relatório de auditoria a base de trabalho do ROC, assim quem consultar o mesmo seria informado do qual é a sua função.
CC 6	Não respondeu	Não respondeu