

# MESTRADO

## CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS EMPRESARIAIS

### TRABALHO FINAL DE MESTRADO

#### RELATÓRIO DE ESTÁGIO

#### A IMPORTÂNCIA DA INDEPENDÊNCIA NO TRABALHO DE AUDITORIA

GUILHERME FILIPE GODINHO NUNES

OUTUBRO - 2023

# **MESTRADO**

## **CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS EMPRESARIAIS**

### **TRABALHO FINAL DE MESTRADO**

#### **RELATÓRIO DE ESTÁGIO**

##### **A IMPORTÂNCIA DA INDEPENDÊNCIA NO TRABALHO DE AUDITORIA**

**GUILHERME FILIPE GODINHO NUNES**

##### **ORIENTAÇÃO:**

**PROFESSOR JOÃO AMARO SANTOS CIPRIANO**

**OUTUBRO - 2023**

# Índice

Índice .....	I
Índice de Figuras.....	III
Agradecimentos .....	IV
Abreviaturas e Acrónimos .....	V
Resumo.....	VII
Abstract .....	VIII
1.Introdução.....	1
2.Revisão de Literatura.....	2
2.1Enquadramento da profissão de auditor .....	2
2.2A ética profissional na área de auditoria.....	3
2.3A importância da independência do auditor .....	4
2.4Estratégias de instigação da independência dos auditores nas empresas .....	6
3.Apresentação da Empresa e do Estágio .....	10
3.1 Apresentação da Empresa.....	10
3.2 Apresentação do Estágio .....	10
3.3 Atividades desenvolvidas no decorrer do estágio.....	10
3.3.1 Ativos Fixos Tangíveis .....	12
3.3.2 Clientes .....	13
3.3.3 Estado e Outros Entidades Públicos (Ativo e Passivo) .....	14
3.3.4 Caixa e Depósitos Bancários.....	15
3.3.5 Fornecimentos e serviços externos.....	15
3.3.6 Gastos com o Pessoal .....	16
3.3.7 Revisão subsequente.....	17
4.Aplicação prática .....	17
4.1Políticas de independência por parte da Deloitte.....	17
4.2Aplicação das políticas de Independência por parte da Deloitte Portugal .....	18

4.3 Implicação da independência no trabalho de campo .....	20
5. Principais Conclusões .....	26
5.10 Estágio e o seu Valor Acrescentado .....	26
5.2 Pistas de investigação futura .....	26
Bibliografia .....	28
Anexos .....	36

## Índice de Figuras

<b>Figura 1</b> – Esquema representativo do cronograma de atividades.....	37
---	----

## Agradecimentos

Decorrente da realização deste trabalho existe uma realidade que se pressupõe no fim de um ciclo académico pautado por situações positivas e negativas, mas principalmente por um acrescento e uma mais-valia naquilo que será a preparação para as jornadas que virão futuramente. Desta forma passo o meu mais sincero agradecimento:

- A todos os docentes do mestrado de CFFE, com quem tive um prazer de conhecer e com os quais tive todo o interesse em aprender;

- Ao meu orientador o Professor João Cipriano, pelo seu suporte, compreensão, e pela disponibilidade nos momentos de indecisão;

- Ao meu orientador da Deloitte Dr. Nuno Bettencourt e ao Dr. Eduardo Amorim, pela simpatia e disponibilidade para superar os desafios de conciliar o estágio com as unidades curriculares;

- Às equipas da Deloitte & Associados, SROC, S.A., que por onde passei, pelos conhecimentos transmitidos, pela paciência e pela disponibilidade;

- À minha família, pelos esforços que fizeram para eu conseguir atingir todos os meus objetivos pessoais e académicos e pelo carisma e perseverança que sempre me transmitiram;

- À Ângela, por todo o apoio e incentivo e, acima de tudo, por me acompanhar sempre em todos os momentos bons e menos bons da nossa jornada.

- Ao meu amigo Guilherme por todo o apoio e contributo nos momentos menos e de maior indefinição, bem como pelos desafios que apenas foi fundamental com a nossa entreaajuda de resolver.

- A todos os meus amigos, pela sua presença e pela entreaajuda que sempre foi disponibilizada, nomeadamente à Beatriz Branco, Ivan Martins, Rute Pinto, Eduardo Gil, Eduarda Costa, Heitor Dalmarco, Catarina Pereira e Andreia Carvalho, por terem feito parte desta jornada.

## Abreviaturas e Acrónimos

AS - Audit Standard

ASIC - Australian Securities and Investments Commission

AT- Autoridade Tributária

ATF - Ativos Fixos Tangíveis

BES - Banco Espírito Santo

CLC - Certificação Legal das Contas

CMVM – Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

DCCS - *Deloitte Conflict Check System*

Deloitte CS - *Deloitte Central Services*

DESC - *Deloitte Entity Search and Compliance*

DOG - Declaração do Órgão de Gestão

EIP – Entidade(s) de Interesse Público

EOPE - Estado e Outros Entidades Públicas

EU - *European Union*

EUA - Estados Unidos da América

EQCR - *Engagement Quality Control Review*

FRC - *Financial Reporting Council*

GIMS - *Global Independence Monitoring System*

IAESB - *International Accounting Education Standards Board*

IAS - *International Accounting Standard(s)*

IES - *International Education Standard(s)*

IESBA - *International Ethics Standards Board for Accountants*

IFAC - *International Federation of Accountants*

IFRS - *International Financial Reporting Standard(s)*

IRC -Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

ISA - *International Standard(s) on Auditing*

ISEG - Instituto Superior de Economia e Gestão

IVA - Imposto sobre o valor Acrescentado

KPMG - *Klynveld Peat Marwick Goerdeler*

MUS - Monetary Unit Sampling

NCRF - Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

OROC - Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

PCAOB - *Public Company Accounting Oversight Board*

PSUR - *People, Services, Utilities and Resources*

PWC - *PricewaterhouseCoopers*

RDMs - Riscos de Distorção Material

SA - Sociedade Anónima

SAR - Statutory Audit Report

SEC - *US Securities and Exchange Comission*

SOX - *Sarbanes-Oxley Act*

SROC - Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

SS - Segurança Social

TI - Tecnologia de informação

TSU - Taxa Social Única

UE - União Europeia

US - United States of America

## Resumo

O presente relatório tem como principal objetivo a descrição pormenorizada das atividades executadas na sequência da realização do estágio curricular promovido pelo ISEG e consumado na empresa de Deloitte & Associados, SROC (Sociedade de Revisores Oficiais de Contas) SA., para a área de auditoria, com uma duração de 9 meses.

Em complementaridade ao estágio foi proposto, também, a realização de um estudo sobre a importância da independência no trabalho de auditoria, sendo que este é um dos pilares vitais no trabalho dos auditores, de forma a apresentar uma opinião idónea e isenta na sua Certificação Legal das Contas (CLC).

Desta forma, o nosso intuito foca-se no aprofundamento dos conhecimentos sobre quais as bases de entendimento que permitem que a independência do auditor não esteja sujeita a fatores e influências que possam colocar em causa o desempenho com qualidade do seu trabalho.

De modo a compreender melhor esta temática realizámos uma entrevista com o Diretor da independência da Deloitte em Portugal, para compreendermos como é que esta temática é aplicada.

Ao adotar uma abordagem multidisciplinar nas equipas das grandes firmas de auditoria, podemos estabelecer mecanismos sólidos para assegurar o respeito à independência e inspirar os profissionais a cumprir esse princípio. A eficácia deste procedimento não se resume apenas à comunicação, mas também à aplicação dos valores éticos, presente no código de conduta da empresa e aplicados pelos colaboradores da firma.

**Palavras-chave:** Auditoria, independência, Deloitte, aparência, CLC

## **Abstract**

The main goal of this report is to provide a detailed description of the activities carried out following the completion of the curricular internship promoted by ISEG and consummated at the Deloitte & Associados company, SROC, S.A., for the audit area, with a duration of 9 months.

In addition to the internship, it was also proposed to carry out a study on the importance of independence in the audit work, which is one of the vital pillars in the work of auditors, in order to present a suitable and impartial opinion in their Statutory Audit Report.

In this way, our intention is to deepen the knowledge about the bases of understanding that allow the auditor's independence not to be subject to factors and influences that may jeopardize the quality performance of his work.

To better understand how this issue is applied in the company, it was conducted an interview with the Director of Deloitte's independence in Portugal.

By adopting a multidisciplinary approach in the teams of large auditing firms, we can establish solid mechanisms to ensure respect for independence and inspire professionals to fulfil this principle. The effectiveness of this procedure is not just down to communication, but also the application of ethical values, present in the company's code of conduct and applied by the firm's employees.

**Keywords:** Audit, independence, Deloitte, appearance, SAR.

## 1. Introdução

O presente trabalho encontra-se assume a forma de um relatório de estágio no âmbito do Mestrado de Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais pelo ISEG. O seu intuito consiste em descrever e refletir, de forma minuciosa, as atividades desempenhadas no âmbito deste estágio curricular. O estágio foi realizado na Deloitte & Associados, Sociedade de Revisores Oficiais de Contas (SROC), S.A., que opera no mercado de serviços profissionais de Auditoria e *Assurance*, que pertence à Deloitte Central Services, S.A. (Deloitte CS), uma das firmas membro da *Deloitte Touche Tohmatsu Limited*.

Após um vasto processo de seleção, fui admitido para a área de *Audit & Assurance PSUR (People, Services, Utilities and Resources)*, sendo este o setor que me iria proporcionar uma maior aprendizagem e a possibilidade de aplicação os conhecimentos adquiridos ao longo do mestrado.

O tópico em estudo, com foco na importância da independência no trabalho de auditoria, foi selecionado tendo em conta que este é um princípio que se encontra no código de ética dos Revisores Oficiais de Contas. Sem independência não existe um trabalho de auditoria que seja fidedigno, tanto para as entidades reguladoras como a Comissão Mercado e Valores Mobiliários (CMVM) como para os *stakeholders* e *shareholders* das entidades. Desta forma, tive toda a sinergia para culminar as obrigações a que os auditores estão obrigados, com aquilo que é desenvolvido no campo para se ter confiança na Certificação Legal das Contas (CLC).

O presente relatório, além da introdução, reparte-se por em quatro capítulos principais, no primeiro dos quais é apresentada uma revisão de literatura sobre o tema em estudo, abordando a importância da independência do auditor e como ela se reflete num trabalho de auditoria. No capítulo seguinte apresenta-se a empresa onde decorreu o estágio bem como todas as tarefas que nele foram desenvolvidas, procedida de uma abordagem realizada pela empresa ao tema da independência. No capítulo seguinte evidencia-se a componente prática decorrente da entrevista feita ao diretor de independência da Deloitte Portugal. O relatório termina com um capítulo de conclusões, sobre o estágio e sobre o tema estudado.

## 2. Revisão de Literatura

### 2.1 Enquadramento da profissão de auditor

Um profissional de auditoria é um indivíduo que possui conhecimentos especializados em contabilidade ou auditoria, centrados em servir o interesse público e implementando as práticas e mecanismos das normas internacionais de contabilidade (ISA's), bem como os normativos nacionais dos países onde exerce a sua função. Espera-se de um auditor competente uma formação académica sólida em contabilidade, finanças ou numa área relacionada, podendo também, possuir qualificações específicas tais como contabilista certificado.

De facto, o trabalho de um auditor consiste na verificação dos registos e suportes das demonstrações financeiras, aferindo sobre a sua exatidão e conformidade com as normas e regulamentos contabilísticos. A principal responsabilidade dos auditores comporta uma opinião imparcial acerca da credibilidade das demonstrações financeiras à luz da estrutura de relato financeiro aplicável às entidades.

Desta forma, o papel dos auditores é crucial para manter a confiança pública nos relatórios financeiros, que os investidores, credores e outras partes interessadas obtêm para poderem efetuar uma avaliação imparcial do desempenho financeiro de uma entidade, e, para assim poderem tomar decisões informadas. Neste sentido, um auditor deve ter um elevado nível de conhecimento e de carácter moral (Marques I., et. al, 2019).

Relativamente aos profissionais de auditoria em Portugal, entendidos como entidades habilitadas para emitir relatórios de auditoria, estes desenvolvem a carreira de Revisor Oficial de Contas, estando regidos pelos estatutos e pelo código de ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC). Num contexto internacional, nos Estados Unidos da América (EUA) os profissionais de auditoria são regulados pelo *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB).

Dentro do leque das funções do auditor tem se registado uma acrescida importância na validação dos registos financeiros e no cumprimento das respetivas asserções, derivado dos escândalos que ao longo dos anos afetaram os mercados financeiros mundiais, como a fraude e má aplicação das normas contabilísticas por parte das companhias. Como foram os casos, nos EUA da *Enron*, da *General Electric*, da *Tyco*, do *Lehman Brothers* e da *Worldcom*, ou na Europa, com os exemplos da *Pescanova*, *Lernout & Hauspie* e *Parmalat*, ou o mais recente escândalo do *Adani Group* na Índia.

Os desafios que os auditores e outros profissionais da área financeira têm vindo a enfrentar incluem novas exigências de mercado, avanços técnicos e tecnológicos, bem como os desenvolvimentos culturais, sociais, económicos e políticos. Além disso, a implementação de normas internacionais e a incorporação de sistemas de informação cada vez mais sofisticados vieram acrescentar novos desafios ao exercício da profissão (Nunes, Silva, Miranda, Leal, 2014).

Trata-se assim de uma profissão que tem sofrido uma notória evolução ao longo dos anos, devido à sua constante mudança impulsionada pela evolução tecnológica, pela globalização, pela regulamentação e pelas práticas empresariais (Sikka, 2009).

Desta forma, a tecnologia de informação tem um papel fundamental naquilo que são as transições e melhoria das competências do auditor no seu processo de auditoria, pois estas transformações modificaram a auditoria tradicional para uma auditoria de e com tecnologias de informação (TI) (Abu-Khadra, H., Zuriekat, M., Alramhi, N., 2009). Tendo as grandes empresas de auditoria, tais como Deloitte, PWC e KPMG, feito grandes investimentos em TI e no desenvolvimento de ferramentas informáticas para as ajudar durante o processo de auditoria (Janvrin et al., 2008).

A fim de realizar o processo de auditoria, os auditores devem possuir suficiente compreensão técnica. Os auditores devem ter uma sólida compreensão das TI, uma vez que se deparam frequentemente com transações contabilísticas que são introduzidas eletronicamente sem suporte de papel (Menna T. et al., 2017). Segurança da informação, gestão eletrónica de documentos, integração de dados, *spam*, recuperação de desastres, tecnologia sem fios e tecnologias de autenticação, são apenas algumas das preocupações dos auditores para se manterem no topo (Petterson, 2005).

## **2.2 A ética profissional na área de auditoria**

Num ambiente profissional, espera-se que indivíduos e organizações atuem de acordo com certas normas e crenças morais, onde cabe destacar a honestidade e integridade, respeito pelos outros, responsabilidade e responsabilização, discrição e profissionalismo, que constituem alguns dos valores em causa. A ética duma profissão apoia o comportamento responsável por parte das pessoas e organizações, fomenta a confiança no local de trabalho, e protege a posição da sua profissão (Fearnley, S., Beattie, V., Brandt, R. 2005).

A ética profissional pode ser definida como o exame da conduta humana no exercício de uma profissão, incluindo os seus objetivos, causas e motivações. É fundamental notar que a ética profissional força a discussão de uma perspetiva ética igualitária porque atribui um código de ética

particular a um grupo de pessoas que são profissionais a partir do esforço de outros membros da sociedade (Tavares, 1986).

É necessário fazer referência à deontologia quando se discute a ética profissional. A deontologia é a área da ética que se adequa à atividade profissional, sendo o conjunto de obrigações profissionais previstas na lei, que frequentemente prevê as sanções que podem ser aplicadas aos infratores (Moreira, 1999). O código deontológico pode ser entendido como uma relação de práticas comportamentais que são esperadas no desempenho de uma profissão (Lisboa 1997, p.58). As normas de um código neste domínio operam para assegurar a integridade do procedimento entre os membros de uma entidade, tanto dentro como fora da organização.

O comportamento individual do auditor é suscetível de julgamento de acordo com regras morais e de comportamento ético (Treviño et al. 2006, p. 952), bem como dos códigos de ética e referências técnicas de auditoria à sua disposição pelas normas de auditoria de qualidade.

Este comportamento reflete-se na boa reputação do seu trabalho e, conseqüentemente, na reputação da empresa para a qual trabalha. A opinião do auditor é uma garantia para terceiros de que estão a utilizar informação financeira fidedigna (Lindberg, 2001), uma vez que uma auditoria de elevada qualidade envia um sinal ao mercado de que as demonstrações financeiras são mais credíveis do que as auditadas por auditores de menor qualidade (Nazatul Faiza Syed Mustapha Nazri et al. 2012, p. 199).

### **2.3 A importância da independência do auditor**

A independência tem sido frequentemente mencionada na literatura como uma das qualidades mais cruciais dos auditores. Apesar da dificuldade em encontrar uma definição perfeita para a independência no contexto da auditoria, as definições académicas que mais apreço têm recebido ao longo dos anos, são apresentadas por autores como De Angelo (1981, 1986) a probabilidade condicional de relatar uma descoberta de violação; Knapp (1985): a capacidade de resistir à pressão do cliente; Schuetze (1994): uma atitude/estado de espírito; Magill & Previts (1991): uma função de carácter com a integridade e as fiabilidades são fundamentais.

Uma opinião de auditoria de confiança não pode ser dada se a independência for comprometida. O livro de Mautz & Sharif (1961) define o conceito de independência do auditor como "uma das pedras angulares em qualquer estrutura da teoria da auditoria". Já de acordo com Blough (1960), um auditor não tem a responsabilidade de manter a independência, mas sim de evitar qualquer aparência de falta de independência, isto implica que o auditor continue a ser independente, tanto na prática como na percepção.

Na literatura relacionada com auditoria, estes dois aspetos da independência do auditor são frequentemente referidos como "independência de facto, ou de mente" e "independência na aparência" (Orren, 1997), princípios esses que foram incorporados nas diretrizes do quadro de ética da IFAC (2001).

Os investigadores consideraram um desafio obter dados sobre competência e independência, devido aos desafios de acesso a cenários da vida real (Dye, 1991). Assim, a investigação é maioritariamente concentrada na independência na aparência, que por sua vez pode ser afetada por fatores colaterais à execução da auditoria, nomeadamente: (1) O mandato do auditor (Van Liempd, 2019); (2) Os honorários de auditoria (Daniels & Booker, 2011); (3) A relação auditor-cliente e empresas de auditoria (Holland & Lane, 2012) e outro componente como é (4) A dimensão da empresa de auditoria (Minh Duc et al., 2019). Abordamos em seguida cada um deles:

(1) No que respeita ao mandato do auditor, foi demonstrado que este mandato tem uma relação negativa com a independência do auditor (Minh Duc et al., 2019). Adicionalmente, Hohenfels (2016) conclui que o facto de existir uma obrigação legal de rotação dos auditores, limita o trabalho de auditoria, pelo que esta realidade promove a independência na aparência.

Em sentido inverso, um mandato de auditoria prolongado proporciona ao auditor uma familiarização com a gestão do cliente e com o seu entendimento para os assuntos mais julgamentais, o que consequentemente resulta numa redução do ceticismo profissional.

(2) A respeito dos honorários do trabalho de auditoria, estes dizem respeito aos montantes que são pagos pelo cliente relativos aos serviços prestados pelo auditor. Estes estão diretamente relacionados com a complexidade da empresa/grupo auditado e com as horas de trabalho necessárias para a execução deste mesmo trabalho. Os autores Holland & Lane (2012) concluíram que existe um efeito direto entre um nível elevado de honorários e a ameaça à independência do auditor, uma vez que os altos honorários vinculam o auditor ao cliente economicamente, pelo que a dependência do mesmo é maior.

Em relação aos honorários relativos a trabalhos que não estão relacionados com auditoria, são estes serviços que ao longo dos anos e com a evolução das organizações têm suscitado preocupações (*General Accounting Office, United States, 1996; Institute of Chartered Accountants of Scotland, 1996; Dopuch et al., 2003; Rodríguez et al., 2012*) devido ao seu crescimento, em contraste com o mercado maduro e estagnado que são os honorários de auditoria. Desta forma e de acordo com um estudo conduzidos pelos autores Van Liempd et al. (2019) e Minh Duc et al. (2019), conclui-se que o fornecimento conjunto de serviços não relacionados com auditoria tem

uma influência prejudicial na independência da aparência do auditor. Também Campa & Donnelly (2015) concluiu que a importância e os montantes dos honorários relacionados com serviços que não sejam de auditoria reduz a independência na aparência dos auditores.

(3) No que concerne à relação entre o cliente e o auditor, Minh Duc et al. (2019) descobriu que existe uma ligação negativa entre a independência do auditor e a relação auditor-cliente, ou seja, esta duração da relação auditor-cliente está associada à contratação de serviços que não são de auditoria, que como referido anteriormente também acaba por ser um fator que prejudica a independência na aparência (Svanström & Sundgren, 2012).

(4) Outro aspeto que afeta a independência na aparência é a dimensão da firma de auditoria. Está provado que a dimensão da firma de auditoria em conjugação com a importância dos honorários do cliente, tem uma correlação direta com a independência do trabalho do auditor (Minh Duc et al., 2019). No mesmo sentido Tepalagul & Lin (2014) sugerem que as competências do auditor e a qualidade da auditoria estão diretamente relacionadas com a dimensão da empresa e que estes fatores afetam a independência do trabalho de auditoria. As empresas de auditoria menor dimensão estão expostas a um maior risco quando lidam com clientes individuais e cada cliente tem uma importância acrescida na empresa devido ao seu impacto financeiro significativo (Alareeni, 2013).

## **2.4 Estratégias de instigação da independência dos auditores nas empresas**

Um aspeto crucial relacionado com a independência da auditoria está interligado com as medidas tomadas e as estratégias adotadas por parte das empresas de auditoria de modo a garantir a independência dos auditores.

A UE considerou que existia uma falha de regulamentação relacionada com a matéria de ética na auditoria e a gestão do ambiente de auditoria, por consequência, foram lançados através da diretiva 2014/56/EU. Esta diretiva foi publicada no pós-crise da dívida pública da Zona Euro de 2007-2008, precipitada pelo escândalo financeiro do banco *Lemon Brothers*. Foram por isso criados elementos que se baseiam na noção de que esses procedimentos (designados por "salvaguardas") deviam ser uma característica normal da regulamentação da auditoria. Estas salvaguardas foram concebidas numa base ideológica da deontologia da ética, em específico as crenças de limitação da ação como sendo uma forma eficaz de estimular o comportamento ético (Brady & Dunn, 1995; Larry & Moore, 2008; McPhail & Walters, 2009), classificando-se por isso em três tipos:

- (i) Proteções provenientes do quadro regulamentar mais vasto em que os auditores operam;
- (ii) Salvaguardas introduzidas a nível da empresa de auditoria;
- (iii) Salvaguardas introduzidas a nível da firma auditada.

No que respeita ao primeiro ponto, estamos a integrar no mesmo as salvaguardas criadas a nível nacional e internacional, introduzidas inicialmente em 2006 pela diretiva 2006/43/CE, em que esta exigiu medidas e sistemas eficazes de supervisão independente do trabalho dos auditores, neste caso em Portugal falamos do Conselho Nacional de Supervisão, posteriormente substituído pelo organismo em funcionamento atualmente a CMVM. Esta diretiva dirige-se aos sistemas de controlo dos auditores a título individual, bem como às sociedades de auditoria, apresentando uma abordagem visando eficácia e rigor na prossecução de normas de auditoria. Para além de que teve um objetivo mais amplo de padronizar os métodos de supervisão de cada país, visto que existiam algumas diferenças entre os 25 estados-membros (atualmente 27 estados-membros).

A Diretiva apontou para os organismos nacionais de supervisão responsabilidades relacionadas com questões regulamentares em matérias de deontologia no que respeita a auditorias, também exigiu um registo de todas as entidades (individuais e coletivas) que prestam serviços de auditoria (artigo 17º), criando bases para poderem existir inspeções de controlo de qualidade dos próprios organismos que regem a atividade, como forma de imposição de um maior rigor, nos termos do regulamento 537/2014 do Parlamento Europeu (Samsonova-Taddei, Anna & Siddiqui, Javed., 2015). A necessidade de supervisão, de educação e de formação contínuas dos auditores tal como reiterado pelos autores McMillan (2004) e Mintz (2006), salienta a relevância da educação no processo de desenvolvimento das normas morais bem como na melhoria da consciência ética dos estudantes de contabilidade, aos quais são lecionados os conceitos de auditoria.

Relativamente ao ponto (ii), os autores sustentam que o mesmo está principalmente relacionado com as designadas *Big 4*, ou seja, com as maiores empresas de auditoria, visto que para a empresa desenvolver mecanismos internos que garantam a independência apenas ocorre em entidades de grande dimensão, em que exista uma maior suscetibilidade e conflitos de interesses entre o auditor e a entidade auditada. A diretiva 2014/56/EU, assim como o regulamento EU 537/2014 anteriormente referido, definem como estes controlos devem ser definidos. Adicionalmente, estes também têm nos EUA uma definição por parte do PCAOB sendo esta regida pela Norma de Auditoria n.º 5 (AS 5), pela Norma de Auditoria n.º 2201 (AS 2201) e pela Norma de Auditoria n.º 1301 (AS 1301), aplicadas para empresas cotadas nos EUA, pelo que abrangem não

só as práticas de auditoria, explicando os procedimentos que se considerem necessários para reunir uma prova de auditoria suficiente, como também dão ênfase a uma abordagem baseada no risco e na avaliação das deficiências existentes de controlo.

Foi por esta razão e de acordo com o artigo 40.º da diretiva 2014/56/EU, que se obrigaram as empresas a apresentarem relatórios anuais de transparência, de forma a dirigirem ao regulador e aos *stakeholders* e utilizadores da informação financeira toda a informação sobre os honorários cobrados pelos serviços de auditoria e extra auditoria, sobre como é feita a gestão superior da firma auditora, a sua cultura, o compromisso com a qualidade e os respetivos procedimentos de gestão de risco.

A Diretiva proibiu expressamente a prestação de certos serviços extra auditoria a clientes de revisão de contas, afirmando que "os revisores oficiais de contas e as sociedades de revisores oficiais de contas devem recusar-se a prestar qualquer serviço adicional não relacionado com a revisão de contas que comprometa a sua independência" diretiva 2014/56/EU (2014) p. 2. Esta disposição pecou, contudo, por escassez, visto que não especificou quais os serviços que poderiam resultar numa perda de independência. Foi através do Regulamento 537/2014 relativo à revisão legal de contas das Entidades de Interesse Público que foi introduzida uma lista de onze tipos proibidos de serviços complementares de auditoria (tais como serviços fiscais, contabilísticos, de avaliação, jurídicos entre outros).

Portugal foi pioneiro a nível europeu na transposição desta diretiva para a lei nacional e na adoção do regulamento, muito devido ao designado “escândalo do BES”. Este regime jurídico de supervisão foi introduzido por meio da Lei n.º 148/2015, de 09 de setembro, tendo-se ido mais além do que os propósitos da legislação comunitária, principalmente no que respeita à definição de entidades de interesse público, com o legislador português a ser mais abrangente que os seus congéneres europeus, tendo através do artigo 3º dessa Lei classificado como EIP um vasto conjunto de entidades públicas e privadas, situação que foi posteriormente alterada para estar em linha com os parceiros europeus, através da Lei n.º 35/2018, de 20/07 e da Lei n.º 99-A/2021, de 31/12.

A realidade europeia ainda está aquém da maturidade do regulador americano, visto que se trata de um mercado mais antigo, mais estabilizado e também por se tratar de um mercado regido pelo modelo económico anglo-saxónico, comparado com o modelo continental dos países europeus (Kontogeorga, G., & Papapanagiotou, A., 2022). Dessa forma, o autor Krishnan et al., (2011), fez um estudo de impacto da independência dos auditores decorrente das alterações legislativas por parte da *US Securities and Exchange Commission* em 2003, tendo concluído que existia uma correlação entre a prestação de serviços não relacionados com a auditoria antes da

implementação da US Sarbanes-Oxley - SOX Act e a redução dos tipos de serviços não relacionados com a auditoria que o auditor prestava, bem como uma diminuição do grau de associação entre a diminuição dos serviços não relacionados com a auditoria e a gestão de resultados no período após a sua aplicação. No entanto, esta legislação não foi consensual nos EUA pelo facto de não se ter verificado um aumento no perigo de um processo judicial ao auditor e de não se verificarem alterações no seu comportamento quanto à auditoria (Lobo & Zhou, 2006; Wegman, 2007; Krishnan, 2007; Elder et al., 2009).

Houve, no entanto, um impacto no registo contabilístico de acréscimos, visto que, de acordo com a investigação de Davis, Soo & Trompeter (2009) estes eram utilizados com maior frequência para atingir as previsões de resultados, tendo se verificado uma mudança após a implementação da SOX. No entanto, a reforma SOX teve como consequência o aumento das horas para o desempenho das suas funções do auditor (DeFond & Lennox, 2011), o que se refletiu no aumento dos honorários para o cliente de auditoria (Ettredge et al., 2007; Ghosh & Pawlewicz, 2009), surgindo cerca de dez anos antes da regulamentação europeia para os fatores que possam ter impacto na independência de um auditor. Isto é coerente com Humphrey et al. (2011) p. 442, onde é argumentado que a UE não conseguiu apresentar provas persuasivas para apoiar as hipóteses de que a independência dos auditores pode ser reforçada através da aplicação de novas medidas restritivas, visto que a sua legislação surgiu principalmente como resposta principal aos danos relacionados com o impacto da crise económica e financeira mundial de 2011.

As sanções aplicadas à falta de independência é vista pela literatura como um fator de motivação para um aumento da ética profissional do auditor (Lampe & Finn 1992). No entanto, de acordo com Shafer, W. E et al., (1999) concluiu-se que os auditores não consideram a possibilidade de medidas disciplinares da organização profissional como um fator dissuasor significativo da comunicação ativa. No mesmo sentido, o autor Hwang & Schneider (1996) sugere também que os processos disciplinares destes profissionais podem ser entendidos como dissuasores importantes apenas em casos de transgressões bastante graves das normas éticas. Esta conclusão também é consistente com a tese de Noreen (1988) de que a aplicação de regras de conduta profissional não é um fator dissuasor eficaz do comportamento violento em geral, e que o facto de ser uma raridade a aplicação de sanções por infrações às regras de conduta profissional põe em dúvida a eficácia dessas sanções como fator de dissuasão.

### **3. Apresentação da Empresa e do Estágio**

#### **3.1 Apresentação da Empresa**

A entidade de acolhimento para a realização do estágio foi a Deloitte & Associados SROC, S.A., uma sociedade Anónima com sede em Lisboa na Av. Engenheiro Duarte Pacheco nº7 que opera no setor da prestação de serviços de Auditoria e *Assurance*. A área escolhida foi PSUR, esta presta serviços nas áreas de Indústrias de produtos e serviços, utilidades e recursos. A SROC encontra-se registada na OROC, sob o número 43, e com o nº 20161389 na CMVM, estando também registada na PCAOB.

A entidade destaca-se no mercado, de acordo com o relatório anual de transparência de 2022, pelo seu compromisso com a qualidade da auditoria. Desta forma, destaca-se a independência na auditoria como um elemento fundamental do ecossistema de relato financeiro, com vista à proteção dos investidores e de outros *stakeholders*, bem como da promoção do funcionamento eficaz dos mercados de capitais.

#### **3.2 Apresentação do Estágio**

O estágio teve início no dia 1 de setembro de 2022, decorrente do processo de contratação e formalização do protocolo entre a empresa e o ISEG, bem como dos discentes selecionados pela empresa, em que está assente o plano de estágios (Anexo I), elaborado pelo orientador da entidade e aprovado pela comissão científica e pedagógica do mestrado. Desta forma, o estágio decorreu maioritariamente nas instalações dos clientes, mas também nos escritórios da Deloitte, tendo findado a 1 de maio de 2023.

#### **3.3 Atividades desenvolvidas no decorrer do estágio**

No decorrer do estágio, foram desenvolvidas atividades de acordo com o plano do estágio, como forma de cumprir os objetivos iniciais propostos, procurando sempre a atribuição de tarefas com um maior nível de complexidade técnica e julgamental. Além disto, este estágio privilegiou sempre o desenvolvimento da competência técnica e da compreensão dos assuntos relacionados com a auditoria e o relato financeiro.

A Deloitte utiliza as suas próprias aplicações para realização dos trabalhos de auditoria tais como o “*Levvia*” e o “*EMS*”. O “*Levvia*” está mais direcionado para clientes de menor dimensão, os designados clientes *tier 4* (clientes que têm uma menor complexidade em termos de

auditoria), sendo que é um software que ainda se encontra em implementação, cuja adoção plena está prevista para 2024. O “EMS” é um software que está a entrar em desuso, pelo que a aplicação está a ser substituída pelo “OMNIA” que irá entrar em completo funcionamento em 2025.

Estas ferramentas são utilizadas pela empresa de forma a uniformizar e aumentar a eficácia das auditorias dentro dos diversos clientes da Deloitte e servir como arquivo das evidências obtidas e produzidas. É possível, através destas plataformas, a inserção do balancete das empresas com o intuito de obter a decomposição por linha, fase das rubricas a serem analisadas, a revisão analítica, o cálculo da materialidade, a definição e identificação de Riscos de Distorção Material (RDMs), bem como outras funções de apoio à execução do trabalho e à emissão do relatório de auditoria com base em informação preparada para o efeito.

Para a realização do estágio fui recebido e acolhido com os restantes analistas, dando início ao processo de introdução à empresa, à sua cultura e sucessivamente às formações de cariz técnico. Assim, no 1º mês foram realizadas sessões diárias, inicialmente com sessões de revisão dos conceitos de contabilidade, passando para os conceitos de *International Accounting Standards* (IAS), *International Standards on Auditing* (ISA) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS), relatórios emitidos, etc. Posteriormente, foram dinamizadas sessões relativas ao funcionamento e utilização das ferramentas da Deloitte, na sua maioria, as aplicações mencionadas anteriormente. Por fim, através de *E-Learnings*, foi dada toda a informação e esclarecimentos necessários para as análises a alocar pelas equipas de trabalho de analistas, bem como as melhores práticas de documentação nos papéis de trabalho de acordo com a ISA 230, de forma a ter uma visão alargada do que é o trabalho de auditoria e dos seus inputs e outputs.

Este acolhimento introduziu a importância espelhada na ISA 200 relativa à responsabilidade da independência na condução de um trabalho de auditoria, especialmente no cumprimento dos objetivos de uma auditoria exemplar, bem como da perceção das demonstrações financeiras da entidade. Houve um enfoque naquilo que é o ceticismo (uma mente interrogativa) e o julgamento de cada situação a encarar adiante, aquando da entrada em campo.

A forma como a Deloitte aplica a ISA 300, reflete aquilo que é o planeamento de uma Auditoria apresentado em 3 fases: A 1ª sendo o planeamento da auditoria; A 2ª a execução do trabalho de campo; A 3ª a conclusão do trabalho desenvolvido. Esta ISA reflete a importância de assegurar uma auditoria de elevada qualidade de uma forma económica, eficiente e tempestiva. Tal é possível através da compreensão da atividade do cliente, da avaliação do risco, da definição da materialidade, da determinação de uma abordagem de auditoria adequada e do desenvolvimento de um plano de auditoria. A concretização deste efeito é da competência do sócio e dos gerentes do projeto, visto ser necessário um *input* que só é possível através da experiência e do

seu entendimento. Apesar disto, o impacto do meu trabalho nesta fase foi diminuto, uma vez que aquando do início dos trabalhos de campo cada pessoa já se encontrava alocada aos respetivos projetos.

O meu papel só teve impacto naquilo que é a segunda fase. Através do conhecimento da atividade cliente, do seu ambiente económico, verificando-se através da revisão dos relatórios (CLC, Carta de Comentários, Declaração do Órgão de Gestão (DOG)), respeitantes a anos anteriores e, conseqüentemente, quais os pontos de maior impacto/significância do trabalho de auditoria.

Com o início do trabalho de campo, foram-me alocadas a execução de tarefas em áreas com um risco maioritariamente baixo, no entanto em clientes com equipas mais reduzidas também realizei tarefas relacionadas com riscos altos e significativos, testes e abordagens que eram definidos pelo *team leader (senior consultant)*.

Os papéis de trabalho utilizados para o desenvolvimento dos testes seguem um formato *standard*, onde no canto superior esquerdo se inclui o nome do cliente, a data da auditoria, o teste que estamos a conduzir, uma breve descrição do teste que estamos a fazer bem como as asserções que estamos a verificar e a conclusão do analisado.

Passo a explicar e a descrever as áreas que foram alvo de análise ao longo do estágio.

### **3.3.1 Ativos Fixos Tangíveis**

As principais informações que se pretendem conferir na área de ativos fixos tangíveis dizem respeito à mensuração dos ativos e das suas depreciações, desta forma, trata-se de uma área muito afetada pela atividade operacional da empresa, visto que, principalmente no setor industrial, os ativos fixos corpóreos que constituem uma parte importante do seu património, desempenham um papel importante no processo de geração de rendimento. Estes são recursos que uma empresa retém a longo prazo ou numa base contínua e que não se destinam a ser vendidos ou alterados no decurso das suas operações comerciais normais.

Para efeitos de auditoria é necessário conferir se os ativos se enquadram nos pressupostos de reconhecimento dos Ativos Fixos Tangíveis e Intangíveis (NCRF 6 e NCRF 7), em que seja expectável que o ativo tenha a duração de mais do que um ano económico e que gere *cash-flows* futuros para a entidade. Através da visão crítica e, de acordo com as regras do registo contabilístico, é necessário estar ciente do risco da sobrevalorização do ativo. Estas situações podem ocorrer quando a expectativa de geração de *cash-flows* futuros se encontra abaixo do esperado aquando da

aquisição ou reparação do ativo, e nesses casos, estamos perante um ativo em imparidade económica.

Utilizando como suporte o extrato contabilístico, montamos o movimento das contas ATF (43\*) do ano de forma a garantir que cruzam o saldo com o balancete, da mesma forma que movimentamos as depreciações, desta vez com foco nas adições, reclassificações e abates, caso existam. É feita uma seleção utilizando o MUS (uma ferramenta Excel que seleciona os documentos a analisar com base na materialidade calculada durante a fase de planeamento) relativa às adições e transferências, com o intuito de colmatar a existência dos bens e dos pressupostos do registo como ativos fixos de acordo com as NCRF 6 e 7. No que respeita aos abates, são analisados o auto de abate dos itens, segundo o Modelo 3 e o documento de alienação dos mesmos (caso exista) para efeitos de registo das mais ou menos valias fiscais e contabilísticas.

Por fim, para concluir o papel de trabalho, foram descritas as conclusões, caso a análise seja concordante com os registos da empresa é descrito “Sem exceções”, caso haja lugar a ajustamento, reserva ou apenas ponto para carta de comentários terá de ser fundamentada a razão para a discordância ou para a melhoria nos controlos que propomos que a empresa realize.

### **3.3.2 Clientes**

Para efeitos de auditoria, a área de clientes é uma das áreas mais cruciais da atividade operacional das empresas, pelo que, é necessário ter em atenção a possibilidade de existirem valores de conta a receber a mais do que aquilo que será liquidado pelos clientes da entidade. Posto isto, a análise aos clientes é feita através do pedido do balancete de terceiros, de forma a fazermos uma seleção através da ferramenta MUS dos clientes, expurgando as entidades do grupo (não há risco de realização de créditos), com o propósito de selecionar os clientes a circularizar através de minuta. Para situações em que existam saldos contranatura elevados é necessário perceber a razoabilidade para o registo destes na conta de clientes, caso se trate de adiantamentos, pedimos ao cliente a reclassificação para o passivo (adiantamentos de clientes).

Posteriormente, é criado um quadro com as entidades circularizadas, com o saldo da empresa e o saldo da resposta, de forma comparar os mesmos. Em caso de resposta discordante, pedimos à empresa que reconcilie as diferenças verificadas de modo a selecionar os documentos reconciliados através da ferramenta MUS, para se poder validar relativamente à razoabilidade do não registo dos mesmos (risco de corte das operações). No que respeita aos clientes de que não se

obteve resposta, são realizados procedimentos alternativos, nomeadamente a verificação dos documentos que perfazem o saldo em aberto à data de balanço, para além da requisição do comprovativo subsequente do pagamento das faturas (caso tenham sido liquidadas à data da auditoria).

Para confirmar a possibilidade de estarmos perante ativos sobrevalorizados, é criada uma tabela com todos os clientes da entidade, o saldo no momento do balanço, construída com base num detalhe enviado pela entidade com a antiguidade dos saldos, bem como num detalhe dos recebimentos subsequentes do cliente, à data da auditoria. Procede-se à conferência dos saldos que ainda se encontram em aberto bem como a sua antiguidade. Para saldos com antiguidades superiores a um ano, que se encontram em imparidade, esta deve ser reconhecida. Como forma de validarmos os detalhes enviados pela entidade, pagamentos e saldos em aberto, é executado um teste selecionando através de uma amostragem aleatória, de forma a conferir se o pagamento efetuado está de acordo com o montante do detalhe e se saldos das faturas estão alocados para a antiguidade corretamente. Para concluir a área de clientes, foram descritas as conclusões retiradas das análises.

### **3.3.3 Estado e Outros Entidades Públicas (Ativo e Passivo)**

No que respeita à rúbrica do Estado e Outras Entidades Públicas, o principal objetivo consiste na validação dos saldos (devedores e credores), bem como garantir que a empresa está a cumprir com as suas responsabilidades fiscais e legais. Desta forma, são requeridos à empresa os documentos relativos às declarações de Imposto sobre o valor acrescentado, do IRS (Declaração Mensal Remunerações), da SS, dos pagamentos por conta e especial por conta (caso aplicável), as certidões de não dívida à SS e à Autoridade Tributária (AT) e a declaração Modelo 22 do ano transato, bem como os respetivos comprovativos bancários do pagamento.

Com base nesta informação, é criada uma tabela para comparar as datas de entrega e as datas de pagamento com os limites legais dos respetivos impostos, bem como os montantes liquidados que se encontram de acordo com o registado nos extratos de conta. Relativamente aos saldos em aberto destas contas, é conferido se os mesmos dizem respeito às declarações pendentes de liquidar (no caso do IVA, os 2 últimos meses, IRS e SS o mês anterior, caso a empresa esteja a cumprir com os prazos legais). No que concerne com os pagamentos por conta e o pagamento especial por conta fazemos uma estimativa, com base no modelo 22 do ano anterior, dos montantes que a empresa teria de adiantar ao longo do ano e cruzamos o saldo contabilístico com os respetivos pagamentos de acordo com o Código do IRC (CIRC). Para concluir a secção de EOPE, foram descritas as conclusões retiradas das análises descritas.

### **3.3.4 Caixa e Depósitos Bancários**

A rúbrica de Balanço relativa a “Caixa e Depósitos Bancários” por norma apresenta um risco inerente de auditoria elevado, uma vez que esta está associada às transações da entidade, quanto maior a dimensão da empresa mais e maiores serão as transações. Esta também é afetada pelo tipo de negócio da entidade, pegando no caso de empresas que possuam lojas de venda ao público, estas têm riscos maiores, visto que movimentam elevadas transações em numerário. Para efeito da validação dos saldos destas contas é remetida para cada uma das entidades bancárias uma carta para confirmação das contas com as respetivas entidades. Adicionalmente, para mitigar o risco de existirem contas não refletidas na contabilidade, é solicitado o mapa do Banco de Portugal com todas as contas ativas para a empresa. Caso as contas apresentem um saldo discordante com o banco, solicitamos à empresa que envie uma reconciliação dos saldos. Caso houvesse algum item de reconciliação materialmente relevante, seria procedida uma seleção das linhas reconciliadas de forma a validar o racional para os itens estarem em aberto.

Através da resposta dos bancos também são validadas as assinaturas bancárias, com o intuito de verificar e conferir a razoabilidade dos poderes de assinatura, de forma a garantir que os controlos da empresa para a fraude e para que antigo funcionário não tem acesso às contas bancárias da empresa. Posto isto, foram descritas as conclusões retiradas das análises descritas.

### **3.3.5 Fornecimentos e serviços externos**

Dada a natureza desta rúbrica de gastos, é fundamental compreender perfeitamente o negócio da empresa, bem como a sua estrutura de custos, de modo a poder-se determinar aquilo que são as características dos custos. Assim, é essencial obter evidências das despesas registadas de forma a confirmar que estão registadas no montante e período corretos, sendo o documento que suporta estas evidência uma fatura. Este documento constitui prova suficiente das despesas ocorridas e garante também que não se tratam de gastos fictícios, com vista a verificar a não viciação dos resultados ou que os mesmos não se enquadrem naquilo que é a atividade da empresa (registo de despesas pessoais de um administrador por exemplo).

Para o efeito, procedeu-se a uma avaliação mensal dos gastos de forma a selecionar as rúbricas que teriam de ser sujeitas a um teste preditivo (tratam-se de rúbricas regulares ao longo do ano, usualmente eletricidade, rendas e outros serviços regulares) e para as rúbricas selecionadas para realização de teste de detalhe, é feita a comparação com o período homólogo como forma a identificar e perceber com a empresa a razão para as possíveis variações face ao ano transato.

Para efeitos de testar a rúbrica monta-se a base separando as contas preditivas das contas de detalhe. No que respeita à análise preditiva geralmente verifica-se a última fatura do ano/contrato, caso seja uma renda e feita uma estimativa para o valor do gasto dos doze meses, desta forma, colmatamos as asserções do corte das operações, plenitude e valorização. Relativamente ao teste de detalhe, na base de seleção de documento expurgamos as rúbricas conferidas através da análise preditiva e realizamos uma seleção através da ferramenta MUS dos restantes documentos, tendo principal atenção para documentos que pudessem ser selecionados da rúbrica de conservação e reparação, podendo estes ser ativos que não estavam a ser registados. No papel de trabalho é colocada a data, montante, descrição da fatura e uma coluna para a diferença entre a seleção e o documento, no final são apuradas todas as diferenças, caso existentes e extrapoladas para a totalidade da população. Por fim, documentámos os critérios de seleção que foram utilizados para os testes realizados e apresentámos as principais conclusões da área auditada.

### **3.3.6 Gastos com o Pessoal**

Relativamente à área de gastos com o Pessoal, esta está diretamente relacionada com a atividade operacional que é desenvolvida pela empresa, visto que são uma parte fundamental do desenvolvimento da atividade económica (no caso de indústrias e prestações de serviços), o auditor tem de confirmar que a continuidade das atividades não está posta em causa.

Assim, são analisados os gastos anuais com o pessoal (vencimentos) e é feita a sua comparação com o período homólogo. Para esse efeito são analisadas as diferenças com base numa estimativa que é impactada pelas entradas e saídas de colaboradores ao longo do ano. Relativamente às entradas, fazem-se verificações quanto à validade do contrato do colaborador, de forma a mitigar o risco de fraude. No que concerne às saídas, com ênfase nas saídas de colaboradores por cessação de vínculo contratual que tenha inerente uma compensação monetária (indenização), é analisado a razoabilidade dessa indenização.

Para além da estimativa que é feita para os vencimentos dos colaboradores, tal como referido no ponto anterior, é feita uma estimativa para os encargos sobre as remunerações, com base na taxa de TSU de acordo com a lei nº66-B/2012 de 31 de dezembro, bem como uma estimativa para o acréscimo de gasto, com o pessoal a liquidar no ano conseqüente, neste caso em auditorias de demonstrações financeiras de períodos findos a 31 de dezembro, que correspondem a dois meses, o mês de férias e o subsídio de férias.

### 3.3.7 Revisão subsequente

A área da revisão subsequente é das áreas mais importantes numa auditoria para a mitigação de passivos omissos e de subavaliação/sobreavaliação de ativos (para entidades com risco significativo de distorção ou fraude na rúbrica da receita), esta área, corresponde aos últimos testes substantivos a serem realizados, deve ser analisada e concluída o mais próximos da emissão da CLC possível, de forma colmatar os riscos acima mencionados.

Para este efeito é definido um *scope* das faturas que serão selecionadas para a análise, sendo que a definição do *scope* altera consoante os meses (o risco é maior nos primeiros meses após a data de fecho de contas). Os documentos selecionados são analisados tendo sempre em conta a data do documento ou a data de entrega/prestação do serviço, caso o serviço seja do ano em auditoria é necessário perceber se a empresa tinha acrescido o rendimento/gasto.

Para os débitos subsequentes o risco que queremos mitigar é o mesmo, ou seja, pretendemos verificar se não existiram saídas de banco que digam respeito a faturas do ano que estamos a auditar e que não estejam registadas ou acrescidas na contabilidade, no final, apuramos todas as diferenças, caso existam, documentamos o *scope* definido, o porquê dessa definição e apresentamos as principais conclusões da área auditada.

## 4. Aplicação prática

### 4.1 Políticas de independência por parte da Deloitte

A Deloitte como parte fundamental da componente de auditoria a nível nacional e internacional está subordinada ao cumprimento de diversas obrigações do foro legal e regulamentar no que toca à independência dos seus profissionais, desta forma, a firma criou plataformas digitais, nomeadamente a *Deloitte Global Principles of Business Conduct*. Esta plataforma funciona como uma base para o Código de conduta de cada firma membro, definindo os compromissos que os profissionais da Deloitte assumem em relação aos seus padrões de ética e explicando, também, quais as responsabilidades individuais de cada profissional para com os seus clientes, colegas e para a sociedade.

O código de conduta profissional global da Deloitte baseia-se nos valores comuns transmitidos através dos princípios do compromisso em servir os clientes e com distinção através da integridade, da qualidade, do comportamento profissional, da objetividade, da competência, das práticas de negócio justas e da confidencialidade, privacidade e proteção de dados.

Para que o cumprimento destas políticas seja observado, foram adotados procedimentos e estratégias de comunicação para enfatizar a importância da independência dos sócios, equipas de apoio e de outros profissionais, reforçando a responsabilidade de cada um na compreensão e cumprimento dos requisitos de independência.

#### **4.2 Aplicação das políticas de Independência por parte da Deloitte Portugal**

A Deloitte SROC é líder na prestação de serviços de auditoria no mercado nacional, por esta razão tem como obrigação atuar em defesa dos seus clientes como também dos interesses dos utilizadores das demonstrações financeiras, que em muitos dos casos trata-se do público em geral. Por esta razão leva muito a sério a questão da independência dos seus profissionais, o que os obriga não só ao cumprimento das predisposições legais como também monitoriza e reporta incumprimentos a fim de proteger o interesse público e coletivo da organização.

Desta forma a Deloitte instituiu políticas e procedimentos para assegurar o cumprimento das normas profissionais, leis e regulamentos relativos à independência. Estas políticas e procedimentos são rigorosos e exigentes e abrangem a sociedade, a sua rede de profissionais e outros serviços para além da auditoria que sejam prestados em simultâneo a clientes de auditoria. Estas políticas e procedimentos assentam nas asserções de independência baseadas no Código de Ética emitido pelo *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) do IFAC e nas políticas de independência da *US Securities and Exchange Commission* (SEC) e do PCAOB, que são mais restritivas do que as normas de independência do Código de Ética do Revisores Oficiais de Contas, que transpõem parcialmente a diretiva 2014/54/EU do Parlamento Europeu.

Tratam-se de políticas que se aplicam a todos os profissionais da empresa independentemente daquilo que seja a sua categoria ou função. No entanto também impactam naquilo que são os familiares diretos, bem como em certos casos de outros familiares próximos. Essas políticas são estabelecidas com base nas relações financeiras, interpessoais, empresariais que podem ser estabelecidas com o cliente de auditoria, bem como com os principais responsáveis da entidade, definindo-se também orientações sobre os serviços distintos que podem ser prestados aos clientes de auditoria.

Os principais elementos deste sistema de controlo que foi implementado são:

- i. Regras sobre prestações de outros serviços a clientes de auditoria;
- ii. Regras sobre conflitos de interesse;
- iii. Regras sobre detenção de interesses financeiros.

No que concerne ao primeiro elemento do sistema de controlo interno relativo à independência dos serviços de auditoria prestados, é definido aquilo que é a independência do trabalho do auditor com a prestação de outros serviços a clientes de auditoria, sendo esse risco mitigado pela consulta por parte do sócio responsável pelo projeto, da base *Deloitte Entity Search and Compliance* (DESC), que se trata de uma rede em que cada membro da Deloitte regista o nome dos seus clientes de auditoria, garantindo que essa informação está sempre atualizada, desta forma determinando se a entidade é auditada tanto em Portugal como no estrangeiro pela rede Deloitte, de modo a determinar eventuais situações que afetem a independência.

Para serem prestados outros serviços, os mesmos carecem de uma prévia aprovação do sócio de auditoria responsável pelo projeto, de forma a assegurar que a prestação deste serviço não é limitativa ou proibida, salvaguardado as ameaças à independência que daí possam advir. Caso não possam ser asseguradas essas salvaguardas que possam reduzir a um nível razoável o risco de independência, esse mesmo serviço é recusado ou é cessada a prestação de serviços de auditoria. Tendo em linha os termos previstos do n.º 4, do artigo 5.º, do Regulamento n.º 537/2014 do Parlamento Europeu, para os serviços distintos de auditoria que não são proibidos de prestar, estes requerem a aprovação prévia do Órgão de Fiscalização da entidade auditada.

Relativamente ao ponto (ii), este tem de ter em conta que cada firma da rede Deloitte tem um número muito elevado de clientes, aos quais são prestados diversos serviços que podem dar origem a conflitos associados a um determinado assunto ou transação. Desta forma existem processos de análises de conflitos de interesse que estão implementados aquando da aceitação de novos serviços de auditoria que se denomina por *Deloitte Conflict Check System* (DCCS). Este sistema identifica quais são as partes envolvidas em cada novo trabalho e através da resposta a perguntas específicas para cada projeto este identifica potenciais conflitos que possam existir, que são posteriormente analisados por uma equipa especializada e cujas conclusões são entregues ao sócio que irá levar a cabo o projeto, estando sempre estas relações a serem monitorizadas sobre eventuais riscos à independência.

Por fim, no que se refere às regras de detenção de interesses financeiros, estas apenas são aplicáveis a sócios, diretores e gerentes nas entidades da rede Deloitte e aos seus familiares da posse de investimentos que possam colocar em causa as restrições profissionais, pelo que estes têm obrigação de declarar os interesses financeiros e as contas de investimentos que detém bem como os seus familiares diretos através da plataforma *Global Independence Monitoring System* (GIMS), plataforma esta que ajuda os profissionais da Deloitte a identificar situações que careçam de revisão ou correção no que respeita ao cumprimento das políticas de interesses financeiros, de forma a poderem ser tomadas ações que possam responder a eventuais ameaças à independência

do profissional. É também nestas regras que são contempladas as ofertas que não devem ser aceites por parte dos profissionais, passado elas por bens, entretenimento ou lazer, que possam comprometer o julgamento isento.

A firma nomeou um diretor para a independência em todas as empresas detidas pela Deloitte. Em Portugal, tal cargo foi atribuído ao Dr. Eduardo Amorim, sendo de sua responsabilidade a realização das tarefas de assunção de liderança em todas as questões éticas, através da implementação e manutenção do sistema de controlo interno relacionado com a independência, promoção da formação sobre a temática e a monitorização de programas de controlo e inspeção.

### **4.3 Implicação da independência no trabalho de campo**

Para efeitos de uma abordagem pratica a nível profissional, contactei o representante da independência da Deloitte Portugal, para uma entrevista com foco na importância da independência no trabalho de auditoria.

Nesta entrevista, explorámos o papel crítico do auditor como um terceiro imparcial na verificação das demonstrações financeiras, os desafios e exigências que cercam a manutenção dessa independência, e como as empresas de auditoria enfrentam esses desafios num ambiente regulatório em constante evolução. Foram também discutidas as ameaças à independência e as medidas tomadas para a sua mitigação pela firma.

O presente texto engloba os conteúdos abordados de forma fidedigna e o mais aproximado ao verbalizado, recorrendo a palavras e expressões referidas ao longo da entrevista.

#### **O que se procura num profissional de auditoria?**

O auditor tem um papel fulcral para a integridade e veracidade das demonstrações financeiras de uma entidade, garantindo que elas sejam transparentes e confiáveis para os investidores e o público em geral e, por isso, é de extrema importância o seu dever de atuação imparcial. No entanto, essa função não é simples e traz consigo diversas exigências e desafios que precisam de ser colmatadas de modo a manter a qualidade e a independência do trabalho do auditor.

Um dos principais requisitos para um auditor é atuar no interesse público, isto é, o seu foco principal deve centralizar na defesa dos interesses da comunidade em geral, dos *stakeholders* e dos *shareholders* da empresa, assegurando que as informações financeiras das empresas sejam precisas, justas e confiáveis. No entanto, é importante destacar que a experiência e o conhecimento adquirido são fundamentais em qualquer equipa de auditoria, uma vez que o auditor precisa transmitir as suas conclusões de maneira clara e objetiva. É aqui que entra a lealdade, confiança

e a colaboração dentro da equipa, pois todos os membros são essenciais para realizar um trabalho eficaz e que cumpra com os mais altos *standards* da firma.

A imagem do auditor no mercado não é a de um "justiceiro" ou "polícia", mas sim a de um profissional que desempenha um papel crítico nas linhas de defesa das organizações. Isso inclui o governo da entidade, as comissões de auditoria, o conselho fiscal e as auditorias internas e externas. O auditor oferece um serviço de garantia de qualidade nas demonstrações financeiras e ajuda a manter a integridade dos mercados financeiros.

É importante observar que em Portugal, em muitos casos, as empresas só veem a contratação de um auditor como um custo e não como um benefício à empresa ou à sociedade, no entanto é um problema cultural complicado de ultrapassar, uma vez que, a estrutura das empresas é maioritariamente de micro, pequenas e médias empresas e os empresários de baixas qualificações. Por isso houve discussões a nível europeu sobre a possibilidade de aumentar os valores mínimos que exigem a nomeação de um auditor, não tendo avanços substanciais sido conseguidos.

### **Que fatores podem pôr em causa a aparência na independência?**

Antes de mais é preciso salientar que a independência do auditor não é um conceito estático, mas sim algo que se desenvolve ao longo do tempo, à medida que o profissional ganha experiência. O critério de independência é aplicável a todos os membros da equipa de auditoria, independentemente de seu nível hierárquico, embora a exposição pública possa tornar mais complexa a manutenção da independência em níveis hierárquicos mais elevados.

A independência do auditor é um aspeto crucial no desempenho das suas funções e é avaliada em diversos níveis. Existem várias ameaças à independência que precisam ser consideradas e gerenciadas para garantir a integridade do processo de auditoria.

1. Relacionamento Contínuo: Uma das ameaças à independência surge quando o auditor mantém um relacionamento prolongado com o cliente. A familiaridade pode prejudicar a capacidade do auditor de manter uma visão imparcial e crítica das informações financeiras.

2. Rotação Socio-Auditoria: A rotação dos auditores principais que trabalham diretamente com o cliente é uma prática comum para mitigar ameaças à independência. Isso envolve a substituição regular dos auditores para evitar qualquer influência excessiva do cliente sobre o processo de auditoria.

3. Revisor de Qualidade Interna (EQCR): O revisor de qualidade interna desempenha um papel importante na avaliação e garantia da qualidade do trabalho de auditoria. Ele ajuda a identificar possíveis ameaças à independência e garante que os procedimentos de auditoria sejam conduzidos de acordo com os padrões profissionais.

4. Ameaça de Intimidação: A ameaça de intimidação ocorre quando o cliente tenta influenciar a posição do auditor em relação às conclusões da auditoria. Isso é especialmente relevante em situações específicas de *engagement*, onde a pressão do cliente pode ser maior. Nesses casos, é fundamental que o auditor comunique com as partes apropriadas dentro da organização para avaliar e mitigar qualquer conflito de interesses.

5. *Self Review* e *Self Interest*: O *self review* é uma ameaça que ocorre quando o auditor revê o seu próprio trabalho anterior, o que pode comprometer a imparcialidade. O *self interest*, por sua vez, envolve membros da equipa de auditoria que têm interesses financeiros em comum com o cliente. Essas ameaças devem ser evitadas para manter a independência.

### **A independência na aparência é proporcional à escala da empresa?**

Independentemente da escala, todas as empresas de auditoria devem de fazer uma autoavaliação de modo a saber se não estão dependentes de algum cliente. No entanto, no que toca a empresas de menor escala pode-se revelar uma situação mais delicada e desvantajosa, uma vez que, a auditoria apenas é realizada por um indivíduo, o que pode gerar situações de conflito relacionado especialmente com a dependência económica do cliente.

A possibilidade de consultar outros é essencial para uma auditoria fidedigna e sem conflitos no que toca à independência na aparência. Em pequenas empresas de auditoria, pela falta de profissionais, este problema pode ser colmatado pela consultoria de colegas da área ou até mesmo a Ordem, mantendo sempre a confidencialidade, quer para esclarecimento de dúvidas quer para resolução de problemas quando confrontados com desafios éticos.

No caso de uma empresa de maior dimensão revela-se como uma vantagem, uma vez que é possível ter e aceder a um sistema de controlo mais robusto, ter maior controlo dos interesses dos *partners* e *managers* e equipas dedicadas à constante atualização das normas e regulamentações que se encontram em constante atualização.

Em situações extremas de conflito onde não haja salvaguarda, só há duas soluções. A primeira passa pela cessão da relação de auditoria com o cliente, enquanto a segunda passa por afastar a situação que está a gerar conflito, que pode resultar da prestação de um serviço, duma relação ou interesse financeiro, relação pessoal, onde o ser e o parecer podem ser colocados em causa.

### **Qual o panorama a nível Nacional?**

Em Portugal, segue-se o código da OROC, que é baseado no código do IAASB, que é impactado também pela legislação europeia. De facto, a questão de independência especialmente pela detenção de capitais é relativamente diminuta no nosso país uma vez que as empresas cotadas

na bolsa nacional são reduzidas, culmina em que haja menos conflitos. Face à realidade internacional, o facto é que o papel de Portugal apresenta um papel mínimo de impacto e mesmo dentro da EU esse papel é de reduzida importância. As instituições de regulação também ainda estão a crescer no seu papel e importância para a profissão, além da Ordem, visto que a CMVM ainda está em crescimento na sua função de supervisão, depois de ter sofrido um período de adaptação pós diretiva 2014/54/EU.

### **Quais as estratégias de implementação da independência na Deloitte?**

Nos relatórios e fóruns especializados, é prática comum realizar discussões com as demais empresas que compõem o grupo das *Big 4*, principalmente em âmbito global. O objetivo principal desses diálogos é identificar as causas subjacentes das falhas identificadas e desenvolver estratégias eficazes para retificar esses problemas.

No contexto específico da Deloitte, a empresa possui um sistema de avaliação, denominado "*assessment*," que se encontra bem definido. No entanto, a sua implementação é complexa e requer um processo consideravelmente demorado. A regulação da profissão contabilística, tanto no que se refere ao código de ética estabelecido pelo quanto à regulamentação dos órgãos reguladores, apresenta a complexidade adicional de não ser uniforme à escala global. Este desafio é exacerbado pelo fato de as entidades de auditoria operarem internacionalmente, enfrentando uma variedade de requisitos regulatórios que podem ser discrepantes e que tornam difícil a tarefa de compatibilização. Como resultado, responder com celeridade às mudanças constantes nesse ambiente dinâmico representa um desafio significativo para todas as *member firms* e demais empresas do setor.

A Deloitte emprega diversos sistemas destinados a promover e sustentar a independência nas suas operações. Entre esses sistemas, destacam-se o *Global Independence Monetary Systems* e o *Deloitte Conflict Check System*. Tais mecanismos desempenham um papel fundamental na mitigação e prevenção de conflitos que possam comprometer a independência da firma. No entanto, é importante observar que, até o momento, não foram estabelecidos objetivos explícitos para essas ferramentas. A Deloitte regularmente conduz autoavaliações do seu próprio sistema, além de realizar revisões internas específicas à componente de independência no âmbito do sistema de controlo interno da independência. Essas iniciativas têm como objetivo identificar possíveis áreas de aprimoramento e assegurar que o sistema continue a operar de maneira eficaz. É relevante salientar que, dada a natureza dinâmica do ambiente de trabalho, certas situações de falha podem surgir, sendo estas passíveis de correção e aprendizagem contínua. Os processos de revisão e aprimoramento desses sistemas são submetidos a renovação anual.

Os diversos componentes do sistema de controlo de qualidade, especialmente no que diz respeito à independência, apresentaram uma tendência de declínio, com um posterior aumento notável em 2019. A explicação para esse fenómeno não pode ser inequivocamente atribuída à pandemia de COVID-19 que criou uma distância maior em relação aos clientes. Observou-se, no entanto, um notável aumento na incidência de falhas em diversas áreas. Tais falhas abrangeram questões relacionadas com a prestação de serviços não relacionados à auditoria, como o não cumprimento da obrigatória rotação de auditoria, bem como falhas em relações comerciais e comunicação. Nestas circunstâncias, é imprescindível que o gerente ou sócio analise criteriosamente o trabalho realizado para identificar qualquer potencial conflito de independência. Caso seja identificado um conflito, é necessária a revisão ou repetição do trabalho, com a agravante do papel desempenhado pela pessoa no *engagement*, sendo particularmente sensível no caso de *consultant* ou assistentes, pela sua maior inexperiência em lidar com estas matérias.

### **O que melhorar na implementação das estratégias promotoras de independência?**

A esfera regulatória engloba no processo uma fase de discussão detalhada, alertas e avaliações das possíveis consequências. No âmbito do regulador, a participação nas discussões assume uma importância estratégica, embora seja notável a complexidade em influenciar decisões, dado que os reguladores operam de forma independente e imparcial.

No decorrer do processo de monitorização das alterações regulatórias, assume uma importância crítica a capacidade de antecipar as potenciais implicações que tais mudanças podem acarretar. Como exemplo ilustrativo, pode ser mencionado o caso ocorrido no contexto da regulamentação europeia de 2014 em que Portugal foi o segundo país a adotar as medidas regulatórias previstas na diretiva em resposta ao escândalo do BES.

Durante esse período, houve uma sobreposição de regulamentações, e, apesar da presença de cláusulas de transição na adaptação da regulação, não foram adequadamente analisados todos os desafios que esse cenário gerava. Consequentemente, reconheceu-se a inadequação das opções tomadas por Portugal, uma vez que a realidade económica do país, é substancialmente mais pequena em comparação com outros estados-membros. Como resultado, uma revisão substancial e uma redução significativa dessas adições foram necessárias, como é o caso da definição de Entidades de Interesse Público.

A capacidade de antecipar todas as situações relativas à regulação é uma tarefa intrinsecamente desafiadora. Ao longo do período que decorre até a entrada efetiva em vigor de determinada regulamentação, é notório que ocorrem mudanças significativas no seu conteúdo e abordagem. Adicionalmente, podem surgir circunstâncias imprevisíveis que afetam a trajetória regulatória,

como o advento da pandemia de COVID-19 e a subsequente reorientação das prioridades governamentais.

A Deloitte, consciente dessas complexidades regulatórias, mantém uma presença ativa em fóruns europeus e conta com representantes no IESBA, contribuindo para a disseminação de atualizações relevantes. O processo de avaliação é contínuo, com a comunidade de profissionais participando na discussão e adaptação das normas à medida que evoluem. No entanto, é importante reconhecer que a dinâmica regulatória europeia pode não se alinhar completamente com a realidade externa, e, em alguns casos, a implementação local pode ser excessivamente rigorosa.

A questão da rotação de auditores, por exemplo, é menos restritiva nos Estados Unidos, onde apenas a rotação do sócio é requerida, ao contrário das exigências europeias que também incluem a rotação da firma. Além disso, certos serviços fiscais previstos na revisão europeia são contestados pelo regulador americano, que valoriza o papel do consultor fiscal nas normas tributárias.

O desafio adicional na União Europeia reside na variedade de opções disponíveis na regulamentação, o que resulta em falta de uniformidade dentro de um grupo económico. Para os auditores e redes de auditoria, essa diversidade de regras torna a conformidade complexa, especialmente quando aplicadas de forma diferente às entidades e suas subsidiárias. Isso pode ser exemplificado pela Deloitte, que mantém padrões uniformes em diferentes países, como Angola e Moçambique, enfrentando a complexidade de aderir a regulamentos diversos em múltiplas jurisdições.

## **5. Principais Conclusões**

### **5.1 O Estágio e o seu Valor Acrescentado**

A providência desta oportunidade em contexto laboral prático, revelou-se um desafio que permitiu a aplicação dos conhecimentos adquiridos ao longo da formação académica, bem como a consolidação e aplicação dos mesmos em contextos reais. Com isto, esta experiência proporcionada pela Deloitte permitiu a realização de auditorias preliminares e finais às demonstrações financeiras de empresas de média e grande dimensão, onde tive um contacto real com os clientes aplicando de forma prática as competências e conhecimentos que adquiri nas áreas de Auditoria, Contabilidade, Gestão, Fiscalidade, Psicologia, entre outras.

Em relação ao plano de estágio, este foi cumprido na sua totalidade, tendo sido realizadas todas as atividades previstas nos objetivos para o cumprimento do mesmo. Descrevo o meu percurso durante este estágio na Deloitte & Associados, SROC, SA, como uma experiência bastante positiva e gratificante naquilo que é a minha inserção e entrada no mercado de trabalho. Sendo a Deloitte uma empresa altamente competitiva no seu mercado, é oferecido aos trabalhadores a melhor e a mais importante formação na inserção da sua cultura empresarial, nomeadamente em parâmetros como a importância da independência do trabalho, o ceticismo profissional, a formação contínua dos seus quadros, a gestão do tempo e das tarefas a realizar. Adicionalmente, é instigado o conhecimento de ferramentas como Excell, Power BI, bem como das aplicações da Deloitte para conduzir auditoria (EMS; Levvia e Omnia), comunicação com o cliente e com os colegas e principalmente a importância do trabalho de equipa.

### **5.2 Pistas de investigação futura**

A investigação que foi conduzida no decorrer deste relatório de estágio teve como principal objetivo perceber como é que a independência impacta no trabalho de um auditor, mais especificamente o trabalho desenvolvido pela Deloitte nos seus clientes e a sua importância no mercado.

Por esta razão é importante que exista cada vez mais um enfoque naquilo que é a auditoria de informações não financeiras, visto que o fluxo com que esta é fornecida é cada vez maior e com maior impacto tanto para os mercados de capitais como para a sociedade em geral. As decisões inerentes a estas informações têm impacto em políticas, reguladores, investidores, diretores das empresas, comissões de auditoria e por isso os auditores desempenham todos um papel crucial

para garantir que aqueles que utilizam a informação tenham uma compreensão clara da atividade, de modo a poderem tomar decisões informadas. Por esta razão a incerteza e a complexidade continuarão a ser um tema crucial nos próximos anos, derivado de um aumento dos desafios globais e pelo rápido avanço da tecnológico.

Ao longo do trabalho de equipa desenvolvido foi sempre fundamental e frisado pelos membros mais altos na “pirâmide” que a demonstração de independência na aparência e independência da mente para efetuar julgamentos profissionais era fundamental. Por isso, é crucial manter uma mente interrogativa na atuação nunca comprometendo aquilo que é o ceticismo profissional, mesmo em circunstâncias de pressão para execução de tarefas e com recursos limitados para a prossecução das mesmas.

Posto isto, considero que para um aperfeiçoamento e alargamento deste estudo também seria importante não só compreender a importância da independência mas também analisar os paradigmas éticos que são muitas vezes enfrentados numa análise mais *bottom to top*, ou seja, começando com a realidade de profissionais de auditoria com menos experiência e conhecimento sobre a sua forma de ação e de resolução dos paradigmas éticos e morais que enfrentam enquanto membros de equipas de trabalho e terminando nos *partners*. Esta abordagem tinha como objetivo perceber a ação de cada profissional na resolução, compreender cada momento de ação e concluir se este está relacionado com um bom ou mal julgamento do paradigma, bem como as consequências que essas ações poderiam ter para o profissional e para a empresa.

Outra informação relevante que a condução deste estudo poderia trazer era relativo à incidência de problemas relacionados com quebras de independência e sobre questões do foro ético que afetam os profissionais de auditoria, podendo concluir se estas questões são mais comuns e incisivas nos profissionais com menos experiência de trabalho ou se pelo contrário estas impactam profissionais com mais experiência.

## Bibliografia

- Abu-Khadra, H., Zuriekat, M. and Alramhi, N. (2009), "An empirical examination of maturity model as measurement of information technology governance implementation", *International Arab Journal of Information Technology*, Vol. 6 No. 3, pp. 310-319.
- Alareeni, B. A. (2013). The associations between audit firm attributes and audit quality-specific indicators: A meta-analysis. *Managerial Auditing Journal*, 34(1), 6-43.
- AS 1301 (2012): Communications with Audit Committees. Disponível em: <https://pcaobus.org/oversight/standards/auditing-standards/details/AS1301> [Acedido a 2023/09/03].
- AS 2201 (2007): An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements. Disponível em: <https://pcaobus.org/oversight/standards/auditing-standards/details/AS2201>[Acedido a 2023/09/03].
- Auditing Standard No. 5 (2007) - An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements Disponível em: [https://pcaobus.org/oversight/standards/archived-standards/pre-reorganized-auditing-standards-interpretations/details/Auditing\\_Standard\\_5](https://pcaobus.org/oversight/standards/archived-standards/pre-reorganized-auditing-standards-interpretations/details/Auditing_Standard_5) [Acedido a 2023/09/03].
- Blough, C. G.: 1960, 'Accounting and auditing problems', *Journal of Accountancy* (June, 1960).
- Brady, N., and C. Dunn: 1995, 'Business meta-ethics: An analysis of two theories', *Business Ethics Quarterly* 5(3), 385-398.
- Campa, D., & Donnelly, R. (2015). Non-audit services provided to audit clients, independence of mind and independence in appearance: latest evidence from large UK listed companies. *Accounting and Business Research*, 46(4), 422-449. doi: 10.1080/00014788.2015.1048772
- Daniels, Bobbie W. & Booker, Quinton, 2011. "The effects of audit firm rotation on perceived auditor independence and audit quality," *Research in Accounting Regulation*, Elsevier, vol. 23(1), pages 78-82.
- Davis, L.R., Soo, B.S. and Trompeter, G.M. (2009), Auditor Tenure and the Ability to Meet or Beat Earnings Forecasts. *Contemporary Accounting Research*, 26: 517-548. <https://doi.org/10.1506/car.26.2.8>

- De Angelo, L. 1981. Auditor independence, low balling and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics* 3(2): 113-127.
- Defond, M. and Lennox, C. (2011) The effect of SOX on small auditor exits and audit quality, *Journal of Accounting and Economics*, doi: 10.1016/j.jacceco.2011.03.002.
- Deloitte Portugal - Quem Somos? (s.d.) Disponível em: <https://www2.deloitte.com/pt/pt/pages/about-deloitte/articles/quem-somos.html> [Acedido a 2023/05/24]
- Deloitte Portugal – Relatório de Transparência do exercício financeiro findo em 30 de junho de 2022 (2022) Disponível em: <https://www2.deloitte.com/pt/pt/pages/about-deloitte/articles/relatorios-transparencias-portugal.html> [Acedido a 2023/08/19]
- DIRETIVA 2006/43/CE DO PARLAMENTO EUROPEU E DO CONSELHO de 17 de maio de 2006 relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas, que altera as Diretivas 78/660/CEE e 83/349/CEE do Conselho e que revoga a Diretiva 84/253/CEE do Conselho (2006) Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32006L0043&from=nl> [Acedido a 2023/08/06]
- DIRETIVA 2014/56/UE DO PARLAMENTO EUROPEU E DO CONSELHO de 16 de abril de 2014 que altera a Diretiva 2006/43/CE relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas (2014) Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0056&from=CS> [Acedido a 2023/08/06]
- Dopuch, N., King, R., Schwartz, R. (2003). Independence in Appearance and in Fact: Na Experimentak Investigation. *Contemporary Accounting Research* 20 (1), 79-114.
- Dye, R.A. 1991. Informationally motivated auditor replacement. *Journal of Accounting and Economics* 14: 347-74.
- Elder, R. J., Zhang, Y., Zhou, J. and Zhou, N. (2009) Internal control weaknesses and client risk management, *Journal of Accounting, Auditing, and Finance*, 24(4), pp. 543–579.
- Ettredge, M., Li, C. and Scholz, S. (2007) Auditor fees and auditor dismissals in the Sarbanes–Oxley era, *Accounting Horizons*, 21(4), pp. 371–386.
- European Comission (2014): A comprehensive EU response to the financial crisis: substantial progress towards a strong financial framework for Europe and a banking union for the eurozone

Disponível em: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fi/MEMO\\_14\\_244](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/fi/MEMO_14_244) [Acedido a 2023/09/09].

Fearnley, S. and Beattie, V. and Brandt, R. (2005) Auditor independence and audit risk: a reconceptualisation. *Journal of International Accounting Research* 4(1): pp. 39-71.

Financial Reporting Council (2016): *Statutory Auditors Transparency Reporting* Disponível em: <https://www.frc.org.uk/auditors/professional-bodies-supervision/oversight-of-audit/statutory-auditors-transparency-reporting> [Acedido a 2023/09/03].

GAO (1996). *The Accounting Profession - Major Issues: Progress and Concerns* Disponível em: <http://www.gao.gov/assets/160/155608.pdf> [Acedido a 2023/08/29]

Ghosh, A. and Pawlewicz, R. (2009) Recent trends in audit and non-audit fees, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 28(2), pp. 171–197.

Hohenfels, D. (2016). Auditor Tenure and Perceived Earnings Quality. *International Journal of Auditing*, 20(3), 224–238.

Holland, Kevin M. and Lane, Jennifer, (2012) Perceived Auditor Independence and Audit Firm Fees Perceived auditor independence and audit firm fees. *Accounting and Business Research*, 42(2), pp.115-141, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1935898>

Humphrey, C., Kausar, A., Loft, A., & Woods, M. (2011). Regulating audit beyond the crisis: A critical discussion of the EU Green Paper. *European Accounting Review*, 20(3), 431-457.

Hwang, H.. and A. Schneider. 1996. A study of characteristics related to public accountants' professional conduct. *Research in Accounting Regulation* 10: 17-39.

ICAS (1993). *Auditing into the twenty-first century* Disponível em: [https://www.icas.com/\\_\\_data/assets/pdf\\_file/0009/10602/68-Auditing-Into-The-Twenty-First-Century-McInnes-ICAS.pdf](https://www.icas.com/__data/assets/pdf_file/0009/10602/68-Auditing-Into-The-Twenty-First-Century-McInnes-ICAS.pdf) [Acedido a 2023/08/29].

IFAC (2001) - *Annual Reports and Plans (New York)*. Disponível em: <https://www.ifac.org/publications/2001-ifac-annual-report> [Acedido a 2023/06/05]

- International Standard on Auditing 200 (R) – Planeamento de uma Auditoria de Demonstrações Financeiras (2015). Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Parte 1. (New York: IAASB) Disponível em: [https://www.ifac.org/\\_flysystem/azure-private/publications/files/A016%202013%20IAASB%20Handbook%20ISA%20300.pdf](https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/A016%202013%20IAASB%20Handbook%20ISA%20300.pdf) [Acedido a 2023/07/17]
- International Standard on Auditing 300 – Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras (2015). Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados. Parte 1. (New York: IAASB). Disponível em: [https://www.ifac.org/\\_flysystem/azure-private/publications/files/A016%202013%20IAASB%20Handbook%20ISA%20300.pdf](https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/A016%202013%20IAASB%20Handbook%20ISA%20300.pdf) [Acedido a 2023/07/17]
- Janvrin, J., Bierstaker, J. and Lowe, D.J. (2008), “An examination of audit information technology use and perceived importance”, *Accounting Horizons*, Vol. 22 No. 1, pp. 1-21.
- Knapp, M. C. 1985. Audit conflict: an empirical study of the perceived ability of auditors to resist management pressure. *The Accounting Review* 60(2): 202-11.
- Kontogeorga, G., & Papapanagiotou, A. (2022). Auditing ethics and corruption: old challenges and new trends for Supreme audit institutions in turbulent times. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*.
- Krishnan, G. (2007) Did earnings conservatism increase for former Andersen clients? *Journal of Accounting, Auditing, and Finance*, 22(Summer), pp. 141–163.
- Lampe, J., and D. Finn. (1992). A model of auditors' ethical decision process. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 33-59.
- Larry, A. and M. Moore: 2008, ‘Deontological ethics’, in ‘The Stanford encyclopaedia of philosophy’, Zalta, E.N., Nodelman, U., Allen, C., Perry, J. (eds.). Stanford: Stanford University Press.
- Le Doan Minh Duc, Nguyen Thi Hoang Yen, Vo Hoang Ngoc Thuy, Nguyen Hoang Tien & Dinh Ba Hung Anh | Juan Sapena (Reviewing editor) (2019) Enhancing auditors’ independence in auditing enterprises in Vietnam, *Cogent Economics & Finance*, 7:1, DOI: 10.1080/23322039.2019.1602240

- Lei n.º 148/2015, de 09 de Setembro (2015): REGIME JURÍDICO DA SUPERVISÃO DE AUDITORIA Disponível em: [https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\\_mostra\\_articulado.php?artigo\\_id=2456A0003&nid=2456&tabela=leis&pagina=1&ficha=1&so\\_miolo=&nversao=](https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?artigo_id=2456A0003&nid=2456&tabela=leis&pagina=1&ficha=1&so_miolo=&nversao=) [Acedido a 2023/09/03].
- Lei n.º 35/2018, de 20 de julho (2018): Alteração das regras de comercialização de produtos financeiros e de organização dos intermediários financeiros, e transpõe as Diretivas 2014/65, 2016/1034 e 2017/593 Disponível em: [https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\\_mostra\\_articulado.php?nid=2920&tabela=leis&ficha=1&pagina=1&so\\_miolo=](https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=2920&tabela=leis&ficha=1&pagina=1&so_miolo=) [Acedido a 2023/09/09].
- Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro (2021): Alteração ao Código dos Valores Mobiliários, ao Regime Geral dos Organismos de Investimento Coletivo, ao Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, ao Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria, aos estatutos da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, ao Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas e a legislação conexa. Disponível em: [https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\\_mostra\\_articulado.php?nid=3515&tabela=leis&ficha=1&pagina=1&so\\_miolo=](https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=3515&tabela=leis&ficha=1&pagina=1&so_miolo=) [Acedido a 2023/09/09].
- Lindberg, D. L. (2001). Discussion of the demand for auditor reputation across international markets for audit services. *The International Journal of Accounting*, 36(4), 429–432.
- Lisboa, L. (1997), *Ética Geral e Profissional em Contabilidade*, São Paulo: Editora Atlas.
- Lobo, G. and Zhou, J. (2006) Did conservatism in financial reporting increase after the Sarbanes–Oxley Act? Initial evidence, *Accounting Horizons*, 20(1), pp. 57–73.
- Magill, H.T. and G.J. Previts. 1991. *CPA Professional Responsibilities: An Introduction*. Cincinnati, OH: South Western Publishing Co, Inc.
- Marques I., Major M., Veiga M. (2019) Auditor Independence: A Qualitative Study of the Perceptions of Auditors *International Journal of Accounting and Taxation* June 2019, Vol. 7, No. 1, pp. 15-25
- Mautz, R.K. and H.A. Sharif: 1961, ‘The philosophy of auditing’, *American Accounting Association*
- McMillan, K.P.: 2004, ‘Trust and the virtues: a solution to the accounting scandals?’, *Critical Perspectives on Accounting* 15, 943-953.

- McPhail, K., and D. Walters: 2009, 'Accounting and business ethics: An introduction', London: Routledge.
- Menna Tarek, Ehab K.A. Mohamed, Mostaq M. Hussain, Mohamed A.K. Basuony, (2017) "The implication of information technology on the audit profession in developing country: Extent of use and perceived importance", *International Journal of Accounting & Information Management*, Vol. 25 Issue: 2, pp.237-255, doi: 10.1108/IJAIM-03-2016-0022
- Mintz, S.A.: 2006, 'Accounting ethics education: Integrating reflective learning and virtue ethics', *Journal of Accounting Education* 24(2-3), 97-117.
- Moreira, J. M. (1999). *A Contas com a Ética Empresarial* (2a ed.). Cascais: Principia.
- Nazatul Faiza Syed Mustapha Nazri, S., Smith, M., & Ismail, Z.(2012). The impact of ethnicity on auditor choice: Malaysian evidence. *Asian Review of Accounting*, 20(3), 198–221. <https://doi.org/10.1108/13217341211263265>.
- Noreen, E. 1988. The economics of ethics: A new perspective on agency theory. *Accounting, Organization, and Society* 13 (4): 359-369.
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (1999), *Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, Lisboa: OROC Disponível em: [https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei\\_mostra\\_articulado.php?nid=744&tabela=leis](https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=744&tabela=leis) [Acedido a 2023/05/07]
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2011), *Código de Ética e Deontologia Profissional dos Revisores Oficiais de Contas*, Lisboa: OROC Disponível em: <https://www.roc.pt/Uploads/Files/CodigoEtica2011.pdf> [Acedido a 2023/05/09]
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2013), *Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, Lisboa: OROC Disponível em: <https://diariodarepublica.pt/dr/legislacao-consolidada/lei/2015-177026851-177078645> [Acedido a 2023/05/09]
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2021), *Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, Lisboa: OROC Disponível em: [https://www.roc.pt/uploads/a-ordem/estatuto\\_roc/EOROC2022.pdf](https://www.roc.pt/uploads/a-ordem/estatuto_roc/EOROC2022.pdf) [Acedido a 2023/05/07]

- Orren, G.:1997, 'The appearance Standard on Audit Independence: What We Know and What We Should know?' A Report Prepared on Behalf of the AICPA in Connection with the presentation to the Independence Standard Board.
- Petterson, M. (2005), "The keys to effective IT auditing", *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, Vol. 16 No. 5, pp. 41-46.
- REGULAMENTO (UE) N. o 537/2014 DO PARLAMENTO EUROPEU E DO CONSELHO de 16 de abril de 2014 relativo aos requisitos específicos para a revisão legal de contas das entidades de interesse público e que revoga a Decisão 2005/909/CE da Comissão (2014) Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0537&from=BG> [Acedido a 2023/08/06]
- Rodríguez, M. T., Serra, S. A., Villar, M., (2012). The Influence of Extra-audit Services on the Auditor Independence: The Stakeholders Perception. Book of Proceedings – Tourism and Management Studies International Conference Algarve 2012 3.
- Samsonova-Taddei, Anna & Siddiqui, Javed. (2015). Regulation and the Promotion of Audit Ethics: Analysis of the Content of the EU's Policy. *Journal of Business Ethics*. Forthcoming. 10.1007/s10551-015-2629-x.
- Schuetze, W. 1994. A Mountain or a Molehill. *Accounting Horizons* 8(1): 69-75. Securities and Exchange Commission. 2000. Final Rule: Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements.
- Shafer, W. E., Morris, R. E., & Ketchand, A. A. (1999). The Effects of Formal Sanctions on Auditor Independence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 18(2).
- Sikka, P.; 2009, 'Financial crisis and the silence of the auditors', *Accounting, Organizations and Society* 34(6-7), 868-873
- Svanström, T., & Sundgren, S. (2012). The Demand for Non-Audit Services and Auditor- Client Relationships: Evidence from Swedish Small and Medium-Sized Enterprises. *International Journal of Auditing*, 16(1), 54 – 78
- Tavares, J. C. Fundamentos teóricos para uma deontologia profissional. In: *Seminário Sobre Ética Profissional*, 1986, [S.l.]. Disponível em: < <http://www.elo.com.br/~cynthia/deonto.htm> >.

- Tepalagul, N., & Lin, L. (2014). Auditor Independence and Audit Quality. *Journal Of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 101-121. doi: 10.1177/0148558x14544505
- Treviño, Linda & Weaver, Gary & Reynolds, Scott. (2006). Behavioral Ethics in Organizations: A Review. *Journal of Management - J MANAGE*. 32. 951-990. 10.1177/0149206306294258
- Van Liempd, D., Quick, R., & Warming-Rasmussen, B. (2019). Auditor-provided nonaudit services: Post-EU-regulation evidence from Denmark. *International Journal of Auditing*, 23(1), 1-19.
- Wegman, J. (2007) Impact of the Sarbanes–Oxley Act on accountant liability, *Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues*, 10(1). Available at: [http://findarticles.com/p/articles/mi\\_m1TOS/is\\_1\\_10/ai\\_n25009718/tag=content;coll](http://findarticles.com/p/articles/mi_m1TOS/is_1_10/ai_n25009718/tag=content;coll)

## **Anexos**

### **Anexo I - Plano de Estágio**

#### **Objetivos do Estágio:**

O estágio proposto tem como objetivo potenciar ao candidato a aquisição de experiência e conhecimentos em auditoria e áreas conexas, nomeadamente, contabilidade, finanças empresariais, relato financeiro e fiscalidade, em contexto real, através da colaboração com as equipas de auditoria de Lisboa.

Assim, o candidato, para além da participação em sessões de formação específica em matérias de relato financeiro e auditoria, integrará equipas alocadas a projetos de trabalho, podendo as suas funções ser exercidas quer das instalações das entidades a quem o serviço de auditoria é prestado, quer nos escritórios da Deloitte ou em remoto, dependendo das circunstâncias concretas de cada projeto. De forma a potenciar a aquisição de conhecimentos e a multiplicidade de experiências o candidato integrará diversas equipas com diferentes elementos e em diversos trabalhos em entidades pertencentes a indústrias diversas.

#### **As tarefas que o estagiário irá desenvolver, incluirão nomeadamente o seguinte:**

- Apoio no levantamento/atualização e documentação do entendimento da entidade sujeita a auditoria, nomeadamente ao nível de envolvente macroeconómica, caracterização de mercado, análise de principais *stakeholders*, identificação de riscos a que a entidade está sujeita;
- Apoio na execução de procedimentos de revisão analítica preliminar tendentes à identificação de riscos associados à preparação das demonstrações financeiras, com particular relevância na análise das principais medidas de performance utilizadas pela entidade na análise da sua atividade;
- Levantamento de relações com partes relacionadas e entendimento das mesmas;
- Apoio no levantamento, documentação e teste do ambiente de controlo interno da entidade, incluindo o processo de *Risk Assessment*, processos de *monitoring*, bem como entendimento dos procedimentos de controlo interno aplicáveis aos principais ciclos de negócio, respetiva validação do desenho e implementação e bem assim teste da sua operacionalidade;
- Apoio na elaboração de recomendações de melhoria/reforço de controlo interno;
- Execução de procedimento de testes de auditoria de menor complexidade, nas diversas asserções sujeitas a risco de distorção material, nomeadamente (ativos fixos, inventários, caixa e bancos, procedimentos de confirmação de saldos de terceiros, testes analíticos ao nível da demonstração de resultados e verificação de correlações existentes entre as diversas transações da entidade);
- Eventual apoio nos processos de validação de exercícios de consolidação com aprofundamento de conhecimentos técnicos destas matérias;

- Apoio nos processos de análise de eventos subsequentes e validação de demonstrações financeiras a serem emitidas pela entidade sujeita a auditoria.

**Principais atividades (tarefas) a desenvolver:**

- Acolhimento (1 semana)
- Formação específica em contabilidade: 1 semana
- Formação em auditoria (2 semanas)
- Apoio na execução em projetos de auditoria, nas diversas fases de auditoria de entidades de diversas indústrias (32 semanas)
- Outras tarefas de apoio às equipas de auditoria (1/2 semanas)

**Confidencialidade:** Todos os documentos e informação de clientes à qual o candidato venha a ter acesso no âmbito deste estágio terá de ser tratada como informação confidencial, inclusivamente para efeitos de publicação do respetivo relatório de estágio. É igualmente obrigatório que tanto o aluno como o Diretor de Mestrado assinem um acordo de confidencialidade a este respeito.

**Cronograma das atividades:**

Tarefas	Calendarização (meses)								
	Set/2022	Out/2022	Nov/2022	Dez/2022	Jan/2023	Fev/2023	Mar/2023	Abr/2023	Mai/2023
Definição do Plano de Trabalhos	X								
Acolhimento	X								
Formação	X								
Participação em projetos		X	X	X	X	X	X	X	X

**Figura 1** – Esquema representativo do cronograma de atividades com a distribuição temporal das tarefas propostas para o estágio.