



**ASSOCIAÇÃO DE POLITÉCNICOS DO NORTE (APNOR)**  
**INSTITUTO POLITÉCNICO DE BRAGANÇA**

**Práticas de Auditoria Financeira e Responsabilidade Profissional  
dos Auditores na Guiné-Bissau**

**Fortunato Marcolino Nhaga**

Dissertação apresentada ao *Instituto Politécnico de Bragança*  
Para obtenção do grau de mestre em Contabilidade e Finanças

**Orientação:**

**Professora Doutora Amélia Maria Martins Pires**

Esta dissertação inclui as críticas e sugestões feitas pelo júri.

**Bragança, junho de 2024**



**ASSOCIAÇÃO DE POLITÉCNICOS DO NORTE (APNOR)**  
**INSTITUTO POLITÉCNICO DE BRAGANÇA**

**Práticas de Auditoria Financeira e Responsabilidade Profissional  
dos Auditores na Guiné-Bissau**

**Fortunato Marcolino Nhaga**

**Orientação:**

**Professora Doutora Amélia Maria Martins Pires**

**Bragança, junho de 2024**



## **Resumo:**

A auditoria tem grande importância para qualquer entidade, na sua missão de garantir a veracidade das informações apresentadas nas suas demonstrações financeiras (DF). Considera-se que um dos objetivos de uma auditoria é emitir uma opinião sobre as ações executadas e as DF apresentadas, pelo que o parecer de auditoria não prova simplesmente a realidade das informações produzidas pela administração das entidades, proporcionando, também, confiança e credibilidade a essas DF perante terceiros. Esta opinião deve ser baseada no trabalho desenvolvido ao longo de várias fases de análise dos referidos demonstrativos e ao sistema de controlo interno (SCI). É neste âmbito que se desenvolve este trabalho, cujo objetivo é procurar compreender as práticas de auditoria financeira (AF), a responsabilidade profissional dos auditores e o grau de cumprimento das normas na Guiné-Bissau, mais concretamente, procurar perceber se as entidades e os profissionais auditores cumprem ou não com os normativos e em que medida o fazem. Para lhe dar resposta, o trabalho será desenvolvido com base numa metodologia de natureza qualitativa, suportada num estudo de caso múltiplo. A recolha de informação assenta em fontes de dados primários e secundários, nomeadamente com recurso à observação, análise da legislação aplicável no âmbito das normas de auditoria, e pela aplicação de entrevistas semiestruturadas aos responsáveis das entidades e aos profissionais auditores consultados. O trabalho desenvolvido permitiu concluir que não há contabilidade organizada na maioria das entidades observadas, que são várias as legislações em matérias de contabilidade e de auditoria que se encontram desatualizadas, não acompanhando a dinâmica do mercado. Entre as principais razões para justificar a realidade encontrada, que aponta para um reduzido impacto da AF, estão a instabilidade política, a falta de condições técnicas e logísticas para implementar e desenvolver práticas de AF e a falta de um verdadeiro mercado de auditores na Guiné-Bissau.

**Palavras-chave:** Auditoria Financeira, Demonstrações Financeiras, Procedimentos de Auditoria, Normas de Auditoria, Guiné-Bissau.

## **Abstract:**

The audit is of great importance for any entity, as it allows the veracity of the information presented in its financial statements (DF) to be proven. The audit opinion does not simply prove the reality of the information produced by the entities' management, but also offers confidence and credibility to third parties. The financial audit process must be carried out to ensure the veracity of records and provide credibility to the FS and other management reports. It is considered that one of the objectives of an audit is to issue an opinion on the actions performed and the FS presented. This opinion must be based on the work carried out throughout several phases of analysis of the statements and the internal control system (ICS). It is in this context that this work is developed, the objective of which is to seek to understand financial auditing (FA) practices, the professional responsibility of auditors and the degree of compliance with standards for an effective quality of work in Guinea-Bissau, to understand whether entities and professional auditors comply with regulations and to what extent they do so. To answer this, the work will be developed based on a qualitative methodology, supported by a multiple case study. The collection of information will be based on primary and secondary data, namely using observation, analysis of applicable legislation within the scope of auditing standards, and the application of semi-structured interviews with those responsible for the entities and professional auditors. It was concluded that there is no organized accounting in most entities, several accounting and auditing legislations to be updated to keep up with market dynamics, political instability, and lack of technical and logistical conditions for effective and efficient AF practices, have largely influenced, little impact from AF and lack of auditor market in Guinea-Bissau.

**Keywords:** Financial Audit, Financial Statements, Audit Procedures, Auditing Standards, Guinea-Bissau.

## **Resumen:**

La auditoría es de gran importancia para cualquier entidad, pues permite comprobar la veracidad de la información presentada en sus estados financieros (DF). El dictamen de auditoría no sólo demuestra la realidad de la información producida por la dirección de las entidades, sino que también ofrece confianza y credibilidad ante terceros. El proceso de auditoría financiera debe llevarse a cabo para garantizar la veracidad de los registros y brindar credibilidad a los estados financieros y otros informes de gestión. Se considera que uno de los objetivos de una auditoría es emitir una opinión sobre las acciones realizadas y los estados financieros presentados. Esta opinión debe basarse en el trabajo realizado a lo largo de varias fases de análisis de las citadas declaraciones y del sistema de control interno (SCI). Es en este contexto que se desarrolla este trabajo, cuyo objetivo es buscar comprender las prácticas de auditoría financiera (AF), la responsabilidad profesional de los auditores y el grado de cumplimiento de las normas para una calidad efectiva del trabajo en Guinea-Bissau. con el fin de entender si las entidades y los auditores profesionales cumplen o no con la normativa y en qué medida lo hacen. Para dar respuesta a esto, el trabajo se desarrollará con base en una metodología cualitativa, sustentada en un estudio de casos múltiples. La recolección de información se basará en datos primarios y secundarios, concretamente mediante la observación, el análisis de la legislación aplicable en el ámbito de las normas de auditoría y mediante la aplicación de entrevistas semiestructuradas a los responsables de las entidades y auditores profesionales. Se concluyó que no existe una contabilidad organizada en la mayoría de las entidades, varias legislaciones contables y de auditoría que deben actualizarse para mantenerse al día con la dinámica del mercado, la inestabilidad política y la falta de condiciones técnicas y logísticas para prácticas efectivas y eficientes de AF, han influido en gran medida, poco impacto del AF y falta de mercado de auditores en Guinea-Bissau.

**Palabras-clave:** Auditoría Financiera, Estados Financieros, Procedimientos de Auditoría, Normas de Auditoría, Guinea-Bissau.

Aos meus pais (Maria de Oliveira Pereira e Marcolino Nhaga - falecido), familiares, amigos e conhecidos.

## **Agradecimentos**

Agradeço a Deus pelo dom da vida e por acompanhar-me durante toda a minha caminhada.

Aos meus pais (Maria de Oliveira Pereira e Marcolino Nhaga – falecido), pela educação e carinho.

Aos familiares que me apoiaram de forma direta e indiretamente durante todo o meu percurso.

Ao amigo-irmão Imelson António da Costa Vaz, que me ajudou desde os primeiros tempos de curso médio até esta fase e sempre esteve ao meu lado no que for necessário.

Ao meu tio Asquia Oliveira Pereira, que me deu forças tanto nos momentos bons e nos menos bons.

Aos colegas e amigos de mestrado, em particular Mamadu Iaia Djaló e Nuno Gomes, pelo apoio na integração logo ao chegar da Guiné-Bissau.

Ao amigo-irmão Salvador Armando Banjaqui e o ilustre Bacar Baio, o meu obrigado por tudo.

À coordenação deste mestrado e aos professores do Instituto Politécnico de Bragança (IPB), em especial aos da Escola Superior de Tecnologia e Gestão (ESTIG). Agradecimento especial a querida orientadora Professora Doutora Amélia Maria Martins Pires, pelos impulsos, incentivos e conselhos para a conclusão do mestrado, e pelas orientações, apoios e disponibilidade para a conclusão desta dissertação.

Ao Instituto Politécnico Nova Esperança (IP9) da Guiné-Bissau, na pessoa do seu Presidente Malam Sissé, pela oportunidade e apoio durante todo esse tempo.

Ao Ministério da Educação Nacional, Ensino Superior e Investigação Científica da Guiné-Bissau, pela licença concedida durante o período de mestrado, em especial aos meus antigos chefes (Saitim Darame e Caciano Augusto da Silva), Diretor Administrativo e Financeiro (DAF) e em particular aos meus colegas de serviço.

À Comunidade Cristã de “São José de Empantcha”, pela oração e apoio.

À consultoria Boladje Consulting Empresarial (BCE), SARL, em especial ao seu consultor gerente Mumine Embaló e aos colaboradores da consultoria pelo apoio e colaboração durante a recolha de dados.

Aos senhores Filomeno Duarte – Bastonário da Ordem Nacional dos Técnicos Oficiais de Contas da Guiné-Bissau (ORNATOC-GB), Lassana Dafé, Leonelmo Santos Sá, Mamadú Serifo Baldé, Seco Dafé e Rhomizio Barai pelas informações fornecidas.

Às Sociedades de Revisores Oficiais de Contas (BILFISA, AUDICEF E CONTAF), o meu obrigado pelas informações.

Ao Tribunal de Contas da Guiné-Bissau, a Inspeção Geral das Finanças, a Empresa de Eletricidade e Águas da Guiné-Bissau (EAGB) e a GUINEBIS-GB, SA, meu agradecimento pela colaboração.

## **Lista de Abreviaturas e/ou Acrónimos**

AF – Auditoria Financeira

DF – Demonstrações Financeiras

IAASB – *International Auditing and Assurance Standards Boards*

IF – Informação Financeira

IFAC – *International Federation of Accounting*

IGF – Inspeção Geral das Finanças

ISA – – *International Standards on Auditing*

OHADA – Organização para a Harmonização dos Direitos de Negócios em África

ORNATOC-GB – Ordem Nacional dos Técnicos Oficiais de Contas da Guiné-Bissau

PA – Prova de Auditoria

RA – Risco de Auditoria

RDM – Risco de Distorção Material

ROC – Revisor Oficial de Contas

SCI – Sistema de Controlo Interno

SCQ – Sistema de Controlo de Qualidade

SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

SYSCOHADA – Sistema Contabilístico da Organização para a Harmonização dos Direitos de Negócios em África

TC – Tribunal de Contas

UEMOA – União Económica e Monetária Oeste Africana

# Índice

Lista de Abreviaturas e/ou Acrónimos .....	vi
Lista de Tabelas .....	viii
Lista de Gráficos.....	x
Introdução.....	1
1. Revisão de Literatura .....	3
1.1. Origem e Enquadramento de Auditoria Financeira.....	3
1.2. Enquadramento Normativo e de Supervisão de uma Auditoria Financeira .....	4
1.3. Objetivos de uma Auditoria Financeira e suas Limitações à luz do Normativo Aplicável .....	8
1.4. Obtenção de Prova em Auditoria .....	12
1.5. Relatórios de Auditoria e a sua Importância para a Credibilização da Informação Financeira ..	13
1.6. Responsabilidade Profissional dos Auditores .....	16
2. Metodologia de Investigação.....	18
2.1. Objetivo, Método e Fontes de Dados.....	18
2.2. População vs. Amostra e Dados Recolhidos .....	19
3. Apresentação e Análise dos Resultados .....	23
3.1. Caracterização de Amostra.....	23
3.2. Respostas às Questões de Investigação.....	27
3.2.1. Com Recurso à Observação e à Análise Documental.....	27
3.2.2. Com Recurso à Análise das Entrevistas .....	28
Conclusões, Limitações e Linhas de Investigação Futuras .....	40
Referências .....	42
Apêndices.....	47

## Lista de Tabelas

Tabela 1. Sistematização dos documentos analisados. ....	20
Tabela 2. Conjunto de questões pré-definidas para aplicar aos profissionais auditores.....	22
Tabela 3. Conjunto de questões pré-definidas para aplicar aos dirigentes das empresas. ....	22
Tabela 4.Obrigações subjacentes a uma Auditoria Financeira. ....	28
Tabela 5.Qual o referencial normativo utilizado na Guiné-Bissau para o desenvolvimento dos trabalhos de revisão/auditoria às DF? .....	29
Tabela 6. Conforme a Lei, quais são as entidades que são sujeitas a revisão/auditoria às suas DF, evidenciando os critérios para a sujeição? .....	29
Tabela 7. Há alguma entidade que controle o cumprimento da obrigatoriedade de auditoria às entidades que estão obrigadas a ter DF auditadas? .....	29
Tabela 8. Qual é a estrutura de um dossiê de AF? .....	30
Tabela 9. A abordagem de auditoria é feita com base no risco? Quais os fatores mais preponderantes na avaliação do risco de auditoria?.....	30
Tabela 10. É feito o controlo da qualidade dos trabalhos de auditoria desenvolvidos pelos auditores? .....	31
Tabela 11. Qual é o modelo de controlo da qualidade do trabalho e por quem é feito? .....	31
Tabela 12. Quais são as limitações que condicionam a independência do auditor? .....	32
Tabela 13. Na fase de aceitação de um trabalho de auditoria, quais as salvaguardas que o auditor deve usar para ultrapassar eventuais limitações à sua independência? .....	32
Tabela 14. Em que medida a independência dos auditores é condicionada pela dependência económica do cliente? .....	33
Tabela 15. Em que medida a auditoria às DF influencia o processo de tomada de decisão? .....	33
Tabela 16. Qual a responsabilidade dos auditores em situações em que os seus relatórios não reflitam o risco de continuidade das operações, designadamente quando no ano subsequente à auditoria as empresas entrem em processo de insolvência?.....	34
Tabela 17. Quais as medidas disciplinares previstas para os auditores que não cumpram com as disposições previstas no código de ética e deontologia profissional?.....	34
Tabela 18. Qual é a importância de AF para empresas? .....	35
Tabela 19. As empresas devem ser obrigadas a auditar as suas DF? .....	35
Tabela 20. Como as empresas olham para os auditores? .....	36
Tabela 21. Que contribuição o relatório de auditoria pode trazer para as empresas?.....	36
Tabela 22. Será que as empresas criam condições para que o auditor faça o seu trabalho com total independência? .....	36
Tabela 23. De quem é a responsabilidade em caso de uma empresa auditada entrar em processo de insolvência?.....	37

Tabela 24. Qual é a relação entre as empresas e os gabinetes de contabilidade e auditoria? .....	37
Tabela 25. No exercício das suas funções, os auditores cumprem com as normas de auditoria? .....	37
Tabela 26. Perante conflito de interesses, a empresa aceita os serviços do auditor? .....	38
Tabela 27. A dependência económico-financeira pode influenciar a opinião do auditor? .....	38

## **Lista de Gráficos**

Gráfico 1. Dados sobre ROC na Guiné-Bissau.....	23
Gráfico 2. Dados sobre SROC na Guiné-Bissau. ....	23
Gráfico 3. Representação dos entrevistados por tipologia. ....	24
Gráfico 4. Género.....	25
Gráfico 5. Faixa etária. ....	25
Gráfico 6. Tipo de formação.....	25
Gráfico 7. Área de formação. ....	26
Gráfico 8. Grau de formação.....	26
Gráfico 9. Experiência profissional.....	26

## Introdução

À medida que as organizações foram crescendo, desenvolvendo relações tendencialmente mais complexas e se vão confrontando com uma concorrência crescente, foi crescendo a noção de que os riscos são tendencialmente maiores, que cada erro, falha, desvio ou desperdício podem representar uma carga igualmente pesada e difícil de sustentar. Com isto, e ainda que nem sempre com a mesma intensidade, foi crescendo também o risco de manipulação, quando não mesmo de corrupção e fraude ao nível das demonstrações financeiras (DF). Com o propósito de melhorar o resultado e/ou ocultar uma realidade menos favorável, alguns responsáveis são tentados a manipular a informação e a apresentar dados que não correspondem inteiramente à realidade das instituições que dirigem (Alves & Martins, 2018). A auditoria financeira (AF) pode fazer muito pela credibilidade e confiança que seja depositada na informação que é preparada e divulgada (Martins & Silva, 2021), pelo que pode desempenhar um papel fundamental, assegurando a fidedignidade e credibilidade das informações transmitidas e, por essa via, aumentando o nível de confiança junto dos diferentes utilizadores (stakeholders) (Kortz & Azeredo, 2022). Na verdade, a auditoria é um exame objetivo às DF de uma entidade (Meidawati & Assidiqi, 2019), analisando as políticas e os procedimentos internos definidos (Cruz & Oliveira, 2022) e testando a eficiência e eficácia do sistema de controlo interno (SCI) implementado (Silva & Sena, 2019). Considerando que o seu objetivo visa emitir uma opinião sobre as ações executadas e as DF apresentadas por uma entidade, a sua importância, no seio de qualquer entidade, resulta da sua capacidade em provar que a realidade produzida e divulgada é credível e merece a confiança de terceiros (stakeholders). Neste âmbito, a auditoria pode ser entendida como um processo sistemático de recolha e avaliação de evidências, realizado por pessoas competentes e independentes, que permite apresentar avaliações e evidências para fornecer uma opinião fundamentada acerca da veracidade e justiça de um relatório financeiro (Karim et al., 2022). Um processo realizado por um auditor independente e que, após planear o seu trabalho, procura identificar, avaliar e responder ao risco de distorção relevante, preparando o seu relatório (Xiao et al., 2020), que utiliza para transmitir a sua opinião aos utilizadores das DF (Karim et al., 2022). Espera-se com este trabalho apresentar alguns contributos para a literatura, em particular para a Guiné-Bissau. Em termos práticos, espera-se retirar conclusões que possam ser utilizadas como instrumento de reflexão, seja no plano governamental seja a nível da profissão e das organizações que a representam.

É no âmbito da relevância que se reconhecer à AF que se desenvolve esta dissertação, que visa no geral compreender as práticas de AF, a responsabilidade profissional dos auditores e o grau de cumprimento das normas, para uma efetiva qualidade do trabalho de AF, ainda que com particular enfoque na Guiné-Bissau. Neste sentido, o trabalho será desenvolvido para responder às seguintes questões de investigação: (1) Quais são as práticas de AF na Guiné-Bissau e respetivo grau de cumprimento? (2) Como está organizada a profissão e qual é a responsabilidade profissional dos auditores na Guiné-Bissau? Para lhe dar resposta, o trabalho a apresentar, que inicia com esta

introdução, desenvolve-se a partir de três secções. Uma primeira, de revisão de literatura, que compreende uma abordagem, numa perspetiva internacional, aos conceitos e práticas de AF, visando travar a discussão necessária, bem como a responsabilidade profissional dos auditores e o seu comprometimento com os princípios éticos e deontológicos. Uma segunda, de metodologia, onde se procura descrever como será desenvolvido o estudo empírico, que assentará numa metodologia qualitativa, recorrendo a um estudo de caso múltiplo (Cesário et al., 2020). Para a recolha de informação serão consideradas fontes de dados primários e secundários, mais concretamente a observação, análise da legislação e demais normativos aplicáveis e a aplicação de entrevistas semiestruturadas aos responsáveis das entidades e aos profissionais auditores que atuam como tal num conjunto de empresas prestadoras de serviços de auditoria na Guiné-Bissau. Na terceira e última secção, serão apresentados, analisados e discutidos os resultados encontrados. Termina com a sistematização das principais conclusões a retirar do trabalho realizado, as limitações encontradas e eventuais linhas para investigações futuras.

# 1. Revisão de Literatura

## 1.1. Origem e Enquadramento de Auditoria Financeira

A auditoria tem merecido atenção crescente desde a sua primeira utilização e surge associada a atividades diversas como: verificar, controlar, rever, inspecionar ou examinar. Em conformidade, as práticas de auditoria tradicionais foram substituídas pelas técnicas de auditoria mais avançadas, impulsionadas pela tecnologia, evolução e maior complexidade dos negócios, e consequentemente, para responder à necessidade de comprovar a fidedignidade dos registos contabilísticos (Alves & Martins, 2018) e aumentar a confiança das partes interessadas (stakeholders) nos relatórios de auditoria (Owolabi & Olagunju, 2020). No plano financeiro falamos de AF, que tem como objeto as asserções subjacentes às DF e como objetivo a emissão de uma opinião por parte de um profissional qualificado e independente sobre as DF. Neste sentido, pode ser definida como um processo sistemático para obter e avaliar evidências, realizado por pessoas competentes e independentes (necessariamente externas à organização), para fornecer uma opinião sobre a justiça de um relatório financeiro (Karim et al., 2022), ou seja, está orientada para a emissão de uma opinião independente sobre as DF de uma entidade (Costa, 2023). Um trabalho que visa assegurar a fidedignidade e a credibilidade das informações transmitidas pelos gestores das entidades nas suas DF, procurando aumentar o nível de confiança que nelas é depositada por parte dos utilizadores (Kortz & Azeredo, 2022). Um processo que procura acumular e avaliar factos ou evidências para garantir e relatar o nível de conformidade entre informação e formação de critérios (Haeridistia & Fadjarenie, 2019). Na prática, a auditoria é considerada como um processo de busca, processamento, julgamento e ajuste das informações (Xiao et al., 2020) para responder ao seu objetivo geral, ou seja, expressar uma opinião sobre a imparcialidade das DF em todos os aspetos relevantes, conforme os princípios contabilísticos geralmente aceites (Mardijuwono & Subianto, 2018; Mattei et al., 2021). Um trabalho de auditoria é composto por diferentes fases, respeitando a cada uma, um conjunto de procedimentos a executar, que podem variar em função da natureza do trabalho e do tipo de segurança e fiabilidade proporcionadas pelo auditor. Esta sequência surge vulgarmente designada de processo de auditoria, que normalmente se encontra dividido nas seguintes cinco fases: (1) de aceitação ou continuação do cliente, por parte do auditor, que necessita que as suas DF sejam auditadas; (2) de planeamento de auditoria; (3) de obtenção de prova de auditoria e realização dos testes; (4) obtenção das conclusões resultantes do trabalho realizado; e (5) elaboração do relatório de auditoria, na qual o auditor expressa a sua opinião (Costa, 2023).

Neste âmbito, após analisar as operações, as políticas e os procedimentos internos de uma entidade, que respeitam ao seu SCI (Cruz & Oliveira, 2022), a AF desenvolve um exame objetivo das DF para provar que o seu conteúdo está adequadamente apresentado em todos os aspetos materiais (Meidawati & Assidiqi, 2019), pelo que pode ser também classificada como uma especialização contabilística voltada para testar a eficiência e eficácia do SCI (Silva & Sena, 2019). Neste sentido, uma AF nada mais é do que a probabilidade de um auditor detetar disparidades nas DF e divulgá-las às partes

interessadas, melhorando a qualidade da informação financeira (IF) e promovendo um melhor controlo por parte dos gestores e uma tomada de decisão mais fundamentada por parte dos investidores (Donelson et al., 2020; Manita et al., 2020). Considerada e determinada pela independência e competência do auditor (Xiao et al., 2020), a sua qualidade depende das distorções encontradas e da probabilidade de os resultados serem relatados e incluídos na sua opinião (Karim et al., 2022), ou seja, a possibilidade de os auditores identificarem e denunciarem violações e irregularidades (Haeridistia & Fadjaranie, 2019) determinará a qualidade e independência do auditor (Sari et al., 2019). A capacidade do auditor para detetar erros e fraude e de os relatar afetará o relatório de auditoria emitido e a qualidade e utilidade de AF (Lamba et al., 2020; Mardijuwono & Subianto, 2018; Sari et al., 2019). Uma auditoria de alta qualidade gerará DF íntegras e que atendem aos critérios de relevância e de confiabilidade (Meidawati & Assidiqi, 2019), seguramente realizada por um auditor independente, altamente especializado e que emite uma opinião adequada com base nas evidências apropriadas (Yasser & Soliman, 2018).

Destaca-se, a propósito, que a fraude se refere à distorção de um facto relevante e é feita por uma parte a outra, com o propósito de enganar, fazer com que outras partes se sintam seguras para confiar num facto que lhe é contrário. As fraudes nas DF estão associadas a vários esquemas, nomeadamente de manipulação, falsificação ou alteração de registos contabilísticos, erro e omissão deliberada ou conduta abusiva e intencional (Fajri, 2018). No ambiente interno da empresa, a fraude ocorre por falta de prevenção, pois a falta de honestidade é aceite como inevitável (Said & Munandar, 2018). De notar que, exceto se as circunstâncias incidem claramente de forma diferente, os auditores não podem assumir que um caso de fraude ou de erro é um caso isolado, pelo que, se necessário, devem ser ajustados, em natureza, tempestividade, extensão e os procedimentos substantivos. Sempre que os auditores suspeitem da existência de fraudes, devem comunicar prontamente tais acontecimentos, mesmo que os seus potenciais efeitos nas DF não sejam materiais (Costa, 2023). De realçar, também, que a realização de uma AF representa um risco significativo para estes profissionais, porque se os auditores não conseguirem detetar as distorções contidas nas DF, ficam sujeitos a sanções que começam por simples multas até à inibição do exercício da profissão, com a consequente perda da sua reputação aos olhos do público. Um auditor tem prestígio e é respeitado quando fornece um trabalho com qualidade (Yasser & Soliman, 2018), pelo que a competência de cada auditor é a chave para o sucesso de uma auditoria (Said & Munandar, 2018). Um bom auditor deve questionar-se e questionar, ainda que dentro dos limites profissionais (Rahim et al., 2019).

## **1.2. Enquadramento Normativo e de Supervisão de uma Auditoria Financeira**

A contabilidade em África foi sempre muito influenciada pelos sistemas contabilísticos dos países colonizadores. Uma história comum e a necessidade de manter uma certa ligação, justificam que muitas regulamentações tenham sobrevivido aos processos de independência (Elad, 2015). Por sua vez, as sucessivas crises económicas que assolaram o continente africano desde então e que levaram à

intervenção dos organismos internacionais, com particular destaque para o Fundo Monetário Internacional (FMI) e Banco Mundial (BM), obrigaram à implementação de programas de ajustamentos estruturais, o que acabaria por ter implicações ao nível dos sistemas de regulamentação que suportam a preparação e divulgação da IF. O FMI e, em particular, o BM, foram os principais impulsionadores das normas internacionais (IAS/IFRS) em África. Por considerarem que as IAS/IFRS são capazes de promover uma boa governança, transparência e responsabilidade pública, o BM acabaria por estabelecer uma aliança com o IASB (Elad, 2015). Outra das consequências das reformas impulsionadas pelo BM foi a modernização dos planos contabilísticos herdados dos países colonizadores, que levou à introdução do Sistema Contabilístico Oeste Africano (SYSCOA) para os Estados-membros (Benim, Burkina Faso, Costa de Marfim, Guiné-Bissau, Mali, Níger, Senegal e Togo) da União Económica e Monetária Oeste Africana (UEMOA) e o Sistema Contabilístico da Organização para a Harmonização do Direito dos Negócios em África (OHADA), que acabaria por estabelecer um sistema contabilístico para todos os países membros (Benim, Burkina Faso, Camarões, Comores, Costa do Marfim, Chade, Gabão, Guiné, Guiné-Bissau (lusófona), Guiné Equatorial, Mali, Níger, República Centro-Africana, República do Congo, RD Congo, Senegal e Togo), onde se inclui a Guiné-Bissau, pondo fim a um período de leis comerciais completamente obsoletas. Assim, ao longo do tempo, os países membros da OHADA foram sendo regidos por diferentes grupos de normas, até que é criado o sistema contabilístico próprio da OHADA, o SYSCOHADA, que representou uma melhoria muito substancial em termos de normativo, no sentido de poder acompanhar o referencial internacional, e não apenas no plano contabilístico, dada a influência que o SYSCOHADA conseguiu exercer também no plano fiscal. Desde então, a regulamentação contabilística estabelecida pela OHADA apresenta uma grande proximidade com as IAS/IFRS, uma evolução que tem como principais impulsionadores a criação da Bolsa Regional de Valores Mobiliários (BRVM), a necessidade de abrir a economia e as pressões do BM (Degos et al., 2019).

Ainda que a contabilidade tenha procedimentos para detetar e corrigir erros de processo, não são suficientes, pelo que, para complementar tais procedimentos, é necessário um procedimento que funcione de forma separada e atue de modo independente para verificar a sua exatidão. Considerando que o fim último da contabilidade é a divulgação das DF e que a AF visa verificar a conformidade destas com o normativo contabilístico aplicável, com base num exame, ou revisão às DF, tendo como fim último avaliar se as normas contabilísticas foram ou não cumpridas, a AF apresenta-se como um procedimento distinto do contabilístico, que funciona de forma complementar e que pode ser vital, quando o objetivo é obter informações verdadeiras e precisas, e, se realizada com frequência, permite a uma qualquer organização dispor de informação real e antecipar um conjunto de situações que podem contribuir para dar um maior conforto e segurança ao processo de tomada de decisão.

Para a realização do trabalho de AF o auditor recorre a um conjunto de normas. Neste âmbito, a necessidade de fazer convergir os normativos desencadeou diferentes e sucessivos processos de harmonização, uma consequência da internacionalização dos negócios e das empresas e do crescente processo de globalização, que iniciou com a criação da *International Federation of Accountants* (IFAC),

na Alemanha (Munique), em 1977, à margem do Congresso Mundial de Contabilistas, em resultado de um acordo assinado por associações profissionais de contabilistas e auditores. Para servir o interesse público, tem como missão apresentar contribuições para o desenvolvimento e a implementação de normas profissionais e orientações de elevada qualidade. Com 180 membros associados, provenientes de 135 países de todo o mundo, a IFAC conta hoje com grande representatividade e aceitação, representando atualmente mais de 3 milhões de profissionais (Costa, 2023; IFAC, 2018). No âmbito desta missão, proteger o interesse público, a IFAC reconheceu como fundamental promover e exigir normas internacionalmente aceites, única via de assegurar a credibilidade da informação de que os investidores e outros interessados dependem. Para o efeito, proporciona estruturas e processos que suportam as operações de quatro comités independentes de normalização, designadamente a *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), a *International Accounting Education Standards Board* (IAESB), a *International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA) e a *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), cada uma com os seus grupos de apoio consultivos para a emissão dos respetivos normativos. Neste contexto, merecem particular destaque as *International Standards on Auditing* (ISA), enquanto normas de auditoria aplicadas internacionalmente (IFAC, 2018). E é como resultado deste percurso, a forma escolhida para garantir a qualidade e a integridade dos procedimentos de auditoria em todo o mundo, que os trabalhos de uma AF são atualmente realizados conforme as normas do IFAC, as ISA, emitidas pelo IAASB. Para o efeito, facilita as operações do IAASB, promovendo e apoiando a transparência, a responsabilidade e a comparabilidade das DF, para além de apoiar o desenvolvimento de ambas as profissões, contabilistas e auditores, numa perspetiva global. Existem, atualmente, 37 ISA com uma estrutura tipificada, que compreende um capítulo de introdução, seguidos dos objetivos, definições, requisitos, aplicação e outro material explicativo, e que incluem, ainda, exemplos de procedimentos e se encontram agrupadas em seis grandes áreas: de princípios e responsabilidades gerais (200-299), de avaliação de risco e resposta aos riscos avaliados (300-349), de formação da prova de auditoria (500-599), como utilizar o trabalho de outros (600-699), como elaborar as conclusões de auditoria e relato (700-799) e um último grupo de áreas especializadas (800-899) (Costa, 2023).

Clarifica-se, a propósito, que nenhuma empresa ou entidade, por mais pequena que seja, pode exercer a sua atividade operacional sem ter implementado um SCI, ainda que rudimentar, ou seja, a implementação de um plano de organização que proporcione uma adequada segregação de responsabilidades funcionais, um sistema de autorização e procedimentos de registos contabilísticos e, conseqüentemente, um controlo razoável dos ativos, passivos, rendimentos e gastos da entidade. Um SCI apresenta-se como um ponto elementar de partida para a realização de um trabalho de AF (Costa, 2023). Esclarece-se, ainda, a respeito da qualidade do trabalho de AF, ou seja, da gestão da qualidade para uma auditoria das DF, que, no âmbito da ISA 200 (objetivos gerais do auditor independente...), os sistemas, as políticas e os procedimentos de controlo de qualidade são da responsabilidade do auditor e/ou sociedade de auditoria, a quem cabe a obrigação de estabelecer e manter um sistema de controlo de qualidade (SCQ), proporcionando uma garantia razoável de fiabilidade de que o auditor e a sua

equipa obedecem às normas profissionais e aos requisitos legais e regulamentares aplicáveis, ou seja, uma preocupação adicional com a organização interna dos profissionais de auditoria. No âmbito desta norma, cabe ao auditor implementar procedimentos de controlo da qualidade ao nível do trabalho, que lhe proporcione garantia razoável de fiabilidade de que a auditoria cumpre as normas profissionais e os requisitos legais e regulamentares para a emissão do relatório. A prestação de serviços de auditoria e serviços relacionados de qualidade é importante para salvaguardar o interesse público, manter a satisfação do cliente, oferecer uma boa relação custo-benefício, assegurar que as normas profissionais são cumpridas e que a reputação profissional está estabelecida e será mantida, pelo que, a execução de um trabalho de qualidade começa com uma liderança forte e com responsáveis pelos trabalhos de auditoria empenhados em atingir elevados padrões éticos. Para o conseguir, o foco deve estar no desenvolvimento de um bom SCQ, o que inclui um processo de monitorização concebido para proporcionar garantia razoável de fiabilidade de que as políticas e procedimentos que lhe estão subjacentes têm relevância, são adequados e operam com eficácia. Por sua vez, o auditor deve tomar em consideração que, relativamente à documentação de auditoria estão assegurados os requisitos éticos relevantes, que os procedimentos exigidos quanto à auditoria de controlo de qualidade do trabalho foram executados, que a auditoria foi concluída antes ou à data do relatório de auditoria e que não tem conhecimento de quaisquer matérias por resolver que o possam levar a crer que os julgamentos significativos feitos pela equipa de trabalho e as conclusões atingidas não foram apropriados (IAASB, 2020).

No que respeita às atividades de supervisão e de controlo da qualidade do trabalho de uma AF, destaca-se que deverão ser consideradas as competências e as capacidades dos membros individuais da equipa encarregue para a realização do trabalho, designadamente se têm tempo suficiente para o executar, se estão à altura das instruções que lhes foram dadas e se o trabalho está a ser realizado conforme a abordagem planeada. Será ainda, de considerar a capacidade para tratar dos assuntos significativos que possam surgir no decorrer do trabalho, tomando em consideração o seu significado, para modificar de forma apropriada a abordagem planeada e identificar questões para consulta ou consideração por parte dos membros mais experientes da equipa de trabalho no percurso das atividades de uma AF (IFAC, 2018). É que, segundo a ISA 220R, gestão da qualidade para uma auditoria das DF, os sistemas, as políticas e os procedimentos de controlo da qualidade são da responsabilidade do gabinete de auditoria. O responsável pelo trabalho deve assumir a responsabilidade pela condução das revisões segundo os procedimentos e políticas de revisão previamente estabelecidos. Assim, antes ou na data do relatório de auditoria, o responsável pelo trabalho deve, com base numa revisão da documentação de auditoria e das discussões com a equipa de trabalho, garantir que foi conseguida evidência suficiente e adequada para a auditoria realizada, suficientemente capaz de sustentar as conclusões e a emissão do relatório. Assumindo que uma revisão consistente deve considerar, de entre outros, que o trabalho foi executado segundo as normas profissionais e os requisitos legais e regulamentares aplicáveis, que foram identificadas matérias

significativas para posterior consideração, que foram realizadas consultas apropriadas, que as conclusões estão documentadas e foram implementadas e que a prova obtida é suficiente e apropriada para suportar o relatório do auditor, quando estes aspetos se encontrem validados, pode assumir-se que os objetivos dos procedimentos do trabalho foram atingidos.

Ao nível da organização da profissão na Guiné-Bissau, esclarece-se que o país dispõe de uma ordem profissional, a Ordem Nacional dos Técnicos Oficiais de Contas da Guiné-Bissau (ORNATOC-GB), que está em processo de inscrição na IFAC, organismo que funciona sob tutela do Ministro encarregue das Finanças e a quem cabe a definição não só das normas e padrões técnicos a seguir como as condições de acesso e controlo da profissão, organizada em diferentes categorias, designadamente a de Revisor Oficial de Contas (ROC), Contabilista Acreditado, Estagiário e Membro Honorário e com requisitos de acesso diferenciados (Decreto n.º 08/2014). Nos termos do Estatuto da ORNATOC-GB, artigo 1.º, o organismo de supervisão e de controlo da qualidade do trabalho de AF na Guiné-Bissau cabe à referida ordem, conjugado com o Regulamento n.º 01/2017/CM/OHADA, de 8 de junho de 2017, que, no seu artigo 7.º, determina que os organismos que agrupam os profissionais de contabilidade e auditoria dos Estados-membros do espaço OHADA devem estabelecer, individual ou coletivamente, um sistema de garantia de qualidade responsável por assegurar o cumprimento das ISA, em matéria de auditoria e dos procedimentos adicionais exigidos pelo ato uniforme relativo às sociedades comerciais e agrupamentos de interesse económico sobre a revisão oficial de contas e das regras éticas e deontológicas dos profissionais de contabilidade e auditoria.

### **1.3. Objetivos de uma Auditoria Financeira e suas Limitações à luz do Normativo Aplicável**

Conforme a ISA 200, objetivos gerais do auditor independente e condução de uma auditoria consoante as normas internacionais de auditoria, o objetivo de uma AF é aumentar o grau de confiança dos utilizadores das DF, alcançado pela expressão de uma opinião do auditor sobre se as DF estão preparadas, em todos os aspetos materiais, segundo um referencial de relato financeiro aplicável. Na maioria dos referenciais com objetivo geral, a referida opinião incide sobre se as DF estão apresentadas de forma adequada, em todos os aspetos materiais, ou dão uma imagem verdadeira e adequada conforme o referencial. Uma auditoria realizada conforme as ISA e as exigências éticas relevantes possibilitam ao auditor formar tal opinião. Podemos resumir os objetivos gerais de uma AF ao processo de obter segurança razoável de que todas as DF estão isentas de distorções materiais, consequência da existência de fraude e/ou erro, permitindo assim, que o auditor se pronuncie sobre se as referidas DF foram elaboradas em todos os aspetos materiais com base no normativo contabilístico aplicável, procedendo em conformidade, isto é, com o relato sobre as mesmas, efetuando as comunicações referidas nas ISA 200 (objetivos gerais do auditor independente...), conforme os resultados de auditoria. O auditor, no âmbito de uma AF, não pode oferecer uma garantia absoluta devido às limitações inerentes do seu trabalho, que resultam na maior parte dos casos, da prova de auditoria (PA), sobre a

qual o auditor extrai conclusões e sustenta a sua opinião, isto é, ser mais convincente do que conclusiva. Neste sentido, uma AF procura certificar ao mercado e aos seus utilizadores que uma entidade está a seguir as imposições do seu órgão de gestão e as boas práticas de gestão, tornando mais credível as DF auditadas, através do parecer do auditor (Cruz & Oliveira, 2022). Em conformidade, assume um papel fundamental num processo de tomada de decisão, dado que vai conferir credibilidade à IF, ou seja, um investidor irá fazer as suas opções, após conhecer a opinião emitida pelo auditor sobre as DF.

Apesar das alterações verificadas no plano económico e ao nível do funcionamento dos mercados financeiros e de capitais, o papel dos auditores tem permitido manter um ambiente relativamente estável e favorável à realização de negócios, contribuindo para o aumento da confiança e a redução da discrepância de informações (Castro et al., 2017). Neste âmbito, as empresas contratam um auditor externo ou independente não apenas para dar cumprimento às obrigações legais ou contratuais, do próprio estatuto ou contrato social, por obrigatoriedade de um banco ou de um fornecedor, ou ainda, para fins de venda, incorporação, fusão ou cisão da empresa (Kortz & Azeredo, 2022). Nesse caso, o papel do auditor é o de assegurar aos diferentes utilizadores, incluindo os investidores, que não existem riscos (Manita et al., 2020), obter segurança razoável de que não há distorções relevantes nas DF, causados por fraude e/ou erro (Xiao et al., 2020), dando cumprimento ao objetivo final do processo de auditoria, que é produzir um relatório, utilizado pelo auditor para transmitir a sua opinião acerca das DF e conquistar a confiança do cliente e dos utilizadores (stakeholders) (Karim et al., 2022).

Não obstante, o trabalho de auditoria compreende algumas limitações, que estão relacionadas com o processo de relato financeiro, uma vez que a preparação das DF envolve julgamentos efetuados pelo órgão de gestão na aplicação do referencial de relato e decisões ou avaliações subjetivas, com a PA disponível, e os próprios procedimentos de auditoria que, ainda que bem concebidos, não detetam todas as distorções (Costa, 2023).

Neste âmbito, destaca-se a ISA 300, relativamente ao planeamento de uma auditoria às DF, pela importância que o planeamento pode revestir. Um planeamento adequado favorece a auditoria das DF de várias formas, apoiando nomeadamente o auditor a dedicar atenção adequada às áreas relevantes de auditoria, ajudando a identificar e resolver os possíveis problemas em tempo oportuno, auxiliando na organização e gestão correta do trabalho, assegurando que será realizado de maneira eficaz e eficiente, ajudando a fazer seleção dos membros da equipa de trabalho com capacidade e competência convenientes para responder aos riscos antecipados e a afetar adequadamente o trabalho, facilitando a orientação e supervisão dos elementos da equipa e revisão do seu trabalho e apoiando, quando aplicável, na coordenação dos trabalhos de alguns elementos e a efetuar por peritos. O planeamento é uma etapa essencial dos trabalhos de auditoria, cujo objetivo é fornecer adequado e suficiente entendimento do objeto de auditoria, dos seus objetivos, dos riscos inerentes e da estrutura de controlo colocada em prática para os reduzir, com o propósito de facilitar a elaboração das questões de auditoria pertinentes e a definição dos testes apropriados para lhe dar resposta. De referir que esta fase, de

planeamento, é uma fase isolada, mas antes um elemento de um processo contínuo, que começa imediatamente após o fim de auditoria anterior e continua até à finalização de auditoria em curso, para que os benefícios a retirar do planeamento de uma AF possam contar com a experiência obtida de trabalhos anteriores, que as áreas significativas de auditoria têm a atenção apropriada, são identificados e resolvidos problemas potenciais em tempo oportuno, a documentação do dossiê é revista em tempo oportuno e o trabalho efetuado por outros é coordenado (outros auditores e especialistas). Clarifica-se ainda, que conforme a ISA 300, como planejar uma auditoria de DF, o plano de auditoria é mais detalhado do que a estratégia global de auditoria, uma vez que inclui a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a executar pelos membros da equipa de trabalho, ainda que a preparação da natureza, oportunidade e dimensão dos procedimentos adicionais de auditoria específicos se faça depender do resultado dos referidos procedimentos de avaliação do risco.

Destaca-se, igualmente, a ISA 320, que no âmbito da materialidade no planeamento e na execução de uma auditoria, define materialidade como um ponto importante de auditoria, sendo considerada por todos os auditores como o “modelo” de auditoria. Em conformidade, a sua determinação é elaborada em matéria de julgamento profissional pelo auditor e afetada pela sua perceção das necessidades da IF, pelo que se trata de um conceito que não é consensual entre todos os autores. A materialidade não é um número absoluto, antes representando uma área cinzenta (área de interações) entre o que muito provavelmente não é material e o que é material e, conseqüentemente, a apreciação do que é material sempre trata de uma questão de julgamento profissional. Uma vez determinada, passa a relacionar-se com o risco de auditoria (RA), possibilidade de o auditor expressar uma opinião de auditoria inapropriada sobre as DF, e que, por sua vez, serão considerados conjuntamente durante todo o processo de auditoria. A materialidade de execução permite ao auditor estabelecer quantias de materialidade (baseadas na materialidade global mais baixa) que reflitam a avaliação de risco para as diversas áreas das DF. O auditor determina a materialidade, tomando em consideração a sua perceção relativamente às necessidades dos utilizadores, e ao aplicar o seu julgamento profissional, é razoável assumir que os utilizadores das DF têm um conhecimento razoável do negócio, atividades económicas, contabilidade, e compreendem que as DF são preparadas e auditadas tendo em consideração níveis de materialidade; reconhecem as incertezas inerentes à mensuração das quantias com base na utilização das aproximações, julgamentos e considerações dos acontecimentos futuros e tomam decisões económicas adequadas consoante as informações das DF (Costa, 2023).

Para os auditores, o RA envolve a consideração de procedimentos ou testes substantivos à luz de provas anteriores, pelo que a materialidade é sempre específica de cliente para cliente e é uma referência sobre o valor das suas DF, pelo que, uma vez aliviados os riscos morais, éticos e de perda de ganhos por parte dos auditores, os quais constituem principais componentes dos riscos de serviço de auditoria, a materialidade é uma constante em AF (Schumacher et al., 2023), pelo que, nos termos da ISA 700R, sobre como formar uma opinião e relatar sobre as DF, o julgamento sobre a materialidade é feito com base na dimensão e natureza da distorção, nas circunstâncias e conforme o juízo do auditor.

Em termos qualitativos, uma distorção deve ser sempre considerada material se, entre outras situações, tiver por base uma fraude ou irregularidade ou quando resultar do incumprimento das leis ou dos regulamentos aplicáveis (Costa, 2023).

Em conformidade, e nos termos da ISA 315R, alusiva ao processo de identificar e avaliar os riscos e limitações decorrentes da utilização de amostragem, através do conhecimento da entidade e do seu ambiente, o objetivo dos procedimentos de avaliação de risco é o de identificar e avaliar os riscos de distorção material (RDM). Esta avaliação é conseguida através do processo de compreensão da entidade e do seu ambiente, incluindo do seu SCI, de informação que pode ser conseguida de fontes internas e externas. Um processo contínuo e dinâmico para recolher, atualizar e analisar informação durante a auditoria, que proporciona PA relativamente à avaliação dos riscos ao nível das DF e ao nível das asserções. A identificação dos riscos é a base de auditoria e uma parte dos procedimentos do auditor para entender a entidade e o seu ambiente. Sem um conhecimento sólido da entidade, dificilmente o auditor estará em condições de compreender determinados fatores de risco. Considerando que o objetivo da fase de avaliação do risco é identificar fontes de risco para, posteriormente, se avaliar se podem resultar numa distorção material nas DF. A avaliação do risco, proporciona ao auditor a informação necessária para direcionar os esforços de auditoria para áreas em que o RDM é maior e dedicar menos tempo às áreas de menor risco. Considerando, ainda, que os riscos podem ser de negócio e de fraude, a compreensão pelo auditor dos fatores de risco de negócio e de fraude aumenta a probabilidade de identificação de RDM. A última etapa de avaliação do risco é a revisão dos resultados dos procedimentos da sua avaliação, para depois avaliar os RDM ao nível das DF e ao nível das asserções para as diferentes classes de transações, saldos de contas e disseminações. O conjunto dos riscos avaliados constituirá a base para a fase seguinte de auditoria, que respeita à determinação de como responder adequadamente aos riscos avaliados por meio da conceção dos procedimentos adicionais de auditoria. A prova obtida até à data, através da execução dos procedimentos de avaliação de risco, consiste na identificação e avaliação do risco inerente (RI) e da conceção e implementação de um SCI que aborde os referidos riscos. Em consequência, resta o RDM, que não é mais do que o risco remanescente, após tomar em consideração o efeito dos SCI implementados para mitigar os RI.

Complementarmente, nos termos da ISA 530, alusiva ao processo de amostragem de auditoria, a amostragem não tem de ser encarada como um procedimento de auditoria, mas quando utilizada, todas as unidades numa população, por exemplo, as vendas ou os saldos de clientes, têm de ter uma hipótese de seleção para garantir que o auditor irá extrair conclusões acerca de toda a população. De notar, a respeito, que o risco de amostragem pode levar a conclusões erróneas, afetando a eficiência de auditoria. Quando assim é, pode levar à realização de trabalho adicional para provar que as conclusões iniciais estavam incorretas (Costa, 2023). Também a ISA 200, que determina os objetivos gerais do auditor independente, vem demonstrar que o trabalho do auditor tem algumas limitações, que passam pelo tempo e o custo, pela correta execução dos procedimentos e natureza ou complexidade do relatório

financeiro e, ainda, pelo facto de a análise das diferentes áreas exigir conhecimentos específicos e não necessariamente financeiros, o que leva ao recurso a peritos. A estas acrescem os casos em que a gestão da empresa não toma a posição correta face a uma fraude, a existência de um alto índice de RDM, o facto de o auditor não estar seguro quanto à integridade da gerência, em particular nas situações em que a gerência não disponibiliza toda a informação, a sofisticação na falsificação de documentos, considerando que o auditor não é um perito nesta área, e o facto de não ter poder legal para a realização de buscas, pois a auditoria não se trata de uma investigação oficial.

#### **1.4. Obtenção de Prova em Auditoria**

Nos termos da ISA 500, os procedimentos gerais para a obtenção de prova em auditoria (PA) são: a inspeção, que respeita ao exame dos registos, documentos de suporte e dos ativos tangíveis; e a observação, que consiste em presenciar a execução por outros de um processo ou procedimento. Este tipo de procedimento é utilizado especialmente no levantamento e testes aos SCI implementados pela entidade auditada e na assistência ao processo de contagens físicas. Os procedimentos compreendem, também, a confirmação, que tem a ver com a obtenção de respostas diretas de terceiros, relativas às asserções associadas a saldos de contas, acordos ou transações contidas nas DF; o recálculo, que compreende a verificação da exatidão dos cálculos aritméticos de documentos ou de registos efetuados pela entidade, assim como da adequação das bases em que os mesmos foram efetuados; a reexecução, que trata de execução por parte do auditor, manualmente ou recorrendo a técnicas informáticas, de procedimentos ou controlos originalmente efetuados como parte integrante do SCI da entidade auditada; os procedimentos analíticos, que consistem em avaliações da IF através da análise dos relacionamentos entre dados, tanto da IF como não financeira; e a indagação/verificação, que visa procurar IF ou não financeira, junto das pessoas conhecedoras dentro ou fora da entidade.

A PA, que inclui as informações contidas nos registos contabilísticos subjacentes às DF e informações com origem noutras fontes, obtém-se através da realização dos procedimentos de avaliação do risco e dos procedimentos de auditoria adicionais, a que correspondem os testes aos controlos e procedimentos substantivos, incluindo testes de detalhes (de classes de transações, de saldos e contas e de divulgações) e procedimentos analíticos substantivos. Compreende-se, assim, que a PA é muito pertinente, e não só como forma de o trabalho poder ser verificado e revisto por um profissional com mais experiência, mas também para poder ser verificado pelo respetivo organismo profissional e/ou de supervisão pública da profissão, com o propósito de averiguar se as normas profissionais atuais estão ou não a ser obedecidas (Costa, 2023). Aliás, nos termos da ISA 501 (PA - considerações específicas para itens selecionados), o objetivo do auditor é conseguir PA suficiente (medida da quantidade de prova) e adequada (medida da qualidade de prova), relativamente à existência e condição dos inventários, à extensão dos litígios e reclamações, que envolvam a entidade, e à apresentação e divulgação da informação por secções consoante o referencial de relato financeiro aplicável. Temos, em síntese, que os procedimentos de auditoria são um conjunto de técnicas e métodos utilizados pelo auditor, que visa obter prova suficiente e apropriada que fundamentem a sua opinião (Cunha et al.,

2011). As confirmações externas (circularização), frequentemente utilizadas para obter PA sobre a extensão de um passivo e existência de um ativo, podem, também, proporcionar prova sobre se uma quantia está registada de forma correta nos registos contabilísticos e no período correto. As situações típicas em que os procedimentos de confirmação externa proporcionam prova relevante de auditoria incluem os saldos de contas bancárias e de contas a receber e os inventários em poder de terceiros e em armazéns alfandegários. Devido à necessidade de testes, o auditor seleciona uma combinação dos testes que mais se adequam ao objetivo de auditoria, tomando em consideração a materialidade das contas a serem auditadas. No entanto, quanto maior a ameaça compreendida pelo auditor, maior será a quantidade das evidências exigidas para a redução dos riscos de auditoria a um nível que seja entendido como baixo e que possa habilitar o auditor a emitir a sua opinião. A qualidade da evidência é qualificada pela “relevância e confiabilidade da informação” (Schumacher et al., 2023).

Por fim, e nos termos da ISA 230, é, ainda, da responsabilidade do auditor preparar documentação que lhe permita um registo completo e apropriado dos elementos para o seu relatório e obter a prova de que a auditoria foi preparada e efetuada conforme as ISA e demais exigências legais e regulamentares em aplicabilidade. De salientar, ainda, que a documentação de auditoria aumenta a qualidade de auditoria e facilita a revisão eficaz e a avaliação da PA obtida e das conclusões que foram atingidas antes de se finalizar o relatório de auditoria. Esta documentação surge, geralmente, dividida em dossiês ou pastas permanentes e correntes. Os designados dossiês permanentes abrangem todas as informações, com proveniência na empresa, no exterior ou pelo próprio auditor, que este julgue importantes e que sirvam para consulta, ao longo das auditorias presentes e futuras. Os dossiês correntes englobam toda a documentação, em suporte físico ou eletrónico, relativa a cada auditoria específica, e podem ser agrupados em programas (guia à execução dos testes aos controlos e dos procedimentos substantivos) e mapas de trabalho (são papéis, “outputs” informáticos... onde o auditor deixa ficar a prova dos testes ou dos procedimentos que efetuou).

### **1.5. Relatórios de Auditoria e a sua Importância para a Credibilização da Informação Financeira**

Assumindo que os resultados de uma boa AF correspondem à probabilidade de um auditor detetar disparidades nas DF e de os conseguir divulgar aos *stakeholders* (Donelson et al., 2020; Manita et al., 2020) e que esta qualidade é determinada pela independência e competência do auditor (Xiao et al., 2020), das distorções encontradas e da probabilidade de as relatar e incluir na sua opinião (Haeridistia & Fadjarenie, 2019; Karim et al., 2022; Sari et al., 2019). A capacidade do auditor para detetar erros e fraudes e para os relatar afetará o relatório de auditoria emitido e, por essa via, a sua contribuição para a qualidade e credibilização da IF (Lamba et al., 2020; Mardijuwono & Subianto, 2018; Sari et al., 2019).

Neste âmbito, e no que respeita à qualidade de uma AF, a ISA 570R, proporciona orientação sobre a responsabilidade do auditor numa auditoria às DF, relativamente ao pressuposto da continuidade e à apreciação pelo órgão de gestão da capacidade da entidade para prosseguir as suas atividades.

Destaca-se, a propósito, que as incertezas relativas à continuidade não são relatadas como tal no relatório, mas sim numa secção separada intitulada “incerteza material relacionada com a continuidade”. Considerando que segundo o pressuposto da continuidade, uma entidade é geralmente vista como estando em condições de continuar a sua atividade num futuro previsível sem a intenção ou necessidade de liquidação, cessar operações, ou procurar proteção dos credores, os ativos e os passivos são registados no pressuposto de que a entidade será capaz de realizar os seus ativos e liquidar os seus passivos no decurso normal da atividade.

Por sua vez, nos termos da ISA 700R, para a formação de uma opinião e relatar sobre as DF, os procedimentos típicos de avaliação por parte do auditor incluem provar as intenções do órgão de gestão, com prova documental, para um período de apreciação do órgão de gestão até pelo menos 12 meses (1 ano), o que pode ser feito por meio da discussão, indagação e inspeção da documentação e dos resultados avaliados pelo auditor quanto à sua viabilidade. Por exemplo, a previsão de rendimento das vendas futuras pode ser suportada por notas de encomenda ou contratos de vendas. Deve, ainda, questionar se o órgão de gestão tem conhecimento de acontecimentos ou condições do período de apreciação que possam levantar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em continuar as suas atividades, e, como tarefa final, determinar o impacto no relatório de auditoria dos acontecimentos/condições identificados e comunicar a decisão ao órgão de gestão e aos encarregados da governação, quando aplicável. Após terem sido efetuados os procedimentos planeados, haverá lugar à avaliação dos resultados. Inclui-se nesta tarefa uma revisão da documentação de auditoria e um diálogo com a equipa de trabalho, bem como alterações ao plano de auditoria em consequência dos procedimentos efetuados. No geral, o objetivo do auditor é assegurar que obteve PA suficiente e apropriada para suportar as conclusões atingidas e foi emitido um relatório com a redação apropriada. A consistência no relatório de auditoria ajuda a promover a credibilidade no mercado global, tornando facilmente identificáveis as auditorias efetuadas conforme as normas reconhecidas internacionalmente, e promover a compreensão dos utilizadores e auxiliar a identificar as circunstâncias em que ocorrem. A opinião do auditor sobre as DF é feita no contexto de um referencial de relatório de “finalidade geral”, concebido para satisfazer as necessidades comuns de um conjunto alargado de utilizadores. Ao formar a opinião, o auditor precisa de se assegurar que as DF estão preparadas segundo as normas aplicáveis e com base nos resultados das avaliações. Exige-se que o auditor expresse uma opinião baseada nos resultados de auditoria e na avaliação da apresentação geral das DF, incluindo as divulgações. É expressa uma opinião não modificada quando o auditor concluir que as DF estão apresentadas, em todos os aspetos materiais (ou dão uma imagem verdadeira e apropriada), conforme o referencial aplicável. A redação da opinião dependerá do facto de o auditor estar a relatar consoante um referencial de apresentação ou um referencial de cumprimento.

Nos termos da ISA 705R é expressa uma opinião modificada, sempre que o auditor concluir, baseado na PA obtida, que as DF, na sua totalidade, não estão isentas de distorção material ou não foi possível obter PA suficiente e apropriada para concluir que as DF estão totalmente isentas de distorção material.

Estabelece, para o efeito, três tipos de opiniões modificadas, nomeadamente uma opinião com reservas, uma opinião adversa e uma escusa de opinião. A decisão sobre qual o tipo apropriado de opinião depende: (a) Da natureza da matéria que dá origem à modificação, isto é, se as DF estão materialmente comprometidas ou quando não consegue obter PA suficiente e adequada, podem estar materialmente comprometidas; e (b) Do julgamento do auditor acerca da profundidade dos efeitos ou possíveis efeitos da matéria sobre as DF. O auditor deve expressar uma opinião com reservas quando: (a) Tendo obtido PA suficiente e apropriada, concluir que as distorções, individualmente ou agregada, são materiais, mas não profundas para as DF; ou (b) Não for capaz de obter PA suficiente e apropriada para sustentar a sua opinião, mas concluir que os possíveis efeitos sobre as DF das distorções por detetar, se subsistirem, podem ser materiais, mas não profundas. O auditor deve expressar uma opinião adversa quando, tendo obtido PA suficiente e apropriada, concluir que as distorções, individualmente ou de forma agregada, são não só materiais como profundas para as DF. Finalmente, o auditor deve emitir uma escusa de opinião quando não for capaz de obter PA suficiente e apropriada para basear a sua opinião e concluir que os possíveis efeitos das distorções por detetar, se existirem, podem ser não só materiais como profundas. Ele emite a referida opinião quando, em circunstâncias extremamente raras que envolvam um conjunto de incertezas, concluir que, não obstante ter conseguido PA suficiente e adequada respeitante a cada uma das dúvidas individuais, é possível formar uma opinião a respeito das DF devido à potencial interação entre as referidas dúvidas e possível efeito acumulado nas DF.

O relatório de auditoria é um instrumento formal que permite ao auditor emitir a sua opinião sobre as DF aos potenciais utilizadores das IF, os *stakeholders*, e corresponde à parte final do trabalho dos auditores. O referido relatório é o único elemento visível do trabalho do auditor, tomando em consideração que os papéis de trabalho são sigilosos, inclusive por força das normas profissionais. No que diz respeito a tipos de opinião, os relatórios de auditoria podem ser apresentados como: (i) relatório sem modificação, quando o auditor chegar à conclusão de que as DF são preparadas, em todos os aspetos importantes, conforme a estrutura do relatório financeiro aplicável; ou (ii) relatório com modificação, nos casos em que o auditor concluir que as DF apresentam distorções importantes ou quando não consegue obter PA adequada e suficiente para formar opinião conclusiva sobre a sua fidedignidade. Para além da opinião do auditor, há que ressaltar, ainda, os pontos de maior ênfase, que têm como função chamar a atenção dos utilizadores para aspetos relevantes da compreensão das DF, não se confundindo, em circunstância alguma, com opinião modificada (Castro et al., 2017).

Ainda, a respeito dos contributos do relatório do auditor, merece destaque que, no âmbito do seu trabalho, o auditor não pode ter a certeza da exatidão total das DF por razões diversas, seja porque efetua o seu trabalho com base em amostras e estimativas e varia conforme o julgamento profissional de cada auditor (por exemplo: imparidades, provisões...), seja pela utilização de várias políticas contabilísticas relativamente ao mesmo assunto ou por erros e diferenças encontrados, ainda que, no seu julgamento, não sejam materiais (Costa, 2023).

## 1.6. Responsabilidade Profissional dos Auditores

O profissionalismo de um auditor depende do grau de responsabilidade assumida, relativamente à responsabilidade que lhe é conferida e para com o cumprimento das leis e demais regras regulamentares. O auditor deve ser uma pessoa dotada de coerência e dignidade, em cumprimento dos princípios éticos profissionais, que se apoiam, basicamente, em princípios de independência, integridade, eficiência e confidencialidade. Considerando que a sua opinião irá influenciar outras pessoas, como acionistas, fornecedores, clientes, ou outros (Kortz & Azeredo, 2022). A incerteza e/ou independência do auditor não podem estar comprometidas (Backof et al., 2022; Cruz & Oliveira, 2022) por conflito de interesses, autoanálise, familiaridade ou intimidação (Alleyne et al., 2019). Quanto maior o profissionalismo de um auditor, maior será a qualidade de auditoria realizada (Mardijuwono & Subianto, 2018), pelo que, quando não seja possível conseguir a evidência suficiente para a sua realização, o auditor deve abster-se de emitir a sua opinião (Alves & Martins, 2018).

A este respeito, a ISA 250R, distingue as responsabilidades do auditor quanto ao cumprimento de leis e regulamentos, categorizando-as em leis e regulamentos que contêm disposições com efeito direto na determinação de quantias materiais e divulgações nas DF, de que são exemplos as leis e regulamentos fiscais, das leis e regulamentos que não têm um efeito direto na determinação de quantias materiais e divulgações nas DF, mas cujo cumprimento é fundamental para se poder prosseguir com o negócio e/ou para evitar penalidades materiais, como, por exemplo, o incumprimento dos termos de uma licença, requisitos regulamentares de solvência e requisitos ambientais. Assim, quando o auditor identifique situações de incumprimento, deverá ser considerado o seu impacto nas DF e em outros aspetos de auditoria, tal como a integridade do órgão de gestão e demais colaboradores. Por sua vez, nos termos da ISA 240, um profissional auditor que realiza uma auditoria segundo as ISA é responsável pela obtenção de garantia razoável de fiabilidade de que as DF no seu todo estão isentas de distorção material provocada por fraude ou por erro.

O auditor é responsável por conduzir a auditoria, obter evidências sobre as asserções das atividades e eventos económicos e verificar o grau de relevância, devendo ser guiado pelos padrões de auditoria, nomeadamente pelas normas gerais, normas de trabalho de campo e normas para a elaboração do relatório (Meidawati & Assidiqi, 2019). Neste âmbito, e nos termos do artigo 24.º do estatuto da ORNATOC-GB, são os profissionais ROC (auditores) quem assume as responsabilidades pelos seus trabalhos e atividades. Também nos termos do supracitado artigo 24.º, o exercício da profissão por parte de um auditor é incompatível com qualquer atividade que ponha em causa a sua independência, devendo ser objeto de formação específica e atualização sistemática (n.º 2 de artigo, 24.º). Na verdade, a sua formação e experiência influenciam a qualidade de auditoria (Haeridistia & Fadjarenie, 2019). Os auditores especialistas têm uma capacidade maior para detetar erros e irregularidades e, também, para formar um melhor conhecimento e compreensão acerca do cliente e das características do seu negócio, em comparação com auditores não especialistas (Sari et al., 2019). Uma auditoria deve ser realizada

por profissionais com habilidades técnicas e treino suficiente (Said & Munandar, 2018) para estarem à altura das suas responsabilidades e das expectativas reais (Fulop et al., 2019).

Deve, ainda, cumprir com o código de ética e deontologia profissional, que regula as responsabilidades profissionais, a competência, o profissionalismo, a confidencialidade, o comportamento profissional e os padrões técnicos para o exercício da profissão e a produção de uma auditoria de qualidade (Karim et al., 2022; Said & Munandar, 2018; Sari et al., 2019). Se o fizer, os resultados de auditoria realizada surgirão mais conforme com a realidade (Haeridistia & Fadjarenie, 2019). Considerando que um código de ética é um padrão de regras e procedimentos que atuam como diretrizes de comportamento, o seu objetivo é que os profissionais prestem o melhor serviço, regulando os princípios éticos que se espera que sejam aplicados e executados pelos auditores, nomeadamente o princípio da integridade, objetividade, confidencialidade, competência, responsabilidade e comportamento profissional (Barrainkua & Espinosa-Pike, 2018; Haeridistia & Fadjarenie, 2019; Lamba et al., 2020; Mardijuwono & Subianto, 2018; Xiao et al., 2020). O auditor independente não se deixa influenciar facilmente, não fica do lado de ninguém, estando obrigado a ser honesto com a administração, proprietários da empresa e outras partes com interesses nas DF (Karim et al., 2022). As normas reguladoras da independência do auditor (emitidas pela profissão e/ou agências reguladoras externas) devem ser obrigatórias e rigorosamente aplicadas (Alleyne et al., 2019). Na mesma linha, o julgamento profissional, emitido quando as evidências são recolhidas, deve ser ponderado com o objetivo e o RA, natureza, época e extensão dos testes, que o auditor avalia conforme os factos contabilísticos (Schumacher et al., 2023), não devendo, em circunstância alguma, se contentar com uma opinião menos convincente, mesmo que a resposta seja baseada na honestidade do cliente. Deverá ter a capacidade de avaliar as evidências para encontrar violações e fraudes (Lamba et al., 2020; Mardijuwono & Subianto, 2018). No exercício da sua função, exige-se aos auditores que estejam alerta e não absolutamente prontos para acreditarem em todas as afirmações que lhes são apresentadas pelos clientes, devendo confirmá-las e reunir evidências de que estão corretas (Said & Munandar, 2018).

## **2. Metodologia de Investigação**

### **2.1. Objetivo, Método e Fontes de Dados**

Recordamos que esta investigação visa, de forma geral, compreender as práticas de auditoria financeira (AF), a responsabilidade profissional dos auditores e o grau de cumprimento das normas, para uma efetiva qualidade do trabalho de AF, com particular enfoque na Guiné-Bissau. Neste sentido, a investigação foi conduzida para responder às seguintes questões de investigação: (1) Quais são as práticas de AF na Guiné-Bissau e respetivo grau de cumprimento? (2) Como está organizada a profissão e qual é a responsabilidade profissional dos auditores na Guiné-Bissau? Para lhe dar resposta, optou-se por uma abordagem metodológica de natureza qualitativa, recorrendo a um estudo de caso múltiplo (Cesário et al., 2020). Serão consideradas fontes de dados primários e secundários para a recolha da informação, mais concretamente a observação, a análise da legislação e demais normativo aplicável e a aplicação de entrevistas semiestruturadas aos responsáveis das entidades selecionadas e aos profissionais auditores a atuarem profissionalmente nas referidas entidades. Uma investigação científica caracteriza-se como um processo rigoroso e sistemático para descrever e interpretar determinado fenómeno da realidade, que requer a adoção de métodos que permitam a sua operacionalização (Oliveira et al., 2023). Neste âmbito, a abordagem qualitativa e, em particular, o estudo de caso, permitem utilizar diferentes procedimentos para a recolha e análise de dados, com particular destaque para a análise documental (Junior et al., 2021). Considerando o objeto e o objetivo do estudo, esta abordagem permitirá desenvolver atividades com base em dados secundários, nomeadamente por observação e análise de documentos, visando procurar compreender as práticas de AF na Guiné-Bissau, se respeitam ou não as ISA, como se organizam os profissionais auditores e se exercem as suas funções com base em princípios éticos e deontológicos emanados pelo organismo respetivo, a ORNATOC-GB, que assume as responsabilidades pelos trabalhos e atividades da profissão. Lembramos que na abordagem qualitativa, as técnicas de observação são utilizadas como principal método de investigação, pois permitem o contacto pessoal e estreito do pesquisador com o fenómeno pesquisado. Por sua vez, o recurso à análise de documentos permite identificar informações pontuais a partir de questões de interesse, pelo que representa uma fonte estável e rica, dando maior segurança aos resultados, com um baixo custo. Neste âmbito, e tomando como ponto de partida as práticas de AF, a responsabilidade profissional dos auditores e o grau de cumprimento das normas na Guiné-Bissau, será desenvolvida, para além da observação, uma análise documental, suportada nas normas emitidas pela OHADA e UEMOA, através dos seus regulamentos e diretivas, bem como outros decretos e instruções emitidos pelas entidades governamentais da Guiné-Bissau, e o estatuto da ORNATOC-GB, entidade que agrega os contabilistas e os ROC (auditores) no país. Neste particular, o trabalho desenvolve-se para procurar compreender as práticas de AF e a responsabilidade profissional dos auditores e, adicionalmente, perceber em que medida tais práticas são cumpridas e a responsabilidade assumida, isto é, se os auditores aplicam adequadamente as normas de auditoria na execução dos

trabalhos de auditoria e se o fazem com responsabilidade profissional. De forma complementar, serão utilizadas fontes de dados primários, com recurso à aplicação de entrevistas semiestruturadas aos responsáveis das entidades selecionadas e aos profissionais auditores. A entrevista é um dos instrumentos básicos, utilizada para a obtenção de informações, com enorme utilidade para a pesquisa. Apresenta um caráter de interação, ao proporcionar uma relação de reciprocidade entre quem faz a pergunta e quem responde e possibilita a obtenção de informações de forma corrente e imediata (Cesário et al., 2020). No âmbito da investigação qualitativa, cada entrevista configura-se num evento singular, com base no qual o pesquisador precisa ter clareza sobre o que perguntar, como perguntar e a quem perguntar (Oliveira et al., 2023). No que diz respeito à entrevista semiestruturada, o investigador prepara séries de questões sobre o assunto a ser estudado, permitindo, e por vezes até incentivando, que o entrevistado aborde de forma livre outros assuntos que vão surgindo como desdobramento do tema principal (Ana & Lemos, 2018). A entrevista semiestruturada, para além de permitir combinar questões fechadas e abertas, oferece ao entrevistado e entrevistador alguma liberdade para se posicionarem relativamente ao tema (Batista et al., 2017), o que não poderia ser conseguido por meio de outros mecanismos de recolha de dados (Kend & Nguyen, 2020). As entrevistas classificam-se como semiestruturadas, uma vez que foram orientadas por roteiro de perguntas abertas, cuja finalidade foi suscitar o assunto, permitindo locuções espontâneas (Aglío et al., 2023). E tanto assim que, em ciências sociais, a entrevista semiestruturada é um método de recolha de dados amplamente utilizada, pelo que se considerou um processo bastante adequado relativamente a recolha de dados para responder às questões levantadas. As entrevistas a aplicar dirigem-se aos auditores registados na ORNATOC-GB, pelo que correspondem ao universo específico da referida categoria profissional. No entanto, para efeitos de estudo, a entrevista será aplicada a um subconjunto (amostra), representado pelos auditores que desenvolvem a sua atividade profissional em gabinetes de contabilidade e auditoria em Bissau, por se considerar assegurarem suficiente capacidade para apresentar as características-chave da referida população (Campos & Saidel, 2022).

## **2.2. População vs. Amostra e Dados Recolhidos**

A população é uma área de generalização que representa os objetos/assuntos que possuem certas qualidades e características determinadas pelo investigador e que ele pretende estudar para tirar conclusões (Karim et al., 2022). Notemos, por isso, que a população é definida em função do objetivo de estudo. Neste caso, corresponde aos auditores registados na ORNATOC-GB, que representam o universo específico da referida categoria profissional, ainda que para efeitos de investigação a entrevista será aplicada a um subconjunto (amostra), representado pelos auditores que desenvolvem a sua atividade profissional em gabinetes de contabilidade e auditoria em Bissau, por se considerar que este subgrupo assegura a capacidade suficiente para apresentar as características-chave da referida população (todos os profissionais auditores registados). Para a obtenção das informações que suportam a resposta a que se pretende chegar neste estudo, foram entrevistados 17 profissionais, entre os quais, 14 profissionais auditores, incluindo o bastonário da ORNATOC-GB e três (3) dirigentes das empresas,

ligados aos departamentos contabilístico e financeiro. O critério utilizado para a escolha dos entrevistados obedeceu ao seu perfil académico e à experiência profissional no âmbito de AF. O tratamento dos dados recolhidos será feito, fundamentalmente, por meio de análise de conteúdo, buscando compreender os significados e o sentido das informações recolhidas, que ultrapassam muitas vezes uma leitura comum (Cardoso et al., 2021). No âmbito da análise documental, foram realizadas análises detalhadas de um conjunto de documentos, conforme tabela 1 que se segue.

**Tabela 1. Sistematização dos documentos analisados.**

<b>Tipologia</b>	<b>Data de publicação</b>	<b>Objetivo de publicação</b>
Decreto 39/1983/CM/GB	n.º 30 de dezembro de 1983	Contribuição Industrial
Decreto 16/1994/CM/GB	n.º 16 de maio de 1994	Criação da Figura de Técnico de Contas e Regulamentação Legal do Exercício da Profissão na Guiné-Bissau
Decreto-Lei 07/1992/CE/GB	N.º 27 de novembro de 1992	Criação e Aprovação da Lei Orgânica de Tribunal de Contas da Guiné-Bissau
Regulamento 04/1996/CM/UEMOA	n.º 20 de dezembro de 1996	Referencial Contabilístico Comum no Espaço UEMOA
Diretiva 02/1997/CM/UEMOA	n.º 28 de setembro de 1997	Ordem Nacional de Revisores Oficiais de Contas e Contabilistas Acreditados nos Estados-membros da UEMOA
Decreto-Lei 02/1997/CM/GB	n.º 26 de maio de 1997	Estatuto Orgânico da Inspeção Geral das Finanças da Guiné-Bissau
Regulamento 05/2006/CM/UEMOA	n.º 2 de maio de 2006	Livre Circulação e ao Estabelecimento de Revisores Oficiais de Contas e Contabilistas Acreditados Nacionais da União Aprovados na Área da UEMOA
Decreto 01/2007/CM/GB	n.º 30 de abril de 2007	Regulamentação da Profissão e a Criação da Ordem Nacional dos Técnicos Oficiais de Contas na Guiné-Bissau e o seu Respetivo Estatuto
Diretiva 01/2009/CM/UEMOA	n.º 27 de março de 2009	Código de Transparência da Gestão das Finanças Públicas na UEMOA
Decreto 08/2014/CM/GB	n.º 4 de junho de 2014	Novos Estatutos da Ordem Nacional dos Técnicos Oficiais de Contas da Guiné-Bissau
Decreto 01/2016/CM/GB	n.º 7 de janeiro de 2016	Regulamento Geral da Contabilidade Pública na Guiné-Bissau
Regulamento 01/2017/CM/OHADA	n.º 8 de junho de 2017	Harmonização das Práticas dos Profissionais de Contabilidade e de Auditoria nos Estados-membros da OHADA
Instruções 07/2019/TC/GB	n.º 17 de janeiro de 2019	Organização e Documentação de Contas das Empresas Públicas e da Sociedade de Capitais Exclusivamente Pública Abrangidos pelo Plano de Contas SYSCOHADA
Regulamento 13/2006/CM/UEMOA	n.º 8 de setembro de 2006	Que altera o regulamento n.º 03/1997/CM/UEMOA de 28 de novembro de 1997 que institui um Conselho de Contabilistas da África Ocidental na UEMOA
Regulamento 14/2006/CM/UEMOA	n.º 8 de setembro de 2006	Que altera o Regulamento n.º 04/1997/CM/UEMOA de 28 de novembro de 1997 que Estabelece um Conselho Permanente da Profissão de Contabilista na UEMOA

Fonte: Elaboração própria.

As análises realizadas, aos documentos enunciados (tabela 1), incidiram sobre os conteúdos formais, o espectro de cada tipologia de documento, os modelos de apresentação, em termos de clareza das

informações a apresentar, e confirmação da aplicabilidade e entrada em vigor de cada regulamento, diretiva, decreto, decretos-leis e instruções.

Para complementar esta análise, foi preparada e aplicada uma entrevista semiestruturada, a partir de dois grupos de questões. Um primeiro para traçar o perfil sociodemográfico dos entrevistados e um segundo, formado por um conjunto de questões específicas, para procurar responder aos objetivos da investigação, conforme tabelas seguintes (2 e 3). Esclarece-se, a respeito, que as questões colocadas (tabelas 2 e 3) foram definidas para procurar desencadear respostas e recolher a informação necessária para responder aos objetivos desta investigação, pelo que, neste âmbito, se diferenciou as questões a aplicar aos profissionais auditores, num conjunto de 13 questões, das questões a aplicar aos dirigentes (ligados aos departamentos contabilístico e financeiro) das empresas, num conjunto de dez (10) questões. Reforça-se, que este procedimento foi pensado e aplicado para incentivar o entrevistado a abordar a questão de forma livre (Ana & Lemos, 2018), estimulando a interação e proporcionando uma relação de reciprocidade entre quem faz a pergunta e quem responde (Cesário et al., 2020). A grande vantagem da entrevista semiestruturada está, precisamente, na liberdade que oferece ao entrevistado e entrevistador para se posicionarem relativamente ao tema (Batista et al., 2017), algo que permite maximizar a obtenção da informação e que não pode ser conseguido por meio de outros mecanismos de recolha de dados (Kend & Nguyen, 2020).

Clarifica-se, a propósito, que as entrevistas foram realizadas ao Bastonário da ORNATOC-GB, aos dirigentes e auditores que exercem profissionalmente em gabinetes de contabilidade e auditoria e em instituições de controlo das finanças públicas, nomeadamente a Inspeção Geral das Finanças (IGF) e o Tribunal de Contas (TC), a auditores particulares que, ainda que não estão inscritos na ORNATOC-GB, se encontram reconhecidos pelo Ministério das Finanças (MF), mais especificamente pela Direção-geral das Contribuições e Impostos (DGCI), e ainda, a dirigentes de empresas (públicas e privadas).

Realça-se, ainda, que todos os profissionais e dirigentes entrevistados têm formação académica superior e, na sua maioria, contam com mais de cinco anos de experiência profissional nas áreas de contabilidade, finanças e auditoria. As entrevistas foram realizadas durante os meses de novembro e dezembro de 2023 e janeiro e fevereiro de 2024.

**Tabela 2. Conjunto de questões pré-definidas para aplicar aos profissionais auditores.**

<b>N.º</b>	<b>Questão</b>
1	Qual o referencial normativo utilizado na Guiné-Bissau para o desenvolvimento dos trabalhos de revisão/auditoria às demonstrações financeiras?
2	Conforme a Lei, quais são as entidades que são sujeitas a revisão/auditoria às suas demonstrações financeiras, evidenciando os critérios para a sujeição?
3	Há alguma entidade que controle o cumprimento da obrigatoriedade de auditoria das entidades que estão obrigadas a ter demonstrações financeiras auditadas?
4	Qual é a estrutura de um dossiê de auditoria financeira?
5	A abordagem de auditoria é feita com base no risco? Quais os fatores mais preponderantes na avaliação do risco de auditoria?
6	É feito o controlo da qualidade dos trabalhos de auditoria desenvolvidos pelos auditores?
7	Qual é o modelo de controlo da qualidade do trabalho e por quem é feito?
8	Quais são as limitações que condicionam a independência do auditor?
9	Na fase de aceitação de um trabalho de auditoria, quais as salvaguardas que o auditor deve usar para ultrapassar eventuais limitações à sua independência?
10	Em que medida a independência dos auditores é condicionada pela dependência económica do cliente?
11	Em que medida a auditoria às demonstrações financeiras influencia o processo de tomada de decisão?
12	Qual a responsabilidade dos auditores em situações em que os seus relatórios não reflitam o risco da continuidade das operações, designadamente quando no ano subsequente à auditoria as empresas entrem em processo de insolvência?
13	Quais as medidas disciplinares previstas para os auditores que não cumpram com as disposições previstas no código de ética e deontologia profissional?

Fonte: Elaboração própria.

**Tabela 3. Conjunto de questões pré-definidas para aplicar aos dirigentes das empresas.**

<b>N.º</b>	<b>Questão</b>
1	Qual é a importância de auditoria financeira para empresas?
2	As empresas devem ser obrigadas a auditar as suas DF?
3	Como as empresas olham para auditores?
4	Que contribuição o relatório de auditoria pode trazer para as empresas?
5	Será que as empresas criam condições para que o auditor possa fazer o seu trabalho com total independência?
6	De quem a responsabilidade em caso de uma empresa auditada entrar no processo de insolvência?
7	Qual é a relação entre as empresas e os gabinetes de contabilidade e auditoria?
8	No exercício das suas funções, os auditores cumprem com as normas de auditoria?
9	Perante conflito de interesses, a empresa aceita os serviços do auditor?
10	A dependência económico-financeira pode influenciar a opinião do auditor?

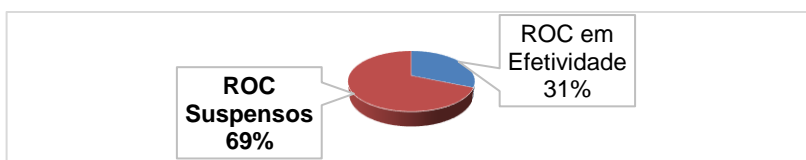
Fonte: Elaboração própria.

### 3. Apresentação e Análise dos Resultados

#### 3.1. Caracterização de Amostra

Neste trabalho foi utilizada uma amostra constituída por 17 indivíduos, entre os quais, o bastonário da ORNATOC-GB, seis (6) profissionais a exercer em gabinetes (SROC), quatro (4) auditores particulares, ou seja, a exercer fora dos gabinetes, três (3) auditores em instituições superiores de controlo das finanças públicas, nomeadamente a IGF e o TC, e três (3) dirigentes das empresas (dois numa empresa pública e um numa empresa privada). Tomando por base a informação constante da lista de inscrição produzida pelo conselho de inscrição da ORNATOC-GB e enviada a DGCI, na sua versão de 2 de abril de 2024, demonstra que estão inscritos 16 profissionais auditores, mas somente cinco (5) que estão em efetividade das funções. Portanto, foi elaborado os gráficos 1 e 2 que nos proporcionam informação sobre os ROC e as SROC que existem e exercem na Guiné-Bissau.

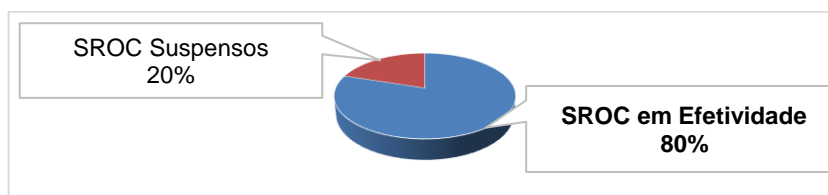
**Gráfico 1. Dados sobre ROC na Guiné-Bissau.**



Fonte: Elaboração própria, baseada da lista de inscrição da ORNATOC-GB (2024).

Constata-se, assim, (gráfico 1), que dos 100% de ROC inscritos na ordem, apenas 31% estão em pleno exercício da profissão.

**Gráfico 2. Dados sobre SROC na Guiné-Bissau.**



Fonte: Elaboração própria, baseada da lista de inscrição da ORNATOC-GB (2024).

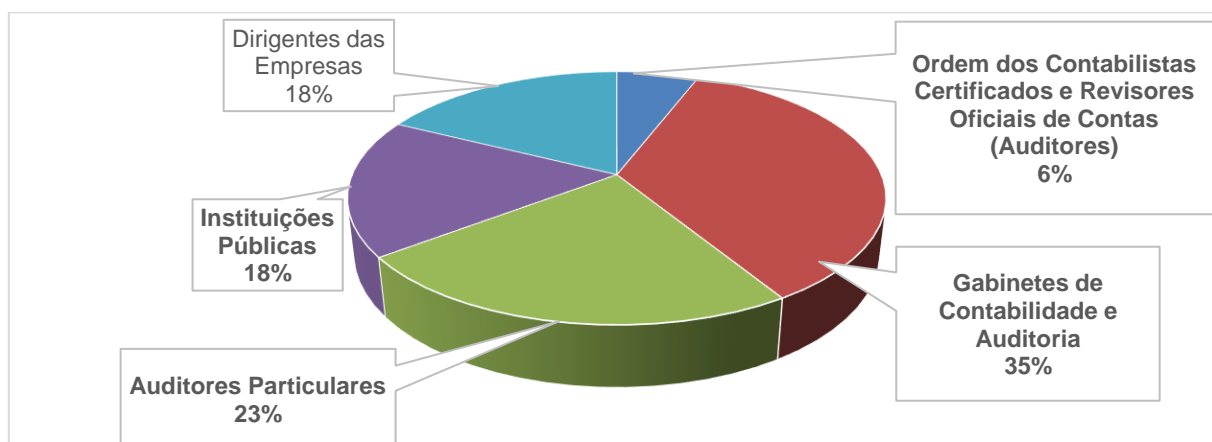
A análise (gráfico 2), permite concluir que, da totalidade de SROC inscritas (5) na ordem, 80% estão em pleno exercício da atividade profissional, ou seja, em efetividade de funções, e as restantes (20%) estão suspensas temporariamente por incompatibilidade.

Recorda-se que a amostra é formada por 17 elementos entrevistados e que, destes, 14 são profissionais auditores e três (3) dirigentes das empresas. De entre os 14 profissionais auditores entrevistados, seis (6) (incluindo o bastonário) estão inscritos na ORNATOC-GB e oito (8) não se encontram inscritos. Esclarece-se, no entanto, que os auditores não inscritos na ordem e que estão a atuar profissionalmente, cumprem os requisitos para inscrição e que, por isso, têm um contrato de prestação de serviço com a entidade e formação e experiência comprovada pela DGCI, pelo que os

seus relatórios com as respectivas assinaturas, são reconhecidos e aceites pelo Ministério das Finanças, em concreto pela DGCI. Dos 100% de profissionais auditores entrevistados, aproximadamente 43% estão inscritos na ORNATOC-GB e 57% não estão inscritos. Tomando em consideração a população (16 ROC inscritos na ORNATOC-GB) e os ROC entrevistados (14 profissionais auditores), 37,5% estão inscritos, 50% não estão e os restantes (12,5%) estão inscritos, mas não foi possível entrevistá-los.

No que respeita à estrutura da entrevista, esclarece-se que a sua construção foi pensada a partir de dois grupos, um primeiro para traçar o perfil sociodemográfico dos entrevistados e um segundo, formado por um conjunto de questões específicas, para procurar responder aos objetivos da investigação. Considerando o perfil dos profissionais entrevistados, para a aplicação das questões específicas, os entrevistados foram, ainda, divididos em dois grupos, um formado pelos 14 profissionais auditores e outro pelos três (3) dirigentes das empresas, afetos aos seus departamentos de contabilidade e finanças, e que a razão para esta divisão obedeceu ao seu perfil e, em função disso, predefinidos grupos de questões distintas (conforme tabelas 2 e 3). Na continuação, apresenta-se a representação dos entrevistados por tipologia, ser ou não profissional de auditoria e como exerce a profissão, conforme o gráfico que se segue (gráfico 3).

**Gráfico 3. Representação dos entrevistados por tipologia.**

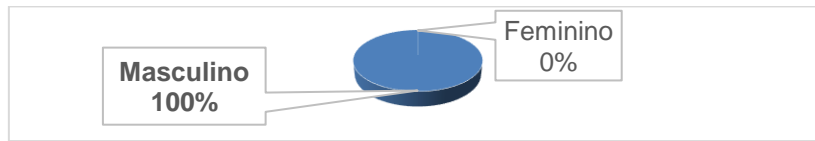


Fonte: Elaboração própria.

A análise (gráfico 3), permite destacar que os entrevistados são, na sua esmagadora maioria (82%) profissionais auditores e que destes, maioritariamente exercem atividade no setor privado, 35% por meio de SROC e 23% de forma individual, e 18% no setor público, mais concretamente em entidades superiores de controlo das finanças públicas (IGF e TC).

Na continuação, apresentam-se os resultados obtidos e que nos permitiram traçar o perfil sociodemográfico dos entrevistados, conforme os gráficos 4 a 9.

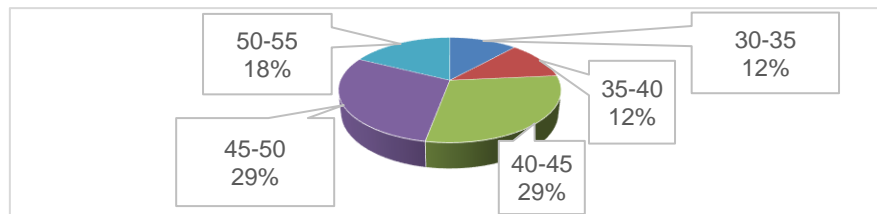
**Gráfico 4. Género.**



Fonte: Elaboração própria.

A análise (gráfico 4) mostra que a totalidade dos entrevistados é do género masculino, o que nos permite constatar que a profissão dos ROC na Guiné-Bissau é predominantemente exercida pelos homens e, eventualmente, extrapolar que, por questões de ordem cultural, o acesso a algumas profissões se apresentará particularmente mais dificultado para o género feminino.

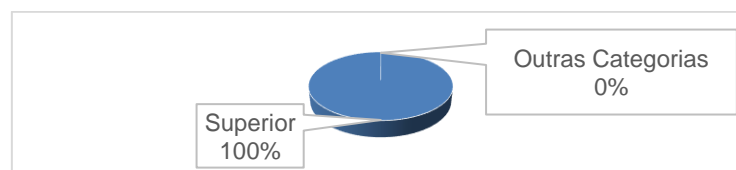
**Gráfico 5. Faixa etária.**



Fonte: Elaboração própria.

A análise (gráfico 5) permite constatar que a maioria dos entrevistados (76%), situa-se em faixas etárias a partir dos 40 anos, o que significa que na Guiné-Bissau a profissão de ROC é predominantemente exercida por adultos e com experiência significativa.

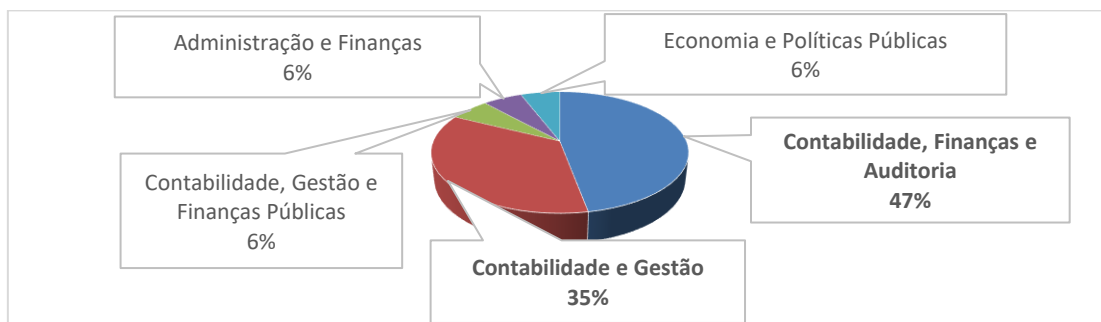
**Gráfico 6. Tipo de formação.**



Fonte: Elaboração própria.

Podemos constatar (gráfico 6) que todos os entrevistados têm formação superior, o que nos permite aferir que, ainda que na Guiné-Bissau nem todos os profissionais se encontrem inscritos na ordem, a profissão dos ROC está a ser exercida por profissionais que reúnem o critério mínimo exigido pelos normativos regionais e internacionais, no que respeita ao grau de formação.

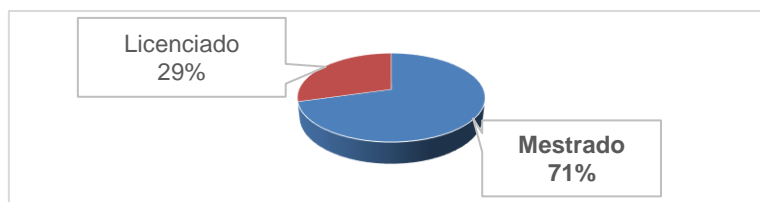
**Gráfico 7. Área de formação.**



Fonte: Elaboração própria.

Constata-se (gráfico 7) que a grande maioria dos entrevistados são formados em Contabilidade, Finanças e Auditoria (47%) e em Contabilidade e Gestão (35%), revelando que a profissão de ROC na Guiné-Bissau é exercida por indivíduos com formação muito específica e adequada.

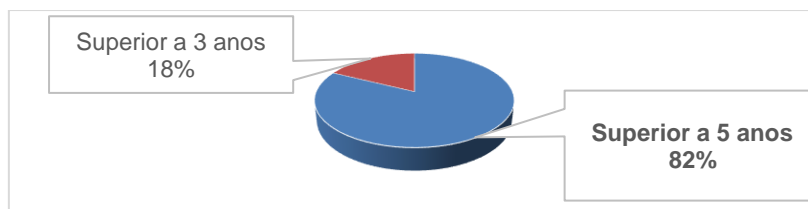
**Gráfico 8. Grau de formação.**



Fonte: Elaboração própria.

A análise (gráfico 8) confirma que a maioria dos entrevistados tem, ainda, formação ao nível do grau de mestre (71%), o que nos permite intuir que, no que diz respeito ao grau de formação destes profissionais, o exercício da profissão está num caminho, que se pauta por alguma exigência e preocupação com a formação avançada.

**Gráfico 9. Experiência profissional.**



Fonte: Elaboração própria.

A análise (gráfico 9) permite constatar que a maioria dos entrevistados (82%) tem uma experiência mínima de cinco anos, o que, a par da idade (maioritariamente com mais de 40 anos), nos permite intuir que estamos em presença de profissionais experientes.

## **3.2. Respostas às Questões de Investigação**

### **3.2.1. Com Recurso à Observação e à Análise Documental**

Com recurso à observação, constatamos que a atividade de consultoria em AF se prepara diversos instrumentos para uma melhor concretização das atividades subjacentes, entre os quais o planeamento de uma auditoria, que se desenvolve a partir das três seguintes etapas:

- (1) Inicial ou de planeamento de auditoria, que inclui o plano de missão, o entendimento com o cliente, o dossiê de auditoria (permanente e corrente), as entrevistas, a avaliação de riscos/matriz de controlo e riscos, a identificação de riscos, a revisão geral, a identificação dos elementos-chave, a provas sobre SCI, os sistemas que afetam mais significativamente os relatórios, a avaliação definitiva do risco e o relatório do SCI;
- (2) Execução/realização de auditoria, que compreende os procedimentos de auditoria (testes diversos), a avaliação das evidências e respetiva conclusão, a confirmação das contas e a avaliação dos resultados dos testes; e
- (3) Correção das irregularidades e elaboração do relatório de auditoria, relativa à apresentação das irregularidades, projeto de relatório de auditoria, monitorização das questões mais relevantes, reunião de fecho com o cliente e a emissão de relatório final.

Os procedimentos observados e que acabámos de descrever obedecem aos requisitos definidos pelos diferentes normativos em vigor na Guiné-Bissau, nomeadamente da UEMOA, OHADA (normas regionais) e ISA (normas internacionais de auditoria), estando também em linha com a literatura, respeitando a lista de verificação e os questionários sobre SCI, bem como a matriz de controlo interno (Costa, 2023). Que a avaliação do SCI respeita ao processo de avaliação de todos os instrumentos que uma entidade possui para efeitos de vigilância, fiscalização e verificação administrativa, e que lhe permite prever, observar e gerir as ocorrências observadas e que apresentam consequências para o seu património, tal como se alcança da teoria (Vieira, 2023). Por sua vez, que o plano de auditoria fornece todos os detalhes dos processos que serão auditados, com definição de prazos, horários e informações específicas sobre cada uma das etapas de auditoria, em linha com a literatura (Silva & Sena, 2019).

No que respeita à análise documental, foram observados documentos diversos, com particular destaque para os documentos que definem as obrigações que devem estar subjacentes a um trabalho de AF, e que se sistematizam na tabela 4, que a seguir se apresenta, e que, tem por base a tabela 1 (ponto 2.2). Pudemos constatar que estes documentos estão disponíveis e foram facultados a todos os profissionais, quer aos que exerçam a atividade em SROC, quer seja individualmente, sendo do domínio comum a necessidade de os consultarem e observarem aquando da realização dos seus trabalhos de AF. Não obstante, isso, da análise que fizemos, são vários os documentos que precisam ser atualizados.

**Tabela 4.Obrigações subjacentes a uma Auditoria Financeira.**

Documento		Obrigaçã
Decreto 39/1983/CM/GB	n.º	Os contribuintes de Grupo "A" devem ter contabilidade organizada e entregar as DF obrigatórias.
Decreto 16/1994/CM/GB	n.º	O responsável pela Contabilidade e por atestar a veracidade da declaração de rendimento para os contribuintes do grupo "A", deve estar inscrito na DGCI.
Decreto-lei 07/1992/CE/GB	n.º	Todas as entidades que estão sob jurisdição de TC devem prestar contas da sua gestão.
Regulamento 04/1996/CM/UEMOA	n.º	Obrigatoriedade de os Estados-membros da UEMOA aplicarem o mesmo referencial contabilístico assim como a apresentação das DF.
Diretiva 02/1997/CM/UEMOA	n.º	Obrigatoriedade de os Estados-membros da UEMOA criarem uma ordem nacional de contabilistas acreditados e de ROC para garantir, de entre outros, o cumprimento das regras deontológicas e a defesa da honra e a independência das profissões.
Regulamento 05/2006/CM/UEMOA	n.º	ROC e SROC têm direito de se estabelecer noutro Estado-membro da União para exercerem a referida profissão.
Decreto 01/2007/CM/GB	n.º	Todos os ROC e Contabilistas Acreditados, devem estar inscritos na ordem para poderem exercer a profissão.
Decreto 08/2014/CM/GB	n.º	Podem exercer a profissão de AF os ROC e SROC previamente inscritos na ordem e que cumpram com as suas obrigações.
Regulamento 01/2017/CM/OHADA	n.º	ROC e SROC estão obrigados a aplicar as ISA, publicadas pela IFAC.
Regulamento 13/2006/CM/UEMOA	n.º	O Conselho de Contabilidade da África Ocidental inclui, por cada Estado-membro da união, dois representantes do Conselho Nacional de Contabilidade, incluindo um ROC inscrito na Ordem Nacional dos ROC e Contabilistas Acreditados.
Regulamento 14/2006/CM/UEMOA	n.º	O Conselho Permanente da Profissão Contabilística inclui, para cada Estado-membro, o Presidente/Bastonário da Ordem e um Comissário do Governo.

Fonte: Elaboração própria.

### 3.2.2. Com Recurso à Análise das Entrevistas

Após a realização das entrevistas, as gravações em áudio foram transcritas e o resumo das respostas, de cada um dos 17 entrevistados, organizado nas tabelas 5 a 17, onde se apresenta uma síntese das respostas às questões colocadas aos 14 profissionais auditores (incluindo o Bastonário da ORNATOC-GB), e nas tabelas 18 a 27, onde se oferece uma síntese das respostas às questões colocadas aos três (3) dirigentes das empresas, tal como explicado na componente metodológica. Ainda que os dirigentes das empresas, sobretudo os que se encontrem mais ligados a áreas como a contabilidade, finanças e auditoria interna partilhem as informações sobre o processo de uma AF com os ROC, seja individualmente ou mediante uma SROC, considerou-se pertinente ouvir as duas partes de forma diferenciada para procurar perceber o que cada uma pensa acerca das práticas de AF e respetivo grau de cumprimento, assim como ao nível da organização da profissão e da responsabilidade profissional dos auditores na Guiné-Bissau.

**Tabela 5. Qual o referencial normativo utilizado na Guiné-Bissau para o desenvolvimento dos trabalhos de revisão/auditoria às DF?**

<b>Respostas</b>
Normas regionais da OHADA e normas internacionais (as ISA) da IFAC, porque a Guiné-Bissau (GB) não dispõe de normas específicas; quando se trata de auditoria às entidades públicas, a lei orgânica do TC, o estatuto da IGF, a lei de enquadramento orçamental (LEO), as diretivas da UEMOA, regulamentos, despachos, manuais de procedimentos e as normas internacionais em caso de financiamento externo ao Estado.

Fonte: Elaboração própria.

Os resultados obtidos, relativamente ao referencial normativo utilizado na Guiné-Bissau para o desenvolvimento dos trabalhos de revisão/auditoria às DF (tabela 5), apresentam unanimidade de opinião, ou seja, todos os entrevistados referiram a utilização das ISA, tomando em consideração as diretivas e regulamentos da OHADA e UEMOA, confirmando, tal como já se havia constatado por observação e análise documental, que não existe um normativo específico nacional para o exercício da AF na Guiné-Bissau. Estes resultados estão em linha com a literatura, que aponta para uma grande proximidade entre a regulamentação estabelecida pela UEMOA e OHADA, para as práticas contabilísticas e de auditoria, e os referenciais internacionais (Degos et al., 2019).

**Tabela 6. Conforme a Lei, quais são as entidades que são sujeitas a revisão/auditoria às suas DF, evidenciando os critérios para a sujeição?**

<b>Respostas</b>
As entidades que gerem fundos (artigo 38.º n.º 1 de Decreto-lei n.º 07/1992/CE/GB de 27 de novembro da lei orgânica do TC); as instituições financeiras; instituições públicas (Decreto-lei n.º 02/1997/CM/GB de 26, de maio de estatuto da IGF) estão sujeitas a auditoria; estão também obrigadas todas as entidades cuja despesa anual exceda 5.000.000 FCFA, (correspondente a aproximadamente 7.623 €) (artigo 38.º n.º 2 da lei orgânica de TC).

Fonte: Elaboração própria.

A análise (tabela 6), permite constatar que são poucas as entidades abrangidas pela obrigatoriedade de terem AF. Porém, esta não obrigatoriedade não significa que uma qualquer entidade não opte por realizar AF ou dispor de algumas ferramentas de controlo. Tal como se alcança da literatura, nenhuma empresa ou entidade, por mais pequena que seja, deve exercer a sua atividade operacional sem ter implementado um SCI. Considerando que um SCI se apresenta como um ponto elementar para a realização de um trabalho de AF (Costa, 2023), qualquer entidade minimamente preocupada com a sua organização interna, aplica práticas de auditoria.

**Tabela 7. Há alguma entidade que controle o cumprimento da obrigatoriedade de auditoria às entidades que estão obrigadas a ter DF auditadas?**

<b>Respostas</b>
Não. Apenas para a atividade bancária, há uma comissão bancária, e para o setor público, um órgão de controlo externo das finanças públicas (TC).

Fonte: Elaboração própria.

Com base na análise (tabela 7), conclui-se que não existe na Guiné-Bissau qualquer entidade cuja missão seja exercer controlo/supervisão acerca do cumprimento das obrigações em termos de AF, com a exceção das entidades do setor bancário, cujo controle é feito por uma comissão bancária que integra a estrutura do Banco Central dos Estados da África Ocidental (BCEAO), e as entidades do setor público, controladas pelo TC, nos termos do artigo 2.º n.ºs 1 e 2 da lei orgânica do TC.

**Tabela 8. Qual é a estrutura de um dossiê de AF?**

<b>Respostas</b>
Um dossiê de AF compreende um manual de procedimento administrativo e financeiro, um regulamento interno, o organograma, as DF, o processo de circularização às diferentes rubricas das DF; o plano estratégico e o plano anual da entidade; o histórico da entidade; documentos da entidade a auditar; trabalho de campo e análise do estado financeiro da entidade e os procedimentos utilizados; relatório de CI; materialidade, relevância e riscos; regulamentos, circulares, legislação bancária em vigor e alguns procedimentos obrigatórios; e o dossiê permanente e corrente.

Fonte: Elaboração própria.

A análise (tabela 8) permite constatar que, ainda que as respostas tenham sido dados a partir da referência a conceitos diversos, ambos fizeram referência aquilo que, verdadeiramente, compreende um dossiê de AF, ou seja, que deve ser estruturado a partir de um dossiê permanente e um corrente, tal como determina a ISA 230, ao referir que é da responsabilidade do auditor preparar documentação que lhe permita um registo completo e apropriado dos elementos para o seu relatório e obter a prova de que a auditoria foi preparada e efetuada conforme as ISA e demais exigências legais e regulamentares em vigor. No entanto, esta documentação surge, geralmente, dividida em dossiês ou pastas permanentes, que incluem os documentos utilizados em várias auditorias, de que são exemplos o estatuto ou contrato de sociedade, o manual de procedimentos e demais instrumentos de gestão, e correntes, que inclui toda a documentação reunida no exercício económico a que a auditoria respeita, ou seja, documentos utilizados no processo de auditoria corrente, sem qualquer carácter permanente, e de que são exemplos as DF, o plano de auditoria e, de ente outros, os testes de controlo e substantivos.

**Tabela 9. A abordagem de auditoria é feita com base no risco? Quais os fatores mais preponderantes na avaliação do risco de auditoria?**

<b>Respostas</b>
É feita com base no risco e fatores são as DF, erros, fraudes e fragilidade de SCI; sim e os mais relevantes são aqueles com mais frequência de acontecimentos e os seus impactos; os fatores dizem respeito ao ambiente do SCI.

Fonte: Elaboração própria.

A análise (tabela 9) permite concluir que todos os entrevistados compreendem que a abordagem de auditoria deve ser feita com base no risco e quais os fatores que, na sua perspetiva, são mais preponderantes para a avaliação do risco de auditoria. Neste âmbito, referiram a necessidade de definir se o risco é alto, baixo e/ou médio, para o que reúnem provas a partir da análise às DF, da deteção de erros e fraudes, das fragilidades no SCI e da própria envolvente, o que está em linha com a ISA 315R.

**Tabela 10. É feito o controlo da qualidade dos trabalhos de auditoria desenvolvidos pelos auditores?**

<b>Respostas</b>
Sim; e não.

Fonte: Elaboração própria.

Os resultados obtidos (tabela 10) apontam para uma ausência de consenso acerca da existência de controlo sobre a qualidade dos trabalhos de auditoria desenvolvidos pelos auditores. Ainda que a maioria dos entrevistados tenha referido que sim, que há estruturas responsáveis para efetuar o controlo, alguns entrevistados não confirmam a existência desse controlo, referindo, sim, estar em curso um processo de inscrição da ORNATOC-GB na IFAC e, nessa conformada, está também em curso o processo de criação de uma estrutura para exercer esse controlo. Presentemente, esse controlo deve ser feito apenas no âmbito do setor público (artigo 10.º n.º 1 e alínea d de estatuto da IGF). Para o setor privado, por enquanto, vigora somente o que resulta do artigo 7.º do Regulamento n.º 01/2017/CM/OHADA de 8 de junho, que obriga os profissionais auditores a estabelecerem um sistema de garantia da qualidade e a responsabilidade por assegurarem o cumprimento das ISA, ainda que, conforme a ISA 220R, esse controlo deva ser feito.

**Tabela 11. Qual é o modelo de controlo da qualidade do trabalho e por quem é feito?**

<b>Respostas</b>
Não há modelo, porque não se faz; não existe um modelo "standard", mas é feito por responsável máximo pelo trabalho de auditoria numa primeira fase e depois por responsável máximo da entidade; ainda que sem modelo, no setor público (relativamente a IGF) é feito pelo inspetor-geral adjunto, enquanto responsável do Gabinete de Auditoria e Assistência Técnica (GAAT).

Fonte: Elaboração própria.

A análise (tabela 11) apresenta-se em linha com os resultados anteriores (tabela 10), ou seja, como não há regras, não há controlo, ainda que, tal como também já foi referido, a maioria dos entrevistados refira que existem ferramentas que utilizam para o controlo da qualidade, mas que não há um modelo "standard" para o referido controlo, que acaba por ser feito pelo responsável máximo do serviço de auditoria numa fase e posteriormente por responsável máximo da entidade. Na verdade, nos termos da ISA 220R, os sistemas, as políticas e os procedimentos de controlo da qualidade são da responsabilidade do gabinete de auditoria, o que significa que, estando os auditores obrigados a cumprir as ISA, este controlo deveria estar a ser feito. No caso das auditorias em entidades públicas feitas pela IGF, o controlo é feito pelo Inspetor-geral adjunto na qualidade do responsável do GAAT.

**Tabela 12. Quais são as limitações que condicionam a independência do auditor?**

<b>Respostas</b>
Conflito de interesses; desrespeito ao código de ética e deontologia profissional; dependência organizacional e financeira; participação na gestão da entidade, relação familiar ou forte afinidade; corrupção e cumplicidade entre Estado e empresas; dependência; interferências políticas; falta de recursos, sobretudo financeiros; relação íntima entre a equipa de auditoria e a administração da entidade; o auditor não deve ter limitações; as legislações.

Fonte: Elaboração própria.

Os resultados (tabela 12) mostram que são várias as limitações que condicionam a independência do auditor. Questões como o conflito de interesses, desrespeito aos códigos de ética e deontologia profissional, interferências políticas, dependência organizacional e financeira, relações familiares e de intimidade, falta de recursos, corrupção e a cumplicidade do Estado, através dos técnicos da DGCI, e empresas, são limitações apontadas pela generalidade dos entrevistados. A falta de legislação e a clarificação das suas atribuições, foram outras limitações apontadas como barreiras do exercício das suas funções de forma cabal e independente. Estes resultados sugerem que os auditores na Guiné-Bissau não são independentes, contrariando a literatura, que defende que um auditor independente não se deixa influenciar facilmente, não fica do lado de ninguém, é honesto com a administração, com os proprietários e demais partes interessadas nas DF (Karim et al., 2022). Considerando que a sua opinião irá influenciar outras pessoas, como acionistas, fornecedores, clientes, ou outros (Kortz & Azeredo, 2022). A sua independência não pode estar comprometida (Backof et al., 2022; Cruz & Oliveira, 2022) por conflito de interesses, autoanálise, familiaridade ou intimidação (Alleyne et al., 2019).

**Tabela 13. Na fase de aceitação de um trabalho de auditoria, quais as salvaguardas que o auditor deve usar para ultrapassar eventuais limitações à sua independência?**

<b>Respostas</b>
Deve ser profissional e informar que é parte interessada e, que não está em condições de efetuar a missão de auditoria; fazer uma declaração de conflito de interesses, se achar que não vai pôr em causa a sua independência na prestação de serviço; não deve aceitar o serviço se a sua independência estiver comprometida.

Fonte: Elaboração própria.

A análise (tabela 13) ajuda a perceber o que os entrevistados entendem como “salvaguardas à sua independência”. Enquanto a maioria afirma que o auditor não deve aceitar o serviço se entender que não cumpre as condições para isso, para outros, basta, simplesmente, assinar uma declaração de conflito de interesses para que tudo fique ultrapassado. Recordar-se que nos termos do artigo 23.º n.º 2 do estatuto da ORNATOC-GB, os auditores podem recorrer à ordem sempre que lhes sejam criados obstáculos no exercício das suas funções e que, segundo o artigo 28.º do estatuto da IGF, todas as entidades devem fornecer as informações indispensáveis ao eficaz desempenho das funções de auditoria. Adicionalmente, e no âmbito do artigo 15.º n.º 1 do mesmo estatuto, os auditores podem recorrer aos superiores hierárquicos.

**Tabela 14. Em que medida a independência dos auditores é condicionada pela dependência económica do cliente?**

<b>Respostas</b>
Na totalidade; o auditor não pode fugir das normas, pelo que não condiciona; o auditor não deve tomar em conta a dependência económica, caso contrário, pode correr riscos de sanções até à responsabilização disciplinar, civil e penal; não tem nada a ver, pois o cliente paga os serviços prestados; podem não fazer um trabalho de qualidade.

Fonte: Elaboração própria.

Os resultados (tabela 14) são um pouco difusos, o que, desde logo, levanta a questão de divergência relativamente à noção de “independência” que os diferentes entrevistados demonstram ter, e que, de resto, já era perceptível nos resultados apresentados acerca das salvaguardas a usar para ultrapassar eventuais limitações à independência (tabela 13). Se o auditor for competente e consciente da sua responsabilidade, não há dependência capaz de influenciar o seu trabalho e desempenho. Um auditor responsável conduz a sua auditoria movido pela busca de evidências para verificar o grau de relevância, devendo ser guiado pelos padrões de auditoria, nomeadamente pelas normas gerais, normas de trabalho de campo e pelas normas para a elaboração do relatório (Meidawati & Assidiqi, 2019).

**Tabela 15. Em que medida a auditoria às DF influencia o processo de tomada de decisão?**

<b>Respostas</b>
Permite ter segurança sobre cumprimento das normas, logo que as DF traduzem a realidade da entidade; DF mais fiáveis, dão maior credibilidade; maior transparência sobre os atos da gestão; verificação de indícios de fraude e de possíveis erros; a confiabilidade de dados das DF, permite constatar os estrangulamentos existentes e propor recomendações; verificar a execução dos fundos recebidos; a conformidade das contas e a confirmação da boa saúde ou não, da entidade para sustentar as decisões.

Fonte: Elaboração própria.

Os resultados (tabela 15) apontam para uma grande unanimidade quanto aos benefícios e/ou influência que a auditoria às DF tem no processo de tomada de decisão. Em linha com a literatura, que defende que os resultados de uma boa auditoria aumentam a probabilidade de um auditor detetar disparidades nas DF e de os conseguir divulgar aos *stakeholders* (Donelson et al., 2020; Manita et al., 2020), credibilizado a informação financeira (IF) que divulgam (Lamba et al., 2020; Mardijuwono & Subianto, 2018; Sari et al., 2019) e, por essa via, potenciando a sua utilidade e relevância.

**Tabela 16. Qual a responsabilidade dos auditores em situações em que os seus relatórios não refletem o risco de continuidade das operações, designadamente quando no ano subsequente à auditoria as empresas entram em processo de insolvência?**

---

<b>Respostas</b>
O auditor emite opinião sobre diferentes riscos e cabe à empresa tomar as decisões; se o relatório for manipulado, o auditor é cúmplice; se a situação não for referida pelo auditor, ele é responsável, se for ao contrário, não será da sua responsabilidade a decisão de denunciar tal situação, nomeadamente se ele não conseguiu detetar o problema, a responsabilidade é partilhada; quando as informações emitidas não são reais, a responsabilidade é do auditor, mas se for ao contrário e as empresas recusam implementar e corrigir erros recomendados pelo auditor, não lhe podem ser assacadas responsabilidades; manipulação da contabilidade não tem nada a ver com o auditor, porque o auditor simplesmente faz a verificação dos dados e a falência está relacionada com atos de gestão e a dinâmica económica; todo o trabalho de auditoria tem de refletir a realidade dos fatos, caso contrário, o auditor incorre em responsabilidades civil, profissional e penal; se for o caso, devem ser responsabilizados de forma disciplinar e criminal.

---

Fonte: Elaboração própria.

A análise (tabela 16) permite concluir que, ainda que nem todos os entrevistados tenham percebido bem o alcance e as consequências desta situação, ao referirem que um processo de insolvência tem a ver com o comportamento do mercado e a má gestão, e sem qualquer relação com o trabalho de auditoria feita às empresas. A maioria manifestou ter uma noção bem clara de quais são as responsabilidades a recair sobre os auditores nestas matérias, ou seja, que podem ser acionadas de forma disciplinar, civil e até criminal caso manipulem o relatório de auditoria. Resultados que estão em linha com a teoria, que defende que a realização de uma AF representa um risco significativo para os auditores, em particular quando não consigam detetar as distorções contidas nas DF, ficando sujeitos a sanções que começam por simples multas até à inibição do exercício da profissão, com a consequente perda da sua reputação aos olhos do público. Um auditor tem prestígio e é respeitado quando fornece um trabalho com qualidade (Yasser & Soliman, 2018).

**Tabela 17. Quais as medidas disciplinares previstas para os auditores que não cumpram com as disposições previstas no código de ética e deontologia profissional?**

---

<b>Respostas</b>
A ética profissional deve orientar a atuação dos profissionais auditores, conforme o estatuto da ORNATOC-GB; as penalizações podem ser de ordem civil, penal e criminal, podendo ir até à suspensão; a condenação pode ser apenas com punição disciplinar a medidas mais gravosas, como a suspensão, proibição de exercício da profissão, até à exoneração do profissional em causa; retirada da carteira profissional.

---

Fonte: Elaboração própria.

Os resultados (tabela 17), em termos de medidas disciplinares previstas para os auditores que não cumpram com as disposições previstas no código de ética e deontologia profissional, mostram existir unanimidade de opinião entre os entrevistados, reconhecendo que a não observância de tais disposições pode conduzir a processos disciplinares, levantados pelo conselho disciplinar da ORNATOC-GB ou pelos

seus superiores hierárquicos. E, dependendo da gravidade do seu incumprimento, as penalizações podem conduzir à suspensão ou até mesmo à retirada de carteira profissional. Digamos que estão cientes da obrigatoriedade de cumprirem com o código de ética e deontologia profissional, nos termos do artigo 6.º do Regulamento n.º 01/2017/CM/OHADA de 8 de junho, inspirado no código de ética da IFAC, e com o artigo 3.º da Diretiva n.º 02/1997/CM/UEMOA de 28 de setembro, a responsabilidade é da ORNATOC-GB, tal como se alcança da literatura, que defende que os auditores devem cumprir com o código de ética e deontologia profissional, que regula as responsabilidades profissionais, a competência, o profissionalismo, a confidencialidade, o comportamento profissional e os padrões técnicos para o exercício da profissão e a produção de uma auditoria de qualidade (Karim et al., 2022; Said & Munandar, 2018; Sari et al., 2019).

Na continuação, tal como já tivemos oportunidade de referir, apresentam-se, nas tabelas seguintes (18 a 27), os resultados das entrevistas feitas aos três (3) responsáveis, todos eles ligados aos departamentos contabilístico e financeiro das empresas onde exercem funções.

**Tabela 18. Qual é a importância de AF para empresas?**

<b>Respostas</b>
A AF tem muita importância, seja porque permite a certificação das DF que confirma a veracidade do seu conteúdo; seja porque facilita a comprovação do normativo utilizado no país, nomeadamente o SYSCOHADA; seja, ainda, por permitir identificar a existência, ou não, de problemas relacionados com a gestão da empresa e a prevenção de fraudes e gastos desnecessários.

Fonte: Elaboração própria.

Os resultados (tabela 18) revelam que uma AF é de extrema importância e utilidade para ambos os entrevistados. Resultados que se apresentam em linha com a teoria, que apresenta a AF como uma ferramenta que procura certificar ao mercado e aos seus utilizadores que uma entidade está a cumprir com os normativos, dotando as DF auditadas de maior qualidade, através do parecer do auditor (Cruz & Oliveira, 2022).

**Tabela 19. As empresas devem ser obrigadas a auditar as suas DF?**

<b>Respostas</b>
Claro que sim, porque a auditoria garante a veracidade e fiabilidade das contas; são obrigadas a auditar as suas DF as grandes empresas com Capital Social a partir de 40.000.000 FCFA (aproximadamente 60.985 €), as entidades fiscalizadas pela DGCI e também as entidades de terceiro setor, sempre que o interesse público esteja em causa.

Fonte: Elaboração própria.

A análise dos resultados (tabela 19) permite alcançar que os entrevistados têm consciência da utilidade de auditoria, ainda que, sem que o tenham referido expressamente, as empresas, ou outras entidades, apenas devem ser obrigadas a auditar as suas DF a partir de um determinado nível de responsabilidade. Esta constatação resulta do facto de se referirem aos limites e/ou condições a partir dos quais as diferentes entidades ficam obrigadas a ter contas auditadas.

**Tabela 20. Como as empresas olham para os auditores?**

---

<b>Respostas</b>
As empresas com conhecimento sobre a AF, solicitam-na, mas quando os gestores não entendem e estão com medo de serem descobertos, não olham bem para os auditores; o normal é ver os auditores como parceiros para identificarem as irregularidades nas contas das empresas; os profissionais que atuam na área financeira ficam, de certa forma, perturbados com a presença dos auditores independentes por recearem as conclusões do seu trabalho, não olhando com bons olhos estes profissionais.

---

Fonte: Elaboração própria.

Os resultados (tabela 20) permitem alcançar como as empresas olham para a auditoria, se encontra muito dependente da capacidade e/ou conhecimento para reconhecerem as suas vantagens. Quando percebem de tais vantagens, solicitam a auditoria e consideram os auditores como parceiros para o seu desempenho. Pelo contrário, quando os gestores não compreendem a sua importância e/ou quando fazem uso irracional dos recursos, não olham bem para os auditores nem desejam a sua presença. A falta de capacidade de olhar para o auditor como um conselheiro, retirando partido das suas recomendações, faz com que algumas empresas o vejam como inimigo e não como “um amigo”, como alguém que não se deixa influenciar facilmente, que não fica do lado de ninguém, estando apenas obrigado a ser honesto com a administração, com proprietários da empresa e com todas as partes interessadas nas DF (Karim et al., 2022).

**Tabela 21. Que contribuição o relatório de auditoria pode trazer para as empresas?**

---

<b>Respostas</b>
Melhoria ao nível do SCI e deteção de eventuais erros nas DF; avaliar a conformidade com as normas; identificar irregularidades e pontos positivos, como ponto de partida para melhorar e reavaliar o rumo da empresa.

---

Fonte: Elaboração própria.

A análise (tabela 21) permite concluir sobre a existência de unanimidade relativamente ao reconhecimento das contribuições que o relatório do auditor pode trazer para a empresa, ou seja, que pode contribuir para promover a credibilidade no mercado global, tornando facilmente identificáveis as auditorias efetuadas conforme as normas internacionais, e promover a compreensão dos utilizadores, auxiliando-os a identificar as circunstâncias em que ocorrem, tal como se alcança da ISA 700R.

**Tabela 22. Será que as empresas criam condições para que o auditor faça o seu trabalho com total independência?**

---

<b>Respostas</b>
Se a empresa lhe reconhecer utilidade, cria um ambiente apropriado; independentemente de as empresas criarem ou não as condições para o auditor fazer o seu trabalho com independência, a própria auditoria dispõe de normas que obrigam as empresas a criarem essas condições e, quando não se verifica, o auditor pode referir tais situações no seu relatório.

---

Fonte: Elaboração própria.

Os resultados (tabela 22) permitem concluir, tal como já havíamos referido (tabelas 20 e 21) que todos os entrevistados consideram que realmente as empresas criam condições para que o auditor desenvolva o seu trabalho quando lhe reconhece utilidade. De contrário, apenas o fazem nas circunstâncias em que as normas as obrigam a reunirem as condições necessárias (artigo 2.º da Diretiva n.º 02/1997/CM/UEMOA de 28 de setembro, e artigo 23.º n.º 02 de estatuto da ORNATOC-GB). Em linha com a literatura, o auditor independente não se deixa influenciar facilmente nem fica do lado de ninguém (Karim et al., 2022; Kortz & Azeredo, 2022), não devendo deixar que a sua independência seja comprometida (Backof et al., 2022; Cruz & Oliveira, 2022) por conflito de interesses ou intimidação (Alleyne et al., 2019).

**Tabela 23. De quem é a responsabilidade em caso de uma empresa auditada entrar em processo de insolvência?**

<b>Respostas</b>
Se for uma auditoria isenta, em que as irregularidades e riscos são apresentados, a responsabilidade é da empresa, caso contrário é do profissional auditor; da empresa por má gestão dos recursos.

Fonte: Elaboração própria.

Os resultados (tabela 23) permitem concluir, em linha com o anteriormente defendido (tabela 16), que, não obstante uma parte dos entrevistados achar que depende da atividade desenvolvida pela empresa e da qualidade da sua gestão, há também quem entenda que, no caso de empresas auditadas, o auditor tem a responsabilidade de denunciar o risco de tal situação poder ocorrer. Se não o fizer, a qualidade do seu trabalho ficará comprometida e o seu prestígio e reputação também (Yasser & Soliman, 2018).

**Tabela 24. Qual é a relação entre as empresas e os gabinetes de contabilidade e auditoria?**

<b>Respostas</b>
Deverá ser uma boa relação, de profissionalismo recíproco, facultando todas as informações necessárias; uma relação de grande reciprocidade; há situações em que as empresas receiam ter contabilidade organizada por não estarem dispostas a partilhar a sua gestão e a exigência de cumprimento das obrigações fiscais.

Fonte: Elaboração própria.

Os resultados (tabela 24) permitem concluir que, não obstante, se reconhecer a importância de manter uma boa relação e uma relação de reciprocidade, porque as empresas contratam serviços e os gabinetes prestam serviços, não deixam de admitir que os gestores receiam partilhar informações que os comprometam relativamente a outros interesses não compatíveis com os princípios de uma boa gestão.

**Tabela 25. No exercício das suas funções, os auditores cumprem com as normas de auditoria?**

<b>Respostas</b>
Cumprem com as normas e, inclusive, deixam, conforme elas, as respetivas recomendações.

Fonte: Elaboração própria.

Os resultados (tabela 25) permitem concluir que todos os entrevistados são unânimes relativamente ao cumprimento das normas, o que, de resto, está em linha com o nível de profissionalismo que lhe é exigido, relativamente à responsabilidade que lhe é conferida para com o cumprimento das leis e demais regras regulamentares (Kortz & Azeredo, 2022).

**Tabela 26. Perante conflito de interesses, a empresa aceita os serviços do auditor?**

---

<b>Respostas</b>
Em geral, não deve existir conflito de interesses; para cumprir com as normas deve existir capacidade de identificar um possível conflito de interesses logo na formação da equipa de auditoria; o trabalho só pode ser aceite quando o profissional considerar que estão cumpridos todos os requisitos éticos relevantes, tais como a independência e a competência profissional.

---

Fonte: Elaboração própria.

A análise (tabela 26) mostra que, globalmente, os entrevistados estão conscientes que não poderá existir conflito de interesses, resultados que se apresentam em linha com a teoria, que defende que a independência do auditor não pode estar comprometida (Backof et al., 2022; Cruz & Oliveira, 2022) por conflito de interesses (Alleyne et al., 2019).

**Tabela 27. A dependência económico-financeira pode influenciar a opinião do auditor?**

---

<b>Respostas</b>
Não, o auditor é um conselheiro para a administração da empresa e tem de fazer o seu trabalho de forma profissional; o auditor é um profissional responsável por garantir aos utilizadores das DF de uma empresa que estas são transparentes e representam corretamente a situação económica e financeira, portanto não tem nada a ver.

---

Fonte: Elaboração própria.

Os resultados (tabela 27) permitem concluir que, muito provavelmente, os entrevistados não atingiram o alcance da questão. Ainda que o auditor seja responsável por conduzir a auditoria, obter evidências e verificar o grau de relevância, devendo ser guiado por padrões de auditoria independente, nomeadamente pelas normas gerais, normas de trabalho de campo e normas para a elaboração do relatório (Meidawati & Assidiqi, 2019), a verdade é que a empresa objeto de auditoria é sua cliente e o pagamento da avença é feito por ela, pelo que poderá existir alguma influência, quando não mesmo uma certa “perda” de independência.

Assim, com base nos resultados que acabámos de apresentar, relativamente à primeira questão “Quais são as práticas de AF na Guiné-Bissau e respetivo grau de cumprimento?”, os resultados obtidos mostram que as práticas de AF, desde a fase inicial até à final, ou seja, ao longo de todo o processo e demais procedimentos, se baseiam nos normativos regionais e internacionais em vigor. Com recurso às entrevistas aplicadas aos 14 profissionais auditores, foi possível confirmar e/ou reforçar que o referencial normativo utilizado na Guiné-Bissau para o desenvolvimento dos trabalhos de revisão/auditoria às DF são as ISA (normas internacionais), tomando em consideração as normas da OHADA e da UEMOA (normas regionais).

No que respeita à segunda questão de investigação, “Como está organizada a profissão e qual é a responsabilidade profissional dos auditores na Guiné-Bissau?”, os resultados obtidos permitiram constatar que a maioria dos auditores (ROC) e gabinetes de auditoria (SROC) não se encontram inscritos na ORNATOC-GB, o que permite concluir que estes profissionais operam no mercado informal. Ainda que não haja nenhuma entidade, exceção para as entidades do setor bancário e entidades públicas, para a supervisão e o controlo do trabalho realizado. Neste âmbito, e ainda que se tenha concluído pela existência de medidas disciplinares, nomeadamente as previstas no estatuto da ORNATOC-GB, os resultados permitem questionar a sua efetividade.

## **Conclusões, Limitações e Linhas de Investigação Futuras**

Recordamos que o presente trabalho foi desenvolvido, visando procurar compreender as práticas de AF na Guiné-Bissau e respetivo grau de cumprimento, como está organizada a profissão e qual a responsabilidade profissional dos auditores. Em conformidade, foram levantadas as seguintes questões de investigação: 1 – Quais são as práticas de AF na Guiné-Bissau e respetivo grau de cumprimento? 2 – Como está organizada a profissão e qual é a responsabilidade profissional dos auditores na Guiné-Bissau? O trabalho desenvolvido permitiu concluir que, no que respeita às práticas de AF, o exercício profissional dos auditores, desde a fase inicial até à final, com a emissão do relatório de auditoria e a opinião do auditor, se baseia nos normativos regionais e internacionais em vigor, mais especificamente as diretivas e regulamentos da OHADA e da UEMOA, ao nível regional, e as ISA, numa perspetiva internacional. Concluiu-se, também, que a maioria dos auditores (ROC) e gabinetes de auditoria (SROC) não se encontram inscritos na ordem (ORNATOC-GB). Considerando que nos termos do estatuto da ORNATOC-GB, apenas podem exercer a atividade de AF os ROC e SROC previamente inscritos e que cumprem com o referido estatuto; os resultados obtidos permitem concluir que estes profissionais operam no mercado informal. Ainda que as diretivas e regulamentos da OHADA e UEMOA que se encontram em vigor se apresentem conforme as melhores práticas internacionais, num claro esforço para acompanhar as evoluções registadas ao nível da IFAC; a verdade é que muitos destes normativos ainda não foram transpostos para o direito contabilístico nacional da Guiné-Bissau. Por observação direta e análise documental foi possível concluir que são vários os normativos que precisam ser atualizados para que a Guiné-Bissau possa acompanhar as melhores práticas regionais e internacionais. Assim, e ainda que os instrumentos legais necessários para aplicar as melhores práticas de AF já existam, esta é apenas a realidade regional e internacional, havendo necessidade de fazer a sua transposição para a estrutura jurídica interna do país. A sua transposição para o direito da Guiné-Bissau contribuiria para induzir a aplicação de tais práticas e conseqüente controlo do exercício da profissão, uma vez que sem isso acontecer as empresas apenas o fazem de forma voluntária.

Complementarmente, com base nos resultados obtidos, com recurso às entrevistas aplicadas aos 14 profissionais auditores, foi possível confirmar e/ou reforçar que o referencial normativo utilizado na Guiné-Bissau para o desenvolvimento dos trabalhos de revisão/auditoria às DF são as ISA, tomando em consideração as normas da OHADA e da UEMOA, ainda que não haja nenhuma entidade, exceção para as entidades do setor bancário e entidades públicas, para validar esta realidade através da supervisão e o controlo do trabalho realizado. Neste âmbito, foi possível concluir, também, que existem limitações que condicionam a independência dos auditores, nomeadamente o conflito de interesses, o não cumprimento dos códigos de ética e deontologia profissional, as interferências políticas, a dependência organizacional e financeira, a falta dos recursos, a corrupção e a falta de legislação para regulamentar algumas situações e clarificar certas atribuições. Ainda que se tenha concluído pela existência de medidas disciplinares, nomeadamente as previstas no estatuto da ORNATOC-GB, os

resultados permitem questionar a sua efetividade, desde logo, porque é possível exercer sem cumprir com os requisitos definidos para tal.

Por fim, os resultados obtidos com recurso às entrevistas aplicadas aos três (3) dirigentes das empresas, tenha sido possível concluir que a AF tem muita importância para as empresas, enquanto instrumento de prevenção e/ou combate ao erro e à fraude; a verdade é que, também a este nível, se concluiu que nem todos os gestores conseguem ver os auditores como parceiros, pelo que nem sempre lhes criam as melhores condições para poderem fazer o seu trabalho com total independência, não obstante, reconhecerem a existência de uma relação de parceria.

Estas conclusões representam um importante contributo para a literatura, em particular na Guiné-Bissau. Internamente, poderão ser utilizadas como uma base para reflexão, seja por parte do Estado guineense e os seus departamentos, seja por parte dos profissionais (ROC) e das empresas, no sentido de procurarem perceber o que falhou e como atuar, de entre outros, ao nível da regulação, da supervisão e controlo financeiro e da credibilidade da profissão.

Não obstante os contributos, não podemos terminar sem antes reconhecer que estas conclusões devem ser interpretadas no contexto em que o estudo foi realizado, em concreto que os resultados em que se fazem assentar foram recolhidos num contexto de grande dificuldade. Alegando falta de tempo e sigilo profissional, a resistência para partilharem documentos e acederem dar informações, nomeadamente por parte dos entrevistados, foi um processo muito difícil. A ideia de que se trata de informação muito sigilosa e as condições em que muitos destes profissionais exercem a sua atividade, apresentaram-se, ao longo de todo o processo de recolha de dados, como grandes fatores de bloqueio. A tudo isto, acresce a dificuldade em determinar com precisão, a dimensão da amostra e da sua representatividade relativamente à população, por não nos ter sido possível confirmar o número de profissionais não inscritos que não foram entrevistados. Consideramos, por tudo isto, que a informação foi recolhida num contexto algo adverso, ou pelo menos não totalmente transparente, como se impunha, pelo que as conclusões devem ser analisadas com cautela e não permitem fazer generalizações.

Estas limitações abrem, no entanto, pistas para o desenvolvimento de trabalhos futuros, pelo que, neste âmbito, sugere-se replicar este estudo para tentar chegar à fala com mais profissionais (ROC) e com mais responsáveis, quer das entidades públicas, quer das entidades privadas, para melhor se perceber a realidade e ajudar a confirmar, ou não, os resultados agora obtidos. Uma outra linha de investigação poderá ser o desenvolvimento de um estudo comparativo, com outros Estados-membros da comunidade de que a Guiné-Bissau faz parte, com intuito de dar um outro alcance aos resultados aqui obtidos, confirmando-os ou identificando outro tipo de tendências.

## Referências

- Aglio, R. V., Schmidt, C. M., & Cielo, I. D. (2023). A iniciação científica e o desenvolvimento de competências: o caso de estudantes de secretariado executivo trilingue da Unioeste. *Ciências Sociais Aplicadas em Revista*, 24(44), 213-232. <https://doi.org/10.48075/csar.v24i44.30606>
- Alleyne, P., Haniffa, R., & Hudaib, M. (2019). Does Group Cohesion Moderate Auditors' Whistleblowing Intentions? *Journal of International Accounting*, 34, 69–90. <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2019.02.004>
- Alves, N. S., & Martins, V. F. (2018). Auditoria independente: um estudo sobre os tipos de opiniões nos relatórios de auditoria emitidos na empresa Petrobras antes da operação "Lava Jato". *Revista de la Agrupación Joven Iberoamericana de Contabilidad y Administración de Empresas (AJOICA)*, 129 - 144.
- Ana, W. P., & Lemos, G. C. (2018). Metodologia Científica:: a pesquisa qualitativa nas visões de Lüdke e André. *Revista Eletrônica Científica Ensino Interdisciplinar*, 4(12). <https://dx.doi.org/10.21920/recei72018412531541>
- Backof, A. G., Bowlin, K., & Goodson, B. M. (2022). The Importance of Clarification of Auditors' Responsibilities Under the New Audit Reporting Standards. *Contemporary Accounting Research*, 39(4), 2284–2304. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12802>
- Barrainkua, I., & Espinosa-Pike, M. (2018). The Influence of Auditors' Professionalism on Ethical Judgement: Differences Among Practitioners and Postgraduate Students. *Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review*, 21(2), 176–187. <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2017.07.001>
- Batista, E. C., Matos, L. A., & Nascimento, A. B. (2017). A Entrevista como Técnica de Investigação na Pesquisa Qualitativa. *Revista Interdisciplinar Científica Aplicada*, 11(3), 23-38.
- Campos, C. J., & Saidel, M. G. (2022). Amostragem em Investigações Qualitativas: Conceitos e Aplicações ao Campo da Saúde. *Revista Pesquisa Qualitativa*, 10(25), 404-424. <https://dx.doi.org/10.33361/RPQ.2022.v.10.n.25.545>
- Cardoso, M. R., Oliveira, G. S., & Ghelli, K. G. (2021). Análise de Conteúdo: Uma Metodologia de Pesquisa Qualitativa. *Cadernos da Fucamp*, 20(43), 98 -111.
- Castro, R. L., Vasconcelos, J. P., & Dantas, J. A. (2017). Impactos das Normas Internacionais de Auditoria nos Relatórios dos Auditores sobre as Demonstrações Financeiras dos Bancos Brasileiros. *Revista Ambiente e Contábil*, 9(1), 1 - 20.

- Cesário, J. M., Flauzino, V. H., & Mejia, J. V. (2020). Metodologia Científica: Principais Tipos de Pesquisas e suas Características. *Revista Científica Multidisciplinar Núcleo de Conhecimento*, 5, 23 - 33.
- Costa, C. B. (2023). *Auditoria Financeira - Teoria & Prática* (13ª ed.). Letras e Conceitos, Unip. Lda.
- Cruz, U. L., & Oliveira, F. P. (2022). A Importância de Auditoria Independente para as Entidades Fechadas de Previdência Complementar na Mitigação de Risco Contábeis. *Revista Administração de Empresas Unicuritiba*, 2(28/2022), 334 - 357.
- Cunha, P. R., Klann, R. C., Rengel, S., & Scarpin, J. E. (2011). Procedimentos de Auditoria Aplicados pelas Empresas de Auditoria Independente de Santa Catarina em Entidades do Terceiro Setor. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(10), 65 - 85.
- Degos, J. G., Levant, Y., & Touron, P. (2019). The History of Accounting Standard in French Speaking African Countries Since Independence. *Accounting Auditing and Accountability Journal*, 32(1), 75-100. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-03-2016-2459>
- Donelson, D. C., Ege, M., Imdieke, A. J., & Maksymov, E. (2020). The Revival of Large Consulting Practices at the Big 4 and Audit Quality. *Accounting, Organizations and Society*, 87. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2020.101157>
- Elad, C. (2015). The Development Accounting in the Franc Zone Countries in Africa. *The International Journal of Accounting*, 50(1), 75-100. <https://doi.org/10.1016/j.intacc.2014.12.006>
- Fajri, S. N. (2018). The Effect of Financial Stability, External Pressure, Personal Financial Need, Financial Targets, Ineffective Monitoring and Audit Quality on Detecting Fraud Financial Statement in Perspective of Fraud Triangle. *Jurnal Ilmiah Ekonomi Bisnis*, 23(2). <https://doi.org/10.35760/eb.2018.v23i2.1828>
- Fulop, M. T., Tiron-Tudor, A., & Cordos, G. S. (2019). Audit Education role in Decreasing The Expectation Gap. *Journal of Education for Business*, 94(5), 306-313. <https://doi.org/10.1080/08832323.2018.1527752>
- Haeridistia, N., & Fadjarenie, A. (2019). The Effect Of Independence, Professional Ethics & Auditor Experience On Audit Quality. *International Journal of Scientific & Technology Research*, 8(2).
- IAASB. (2020). International Standard on Auditing 220 (Revised) - Quality Management for an Audit of Financial Statements.
- IFAC. (2018). *Handbook of International Quality, Auditing, Review, Otcher Assurance and Related Services pronouncements*. Manual.

- Junior, E. B., Oliveira, G. S., Santos, A. C., & Schnekenberg, G. F. (2021). Análise Documental como percurso Metodológico na Pesquisa Qualitativa. *Cadernos da Fucamp*, 20(44), 36 - 51.
- Karim, A., Syamsuddin, I., Jumarding, A., & Amrullah. (2022). The Effect of Gender Independence and Leadership Style on Audit Quality in Makassar Public Accounting Offices. *International Journal of Social Science Research and Review*, 5(7), 114-126. <https://doi.org/10.47814/ijssrr.v5i7.341>
- Kend, M., & Nguyen, L. A. (2020). Big Data Analytics and Other Emerging Technologies: The Impact on the Australian Audit and Assurance Profession. *Australian Accounting Review*, 95(30), 269–282. <https://doi.org/10.1111/auar.12305>
- Kortz, P., & Azeredo, A. J. (2022). Processos julgados pela CVM: análise das principais infrações cometidas por auditores independentes. *Revista Ambiente Contábil*, 14(2), 169 – 189. <https://doi.org/10.21680/2176-9036.2022v14n2ID26971>
- Lamba, R. A., Seralurin, Y. C., Lamba, A., & Pattiasina, V. (2020). The Effect of Auditor Independence and Ethics on Auditor Professional Scepticism: Its Implications for Audit Quality in Indonesia. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 12(8).
- Manita, R., Elommal, N., Baudier, P., & Hikkerova, L. (2020). The Digital Transformation of External Audit and its Impact on Corporate. *Technological Forecasting & Social Change*. <https://doi.org/10.1016/j.techfore.2019.119751>
- Mardijuwono, A. W., & Subianto, C. (2018). Independence, Professionalism, Professional Skepticism: The Relation Toward The Resulted Audit Quality. *Asian Journal of Accounting Research*, 3(1), 61-71. <https://doi.org/10.1108/AJAR-06-2018-0009>
- Martins, S. M., & Silva, E. A. (2021). A Importância da Auditoria na Gestão Empresarial. *Altus Ciência*, 15(15), 1-10. <https://doi.org/10.5281/zenodo.703015587A>
- Mattei, G., Grossi, G., & Guthrie, J. (2021). Exploring Past, Present and Future Trends in Public Sector Auditing Research: a Literature Review. *Meditari Accountancy Research*, 29(7), 94-134. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-09-2020-1008>
- Meidawati, N., & Assidiqi, A. (2019). The Influences of Audit Fees, Competence, Independence, Auditor Ethics, and Time Budget Pressure on Audit Quality. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*, 23(2). <https://doi.org/10.20885/jaai.vol23>
- Oliveira, S., Orlinay, M. G., & Jacques, L. F. (2023). As entrevistas semiestruturadas na pesquisa qualitativa em educação. *Revista Linhas*, 24(55), 210-236. <https://dx.doi.org/10.5965/1984723824552023210>

- Owolabi, S. A., & Olagunju, A. O. (2020). Historical Evolution of Audit Theory and Practice. *International Journal of Management Excellence*, 16(1).
- Rahim, S., Muslim, M., & Amin, A. (2019). Red Flag And Auditor Experience Toward Criminal Detection Trough Profesional Skepticism. *Jurnal Akuntansi*, 23(1), 47-62. <https://dx.doi.org/10.24912/ja.v23i1.459>
- Said, L. L., & Munandar, A. (2018). The Influence of Auditor's Porfessional Skepticism and Competence on Fraud Detection: The Role of Time Budget Pressure. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 15(1), 104-120. <https://doi.org/10.21002/jaki.2018.06>
- Sari, S. P., Diyanti, A. A., & Wijayanti, R. (2019). The Effect Of Audit Tenure, Audit Rotation, Audit Fee, Accounting Firm Size And Auditor Specialization To Audit Quality. *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 4(3). Obtido de [journals.ums.ac.id/index.php/reaksi/index](http://journals.ums.ac.id/index.php/reaksi/index)
- Schumacher, A., Imoniana, J. O., & Murcia, F. D. (2023). Materialidade da Auditoria e contextos que impactam o julgamento do teste do auditor. *Revista de Contabilidade e Controladoria*, 15(2), 25-54. <https://dx.doi.org/10.5380/rcc.v15i2.85828>
- Silva, S. R., & Sena, R. A. (2019). O Planejamento de Auditoria Interna dentro das Organizações. *Revista Multidisciplinar e de Psicologia*, 13(47), 595-606. <https://doi.org/10-14295/online.v13i47.2051>
- Vieira, E. A. (2023). A Contribuição do Controlo Interno para a Gestão Financeira das Organizações. *Revista Humanidades e Inovação*, 10(01).
- Xiao, T., Geng, C., & Yuan, C. (2020). How Audit Effort Affects Audit Quality: An Audit Process and Audit Output Perspective. *China Journal of Accounting Research*, 13, 109–127. <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2020.02.002>
- Yasser, S., & Soliman, M. (2018). The Effect of Audit Quality on Earnings Management in Developing Countries: The Case of Egypt. *International Research Journal of Applied Finance*, 9(4).

## Legislações

Decreto n.º 01/2007, Conselho de Ministros (Guiné-Bissau), regulamentação da Profissão e a Criação da Ordem Nacional dos Técnicos Oficiais de Contas na Guiné-Bissau e o seu respetivo Estatuto (30 de abril de 2007).

Decreto n.º 01/2016, Conselho de Ministros (Guiné-Bissau), Regulamento Geral de Contabilidade Pública na Guiné-Bissau (20 de julho de 2016).

Decreto n.º 08/2014, Conselho de Ministros (Guiné-Bissau), novos Estatutos da Ordem Nacional dos Técnicos Oficiais de Contas da Guiné-Bissau (4 de julho de 2014).

Decreto n.º 16/1994, Conselho de Ministros (Guiné-Bissau), criação da Figura de Técnico de Contas e Regulamentação Legal do Exercício da Profissão na Guiné-Bissau (16 de maio de 1994).

Decreto n.º 39/1983, Conselho de Ministros (Guiné-Bissau), Contribuição Industrial (30 de dezembro de 1983).

Decreto-Lei n.º 02/1997, Conselho de Ministros (Guiné-Bissau), Estatuto Orgânico da Inspeção Geral das Finanças da Guiné-Bissau (26 de maio de 1997).

Decreto-Lei n.º 07/1992, Conselho de Estado (Guiné-Bissau), criação e aprovação da Lei Orgânica de Tribunal de Contas da Guiné-Bissau (27 de novembro de 1992).

Diretiva n.º 01/2009, Conselho de Ministros (UEMOA), Código de Transparência na Gestão das Finanças Públicas na UEMOA (27 de março de 2009).

Diretiva n.º 02/1997, Conselho de Ministros (UEMOA), criação de uma Ordem Nacional de Revisores Oficiais de Contas e Contabilistas Acreditados nos Estados-membros da UEMOA (28 de setembro de 1997).

Instruções n.º 07/2019, Tribunal de Contas (Guiné-Bissau), Organização e Documentação de Contas das Empresas Públicas e da Sociedade de Capitais Exclusivamente Pública abrangidos pelo Plano de Contas SYSCOHADA (17 de janeiro de 2019).

Regulamento n.º 01/2017, Conselho de Ministros (OHADA), Harmonização das Práticas dos Profissionais de Contabilidade e de Auditoria nos Estados-membros da OHADA (8 de junho de 2017).

Regulamento n.º 04/1996, Conselho de Ministros (UEMOA), Referencial Contabilístico Comum no Espaço UEMOA (20 de dezembro de 1996).

Regulamento n.º 05/2006, Conselho de Ministros (UEMOA), Livre Circulação e ao Estabelecimento de Revisores Oficiais de Contas e Contabilistas Acreditados Nacionais da União Aprovados na Área da UEMOA (2 de maio de 2006).

Regulamento n.º 13/2006, Conselho de Ministros (UEMOA) (8 de setembro de 2006). Que altera o Regulamento n.º 03/1997, Conselho de Ministros (UEMOA), que institui um Conselho de Contabilistas da África Ocidental na UEMOA (28 de novembro de 1997).

Regulamento n.º 14/2006, Conselho de Ministros (UEMOA) (8 de setembro de 2006). Que altera o Regulamento n.º 04/1997, Conselho de Ministros (UEMOA), que estabelece um Conselho Permanente da Profissão de Contabilista na UEMOA (28 de novembro de 1997).

## Apêndices

### A - Guião de Entrevista Semiestruturada para Profissionais Auditores

**Instituição:** Instituto Politécnico de Bragança (IPB)-Escola Superior de Tecnologia e Gestão (ESTIG)

**Mestrando:** Fortunato Marcolino Nhaga

**Tema:** Práticas de Auditoria Financeira e Responsabilidade Profissional dos Auditores na Guiné-Bissau.

**Questões de investigação:** 1 - Quais são as práticas de auditoria financeira na Guiné-Bissau e respetivo grau de cumprimento? 2 – Como está organizada a profissão e qual é a responsabilidade profissional dos auditores na Guiné-Bissau?

**Objetivo geral:** Compreender as práticas de auditoria financeira, a responsabilidade profissional dos auditores e o grau de cumprimento das normas para uma efetiva qualidade do trabalho na Guiné-Bissau.

#### **Objetivos específicos:**

1. Identificar as práticas de auditoria financeira na Guiné-Bissau;
2. Perceber o grau de cumprimento, isto é, se os auditores aplicam adequadamente as normas de auditoria na execução dos trabalhos de auditorias; e
3. Compreender a responsabilidade profissional dos auditores.

#### **Parte I: Dados Sociodemográficos**

**Nome:**

**Género:** Masculino:

Feminino:

**Idade:**

**Formação:**

**Área de Formação:**

**Grau académico:**

**Experiência Profissional (anos de atividade profissional):**

#### **Parte II: Questões específicas**

1. Qual o referencial normativo utilizado na Guiné-Bissau para o desenvolvimento dos trabalhos de revisão/auditoria às demonstrações financeiras?
2. Conforme a Lei, quais são as entidades que são sujeitas a revisão/auditoria às suas demonstrações financeiras, evidenciando os critérios para a sujeição?

3. Há alguma entidade que controle o cumprimento da obrigatoriedade da auditoria das entidades que estão obrigadas a ter demonstrações financeiras auditadas?
4. Qual é a estrutura de um dossiê de auditoria financeira?
5. A abordagem de auditoria é feita com base no risco? Quais os fatores mais preponderantes na avaliação do risco de auditoria?
6. É feito o controlo da qualidade dos trabalhos de auditoria desenvolvidos pelos auditores?
7. Qual é o modelo de controlo da qualidade do trabalho e por quem é feito?
8. Quais são as limitações que condicionam a independência do auditor?
9. Na fase de aceitação de um trabalho de auditoria, quais as salvaguardas que o auditor deve usar para ultrapassar eventuais limitações à sua independência?
10. Em que medida a independência dos auditores é condicionada pela dependência económica do cliente?
11. Em que medida a auditoria às demonstrações financeiras influencia o processo de tomada de decisão?
12. Qual a responsabilidade dos auditores em situações em que os seus relatórios não reflitam o risco da continuidade das operações, designadamente quando no ano subsequente à auditoria as empresas entrem em processo de insolvência?
13. Quais as medidas disciplinares previstas para os auditores que não cumpram com as disposições previstas no código de ética e deontologia profissional?

## **B - Guião de Entrevista Semiestrutura para Dirigentes das Empresas**

**Instituição:** Instituto Politécnico de Bragança (IPB)-Escola Superior de Tecnologia e Gestão (ESTIG)

**Mestrando:** Fortunato Marcolino Nhaga

**Tema:** Práticas de Auditoria Financeira e Responsabilidade Profissional dos Auditores na Guiné-Bissau.

**Questões de investigação:** 1 - Quais são as práticas de auditoria financeira na Guiné-Bissau e respetivo grau de cumprimento? 2 – Como está organizada a profissão e qual é a responsabilidade profissional dos auditores na Guiné-Bissau?

**Objetivo geral:** Compreender as práticas de auditoria financeira, a responsabilidade profissional dos auditores e o grau de cumprimento das normas para uma efetiva qualidade do trabalho na Guiné-Bissau.

### **Objetivos específicos:**

1. Identificar as práticas de auditoria financeira na Guiné-Bissau;
2. Perceber o grau de cumprimento, isto é, se os auditores aplicam adequadamente as normas de auditoria na execução dos trabalhos de auditorias; e
3. Compreender a responsabilidade profissional dos auditores

### **Parte I: Dados Sociodemográficos**

**Nome:**

**Género:** Masculino:

Feminino:

**Idade:**

**Formação:**

**Área de Formação:**

**Grau académico:**

**Experiência Profissional (anos de atividade profissional):**

### **Parte II: Questões específicas**

1. Qual é a importância de auditoria financeira para empresas?
2. As empresas devem ser obrigadas a auditar as suas DF?
3. Como as empresas olham para auditores?
4. Que contribuição o relatório de auditoria pode trazer para as empresas?
5. Será que as empresas criam condições para que o auditor possa fazer o seu trabalho com total independência?

6. De quem a responsabilidade em caso de uma empresa auditada entrar no processo de insolvência?
7. Qual é a relação entre as empresas e os gabinetes de contabilidade e auditoria?
8. No exercício das suas funções, os auditores cumprem com as normas de auditoria?
9. Perante conflito de interesses, a empresa aceita os serviços do auditor?
10. A dependência económico-financeira pode influenciar a opinião do auditor?