

*Research paper*

## **Estudo do processo de adoção das International Standards on Auditing em Moçambique**

*Submitted in 3, September 2018*

*Accepted in 13, November 2018*

*Evaluated by a double blind review system*

**SARA SERRA<sup>1</sup>**  
**VICTÓRIA ANTÓNIO<sup>2</sup>**

### **Resumo**

**Objetivo:** Burn e Fogarty (2010) afirmam que as International Standards on Auditing (ISA) são de grande utilidade para os países em desenvolvimento, pois promovem a coerência dos procedimentos de auditoria, a educação e o desempenho dos auditores. Como tal, e dada a escassez de literatura sobre o tema, este estudo visa analisar o processo de adoção das ISA em Moçambique.

**Metodologia:** Neste estudo seguimos o paradigma de investigação positivista, utilizando o questionário como técnica de recolha de dados. O questionário foi enviado para todos os auditores inscritos na Ordem dos Contabilistas e Auditores de Moçambique (OCAM).

**Resultados:** Os resultados obtidos corroboraram a revisão da literatura, pois revelam que as ISA melhoraram o planeamento da auditoria, o processo de obtenção da prova de auditoria e amostragem, bem como a avaliação do risco de auditoria e do sistema de controlo interno. Além disso, estas normas facilitaram a elaboração do relatório de auditoria. Denotou-se, no entanto, que os auditores sentem alguma dificuldade na implementação das ISA, essencialmente, devido ao insuficiente conhecimento e formação sobre as ISA.

**Originalidade e valor:** Trata-se de estudo inédito, que utiliza um questionário criado de raiz e que versa sobre uma temática pouco explorado, essencialmente, no continente africano. Pretende-se, assim, que esta pesquisa sirva de reflexão e motivação para estudos futuros, focados na área de auditoria em Moçambique e outros países africanos. Este estudo pretende, também, ajudar os organismos profissionais de auditoria de Moçambique, e outros países em vias de desenvolvimento, a melhorar o processo de adoção das ISA.

**Palavras-chave:** International Standards on Auditing (ISA); auditores; auditoria, Moçambique.

### **1. Introdução**

Nas últimas décadas tem-se assistido a inúmeros escândalos financeiros, decorrentes da falta de transparência e fiabilidade da informação financeira, o que leva a questionar a

---

<sup>1</sup> Instituto Politécnico do Cávado e do Ave. E-mail: sserra@ipca.pt.

<sup>2</sup> Instituto Politécnico do Cávado e do Ave. E-mail: vyckantonio@outlook.com.

função da auditoria e o papel dos auditores. Desta forma, a adoção das ISA constitui um elemento fundamental para as empresas que pretendem garantir a credibilidade da informação financeira e uma melhor comunicação com os mercados.

Tratando-se de normas internacionais, a sua interpretação e implementação em diferentes países pode dar origem a situações ambíguas, originando diferentes resultados. Zaccarelli (2012) defende que, com a economia globalizada, não é aceitável existirem diferentes auditores com diferentes resultados consoante o país. Deste modo, o *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), com a finalidade de tornar as normas de auditoria mais compreensíveis e de fácil interpretação e implementação, levou a cabo, em 2009, o projeto *clarity*, que culminou com a publicação de 36 ISA atualizadas, revistas e uma norma de controlo de qualidade (ISQC).

Moçambique, sendo um país em vias de desenvolvimento, encontrou nas ISA uma ferramenta para melhor certificar a credibilidade das informações financeiras, bem como a atração de investimento estrangeiro. Todavia, importa saber como decorreu a adoção destas normas. Assim, o objetivo geral deste estudo é analisar o processo de adoção das ISA em Moçambique, nomeadamente, o seu impacto nos profissionais e no exercício das suas funções, bem como as dificuldades sentidas por estes.

Neste estudo optamos por seguir o paradigma de investigação positivista e por utilizar o questionário como técnica de recolha de dados. O questionário foi elaborado de raiz, com base na revisão de literatura. Após concluído, o questionário foi enviado, através da plataforma google.doc, à OCAM, que o reenviou a todos os auditores inscritos na referida organização. O preenchimento do questionário por parte dos inqueridos decorreu de 04 de agosto a 15 de novembro de 2016. Neste período foram obtidas 56 respostas, de um universo de 111 auditores, totalizando uma taxa de resposta de 50%.

O presente artigo encontra-se dividido em cinco capítulos. O primeiro capítulo versa sobre a auditoria em Moçambique. No segundo capítulo abordam-se os organismos profissionais e as normas de auditoria. Seguidamente, no terceiro capítulo, destaca-se a importância das ISA e apresentam-se as vantagens e desvantagens da sua adoção. O quarto capítulo aborda as questões metodológicas. Por fim, no quinto capítulo são apresentados, analisados e discutidos os resultados do estudo empírico.

## **2. Auditoria em Moçambique**

A primeira vez que a legislação moçambicana se referiu ao exercício das funções de auditor foi no Decreto 32/90, de 7 de dezembro, que teve efeitos a partir do exercício económico de 1992. Este normativo, no seu artigo 1º, estabeleceu a obrigatoriedade das empresas, especialmente as sociedades de capital aberto, apresentarem os respetivos balanços e demonstração dos resultados anuais certificados por um auditor independente e profissionalmente idóneo.

O artigo 4º do respetivo decreto, remete a adoção de regras de ética e deontologia profissional, próprias das empresas de auditoria, tendo em consideração os padrões e princípios internacionais comuns nesta matéria e o enquadramento legal e institucional da respetiva atividade em Moçambique.

O n.º 1 do artigo 77º da Lei n.º 15/99, de 1 de novembro, consolidada através da Lei n.º 9/2004 de 21 de julho, que regula o estabelecimento e exercício da atividade das instituições de crédito e das sociedades financeiras, determinou que a atividade das instituições de crédito e sociedades financeiras deve estar sujeita a auditoria externa,

efetuada por uma empresa reconhecida em Moçambique, a qual deve comunicar ao Banco de Moçambique as infrações graves às normas legais e regulamentos relevantes para a supervisão, que detete no exercício da sua atividade.

Por sua vez, o Código Comercial Moçambicano (CCM), aprovado pelo Decreto n.º 2/2005, de 27 de dezembro, obriga à existência de um auditor no conselho fiscal das sociedades comerciais. Este diploma estabelece, no artigo 154º, que *“a fiscalização da sociedade compete a um conselho fiscal, composto por três ou cinco membros, podendo os estatutos determinarem a sua substituição por um fiscal único”*. O n.º 5 do referido artigo acresce, ainda, que essa fiscalização pode ser feita por uma sociedade de auditoria independente.

O n.º 2 do artigo 127º do CCM preconiza que a existência do conselho fiscal ou do fiscal único é obrigatória nas sociedades que se encontrem numa das seguintes situações: (i) tenham dez ou mais sócios; (ii) emitam obrigações e (iii) revistam a forma de sociedade anónima.

Com o objetivo de garantir que a fiscalização das sociedades é exercida com independência, o artigo 155º do CCM considera impedidos os seguintes indivíduos de constituir membros do conselho fiscal ou fiscal único: *a) os administradores; b) qualquer empregado da sociedade ou qualquer pessoa que receba da sociedade qualquer remuneração que não seja pelo exercício das funções de membro do conselho fiscal ou fiscal único; c) os cônjuges, parentes ou afins, até ao terceiro grau, inclusive, das pessoas referidas nas alíneas anteriores*. Segundo o mesmo artigo, o auditor de contas ou sociedade de auditores de contas, que seja fiscal único ou membro do conselho fiscal único, não pode ser sócio da sociedade. Assim, compete, ainda, ao auditor de contas o dever de proceder a todas as verificações e exames necessários à correta e completa auditoria e relatório sobre as contas (nº 2, art. 157º do CCM).

Em Moçambique, o organismo que regula a profissão dos contabilistas e auditores é a OCAM. A sua criação foi promulgada pela Lei n.º 8/2012, de 8 de fevereiro, que aprova o respetivo estatuto da profissão. Esta ordem é constituída por dois colégios, designadamente, Colégio dos Contabilistas Certificados e Colégio dos Auditores Certificados (OCAM, 2016).

Constituem atribuições da OCAM, segundo as alíneas c), f), h) e i) do artigo 6º do estatuto mencionado:

- Definir normas e padrões técnicos de exercício da profissão, tendo em consideração as normas e padrões internacionalmente aceites, designadamente os emanados da International Federation of Accountants (IFAC);
- Colaborar com o Estado e outras entidades públicas, com estabelecimentos públicos e privados, legalmente habilitados para o ensino da contabilidade, auditoria e disciplinas auxiliares, na criação ou reformulação de planos de contabilidade e de programas de disciplinas importantes para o exercício da profissão, tendo em conta as normas e padrões internacionalmente aceites;
- Organizar cursos, seminários, conferências, colóquios e estágios destinados aos seus membros, de forma a promover a melhoria da qualidade das suas competências profissionais;
- Controlar a qualidade e ética dos seus membros, de acordo com as normas e padrões éticos internacionalmente instituídos pela IFAC.

É importante referir que a profissão de contabilista e de auditor ainda não atingiu os resultados esperados em Moçambique, embora se tenham dado passos significativos com a criação, recente, do organismo responsável pelo regulamento da profissão, bem como do respetivo código de ética (Resolução n.º 5/GB/2014, de 16 de abril, aprova o Código de Ética e Deontologia Profissional, do qual faz parte o Código de Ética da IFAC), e do Regulamento do Controlo de Qualidade (Resolução n.º 6/GB/2014, de 16 de abril).

Segundo as alíneas a) e b), do artigo 1º do Estatuto da ordem dos Contabilistas e Auditores de Moçambique (EOCAM), Moçambique adopta os termos “Contabilista Certificado” (aquele que exerce a profissão de contabilista) e “Auditor Certificado” (o Contabilista Certificado que se encontra a exercer a atividade de auditoria).

O artigo 51º do EOCAM estabelece os requisitos gerais de inscrição como membro da OCAM. Assim, o artigo 54º do EOCAM declara que a inscrição na OCAM, como Auditor Certificado, implica a aprovação no exame de admissão. Pode submeter-se ao exame de admissão quem, cumulativamente, detenha diploma moçambicano de ensino superior ou equivalente que propicie os níveis de qualificação exigidos pela OCAM, tendo em conta os padrões internacionais exigidos pela Federação Internacional dos Contabilistas, ou o diploma equivalente obtido no estrangeiro e reconhecido para o efeito pelas entidades competentes. Pode, ainda, ser admitido ao exame como Auditor Certificado quem, cumulativamente, esteja inscrito na OCAM como Contabilista Certificado e tenha frequentado, com aproveitamento, estágio profissional de dois anos, nos termos regulamentados pelo Colégio dos Auditores Certificados.

O n.º 5 do referido artigo refere, ainda, que, desde que satisfaçam os requisitos gerais previstos, podem inscrever-se como Auditores Certificados, com dispensa de estágios e exame de admissão:

- a) Os moçambicanos licenciados no exterior que detenham habilitação profissional equivalente certificada por organismo regulador da profissão no país em questão, estando para o efeito isentos do exame previsto;
- b) Os nacionais de qualquer Estado membro da Comunidade para o Desenvolvimento da África Austral, Comunidade dos Países de Língua Portuguesa ou Commonwealth, que detenham habilitação profissional equivalente certificada por organismo regulador da profissão no Estado em questão, estando igualmente isentos do exame;
- c) Os nacionais de qualquer outro Estado, nas condições previstas nas alíneas anteriores, desde que haja reciprocidade de tratamento.

### **3. Organismos profissionais e normas de auditoria**

De acordo com Costa (2017), as normas de auditoria têm fundamentalmente a ver com a qualidade do trabalho executado pelo que, no que respeita à auditoria, debruçam-se, não só, sobre as qualidades profissionais dos auditores como, também, sobre o julgamento pelos mesmos exercido na execução do seu exame e na elaboração do consequente relatório. É importante salientar que as normas de auditoria determinam o que as empresas de auditoria e os auditores devem fazer para obter um trabalho de auditoria de qualidade. Na senda deste pensamento, Boolaky e Soobaroyen (2017) referem que as ISA são relevante no desenvolvimento de políticas de auditoria, na sua prática, bem como na

regulação da auditoria em todo o mundo. Aliás, segundo Tran (2018), isto é fundamental, dado que ambiente de auditoria em cada país é diferente.

Moçambique não é membro da IFAC, contudo, obriga à adoção das suas normas. Assim, as normas adotadas em Moçambique são as ISA emitidas pelo IAASB e ISQC clarificada, ou seja:

- ISA 200 – 299 Princípios Gerais e Responsabilidades;
- ISA 300 – 499 Avaliação do Risco e Resposta a Riscos Associados;
- ISA 500 – 599 Prova de Auditoria;
- ISA 600 – 699 Usar o trabalho dos Outros;
- ISA 700 – 799 Conclusões e Relato de Auditoria;
- ISA 800 – 899 Áreas especializadas;
- Norma Internacional de Controlo de Qualidade (ISQC) 1 - Controlo de qualidade para firmas que executem auditorias e revisões de demonstrações financeiras e outros trabalhos de garantia de fiabilidade e de serviços relacionados.

Para além destas, Moçambique adota, também, as normas da *International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), sendo estas mais direcionadas para o setor público.

#### **4. Importância das International Standards on Auditing no exercício da auditoria**

Segundo Menicken (2006), as ISA permitem reforçar as medidas de comparabilidade, coerência e cooperação entre empresas e países, sendo aplicadas para garantir a credibilidade dos relatórios financeiros desses países. Para a mesma autora, as ISA destinam-se a reforçar a informação financeira das empresas, permitindo conectar diferentes contextos regulatórios, bem como melhorar a qualidade e uniformidade da prática de auditoria. Simunic, Ye e Zhang (2017) partilham dessa opinião, contudo acham que para que a qualidade da auditoria seja garantida é necessário existir, também, um sistema legal adequado.

Menicken (2006) acrescenta que as ISA são implantadas com a finalidade de criar uma cooperação e linguagem financeira comum no exercício da profissão. Além disso, de acordo com a IFAC (2012), as ISA melhoram as práticas de auditoria, aumentando a credibilidade da informação financeira, por forma a manter a confiança do público nos relatórios financeiros e na profissão de auditor.

Burn e Fogarty (2010) asseveram que as ISA são de grande utilidade para os países em desenvolvimento, sobretudo para os profissionais da área, influenciando o seu comportamento na condução de uma auditoria. De facto, as ISA contribuem para a promoção da coerência nos procedimentos de auditoria, educação e melhoria do desempenho dos auditores. Na senda deste pensamento, Selishchev (2018) refere as ISA permitem um certo grau de controlo sobre a integridade do processo de auditoria e garantir as componentes de qualidade exigidas.

BooLaky e Omoteso (2016) acrescentam que a adoção das ISA é importante, tanto a nível nacional, como a nível corporativo. No âmbito nacional, as ISA permitem aos reguladores monitorizar melhor as práticas de auditoria em virtude de uma prática comum de auditoria. A nível corporativo, especialmente para aqueles que lidam com o comércio externo ou com multinacionais, as ISA aumentam a fiabilidade das demonstrações financeiras.

#### *4.1. Vantagens de adoção das International Standards on Auditing*

Radebaugh e Gray (2006); Humprey, Kausar, Loft e Madeiras (2011); Ramirez, Castañeda e Uribe (2013); BooLaky e Omoteso (2016) apontam as seguintes vantagens da adoção das ISA:

- Aumentam a confiança dos *stakeholders* na opinião do auditor, emitida no relatório de auditoria;
- Aumentam a eficácia, qualidade e credibilidade da auditoria;
- Reforçam os benefícios que fluem da existência de normas internacionais de contabilidade, fornecendo aos *stakeholders* maior garantia do cumprimento das normas de contabilidade;
- Incentivam a melhoria e alargamento do conjunto de normas de contabilidade;
- Aumentam a comparabilidade da informação financeira a nível internacional;
- Contribuem para a produção de normas nacionais nos países em desenvolvimento;
- Elevam a confiança nos regulamentos do país que adota as ISA;
- Promovem o investimento estrangeiro no país que adota as ISA;
- Reduzem o risco e a incerteza, pois quando se tem um regulamento globalizado considera-se que há uma maior transparência sobre a informação financeira.

Francis e Wang (2008) e BooLaky e Omoteso (2016) afirmam que os países em desenvolvimento encontram nas ISA recursos que lhes permitem melhorar a prática de contabilidade e auditoria. Esta afirmação é fundamentada pelo facto de as economias de mercado estarem a tornar-se mais abrangentes na economia global, apresentando-se, nos últimos anos, mais importantes para os investidores em todo mundo, com uma parcela de produção económica abaixo dos 50% e com tendência a subir. Da mesma forma, Mickas (2010) destaca a crescente importância no ambiente mundial de negócios das economias emergentes e sinaliza a necessidade de pesquisa académica adicional relativamente ao processo de auditoria nesses países.

Tomando em consideração das vantagens acima referidas, fica evidente que as ISA são importantes para o desenvolvimento económico nacional e global, pois contribuem para melhorar o sistema de relato financeiro, permitindo uma boa governação e elevando os padrões de qualidade da informação financeira e da ética, o que melhora a credibilidade e confiança dos investidores (internos ou externos). Por essa razão, pode-se concluir que a sua adoção é de carácter fundamental, tanto para os profissionais no exercício das suas atividades, como para as empresas auditadas.

#### 4.2. *Desvantagens e dificuldades de adoção das International Standards on Auditing*

Relativamente à adoção das ISA, Ramirez *et al.* (2013) apresentam as seguintes desvantagens:

- Necessidade de reformulação dos sistemas de contabilidade;
- Exigência de uma formação sólida sobre as ISA;
- Obrigatoriedade de realizar diagnósticos prévios dos regulamentos e leis dos países.

Para além das supracitadas desvantagens, o processo da adoção das ISA apresenta algumas dificuldades. Para Pineno e Gelikanova (2010), as principais dificuldades consistem em:

- Incompreensão quanto à natureza das ISA. Para um grande número de países não é possível obter o correto entendimento das normas devido a questões de tempo ou de tradução. Este fator influencia o sucesso da implementação das ISA, sendo a entrega adequada da tradução, bem como a interpretação das mesmas de grande importância;
- Falta de mecanismos adequados para a concessão de autoridade nacional às ISA. O requisito para formação de direito próprio e de outras forças de regulamentação é essencial para uma implementação bem-sucedida das ISA;
- Inconsistências entre as ISA e o quadro legal local;
- Dificuldade de os usuários determinarem se o relatório de auditoria foi emitido em conformidade com as ISA, por vezes, devido à divulgação indevida do mesmo;
- Algumas ISA ainda estão sujeitas a alterações e revisões;
- Incompatibilidade entre os requisitos de auditoria e exigências do mercado.

Para Hegarty, Gielen e Barros (2004), a falta de educação adequada e formação profissional constitui um fator limitativo para a adoção das ISA. Nesta linha de pensamento, Akhdime e Ekiamado (2014) destacam o aspeto cultural como um factor limitativo para a adoção das ISA. Para estes autores, as diferenças culturais referentes aos relatórios de contabilidade, a língua, a tradição de negócios, habilidade profissional e a ética constituem alguns entraves na adoção das ISA. Em relação à língua, os autores acrescentam que este é um aspeto muito limitante, pois, as ISA são originalmente escritas em inglês. Por essa razão, a adoção e a implementação em países que não são de língua oficial inglesa obriga, em primeiro lugar, a encontrar tradutores, suficientemente, experientes na área de contabilidade e auditoria e versados, tanto na língua inglesa, como na língua local. Reforçando a mesma ideia, McGee (1999) afirma que é frequente surgirem dificuldades na tradução, pois alguns termos em inglês nas normas, por vezes, não têm equivalência na língua local. Todavia, Ghattas, Soobaroyen, Marnet (2018) referem que cabe às organizações profissionais de auditoria de cada país mitigar este problema.

A Conferencia das Nações Unidas sobre Comércio e Desenvolvimento, realizada em 2008, destacou, também, como problemas práticos e questões relacionadas com a adoção das ISA: as barreiras culturais, os tipos de empresas (especialmente as pequenas e médias), a inércia dos profissionais, a falta de conhecimento e os custos das empresas de auditoria de pequena dimensão. O estudo de Boolaky e Omoteso (2016) revelou o nível de democracia do país pode influenciar a adoção das ISA. Assim, se um país tem um alto nível de democracia, haverá mais liberdade de escolha e discurso, facilitando o processo de adoção do ISA.

Como forma de suprir algumas das dificuldades referidas, McGee (2006), bem como Akhdime e Ekiamado (2014) apontam as seguintes recomendações:

- Melhorar o currículo e ensino dos programas de contabilidade e auditoria das universidades e entidades afins;
- Emitir orientações de aplicação prática sobre as normas de contabilidade e auditoria;
- Publicar e divulgar um código de ética, bem como recomendações metodológicas;
- Reforçar os mecanismos de formação prática dos potenciais auditores;
- Estabelecer um sistema integrado de formação, reconversão e melhorar as qualificações em contabilidade e auditoria dos profissionais desta área;
- Fornecer orientações adequadas, de forma a ensinar aos auditores o processo de adoção, implementação e cumprimento das ISA.

O processo de adoção das ISA exige o empenho de todos, começando pelos profissionais da área, os utilizadores da informação e até o Estado (Casal, Peña & Vilorio, 2011). Desse modo, a adoção das ISA requer um processo devidamente planeado, exigindo o conhecimento do Estado, por um lado e a aceitação do usuário da informação, por outro lado. Igualmente, é necessária uma sólida formação dos seus profissionais. Para além destes aspetos, Casal *et al.* (2011) acrescentam outras recomendações para o processo da adoção das ISA, nomeadamente:

- A adoção e implementação das ISA introduzem mudanças significativas na atividade de auditoria. A sua aplicação causa problemas, principalmente relacionados com os regulamentos de conhecimento e de gestão;
- O trabalho não pode ser isolado entre as agências envolvidas, pelo contrário, deve ser definido, sinérgico e planeado. Os países vizinhos devem se organizar, criar redes que facilitem as traduções, interpretações e formação conjunta;
- O compêndio normativo da auditoria deve ser uma parte fundamental do currículo das universidades;
- Promover a formação constante dos auditores.

## **5. Metodologia**

O presente estudo pode ser considerado, de forma ampla, como exploratório, pois auxiliou-se na compreensão do problema em estudo, testando as hipóteses (Malhotra, 2011). Para tal, foram efetuadas pesquisas bibliográficas, procurando-se ampliar e

aprofundar os conhecimentos. A revisão de literatura auxiliou a definição dos objetivos do estudo e a formulação de ideias para fundamentar os resultados obtidos no âmbito da recolha de dados.

### *5.1. Questão e hipóteses de investigação*

As hipóteses de investigação pretendem garantir uma resposta aceitável à questão de investigação. Assim, na perspetiva de Fortin, Côté e Filion (2009: 165), a hipótese é “*um enunciado que antecipa relações entre variáveis e que necessita de uma verificação empírica*”. Neste caso específico, o problema do presente estudo procura responder às seguintes questões: “Qual o impacto da adoção das ISA nos auditores e no processo de auditoria?” e “Qual o grau de dificuldade sentida pelos auditores no processo de auditoria decorrente da adoção das ISA?”

Com base no problema definido, foram levantadas as seguintes hipóteses de investigação, que foram criadas de raiz, dada a inexistência de um estudo semelhante:

*Hipótese 1 - Existe correlação entre a idade do auditor e o grau de dificuldade sentido na implementação das ISA em Moçambique.*

*Hipótese 2 - Existe correlação entre a formação académica do auditor e grau de dificuldade sentido na implementação das ISA em Moçambique.*

*Hipótese 3 - Existe correlação entre a experiência profissional do auditor e o grau de dificuldade sentido na implementação das ISA em Moçambique.*

### *5.2. Técnicas e instrumentos de recolha de dados*

Para atingir os objetivos definidos e responder à questão de investigação, tendo em atenção os estudos relacionados com a adoção das ISA (MacGee, 1999; MacGee, 2006; Escamilha, 2010; Casal *et al.*, 2011; Ortiz, Muñoz e Castrillon, 2013; Ramirez, 2013), optou-se por utilizar o inquérito por questionário, como técnica de recolha de dados.

Para verificar a utilidade e credibilidade do questionário é necessário o recurso à validação e legitimação. Como tal, numa primeira fase, fez-se um pré-teste a seis Revisores Oficiais de Contas (ROC), que lecionam no Instituto Politécnico do Cávado e do Ave. Este pré-teste visava, não só verificar a utilidade e credibilidade do questionário, como também identificar possíveis erros, desvios temáticos, assim como avaliar a estrutura e compreensibilidade do mesmo. Desse modo, como resultado do pré-teste foram eliminadas e depuradas algumas questões.

Finda esta fase, seguiu-se a aplicação do questionário aos auditores. O inquérito foi aplicado aos 111 auditores inscritos na OCAM até novembro de 2016, tendo sido obtidas 56 respostas válidas, o que prefaz uma taxa de resposta de 50%.

O tratamento dos dados recolhidos foi efetuado no *software Statistic Package for Social Sciences (SPSS)*, versão para *Windows 21*. Na análise dos dados foram usadas frequências e medidas de dispersão da amostra, designadamente, para a caracterização da amostra e para a análise univariada. As hipóteses de investigação foram analisadas com recurso ao coeficiente de correlação de *Spearman*, que permite medir a associação entre variáveis ordinais.

## 6. Apresentação e análise dos resultados

### 6.1. Caracterização da amostra

Este estudo é composto por uma amostra de 56 auditores, todos inscritos na OCAM até novembro de 2016, altura em que terminou a recolha de dados deste estudo, compreendendo mais de 50% da população. Do total da amostra, 96,4% dos auditores são do sexo masculino e 5,4% do sexo feminino.

Em relação à idade dos auditores, verificou-se que a maior parte (32%) se encontra na faixa etária dos 35 aos 44 anos e dos 25 aos 34 anos (28,6%). 25% dos auditores têm entre 45 a 55 anos. Em menor percentagem (7,1%) encontram-se os auditores com menos de 25 anos e mais de 55 anos. Esses dados revelam que a maior parte dos auditores são pessoas com idade superior a 25 anos, o que seria de esperar, dado que esta é a idade em que, normalmente, se termina a licenciatura.

Quanto à nacionalidade, verificou-se que a maioria dos auditores (89%) possui nacionalidade moçambicana, existindo, ainda, 5 auditores de nacionalidade portuguesa e 1 auditor de nacionalidade britânica.

Relativamente à formação, tal como demonstra a tabela 1, 62,50% dos auditores possui o grau de licenciatura, seguido do grau mestrado (16,10%). Estes dados corroboram a revisão da literatura. Aliás segundo o IIA (2012), a atividade de auditoria necessita de uma equipa profissional que, coletivamente, tenha as qualificações e competências necessárias para realizar toda a gama de auditorias exigidas pelo seu mandato.

**Tabela 1. Habilitações literárias dos Auditores inquiridos**

Variável	Frequência	%	Total
<b>Habilitações Literárias</b>			100%
12º Ano	6	10,70	
Técnico Médio Profissional	2	3,60	
Licenciatura	35	62,50	
Pós-Graduação	1	1,80	
Mestrado	9	16,10	
Doutoramento	1	1,80	
ICAEW e SAICA	1	1,80	
Revisor Oficial de Contas	1	1,80	

Fonte: Elaboração própria.

No que respeita à área de formação, constatou-se que os auditores têm formação em diversas áreas das ciências sociais e afins. No entanto, a área de formação mais destacada é a Contabilidade (35%) e a Auditoria (30%), conforme a tabela 2. Tal, permite concluir que a maior parte dos auditores são formados na respetiva área de conhecimento, sendo isso reforçado por Pinheiro (2014), quando faz alusão às diferentes áreas de conhecimento que um auditor deve ter, nomeadamente, auditoria, contabilidade, economia e gestão.

**Tabela 2. Área de formação dos Auditores inquiridos**

Variável	Frequência	Amostra	Total
<b>Área de Formação</b>			100%
Auditoria	17	30,40	
Auditoria, Contabilidade, Gestão e Economia	1	1,80	
Contabilidade	20	35,70	
Contabilidade e Auditoria	6	10,70	
Contabilidade e Direito	1	1,80	
Contabilidade, Auditoria e Fiscalidade	1	1,80	
Economia	3	5,40	
Finanças	1	1,80	
Gestão	6	10,70	

Fonte: Elaboração própria.

Relativamente ao tempo de serviço, 32,10% dos auditores exerce funções entre 1 a 5 anos, e 19,60% dos auditores entre 6 a 10 anos. Existem auditores que vem exercendo a sua atividade no intervalo de tempo que varia de 11 a 15 anos, que coincide com os que exercem as mesmas atividades há mais de 20 anos, todos eles correspondem a 16,10%. Estes dados provam que, de facto, o exercício da auditoria em Moçambique é recente.

### 6.2. Análise univariada

As respostas às questões relativas ao planeamento da auditoria (ver tabela 3) revelaram que a maioria dos auditores consideram que as ISA melhoraram o planeamento da auditoria, permitem determinar a materialidade com maior rigor e aumentaram o número de procedimentos de auditoria. Além disso, melhoraram a coordenação das equipas de auditoria. Talvez por tudo isto, os auditores considerem que as ISA aumentaram o rigor no processo de auditoria. Estes resultados vão de encontro com a revisão de literatura.

**Tabela 3. Impacto das ISA no planeamento de auditoria**

A adoção das ISA:	Discordo		Discordo Totalmente		Não Concordo, Nem Discordo		Concordo		Concordo totalmente	
	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%
Aumentou o número de procedimentos de auditoria.	2	3,6	0	0	9	16,1	36	64,3	9	16,1
Melhorou a coordenação das equipas de auditoria.	1	1,8	0	0	16	28,6	31	55,4	8	14,3
Permitiu determinar a materialidade com maior rigor.	1	1,8	1	1,8	12	21,4	30	53,6	12	21,4
Melhorou o planeamento da auditoria.	2	3,6	2	3,6	9	16,1	33	58,9	10	17,9

Fonte: Elaboração própria.

Conforme a tabela 4, constatou-se que a maioria dos auditores considera que as ISA melhoraram o processo de obtenção da prova de auditoria, melhoraram o processo de identificação e avaliação do risco de auditoria, bem como do sistema de controlo interno.

Além disso, facilitaram o processo de amostragem de auditoria. Estes resultados vão de encontro ao preconizado pela IFAC (2012) e Selishchev (2018), que referem as ISA melhoram as práticas de auditoria, aumentando a credibilidade da informação financeira.

**Tabela 4. Impacto das ISA na obtenção da prova de auditoria**

A adoção das ISA:	Discordo		Discordo Totalmente		Não Concordo, Nem Discordo		Concordo		Concordo totalmente	
	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%
Melhorou o processo de obtenção da prova de auditoria.	3	5,4	1	1,8	13	23,2	31	55,4	8	14,3
Melhorou o processo de identificação e avaliação do risco de auditoria.	3	5,4	3	5,4	14	25,0	30	53,6	6	10,7
Facilitou o processo de amostragem de auditoria.	3	5,4	1	1,8	20	35,7	26	46,4	6	10,7
Melhorou o processo de avaliação do sistema de controlo interno.	3	5,4	2	3,6	13	23,2	31	55,4	7	12,5

Fonte: Elaboração própria.

Relativamente ao relatório de auditoria, a tabela 5 revela que a maioria dos auditores consideram que as ISA facilitaram a elaboração do relatório de auditoria, aumentaram a homogeneização do relatório de auditoria, bem como a sua compreensibilidade. Estes resultados são fundamentados por Menicken (2006), ao afirmar que as ISA permitem reforçar as medidas de comparabilidade dos relatórios, reforçar a informação e melhorar a qualidade e uniformidade dos relatórios de auditoria.

**Tabela 5. Impacto das ISA no Relatório de auditoria**

A adoção das ISA:	Discordo		Discordo Totalmente		Não Concordo, Nem Discordo		Concordo		Concordo totalmente	
	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%
Aumentou a homogeneização dos relatórios de auditoria.	1	1,8	1	1,8	8	14,3	36	64,3	10	17,9
Facilitou a elaboração do relatório de auditoria.	3	5,4	2	3,6	8	14,3	34	60,7	9	16,1
Aumentou a compreensibilidade do relatório de auditoria.	3	5,4	2	3,6	11	19,6	29	51,8	11	19,6

Fonte: Elaboração própria.

Em relação ao grau de dificuldade para a adoção das ISA em Moçambique, e indo de encontro à opinião de Pineno e Gelikanova (2010), a maioria dos auditores (50%) sentiram um grau médio de dificuldade (ver Tabela 6). Porém, 17,9% dos auditores consideram que a sua dificuldade foi alta. Adicionalmente, os que sentiram baixa dificuldade (23,2%) somados com os que não tiveram nenhuma dificuldade (8,9%), não ultrapassa 50%.

**Tabela 6. Grau de dificuldades na adoção das ISA em Moçambique**

	Grau de dificuldade sentido na adoção das ISA	
	Frequência	%
Nenhum	5	8,9
Baixo	13	23,2
Médio	28	50,0
Alto	10	17,9
Muito alto	0	0
<b>Total</b>	<b>56</b>	<b>100,0</b>

Fonte: Elaboração própria.

Corroborando a opinião de Hegarty *et al.* (2004), tal como se pode vislumbrar na tabela 7, de acordo com a opinião dos auditores, os fatores que elevaram o grau de dificuldade dos auditores na adoção das ISA são: (i) a insuficiente formação dos auditores sobre as ISA; (ii) insuficiente conhecimento das ISA e (iii) inexistência de literatura sobre as ISA. Contrariando a revisão da literatura, o facto das ISA não se adaptarem à realidade do país e a inadequada tradução das ISA não foi apontada como dificuldade dos auditores na adoção das ISA.

**Tabela 7. Fatores contribuintes para adoção das ISA em Moçambique**

A dificuldade dos auditores na adoção das ISA deve-se:	Discordo		Discordo totalmente		Não concordo, nem discordo		Concordo		Concordo totalmente	
	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%
Formação insuficiente sobre as ISA.	4	7,1	4	7,1	6	10,7	31	55,4	11	19,6
Conhecimento insuficiente das ISA.	4	7,1	1	1,8	8	14,3	33	58,9	10	17,9
As ISA não se adaptam à realidade e Moçambique.	19	33,9	12	21,4	13	23,2	10	17,9	2	3,6
Inadequada tradução das ISA.	14	25,0	10	17,9	10	17,9	19	33,9	3	5,4
Falta de literatura sobre as ISA.	9	16,1	1	1,8	11	19,6	27	48,2	8	14,3

Fonte: Elaboração própria.

### 6.3. Análise bivariada

As hipóteses de investigação definidas foram analisadas com base no teste de correlação *Ró de Spearman*, com um nível de significância de 5%. A escolha deste teste não paramétrico deve-se ao facto de ser adequado para verificar a intensidade da relação entre variáveis ordinais. O coeficiente *Ró de Spearman* varia entre -1 e 1. Quanto mais próximo estiver destes extremos, maior será a associação linear entre as variáveis. O sinal negativo da correlação significa que as variáveis variam em sentido contrário, isto é, as categorias mais elevadas de uma variável estão associadas a categorias mais baixas da outra variável

(Pestana e Gageiro, 2014). De seguida, serão apresentados os resultados das hipóteses de investigação formuladas.

*Hipótese 1 - Existe correlação entre a idade do auditor e o grau de dificuldade sentido na implementação das ISA em Moçambique.*

Os dados da tabela 8 evidenciam uma correlação moderada entre as variáveis, uma vez que o valor de prova é igual a 0,594, com um nível de significância de 95%. O coeficiente de correlação apresenta um valor negativo (-0,073), revelando uma correlação negativa entre as variáveis, que se traduz no seguinte: à medida que a idade aumenta, o grau de dificuldade sentido na adoção das ISA reduz. Tal facto, talvez possa ser explicado pela maior experiência dos auditores mais velhos.

**Tabela 8. Relação entre a idade e o grau de dificuldade de adoção as ISA**

		Valor de p	Rô de Spearman	Intervalo de confiança
Idade	Grau de dificuldade na adoção das ISA em Moçambique	0,594	-0,073	[-0,353; 0,252]

Fonte: Elaboração própria.

*Hipótese 2 - Existe correlação entre a formação académica do auditor e grau de dificuldade sentido na implementação das ISA em Moçambique.*

Como se observa na tabela 9, o teste assume o valor de 0,962, o que à partida, levaria à aceitação de independência das variáveis. Contudo, o nível de significância não permite obter segurança nesta ilação. Por outro lado, a mesma tabela mostra que o coeficiente de Spearman apresenta valores muito próximos de zero, indicando dissociação entre as variáveis. Face ao exposto, conclui-se que não há correlação entre as variáveis, ou seja, entre o nível formação académica do auditor e o grau de dificuldade na adoção das ISA. Este resultado talvez se explique pelo facto de os auditores terem, praticamente, o mesmo grau académico e este ser obtido em áreas disciplinares muito semelhantes.

**Tabela 9. Relação entre as habilitações e o grau de dificuldade ne adoção das ISA**

		Valor de p	Rô de Spearman	Intervalo de confiança
Habilitações literárias	Grau de dificuldade na adoção das ISA em Moçambique	0,962	-0,007*	[-0,277; 0,276]

Fonte: Elaboração própria.

*Hipótese 3 - Existe correlação entre a experiência profissional do auditor e o grau de dificuldade sentido na implementação das ISA em Moçambique.*

Nesta hipótese pretende-se verificar a associação entre a variável “grau de dificuldade” e a variável “experiência profissional” (ver tabela 10). Para um nível de significância de 0,01, um valor de prova de 0,005 [(IC (95%)= (-0,627; -0,084)], bem como um Rs igual a -0,362, confirma-se que existe relação entre ambas variáveis, embora seja de fraca intensidade e em sentido inverso. Tal como seria de esperar, à medida a experiência profissional do auditor aumenta, diminui o grau de dificuldade sentido na adoção das ISA.

**Tabela 10. Relação entre a experiência profissional e o grau de dificuldade na adoção das ISA**

		Valor de p	Rô de Spearman	Intervalo de confiança
Experiência profissional	Grau de dificuldade na adoção das ISA em Moçambique	0,005	-0,373*	[-0,627; -0,084]

Fonte: Elaboração própria.

**7. Conclusão**

O presente estudo procura analisar o processo de adoção das ISA em Moçambique, nomeadamente, o seu impacto nos profissionais e no exercício das suas funções, bem como as dificuldades sentidas por estes. Tal como foi referido na revisão da literatura, os resultados revelam que as ISA aumentam o rigor no processo de auditoria. Concretamente, os auditores de Moçambique consideram que as ISA melhoraram o planeamento da auditoria, permitindo determinar a materialidade com maior rigor e aumentando o número de procedimentos de auditoria e a coordenação das equipas de auditoria.

Além disso, a maioria dos auditores considera que as ISA melhoraram o processo de obtenção da prova de auditoria e amostragem, bem como de avaliação do risco de auditoria e do sistema de controlo interno.

A maioria dos auditores afirmou, ainda, que as ISA facilitaram a elaboração do relatório de auditoria, aumentaram a homogeneização do relatório de auditoria, bem como a sua compreensibilidade.

Todavia, ainda, é notória alguma dificuldade sentida na adoção destas normas. Alguns fatores que terão contribuído para este grau de dificuldade são o insuficiente conhecimento e formação dos auditores sobre as ISA, bem como a inexistência de literatura sobre as ISA. Todavia, OCAM, enquanto ordem que rege os profissionais de contabilidade e auditoria em Moçambique, tem vindo a envidar esforços para divulgar os normativos internacionais através de ações de formação, intercâmbio com outros países e estágios.

Em relação `s questão de investigação que conduziu este estudo, foram levantadas três hipóteses, relativas ao grau de dificuldade de adoção das ISA relacionadas com a idade, formação académica e experiência profissional do auditor. Assim, tendo em conta a questão de investigação e as hipóteses formuladas, a idade e a experiência profissional

reduzem o grau de dificuldade sentido na implementação das ISA. Porém, o nível formação académica do auditor não está relacionado com o grau de dificuldade na implementação das ISA.

Seja qual for a natureza de um trabalho, este está sempre sujeito a limitações, que o condicionam e podem afetar os seus resultados. Na revisão da literatura foram detetadas carências de estudos sobre a adoção das ISA, particularmente em países africanos, especialmente em Moçambique. Esta situação constituiu uma desvantagem para entender a evolução temporal da adoção das ISA e o seu impacto nos auditores e nas empresas auditadas. Assim, espera-se que a presente investigação tenha contribuído para enriquecer a literatura académica nacional e internacional, pois trata-se de estudo inédito, que utiliza um questionário criado de raiz. Pretende-se, também, que esta pesquisa sirva de reflexão e motivação para estudos futuros, focados na área de auditoria em Moçambique e outros países africanos.

Como sugestão para trabalhos futuros propõe-se um alargamento da amostra, por exemplo, às instituições públicas em Moçambique, no sentido de verificar a amplitude da importância das ISA no desempenho dos auditores e empresas auditadas. Um projeto audacioso passaria por analisar estas mesmas questões noutros países africanos, através de um estudo comparativo.

## Referências bibliográficas

- Akhdimé, A., & Ekiomado, E. (2014). Adoption and Implementation of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Nigeria: Enduring Challenges and Implication. *International Journal of Development and Sustainability*, 3(11), 2090-2100.
- Boolaky, P., & Omoteso, K. (2016). International standards on auditing in the international financial services centres: What matters?. *Managerial Auditing Journal*, 31(6/7), 727-747.
- Boolaky, P., & Soobaroyen, T. (2017). Adoption of International Standards on Auditing (ISA): Do Institutional Factors Matter?. *International Journal of Auditing*, 21(1), 59-81.
- Burn, J., & Fogarty, J. (2010). Approaches to Auditing Standards And Their Possible Impacto On Audit Behavior. *International Journal of Disclosure and Governance*, 7(4), 310-319.
- Casal, R.; Peña, A., & Vilorio, N. (2011). *La problemática en la adopción de Las Normas Internacionales de Auditoria y Atestiguamiento en Venezuela*. Artigo apresentado no XVI Congresso Internacional de Contaduría, Administración e Informática.
- Costa, C. (2017). *Auditoria Financeira: Teoria e Prática* (11ª edição), Lisboa: Rei dos Livros.
- Decreto n.º 2/2005, de 27 de dezembro, aprova o Código Comercial de Moçambique.
- Escamilha, J. (2010). Normas Internacionales de Auditoria: Principales Impactos del Proyecto Clarity. *Partida Doble*, 224, 68-79.
- Fortin, M., Côté, J., & Fillion, F. (2009). *Fundamentos e etapas do processo de investigação*. Lusodidacta.

- Ghattas, P., Soobaroyen, T., & Marnet, O. (2018). *Analysing the Adaptation of International Standards on Auditing (ISA) in Developing Countries: The Role of Big Four Affiliates*. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=3162605>.
- Hegarty, J., Gielen, F., & Barros, A. (2004). *Implementation of International Accounting and Auditing Standards. Lessons Learned from the World Bank's Accounting and Auditing ROSC Program, Washington DC*. Disponível em: <https://www.worldbank.org>.
- Humphrey, C., Kausar, A., Loft, A., & Madeiras, M. (2011). Regulação de Auditoria Além da Crise: Uma discussão crítica do Livro Verde da EU. *Revisão Europeia de Contabilidade*, 20(3), 1-23.
- IFAC, (2012). *Handbook of International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Engagements*.
- IIA, (2012). *Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance* (2<sup>nd</sup> edition), 1-28.
- Lei n.º 15/99, de 1 de novembro, regula o estabelecimento e o exercício das atividades das instituições de crédito e das Sociedades financeiras em Moçambique, I Série.
- Lei n.º 8/2012, de 8 de fevereiro, cria a Ordem dos Contabilistas e Auditores de Moçambique e aprova respetivo estatuto, I Série.
- Malhotra, N. (2011). *Pesquisa de marketing: Uma orientação aplicada* (6ª Edição), Porto Alegre: Bookman.
- McGee, R. (1999). The problema of Implementing International Accounting Standards: A Case Study of Armenia. *Journal of Accounting, Ethics and Public Policy*, 2(1), 38-44.
- McGee, R. (2006). Adopting and implementing International Financial Reporting Standards in transition economies. *GN Gregoriou, & M. Gaber, International Accounting: Standards, Regulations, and Financial Reporting*, 199-224.
- Menicken, A. (2006). *Translation and Standardization: Audit World-Building in Post-Soviet Russia*. Centre for Analysis of Risk and Regulation.
- Ortiz, L., Muñoz, V., & Castrillon, A. (2013). *Análises de La Implementación y Plan de Adopción de Las Normas Internacionales de Auditorias NIAS (NIA 500). Evidencia de Auditoria en Colombia*. Universidade de San Buenaventura Seccional Medellin.
- Pestana, M., & Gageiro, J. (2014). *Análise de Dados Para Ciências Sociais: A Complementaridade do SPSS* (6ª Edição), Lisboa: Edições Sílabo, Lda.
- Pineno, C., & Gelikanova, E. (2010). Obstacles to The Implementation of International Auditing Standards. *Journal of Busines and Accounting*, 3(1), 110-124.
- Pinheiro, J. (2014). *Auditoria Interna - Manual Prático para Auditores Internos* (3ª Edição). Lisboa: Editora Rei dos Livros.
- Radebaugh, H., & Gray, J. (2006). *International Accounting and Multinacional Enterprises* (6<sup>th</sup> Edition), New York: John Wiley and Sons.

- Ramirez, D., Castañeda, S., & Uribe, P. (2013). Beneficios y Problemáticas en La Aplicación de Las Normas Internacionales de Auditoria En México. *Revista de la Facultad de Ciencias Contables*, 21(40), 95-99.
- Selishchev, S. (2018). Selected issues of using international standards of auditing when assessing the application of the going concern basis by management personnel of a company. *Scientific Bulletin of the National Academy of Statistics, Accounting and Audit*, (1-2), 96-100.
- Simunic, D., Ye, M., & Zhang, P. (2017). The joint effects of multiple legal system characteristics on auditing standards and auditor behavior. *Contemporary Accounting Research*, 34(1), 7-38.
- Tran, M. (2018). *A comparison of the United States Public Company Accounting Oversight Board Standards and Vietnamese Standards on Auditing*. Disponível em <https://repository.tcu.edu/handle/116099117/22475>
- Zaccarelli, S. (2012). *Estratégia e sucesso nas empresas* (2ª Edição). S. Paulo: Saraiva,
- Zakari, M. (2013). Accounting and Auditing in Development Countries – Arab Countries. *Journal of Economics and Political Sciences*, 16(10), 1-27.