



Instituto Superior de Contabilidade e Administração

Politécnico de Coimbra



**Instituto Superior
de Contabilidade
e Administração**

Politécnico de Coimbra

Nome do autor: Adolfo Caiji Cabeia

**Título: O papel da Auditoria no Combate a Inadimplência no Sector Empresarial
Público Angolano**

Coimbra, maio de 2023



**Instituto Superior
de Contabilidade
e Administração**

Politécnico de Coimbra

Nome do autor: Adolfo Caiji Cabeia

Título

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de **Mestre em Auditoria Empresarial e Pública**, realizada sob a orientação do Professor Doutor Doutor Bruno José de Almeida.

Coimbra, julho de 2023

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser o autor desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a minha família, aos meus amigos, colegas do curso de Mestrado em Auditoria Empresarial e Pública - ISCAC, especialmente aos meus familiares pelo suporte incondicional que têm concedido durante o período de aprendizado.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer à Deus, que me deu alento para continuar sempre em frente, fazendo-me acreditar que é possível realizar os meus sonhos.

Aos Professores

Agradeço aos Professores do curso de Auditoria Empresarial e Pública – ISCAC, pela transmissão de conhecimentos e, em especial à Professora Gergina Morais pela motivação e apoio moral, ao Orientador: Professor Doutor Bruno José de Almeida pela disponibilidade que sempre demonstrou desde o primeiro dia para a orientação da presente Dissertação.

Ao Instituto de Gestão de Ativos e Participações do Estado – IGAPE e Direção Nacional de Águas e as EPAS-EP, pela disponibilização de informações via portal, que de forma direta e indireta contribuíram na materialização desta Dissertação.

O meu sincero reconhecimento e agradecimento à Fundação Brilhante-INDIAMA pelo apoio financeiro no âmbito do programa “Catoca Académico”, sem o qual não seria possível concluir a formação.

Aos colegas e amigos

Rui Ronda; Nelson Geada; José Gama; Cassio Muteba; Placid Lipi; David Ndumba; Elsa Sengo Canudo, Alcirene Queta, Marta Monsanto, Kassongo Chey Stanislau, Ánibal A. Vuma pela fraternal amizade, partilho de conhecimentos e companheirismo.

Finalmente, o meu obrigado à minha família e aos funcionários da JOFAZ & AC. CABEIA, LDA pelo apoio moral e encorajamento.

A todos, muito obrigado!

RESUMO

O objectivo deste estudo consiste em desenvolver uma análise e reflexão sobre o papel da auditoria externa no combate à inadimplência no Sector Empresarial Público angolano (SEP), em particular nas Empresas Públicas de Águas e Saneamento (EPAS-EP). O método escolhido é o estudo de caso baseada na entrevista e no levantamento documental, quanto a amostra, foi tomada em consideração as empresas que apresentaram com regularidade, o relatório de gestão e contas e pelo menos em duas ocasiões as contas auditadas. Baseado sobre respostas de 12 entidades dos 18 que compõe o sector público estudado, a auditoria externa nas EPAS-EP é de carater legal, nos termos do artigo 25º da lei nº 11/13, de 3 de setembro. Os resultados do estudo mostra-nos que a maioria dos entrevistados (n= 7/12, 58%) afirmam que durante os seus trabalhos, os auditores externos efetuarem indagações das políticas comerciais e do perfil da equipa responsável pela gestão comercial, fazem apreciações na possibilidade de continuidade da empresa auditada através da análise de tendências das principais rubricas, emitem recomendações nos relatórios e são aplicadas embora não na totalidade. E através das taxas de inadimplência, o estudo revelou que a maioria (n=8/12, 67%) das EPAS-EP estudadas apresentaram taxas inferiores ou próximas das taxas definidas pela Direção Nacional das Águas (DNA). Ainda que, não se verificou a aderência ao Decreto nº 204/15 de 28 de outubro sobre apuramento das provisões fiscalmente dedutíveis por parte das entidades estudadas. Concluimos que a auditoria externa, através do seu contributo significativo nas mais diversas áreas confere um precioso apoio à gestão no combate a inadimplência nas EPAS-EP.

Palavras-chave: Auditoria Externa; Inadimplência; Empresas Públicas de Águas e Saneamento de Angola.

ABSTRACT

The aim of this study is to develop an analysis and reflection on the role of external audit in combating delinquency in the Angolan Public Business Sector (SEP), in particular in Public Water and Sanitation Companies (EPAS-EP). The method chosen is the case study based on the interview and the documentary survey, as for the sample, the companies that presented regularly, the management report and accounts were taken into account and at least on two occasions the audited accounts. Based on responses from 12 entities of the 19 that make up the public sector studied, the external audit in EPAS-EP is legal in accordance with Article 25 of Law No. 11/13 of September 3. The results of the study show us that the majority of respondents (n=7/12,58%) affirm during their work, external auditors to conduct inquiries of trade policies and profile of the team responsible for commercial management, make assessments in the possibility of continuity of the audited company through the analysis of trends of the main items, issue recommendations in the reports and are applied although not in full. And through the default rates, the study revealed that the majority (n=8/12,67%) of the EPAS-EP studied presented lower or close rates defined by the National Directorate of Water (DNA). Although, there was no adherence to Decree No. 204/15 of October 28 on the calculation of tax-deductible provisions by the entities studied. We conclude that the external audit, through its significant contribution in the most diverse areas, provides valuable support to management in the fight against delinquency in EPAS-EP.

Keywords: External Audit; Default; Public Water and Sanitation Companies of Angola.

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO 1: FUNDAMENTOS TEÓRICOS E CONCEITUAIS DE AUDITORIA EXTERNA.....	3
1.1. Aspectos conceituais da auditoria externa.....	3
1.2. Auditoria externa no contexto angolano.....	6
1.3. Teoria da agência e auditoria externa	9
1.4. Auditoria externa no sector público.....	13
1.4.1. Breve contextualização do sector público.....	13
1.4.2. Tipos de auditoria no sector público.....	15
1.4.3. Normativo internacional de auditoria no sector público	17
1.5. Fases de auditoria externa	17
1.5.1. Aceitação ou continuação do cliente	18
1.5.2. Planeamento da auditoria	19
1.5.3. Obtenção de prova e realização de teste de auditoria.....	20
1.5.4. Conclusão e avaliação da auditoria	23
1.5.5. Relatório de auditoria	24
CAPÍTULO 2: AUDITORIA EXTERNA VERSUS A INADIMPLÊNCIA.....	28
2.1. Aspectos conceituais da inadimplência	28
2.2. Causas e consequências da inadimplência	29
2.3. Cálculo do índice de inadimplência	31
2.4. Auditoria externa como quarta linha da defesa.....	32
2.5. Contributo da auditoria externa na redução da inadimplência.....	33
2.6. Estudos anteriores sobre a auditoria externa.....	36
CAPÍTULO 3: METODOLOGIA	39
3.1. Área e universo de estudo.....	39
3.2. Fontes de coleta de dados	40
3.3. Identificação dos argumentos	41
3.4. População e amostra	42
3.6. Procedimento e técnicas de recolha de dados	43

3.7. Indicadores de análise e tratamento de dados	45
CAPÍTULO 4: APRESENTAÇÃO, ANÁLISE DE DADOS E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS	46
4.1. Entrevistas: informações solicitadas na auditoria das contas a receber e a tesouraria	46
4.2. Estatística descritiva: grau de cumprimento das obrigações na prestação de contas	48
4.3. Discussão dos resultados.....	49
4.4. Políticas de cobranças	54
CONCLUSÕES E LIMITAÇÕES.....	57
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	58
APÊNDICES	1
ANEXOS.....	1

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1: Utilizadores da informação produzida pela empresa	6
Figura 2: Evolução do sector empresarial público angolano.....	15
Figura 3: Tipologia dos procedimentos da auditoria.....	21
Figura 4: Tipos de opinião da auditoria externa.....	25
Figura 5: Tipos de inadimplência.....	28
Figura 6: A aplicação do modelo de três linhas de defesa.....	32
Figura 7: Partes interessadas.....	40

ÍNDICE DE TABELAS E GRÁFICO

Tabela 1: Componentes obrigatórios do relatório de contas.....	49
Tabela 2: O mercado de auditoria no setor das águas e saneamento em Angola.....	50
Tabela 3: Taxas de inadimplência das EPAS-EP.....	52
Tabela 4: Avaliação da continuidade no período entre 2018 e 2021.....	53
Gráfico 1.....	51

ÍNDICE DE GRÁFICO E QUADRO

Quadro 1: Evolução da auditoria externa/financeira.....	6
Quadro 2: Tipos de auditoria para o setor público.....	16
Quadro 3: Fases de auditoria externa ou financeira.....	18
Quadro 4: Aserções subjacentes às demonstrações financeiras.....	20
Quadro5: Etapas a ter em conta antes de emitir uma opinião.....	23
Quadro 6: Estrutura geral do relatório do auditor.....	24
Quadro 7: Julgamento do auditor acerca da natureza da matéria que dá origem às modificações.....	27

LISTA DE ABREVIATURAS, ACRÓNIMOS E SIGLAS

BES: Banco Espírito Santo

BNA: Banco Nacional de Angola

BPP: Banco Privado Português

CMC: Comissão do Mercado de Capitais

DFs: Demonstrações Financeiras

DNA: Direção Nacional das Águas

DP: Decreto Presidencial

EPAS-EP: Empresas Públicas de Águas e Saneamento

FMI: Fundo Monetário Internacional

IAASB: *International Auditing and Assurance Standards Board*

IAESB: *International Accounting Education Standards Board*

IESBA: *International Ethics Standards Board for Accountants*

IFAC: *International Federation of Accountants*

IGAPE: Instituto Nacional de Gestão de Ativos e Participações do Estado

INTOSAI: Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores

IPCG: Instituto Português de *Corporate Governance*

IPSAB: *International Public Sector Accounting Standards Board*

IRSEA: Instituto Regulador dos Serviços de Eletricidade e de Água

ISA: *International Standard on Auditing*

MPLA: Movimento Popular de Libertação de Angola

OCPCA: Ordem dos Contabilistas e Peritos Contabilistas de Angola

PAFA: Federação Pan-Africana de Contabilistas

PGCA: Plano Geral De Contabilidade Angolano

SEF: Saneamento Económico e Financeiro

SEP: Setor Empresarial Público

SP: Setor Público

UEE: Unidades Económicas Estatais

INTRODUÇÃO

O bem-estar social da população constitui uma preocupação primordial para qualquer Estado a nível do mundo. Para tal, por via do sector Público Administrativo, o Estado disponibiliza um conjunto de serviços com finalidade de satisfazer as necessidades coletivas, sem qualquer intensão de obter lucros (Educação Pública; Defesa; Segurança Nacional; Saúde e Justiça, etc.). Mas que existe um outro sector, denominado sector empresarial público (SEP), pelo qual, o Estado atua como agente económico com objectivo de obter níveis adequados de satisfação das necessidades colectivas através fornecimento de bens e serviços as populações.

Em Angola, o SEP desenvolve as suas actividades, predominantemente, nos sectores da Energia e Águas, Transportes, Finanças, Agricultura e Pescas, etc. O Estado angolano para fazer face a demanda de água potável, criou cerca de dezoito Empresas Públicas de Água e Saneamento (EPAS-EP), para assegurar o fornecimento desse bem precioso à vida humana às comunidades (Decreto Executivo Conjunto n.º 313/17, de 16 de junho).

Desde a fundação, as EPAS-EP passaram por mudanças em suas actividades, com o incremento de serviços de saneamentos de águas residuas, bem como a expansão da rede para o interior das Províncias. Como é óbvio, o projecto de expansão das redes suscitou as expectativas do aumento das receitas para cobrir os custos operacionais.

Ocorre que, apesar deste visível crescimento de serviços prestados, as EPAS-EP enfrentam problemas financeiros, não arrecadam receitas suficientes para cobrir os custos operacionais, apresentam grandes volumes de dinheiro a cobrar aos clientes inadimplentes, o endividamento vem crescendo a cada dia, para além de atrasos de ordenados e salários, e isso gera no sócio e detentor de capital (Estado), a sensação de que essas empresas não estão a ter o desempenho operacional desejado.

De referir que a responsabilidade de afinar e dinamizar os veículos de reporte para consolidar a supervisão, fiscalização e aumentar a rentabilidade desse sector recai sobre o Instituto de Gestão de Ativos e Participações do Estado (IGAPE) criado através do Decreto Presidencial (DP) n.º 141/18; dos Departamentos Ministeriais e da apreciação ou escrutínio da auditoria externa, nos termos do artigo 25º da Lei n.º 11/13 de 3 de setembro, lei de base do SEP e da Carta Circular n.º 001/DNA/MINEA/2023.

Assim sendo, propus-me realizar esta Dissertação que pretende analisar o papel da auditoria externa no combate a inadimplência nas EPAS-EP, num horizonte temporal com início em 2018, ano em que foi criado o IGAPE cuja missão se resume na regulação e monitorização do SEP e reforço do cumprimento da exigência de reporte, ao passo 2021 como limite da pesquisa pelo facto de, na globalidade o SEP voltar aos resultados positivos.

Tendo em conta o exposto acima, é relevante obter respostas para a seguinte questão de investigação: Em que medida a auditoria externa contribui no combate a inadimplência nas EPAS-EP?

Apos a delimitação do tema, a questão de partida, segue a definição dos objectivos para determinar o que se pretende pesquisar nesse estudo. Kauark *et al.* (2010), o objectivo é sinónimo de meta ou fim. Para esse estudo, o objectivo geral consiste em desenvolver uma análise e reflexão sobre o papel da auditoria externa no combate a inadimplência no SEP, particularmente nas EPAS-EP.

Para alcançar o objectivo geral, preconiza-se os seguintes objectivos específicos: (1) descrever os aspectos teóricos que ajudam a explicar o contributo da auditoria externa no combate a inadimplência; (2) identificar a importância que vem sendo atribuída à auditoria externa no SEP e (3) apreciar a forma e a sua capacidade (da auditoria externa) em contribuir na redução da inadimplência no SEP, particularmente nas EPAS-EP.

Entretanto, recorrendo a diferentes estudos anteriores e aplicar o estudo de caso das EPAS-EP a um horizonte temporal mais recente, que traz aspectos que ajudam a explicar o papel da auditoria externa no combate a inadimplência, acreditamos contribuir para a investigação no ramo de auditoria.

Para responder ao objectivo proposto, o estudo desenvolve-se, para além desta introdução e respectivas conclusões, a partir de cinco capítulos: no capítulo 1 são apresentados os fundamentos teóricos e conceituais da auditoria externa; no capítulo 2, aborda-se a auditoria externa no SEP; no capítulo 3, apresenta-se a auditoria externa e a inadimplência; no capítulo 4 metodologia, diz respeito aos procedimentos metodológicos utilizados durante a pesquisa, incluindo os argumentos assumidos. E, por fim o capítulo 5 respeita aos resultados empíricos obtidos na investigação.

CAPÍTULO 1: FUNDAMENTOS TEÓRICOS E CONCEITUAIS DE AUDITORIA EXTERNA

Neste capítulo, apresenta-se: os aspetos conceituais da auditoria externa; auditoria externa no contexto angolano; a teoria da agência e auditoria externa; auditoria externa no sector público e fases de auditoria externa.

1.1. Aspetos conceituais da auditoria externa

A nossa sociedade depende de informações financeiras oportunas e precisas, mas muitos dos interessados da informação financeira não têm tempo nem capacidade para verificar toda a informação em que confiam. Além disso, em muitos casos, os objectivos dos prestadores de informação estão em desacordo com os objectivos daqueles que utilizam a informação. Assim, é necessário que terceiros objectivos (auditoria externas) verifiquem as informações reportadas e resumirem as suas conclusões aos utilizadores da informação para atender as necessidades desses interessados pela informação da empresa (Newton, 2021).

Denominada auditoria contabilística ou financeira, a auditoria externa é uma actividade realizada, de acordo com certas normas de exames externas, objectivos e competentes, a conjunto de demonstrações financeiras (DFs) e toda documentação de suporte as mesmas, conduzido com intenção de exprimir uma opinião sobre se as DFs apresentam apropriadamente a posição financeira e o desempenho da entidade. Trata-se de uma verificação da razoabilidade e fiabilidade das DFs durante um determinado período (Almeida, 2000).

Ainda seguindo no levantamento de Almeida (2000), esta verificação é feita com recurso a um conjunto de testes detalhados sobre as transações, balanços e contas de resultados e no final, chega-se à conclusão de que as DFs estão ou não de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites, regulamentos e com qualquer outro tipo de exigências legais a que a empresa esta sujeita.

Relativamente ao objecto (assunto sobre qual recai a atenção), a auditoria externa assenta basicamente nas asserções subjacentes às DFs, com objectivo (o resultado que se pretende alcançar) de expressar uma opinião por parte de um profissional competente e externa, sobre as DFs analisados (Costa, 2017).

Para a IFAC (2018) o auditor (externo) conduz a sua auditoria com finalidade de obter garantia razoável do nível de segurança elevada, mas não absoluta, de que as DFs estão preparadas em todos os aspectos matérias de acordo com o referencial contabilístico aplicável. Além de ser a avaliadora da qualidade da informação financeira prestada pela administração da empresa, salvaguarda os activos e, também verifica o cumprimento dos normativos contabilísticos a que a entidade está subjugada.

Segundo Almeida (2000, p. 39), “uma empresa é uma unidade económica, cujo principal objectivo é o lucro para assegurar o retorno de capital aos seus acionistas, para tal, desenvolve actividades de financiamento, investimentos e actividades operacionais”.

Obviamente que o dinamismo de um património em movimento gera informação que é armazenada, processa e comunicada aos utilizadores agrupados em três grupos, conforme apresentados na Figura 1.

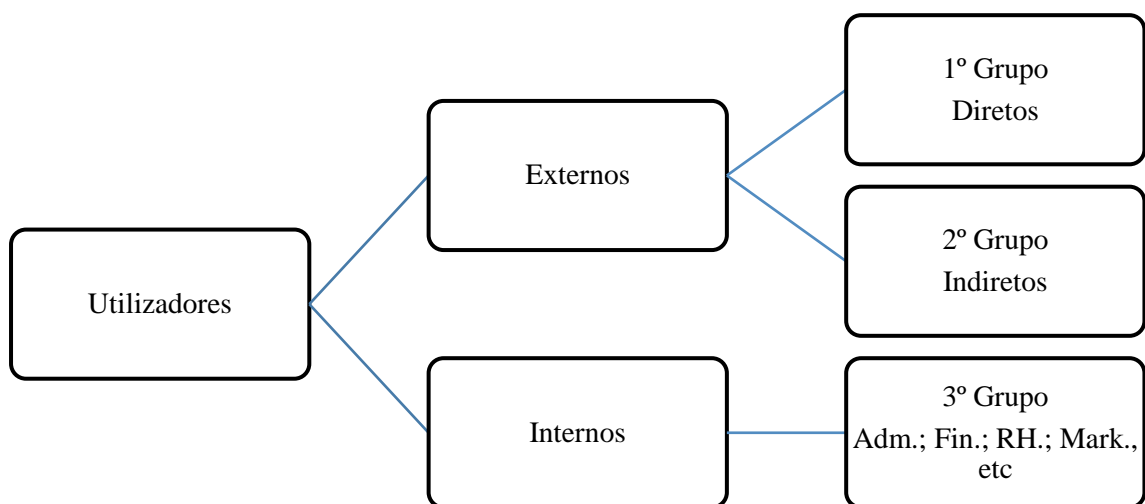


Figura 1: Utilizadores da informação produzida pela empresa

Fonte: Adaptado de Needles, B., *et al.* (1996 *apud* Almeida, 2000).

- Alguns integrantes do primeiro grupo (autoridades fiscais) estão interessados com questões fiscais e os outros estão interessados (sindicatos; clientes e planeamento económico) na continuidade sustentada a longo prazo da empresa com quem mantêm relações comerciais e os trabalhadores individualmente e os seus grupos representativos (sindicatos, associações profissionais) interessam-se pela informação que lhes permita

avaliar a capacidade da empresa em proporcionar remunerações e pensões, bem como oportunidades de emprego (Almeida, 2000; Pinho, 2009).

- O segundo grupo (utilizadores externos) constituído por fornecedores, pretendem saber se as quantias que lhes são devidas, decorrentes dos fornecimentos efetuados, serão pagas.

- O terceiro grupo (utilizadores internos) utiliza a informação e o valor acrescentado que ela proporciona nas diferentes funções de gestão para atingir os objectivos definidos pela administração.

De salientar que as empresas são obrigadas a fornecer informações ao público em geral e aos seus acionistas. Alves (2015) considera que não é suficiente prestar informações, é preciso que os utentes acreditem na informação prestada e ela, por sua vez, veja o espelho da realidade (financeira e económica) da pessoa colectiva que a presta. Surge assim a necessidade de uma entidade terceira (auditor financeiro/externo) atestar a credibilidade do relato financeiro, os dados sobre os resultados das operações, o uso económico e eficiente dos recursos, e a conformidade com as leis e os regulamentos.

Historicamente, a palavra auditoria vem do latim *auditor*, que significa ouvinte, o verbo *audit*, quer dizer examinar, certificar. O surgimento dessa palavra remonta por volta do ano 4000 a.c., nas antigas civilizações da China, Egipto, Grécia já se realizavam auditorias nas áreas como a cobrança de impostos e o controlo dos *stocks* de alimentação, para a detectar e responsabilizar funcionários por fraude e corrupção, também se fazia a auditoria das contas da Administração Pública como forma de controlo dos oficiais aos quais eram confiados os Fundos Públicos (Pinheiro, 2014).

Alves (2015) considera que inicialmente a função dos auditores era de verificar as transações, preparar as DFs correctas e detetarem fraudes e erros. Nesse período, a auditoria feita inicialmente por um perito externo evoluiu-se até a criação de grandes firmas de auditoria, como é caso da *Prince Waterhouse* em 1849. O Quadro 1 apresenta resumo da evolução da auditoria externa/financeira.

Quadro 1: Evolução da auditoria externa/financeira

Autor/data	Acontecimentos relevantes
Pinheiro (2014)	Surgimento da auditoria por volta do ano 4000 a.c., nas antigas civilizações da China, Egípto, Grécia, etc. Faziam-se auditorias nas áreas como a cobrança de impostos e o controlo dos <i>stocks</i> de alimentação e auditoria das contas da administração pública como forma de controlo dos oficiais aos quais eram confiados os Fundos Públicos.
Alves (2015); Marques (1997)	Revolução industrial na Inglaterra com início na década de 1840: criação da lei das sociedades por ações que determinou a prestação de contas pela administração e a nomeação de auditores para verificar as contas da empresa e o surgimento de firmas de auditoria.
Júnior (1995)	Em 1581: o reconhecimento oficial da prática de auditoria na Itália (Veneza) com construção do primeiro colégio de contadores, cuja duração do curso era de seis anos e, os trabalhos realizados restringiam-se em regras, à verificação da exactidão dos registos contabilísticos.
Alves (2015)	Em 1879: criação da Associação de contabilistas da America do Norte e oito anos depois, em 1887 foi criado o <i>American Institute of Accountants</i> (AIA), que representa e regula a actividade dos contabilistas certificado públicos dos EUA e, no desempenho das suas tarefas. Esse órgão em 1917, publicou os primeiros documentos técnicos sobre auditoria.
Taborda (2021)	Nos EUA, após a crise económica de 1929, se generalizou a aplicação da auditoria e em 1930, criou -se o <i>Comité May</i> com vista a estabelecer regras para as sociedades cotadas em bolsa e a obrigatoriedade da auditoria externa das DFs dessas empresas. E em 1934 criação da <i>Securities Exchange Commission</i> (SEC) que instituiu padrões para responsabilidade do auditor.
Costa (2017); Alves (2015) Almeida (2000).	Na década de 1930: o organismo sucessor do AIA, o <i>America Institute of Certified Public Accountants</i> (AICPA) publicou, em 1948, as primeiras normas de auditoria geralmente aceite (atualmente, as normas do AICPA são aplicáveis às auditorias das empresas não cotadas). Nessa década há mudança no enfoque da auditoria, que passou então de deteção de erros e fraudes para a garantia da credibilidade das DFs. O período foi marcado também pela unificação dos relatórios de auditoria para evitar determinadas confusões.
	A década de 60, nos EUA foi marcada pela importância dada ao sistema contabilístico e controlo interno, o qual passou a ser examinado e testado, etc.
Alves (2015)	Em outubro de 1977, em Munique, na Alemanha, no XI Congresso Mundial de Contabilistas, foi fundado o <i>Internacional Federation of Accountants</i> (IFAC) para desenvolver normas internacionais de alta qualidade, apoiando a sua adoção; colaborar e cooperar com outras organizações internacionais e servir de porta-voz a nível internacional para os profissionais de contabilidade. Atualmente, o IFAC tem a sua sede em Nova Iorque.
	Na década de 80, intensificação do uso dos sistemas informáticos. E a partir de década 1990, para além de garantir a credibilidade da informação financeira, os auditores passaram a ter maiores responsabilidades na deteção e denuncia de fraudes.
Almeida (2019); Costa (2017)	Em 2002, após o colapso da Enron, e das revelações sobre o uso e abuso da denominada "contabilidade criativa", surge a lei Sarbanes - Oxley Act (SOX). Embora o SOX ser obrigatório para empresas quotas na bolsa e aquelas que emitem outros títulos imobiliários, a pressão da mudança e cumprimento das regras do SOX foi sentida por todas empresas. Um dos principais problemas identificados pelo SOX foi a excessiva auto-regulação da profissão da auditoria, pelo que surgiu PCAOB, um organismo de supervisão que cria normas de auditoria e padrões éticos que previne conflitos de interesse. O SOX também reforçou a independência dos auditores, ao considerar ilegal quando o auditor presta serviços extras aos seus clientes. Outras mudanças relevantes foram a necessidade de avaliação do sistema de controlo interno e autorização da administração de gastos, rendimentos e transações, etc.
	Através da 8ª diretiva, a União Europeia (EU), alertou também o normativo de auditoria aplicável aos Estados membros, em termos semelhantes aos da lei Sarbanes-Oxlei.

Fonte: Adaptado de Pinheiro (2014); Alves (2015); Marques (1997); Júnior (1995); Taborda (2021); Costa (2017) e Almeida (2019).

1.2. Auditoria externa no contexto angolano

A história da auditoria no contexto angolano está linearmente vinculada a Portugal. Para Bravo (2015), como província portuguesa, Angola submetia-se às Leis e regulamentos de Portugal. Lembra-se que a colonização nesse País da Africa Austral teve início por volta de 1849, mas foi no princípio do século XX que começou a construção de infraestruturas.

Com estes empreendimentos, o Estado português sentiu a necessidade de fiscalizar as actividades das empresas instaladas em Angola, pelo que:

- Em 1972: a profissão de auditoria foi regulamentada pela primeira vez em Angola.

- De 1975 até 1990: o novo regime opta pelo controlo direto do Estado (o regime político de economia socialista). Então o nível de auditoria existente dava mais ênfase na verificação da eficácia das medidas de controlo interno definidas pelo Estado.

- A partir de 1990: o Estado opta pelo controlo indireto. Assim sendo, podemos observar o surgimento da auditoria.

De acordo com Caliatu (2014 p.54), “a auditoria em Angola começou a dar os primeiros sinais a partir do momento em que o País registou um crescimento vertiginoso da economia angolana, a globalização e com os espaços que o setor privado e investimento estrangeiro começaram a ganhar”. Todavia, antes desse período, não se falava sobre a auditoria interna e externa nas empresas, apenas o programa de saneamento económico e financeiro (SEF) e empréstimo concedido pelo Fundo Monetário Internacional (FMI), que exigiam a auditoria externa nas contas do Estado.

Em cumprimento às exigências do FMI e outros parceiros externos, as contas do Banco Nacional de Angola (BNA) e de grandes empresas petrolíferas e de diamantes começaram a ser auditadas, o mercado angolano regista pela primeira vez a presença de empresas do ramo de auditoria, tais como a KPMG; Price Waterhouse & Coopers; Ernest & young; Delloite Angola; BDO-Auditangola Auditoria; Imposto & Consultoria, Lda., etc.

Para Manuel (2020, p.128), “o crescimento vibrante da economia registado na década de 2000, seguida da criação nos termos Decreto n.º 9/05 do Conselho de Ministros e publicada a 18 de março de 2005, da Comissão do Mercado de Capitais (CMC) tiveram um impacto significativo na evolução da auditoria externa em Angola”.

Entretanto, o DP n.º 38/00, de 6 de outubro, aprova o regime de obrigatoriedade de auditoria a serem efectuados por peritos contabilistas, para as empresas públicas ou mistas, constituídas sob qualquer forma jurídica: sociedades anónimas, por quotas,

constituídos no âmbito de projetos de investimento estrangeiro que operam no território angolano.

Através da Resolução nº 06/01, de 6 de março, emitido no âmbito do projeto de Normas de Contabilidade e Auditoria, desenvolvido com objectivo de aperfeiçoar o exercício dessas actividades no País, o Estado angolano introduzir um Regime de auditoria obrigatória ao SEP, ou seja, as empresas públicas deveriam apresentar as contas auditadas pelo auditor externa e profissionalmente idóneo a partir do exercício 2000.

A Lei nº 3/2001 estabelece o exercício das funções exclusivas de contabilistas e auditores, conferindo a realização de auditoria quer imposta por lei quer facultativa e demais funções confiadas pela Lei.

O acesso à profissão de contabilista/auditor está reservado aos detentores de curso de superior na área de economia (licenciatura ou bacharelato em finanças, contabilidade, gestão, curso de contabilidade dos antigos institutos comerciais, curso superior de organização e gestão empresarial), curso médio de contabilidade ministrado pelos Institutos Médios de Economia, etc.

Para impulsionar o futuro da profissão de contabilidade e auditoria em Angola, o Estado aprovou a constituição da Ordem dos Contabilistas e Peritos Contabilistas de Angola (OCPCA) nos termos do DP nº 232/10 de 11 de outubro, mais tarde alterado pelo DP nº 318/14, de 28 de outubro, a quem cabe a representação e defesa dos interesses profissionais dos membros e superintender todos os aspectos relacionados com a profissão, bem como a sua filiação ao IFAC.

Em 2019, a OCPCA foi admitida como membro de pleno direito da Federação Pan-Africana de Contabilistas (PAFA) numa reunião que decorreu em Marrakesh, Marrocos. E com esta medida, a OCPCA passou a integrar os comités de especialidades da PAFA, com direitos a voto e voz na criação, eleição ou alteração das instituições e instrumentos que regem a profissão no continente.

Actualmente Angola está a trabalhar no cumprimento das Normas Internacionais de Auditoria, Normas Internacionais para o SP, Código de Ética, Normas Internacionais sobre o Controlo de Qualidade e as Normas Internacionais sobre Educação, Investigação

e Disciplina, como requisitos para carimbar o seu passe de aderência ao IFAC (*International Ethics Standards Board for Accountants*).

1.3. Teoria da agência e auditoria externa

Existem diversas teorias de auditoria que descrevem o seu primórdio e evolução. Nesse estudo, destacamos apenas a teoria da agência, por ser aquela que melhor explica a necessidade da auditoria externa no SEP, particularmente no sector das águas e saneamento. Nesse sector (das águas), a propriedade está concentrada no Estado (principal) como detentor de capital, que delega a autoridade aos gestores/administradores (agentes) para administrar o negócio em seu nome e em seu favor (Lei nº 11/13, de 3 de setembro, Lei de bases do sector empresarial público). É a partir desta delegação estabelecida em contrato, que o relacionamento de agência emerge (Ramos *et al.*, 2022).

Jensen e Meckling (2008) definem a relação de agência como um contrato sob o qual uma ou mais pessoas (principal) emprega uma outra pessoa (agente) para executar em seu nome, um serviço que implique a delegação de algum poder de decisão ao agente. Para que exista um relacionamento de agência, o agente deve estar autorizado a celebrar, modificar ou cancelar contratos com terceiros em nome do principal (Nova Economia, 2022).

Lourenço do Carvalho & Bordeaux-Rêgo (2010) inspirado pelo estudo de Dalmácio & Valcemiro (2004) consideram que a teoria de agência busca explicar os conflitos de interesses que podem surgir da relação contratual entre um principal e um agente. O agente é o indivíduo que, motivado por seus próprios interesses, se compromete a realizar certas tarefas para o principal.

Ainda que uma empresa é criada com base em contratos, sejam eles implícitos ou explícitos, que estabelecem quais são as funções, direitos e deveres de todos os envolvidos (Jensen e Meckling, 2008). O principal problema da teoria de agência é um conflito de interesses que reside fundamentalmente na ausência de sintonia de interesses entre o agente e o principal.

Eisenhardt (1989) descreve dois problemas nas relações de agência: *problema da agência que surge quando (a) os desejos ou objectivos do mandante e do agente entram em conflito e (b) é difícil ou caro para o principal verificar o que o agente realmente faz. (2) problema da partilha de riscos que surge quando o principal e o agente têm uma atitude*

diferente em relação ao risco. O problema aqui é que o principal e o agente podem preferir acções diferentes devido às diferentes preferências de risco.

Contreira (2016) explica que o agente por força da inerência das funções para que é contratado, fica detentor de informação que, por vezes, não chega sequer ao conhecimento dos acionistas, além disso, o negócio para o agente já lhe é mais familiar que o principal. Em muitos casos, o principal nada percebe, nem formação académica ou profissional tenham daquele negócio específico, opta por contratar um gestor que de antemão já é conhecedor do ramo, assim, o agente possuiu informações que os principais não detêm e reterá para si outras que obtenha no exercício das suas funções. Uma afirmação que converge com a opinião de Marcondes (2023).

Ramos *et al.* (2022) inspirados por Andrade e Rossetti (2004), afirmam que, independentemente do modelo de contrato, os conflitos de agência dificilmente serão evitados, uma vez que não existe contrato completo, nem agente perfeito. Silva de Menezes (2022), no seu estudo sobre a governança corporativa e interesse social como diretrizes destacam a existência de um descompasso entre os interesses do agente e do principal, isso deve-se ao facto de o agente ter mais informações ou incentivos diferentes do principal, o que pode levá-lo a agir de forma contrária aos interesses do principal.

A literatura sobre a teoria de agência é vasta e aponta pelos mesmos aspectos, ou seja, surge uma relação de agência entre duas (ou mais) partes quando uma (agente) age para, em nome ou como representante da outra (principal), num domínio particular de problemas de decisão. Trata-se de relação complexa e ambígua, caracterizada pelos conflitos de interesses. Sendo que a assimetria de informações e a diferença dos incentivos, em muitos casos tem estado na base de conflitos entre o agente e o principal (Ross, 1973; Davis & Stark, 2001; Ramos *et al.*, 2022).

Outro aspecto importante tem a ver com a possibilidade de o principal limitar as divergências através da atribuição dos incentivos ao agente, de seguida, supervisionar o seu comportamento (Santos, 2013). Assim sendo, o principal incorre em custos na tentativa de alinhar os interesses do agente com os seus, os quais são chamados custos de agência. Os custos de agência são constituídos pela soma: (1) das despesas de monitoramento por parte do principal; (2) das despesas com a concessão de garantias contratuais por parte do agente; (3) e do custo residual (Jensen e Meckling, 1976).

Lourenço do Carvalho & Bordeaux-Rêgo (2010), as partes (principal e agente) recorrem à elaboração de contratos que visam minimizar esses obstáculos na relação principal-agente. Esses contratos preveem alguns mecanismos que gerarão custos aos envolvidos, denominados custos de agência. Ainda sobre o mecanismo a adoptar para limitar as divergências, Investor Avaliações (2023) sugere o recurso às medidas mais comuns, tais como: (1) a contratação de uma auditoria externa (que não esteja vinculada à empresa); (2) a implementação de medidas de controlo, para que as informações e os dados não se percam; e (3) o investimento em seguros contra danos, que podem ser causados por acções desonestas por parte de administradores.

De referir que essas condutas que suportam a teoria da agência também podem ser encontradas no SEP. Nesse contexto, o auditor surge como mediador de conflitos de interesses (ver a Figura 2), cuja sua opinião contribui na mitigação dos efeitos decorrentes da assimetria de informação, agindo como agente de avaliação externa, relativamente aos actos praticados pela gestão, num sector onde o interesse pelas contas tem crescido no seio da sociedade ao longo dos anos, (...) em diversos países (Santos,2019).

Segundo Alves (2015, p. 85),

tal como noutras instituições se entregam a gestão e os bens a um órgão de gestão também no sector público as pessoas confiam a administração dos bens do Estado a um governo. Tal obriga a uma relação entre um público (cidadãos), um governo e os agentes de auditoria, onde o governo deve periodicamente relatar a forma como usou os recursos que lhe foram atribuídos e o grau de realização dos objectivos, e onde o agente de auditoria reduz o risco inerente a esta relação, através de uma avaliação externa e objetiva da exatidão das contas, da forma de utilização dos recursos e dos objectivos alcançados.

A auditoria no SEP é indispensável para uma boa governança, uma vez que a gestão de recursos públicos é uma questão de confiança. A implementação de novos mecanismos de governação, controlo e supervisão, para mitigar conflitos de agência, é um desafio pelo qual o auditor assume um papel fundamental. Para Santos (2013, p. 11), “as contas podem ser inadequadas para efeitos de controlo devido à assimetria de informação, dado que, os gestores têm mais informações do que os acionistas ou auditores. Contudo, espera-se que a auditoria possa detetar as omissões ou distorções e comunicá-las aos acionistas”.

As auditorias do sector público envolvem pelo menos três partes distintas (ver Anexo 2): (1) É da responsabilidade do órgão de gestão a preparação das DFs sujeitas a auditoria com supervisão dos encarregados da governação (INTOSAI, 2013, p. 5; ISA 200). Trata-se de documentos contabilísticos que devem ser preparados mediante o uso do referencial de relato financeiro aplicável, que compreende geralmente as normas de relato financeiro estabelecidas por uma organização autorizada ou reconhecida para o efeito.

(2) Quanto ao auditor, recai sobre ele a responsabilidade de conduzir uma auditoria com objectivo obter garantia razoável de fiabilidade sobre se as DFs como um todo estão isentas de distorção material, devido a fraude ou a erro, habilitando assim o auditor a expressar uma opinião sobre se as referidas DFs foram preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável e, por conseguinte, comunicar conforme exigido pelas ISA, de acordo com as conclusões a que chegar (ISA 200 §4).

A ISA 200 e ISSAI 100 estabelecem um conjunto de requisitos de um auditor externa, nomeadamente: (a) requisitos éticos (integridade, independência, objectividade e imparcialidade, neutralidade política, conflito de interesses, sigilo profissional, competência e desenvolvimento profissional); (b) ceticismo profissional (manter separação profissional e uma atitude atenta e questionadora quando avalia a suficiência e adequação da evidência obtida ao longo do trabalho); (c) julgamento profissional (significa a aplicação coletiva de conhecimentos, habilidades e experiências dos membros da equipe ao processo de auditoria).

(3) Os utilizadores da informação financeira: a finalidade de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários (utilizadores) das DFs. Isto é conseguido pela expressão de uma opinião do auditor sobre se as DFs estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável (ISA 200 §3-4). Recordar-se que, a obtenção de garantia razoável de fiabilidade da informação financeira, esta linearmente ligada a obtenção da prova de auditoria suficiente e apropriada para reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo e, assim, permitir ao auditor extrair conclusões razoáveis que sirvam de base para a sua opinião (ISA 200 §17).

1.4. Auditoria externa no sector público

1.4.1. Breve contextualização do sector público

Conforme abordado na introdução, o Estado no âmbito das suas atuações em busca do bem-estar social da população e a disposição das populações um conjunto de serviços com finalidade de satisfazer as necessidades coletivas. No entanto, esse conjunto de serviços encontra-se dividido em dois grandes grupos, nomeadamente: (1) Serviços Públicos (SP): constituídos pelos serviços disponibilizados a população sem qualquer intenção de obter lucros (educação pública, defesa, segurança nacional, saúde e justiça, etc.); e (2) Empresas Públicas: denominado SEP, pelo qual o Estado atua como agente económico, tendo como objetivo, participar para a obtenção de níveis adequados de satisfação das necessidades colectivas através fornecimento de bens e serviços as populações.

No dia 11 de novembro de 1975 foi proclamada a independência da ex-colónia portuguesa Angola, passando, a denominar-se República Popular de Angola e na década de 90, o País mudou a sua denominação para República de Angola (lei n.º 23/92, de 16 de setembro).

Em Angola o SEP nasceu de uma situação económica caótica logo após a independência, agravada pela instabilidade política, o Conselho da Revolução conduzido pelo Movimento Popular de Libertação de Angola (MPLA) optou por regular imediatamente o sector empresarial, através da lei nº 3/76, de 3 de março, o documento descrevia as condições de nacionalização das empresas estatais já existentes e dos bens abandonados ou pertencentes aos portugueses.

Nesta época, foi então criada a política económica caracterizada pela construção de uma economia planificada, denominada, “a economia de resistência” baseado em três eixos: as Unidades Económicas Estatais (UEE), as cooperativas e as empresas privadas, com vista a permitir a reorganização e o aumento da produção de bens essenciais à melhoria das condições de vida das massas populares e ainda assegurar o apoio económico à guerra anti-imperialistas (lei nº 3/76 de 3 de março).

Pretendia-se, por via dessa lei, responder à grave crise que assolava o País na sequência da sua independência. Para além de tratar do conteúdo e princípios relativos às nacionalizações, a lei abordou ainda questões ligadas à estruturação e funcionamento das

UEE. Nesse período, o SEP foi reforçado com a criação da base legal da economia de resistência, para assegurar um controlo das grandes e médias empresas que operavam em Sectores indústrias estratégicas. E, quanto ao setor privado, ficou definido que deverá ser encorajado e apoiado pelo Estado, desde que respeite as linhas da política económica e laboral definida pelo Estado (lei nº 3/76 de 3 de março; lei n.º 17/77, de 15 de setembro).

Em 1983, face a persistente instabilidade económica a nível interna e externa, foi adotada um plano global de emergência, visava canalizar os recursos financeiros para o aumento da produção do petróleo e diamantes, o aumento da oferta de produtos e outros bens para a defesa, campo e cidades, bem como o aumento da produção agrícola com vista a estabilidade económica. Mas, o peso crescente da dívida externa, a queda do preço do petróleo em 1986 levou Angola em agosto de 1987 a adotar o programa de Saneamento Económico e Financeiro (SEF), que entraria em execução em janeiro de 1988, em busca da abertura para o exterior, e que vai valer a sua aderência ao FMI em julho de 1989.

Diversos diplomas legais foram aprovados pela Comissão Permanente da Assembleia do Povo, com destaque para a lei das actividades económicas, lei nº 10/88 de 2 de julho; lei nº 13/88, de 16 de julho do investimento estrangeiro, Resolução nº 6/89, de 24 de junho, que definia as áreas prioritárias dos investimentos estrangeiros e a Resolução nº 2/90, de 6 de janeiro, que aprovou a constituição da comissão de avaliação das propostas de investimento estrangeiro. Nessa época, o sector privado começou a reconquistar o espaço perdido após a independência, marcando assim o início do percurso para uma economia de mercado.

Para Ferreira (1990), a elaboração deste programa (SEF), teve por base o reconhecimento da existência de uma crise económica global e da necessidade de realizar uma reestruturação do sistema económico, para tal, foram definidos três vetores: formulação de uma política de alianças (redimensionamento do sector estatal e reenquadramento do sector privado); revisão do sistema de direcção económica e a aplicação do SEF (que trazia objectivos e medidas a adotar tais como a anulação dos obstáculos para o aumento da produtividade, que passaria pela concessão de autonomia às empresas, bem a passagem de selectividade de crédito para taxa de juros), Angola distancia-se do modelo socialista e abre as portas para o capitalismo.

Apesar do redimensionamento iniciado em 1988, o SEP continuou a manter a sua influência em sectores sociais chave (energia e água, transporte, mina, telecomunicação, habitação, etc.). O reconhecimento do seu papel fundamental na economia angolana, levou o Executivo a adotar uma lei, que por um lado, reflita as modernas concepções sobre as relações do Estado com as suas empresas e, por outro, que permita alcançar a eficiência na gestão das empresas públicas, através da definição de critérios que pautem a atuação dos gestores. Uma nova dinâmica que levou a aprovação de um diploma actualizado à nova realidade política, económica e social do País, a lei n.º 11/13 de 3 de setembro que regula actualmente o SEP. A Figura 2 descreve o contexto da evolução do SEP.

Antes de 1975	1975-1988	1988 –2013	Desde 2013
Período colonial	Lei n.º 3/76 de março - Economia planificada - Nacionalização e confisco - Criação das UEE	Criação do SEF Aderência ao FMI - Redimensionamento do SEP	Aprovação da Lei n.º 11/13 de 3 de setembro

Figura 2: Evolução do sector empresarial público angolano

Fonte: Elaboração própria com base a pesquisa sobre o SEP (2022).

Actualmente, o universo do SEP é composto por 85 empresas, sendo 69 empresas públicas (empresas cujo capital é integralmente detido pelo Estado), 12 empresas com domínio público (sociedades comerciais criadas ao abrigo da lei das sociedades comerciais, em que o Estado directamente, ou através de outras entidades públicas, exerce isoladamente ou conjuntamente uma influência dominante) e 4 participações públicas minoritárias (situações em que o conjunto das participações detidas pelo Estado ou outras entidades públicas não origine qualquer das situações previstas no artigo anterior) (artigo 2.º da Lei n.º 11/13 de 3 de setembro, que estabelece o regime jurídico do SEP (IGAPE, 2021).

1.4.2. Tipos de auditoria no sector público

Historicamente a auditoria no sector público era encarada apenas como simples procedimentos administrativos, principalmente composto por verificações de documentos, contagens de ativos, e reportes sobre eventos ocorridos. Mas, as novas

tendências têm apontado para uma ampliação do objecto de auditoria nesse setor. Pardini (2019); INTOSAI (2013, p. 4) destacam três tipos de auditorias públicas segundo sua natureza, conforme apresentado no Quadro 2.

Quadro 2: Tipos de auditoria para o setor público

Tipo de auditoria	Descrição
Auditoria de conformidade e/ou regularidade	A auditoria de conformidade é realizada para avaliar se atividades, transações financeiras e informações cumprem, em todos os aspetos relevantes, as normas que regem a entidade auditada.
Auditoria operacional e/ou de desempenho	Foca em determinar se intervenções, programas e instituições estão operando em conformidade com os princípios de economicidade, eficiência e efetividade, bem como se há espaço para aperfeiçoamento. O desempenho é examinado segundo critérios adequados, e as causas de desvios desses critérios ou outros problemas são analisados.
Auditoria financeira (externa)	Trata-se de uma auditoria as DFs e permite ao auditor externa expressar opinião se essas demonstrações estão, ou não, preparadas, em todos os aspetos relevantes, de acordo com práticas contabilísticas aplicáveis às circunstâncias.

Fonte: Adaptado de Pardini (2019); INTOSAI (2013, p.3).

Em Angola a Lei n.º 11/13 de 3 de setembro estabelece cada empresa do SEP, deve apresentar um relatório anual que descreve as actividades de gestão, documentos de prestação de contas (auditadas pela auditoria externa), parecer do fiscal único, o relatório e o parecer do auditor externo sobre a auditoria às contas do exercício anterior, incluindo as recomendações sobre a avaliação do sistema contabilístico e das medidas do controlo interno (Resolução nº 6/01, de 6 de março). Importa realçar que a Lei n.º 11/13, de 3 de setembro estabelece também que os auditores externos sejam contratados através do concurso público, de igual modo, os auditores devem estar sujeitos à rotatividade nos termos a regulamentar.

No encontro metodológico sobre a prestação de contas no SEP organizado pelo IGAPE (2023) realçou: (1) sobre o prazo de prestação de contas anual que vai até ao dia 30 de abril do ano seguinte; (2) os auditores externos iniciam a sua atuação em 1 de outubro e finalizam no dia 15 de março do ano seguinte.

A prestação de contas (trimestral e anual) deve ser feita nos termos do Decreto Executivo n.º 401/15, de 8 de junho, e nos termos da Lei n.º 11/13, de 3 de setembro, complementarmente com a apresentação dos principais indicadores de actividade. Entre as principais informações solicitadas, destacam-se: (1) informação operacional das

Empresas, de acordo com à actividade e sector de actuação; (2) informação sobre o Capital Humano ao serviço da Empresa e (3) informação baseada nas principais rubricas financeiras das empresas.

Entretanto, sobre as consequências do incumprimento, o IGAPE (2023) menciona entre outras: (1) a falta de fiabilidade das contas; (2) impossibilidade de emitir uma opinião conclusiva sobre o estado financeiro e (3) operacional das empresas e dificuldades de compilação dos dados agregados e análise comparativa das empresas e comprometer o processo da avaliação do desempenho dos gestores do SEP. Face a essa situação, o IGAPE definiu um conjunto de medidas: (1) não renovação de mandato do Conselho de Administração; (2) incumprimento de um requisito para atribuição de subsídios e reforço de capital e (3) a responsabilização civil, criminal e disciplinar (DP n.º 15/17, de 2 de fevereiro).

A auditoria externa desempenha um papel importante na boa governação. Alves (2015) considera que de facto, quando a auditoria fornece informação imparcial e avaliações objectivas sobre se a gestão dos recursos públicos é feita de forma eficaz e responsável para alcançar os objectivos desejados, ajuda a empresa pública a melhorar as suas operações.

1.4.3. Normativo internacional de auditoria no sector público

A auditoria no sector público rege-se por estruturas normativas próprias, das quais se destacam as orientações produzidas pela INTOSAI que incide a sua ação na auditoria dos serviços públicos e funciona como referência para os organismos que fazem auditoria externa a serviços públicos. Além disso, o sector público adota também as normas internacionais elaboradas pelo IFAC. INTOSAI (2013, p. 4) considera que “os objectivos de cada auditoria irão determinar as normas que lhe são aplicáveis”. No presente estudo, destacam -se as normas do IFAC que são utilizadas pelo SEP, em conformidade com a nota técnica nº 1 da OCPCA (ver Anexo 2).

1.5. Fases de auditoria externa

A auditoria é um instrumento importante, uma vez que o relatório oriundo deste processo serve de base para as reuniões estratégicas realizadas pelas lideranças. Costa (2017) apoiando nas publicações de Hayes R. *et al.* (2005), afirma que o processo da auditoria externa numa empresa passa por cinco fases, conforme o Quadro 3.

Quadro 3: Fases de auditoria externa ou financeira

Fases de auditoria	Principais atividades
Aceitação ou continuação do cliente	<ul style="list-style-type: none"> - Avaliar os antecedentes do cliente e as razões que o leva a solicitar a auditoria - Determinar se o auditor cumpre com requisitos éticos relativamente ao cliente - Contatar com os auditores anteriores - Elaborar e obter o contrato de prestação de serviços de auditoria devidamente assinado - Selecionar a equipa para fazer a auditoria
Planeamento da auditoria	<ul style="list-style-type: none"> - Obter conhecimento da atividade económica do cliente, do seu meio envolvente e da legislação que lhe é aplicável - Avaliar modelo de governação do cliente - Obter conhecimento dos sistemas de informação e do contrato interno do cliente - Identificar as asserções subjacentes às DFs - Efectuar procedimentos analíticos iniciais - Avaliar os riscos de distorções matérias nas DFs e determinar a materialidade - Elaborar o memorandum de planeamento e o programa de auditoria, referindo a posição do auditor perante os riscos identificados
Obtenção de prova de auditoria e realização de teste de auditoria	<ul style="list-style-type: none"> - Testes aos controlos - Testes de detalhes de transações e de saldos - Procedimentos analíticos - Obter confirmações escritas dos advogados
Conclusão e avaliação da auditoria	<ul style="list-style-type: none"> - Avaliar a continuidade da empresa - Determinar quais os ajustamentos e as reclassificações que devem ser incluídas nas DFs - Apreciar a adequação das divulgações - Identificar acontecimentos subsequentes - Efectuar a comunicação ao órgão de gestão - Obter declaração do órgão de gestão - Efectuar o controlo da qualidade da auditoria, etc
Relatório de auditoria	<ul style="list-style-type: none"> - Elaborar certificação legal das contas/relatório de auditoria - Elaborar relatório adicional de auditoria - Elaborar relatório de conclusões e recomendações de auditoria

Fonte: Adaptado de Hayes R. *et al.* (2005 apud Costa, 2017); Almeida (2019).

De salientar que o sucesso de auditoria externa depende em certa medida do cumprimento das fases acima mencionadas, não basta apenas conhecer os procedimentos contabilísticos e de auditoria, é imprescindível que o processo de auditoria cumpre com todas as fases na execução das suas actividades.

1.5.1. Aceitação ou continuação do cliente

No âmbito da aceitação do cliente, para além dos aspetos destacados no Quadro 2, a ISA 210 adverte que o auditor determine se o referencial de relato financeiro a aplicar na preparação das DFs, obtenha a confirmação do órgão de gestão de que esta reconhece e entende a sua responsabilidade quanto a preparação das DFs, pelo controlo interno e que será proporcionada toda informação sem restrições. E, caso se verifique limitações impostas pela administração, o auditor não deve aceitar tal trabalho limitado como um trabalho de auditoria, salvo se isso for uma exigência legal.

No início das suas actividades, a ISA 300 estabelece que o auditor execute os procedimentos exigidos pela ISA 220, respeitante à continuação do relacionamento com

o cliente e do trabalho específico de auditoria; apreciar o cumprimento dos requisitos éticos relevantes, incluindo a independência, de acordo com a ISA 220 e estabelecer um entendimento dos termos do trabalho, conforme exigido pela ISA 210.

1.5.2. Planeamento da auditoria

Planear uma auditoria significa traçar uma estratégia global que vai nortear a auditoria. Nesta fase, o auditor, define e foca nas prioridades, identifica e resolve os potenciais problemas em tempo oportuno; para além de organizar e gerir devidamente o trabalho de auditoria, em busca da eficácia e eficiência na sua execução. De igual modo, o planeamento da auditoria permite seleccionar membros da equipa de trabalho com capacidade e competência desejados, facilitando tanto a supervisão como a coordenação das actividades, com vista alcançar os objectivos almejados no âmbito da realização da auditoria às DFs (ISA 300 § 5 a 12).

O planeamento da auditoria depende do cumprimento dos seguintes requisitos: (a) envolvimento dos principais membros da equipa de trabalho (sócio responsável pelo trabalho e outros membros chave da equipa de trabalho); (b) a realização das actividades preliminares do trabalho executar os procedimentos exigidos pela ISA 220; e (c) identificar as características do trabalho que definem o seu âmbito; certificar-se dos objectivos de relato do trabalho para planear a oportunidade da auditoria e a natureza das comunicações exigidas e considerar os fatores que, no seu julgamento profissional, são significativos para direccionar os esforços da equipa de trabalho (ISA 315; ISA 330).

Tanto o planeamento como a execução, são condicionados pela documentação do dossier de auditoria (quer mantida em papel quer eletronicamente), o que ajuda a equipa de auditoria a prosseguir com a primeira etapa (palear) e a segunda etapa (executar), os membros da equipa de trabalho responsáveis pela revisão a cumprir com as suas tarefas, regista os julgamentos efetuados na formação da opinião de auditoria e registo de matérias de importância continuada para futura auditoria. Para isso, o auditor deve incluir na documentação de auditoria: a estratégia global de auditoria; o plano de auditoria; e, quaisquer alterações significativas feitas durante o trabalho e as razões para tais alterações (ISA 230; ISA 240; ISA 300 e ISA 315).

Após delinear a estratégia de auditoria, é importante que o auditor elabora o programa de auditoria que contém os objectivos de auditoria específicos por cada área. Nesta fase, o

auditor deve ter em atenção outras considerações importantes, nomeadamente, a auditoria interna (ISA 610), envolvimento de outros auditores (ISA 600), o uso de peritos (ISA 620) e considerações adicionais para primeira auditoria (ISA 510) com vista responder ao risco das DFs conterem distorções materiais.

1.5.3. Obtenção de prova e realização de teste de auditoria

Dado que existem informações apresentadas nas DFs sobre as entidades que são fundamentais para os utilizadores da informação financeira. Mais do que servir de base ao exercício da planificação da gestão e do controlo da actividade empresarial, as DFs têm como objectivo principal dar a conhecer aos utilizadores, determinadas informações que lhes permitam fazer avaliações e tomar decisões importantes (DP n.º 82/01, de 16 de novembro). A ISA 315 divide as asserções que servem de base para o auditor externo considerar os diferentes tipos de potenciais distorções materiais que podem ocorrer em três áreas e assumir as formas apresentados no Quadro 4.

Quadro 4: Asserções subjacentes às demonstrações financeiras

Categoria das asserções	Variáveis	Descrição
Asserções sobre classes de transações e acontecimentos relativos ao período abrangido pela auditoria	Ocorrência	As transações e acontecimentos registados ocorreram e dizem respeito à entidade
	Plenitude	Todas as transações e acontecimentos que deveriam ser registados foram registados
	Rigor	As quantias e outra informação relativa a transações e acontecimentos registados foram registadas apropriadamente
	Corte	As transações e acontecimentos foram registados no período contabilístico correto
	Classificação	As transações e acontecimentos foram registados nas contas apropriadas
Asserções sobre saldos de contas no final do período	Existência	Os ativos, passivos e interesses de capital próprio existem.
	Direitos e obrigações	A entidade detém ou controla os direitos aos activos e os passivos são as obrigações da entidade
	Plenitude	Todos os activos, passivos e interesses de capital próprio que deveriam ter sido registados foram registados
	Valorização e imputação	Os activos, passivos e interesses de capital próprio estão incluídos nas DFs por quantias apropriadas e quaisquer ajustamentos de valorização ou imputação estão apropriadamente registados.
Asserções sobre apresentação e divulgação	Ocorrência, direitos e obrigações	Os acontecimentos, transações e outras matérias divulgados ocorreram e dizem respeito à entidade
	Plenitude	Todas as divulgações que deviam ter sido incluídas nas DFs foram incluídas
	Classificação e compreensibilidade	A informação financeira está apresentada e descrita de forma apropriada e as divulgações estão claramente expressas
	Rigor e valorização	A informação financeira e outra informação estão adequadamente divulgados e por quantias apropriadas

Fonte: Adaptado da ISA 315 § 124.

O auditor pode usar as asserções conforme descrito acima ou expressá-las de forma diferente, desde que todos os aspectos atrás descritos sejam cobertos. Por exemplo, o auditor pode escolher combinar as asserções sobre transações e acontecimentos com as asserções sobre saldos de contas (ISA 315 § 125).

Quando se fazem asserções sobre as DFs de entidades do Sector Público, o órgão de gestão pode socorrer-se a lei e regulamentos para justificar certos transações e acontecimentos, tais asserções podem cair no âmbito da auditoria das DFs (ISA 315 § A126).

Em relação aos procedimentos (técnicas e métodos) a adotar para obter provas que são usadas para sustentarem a opinião do auditor, conforme a ISA 315 e na ISA 330, a prova de auditoria para extrair conclusões razoáveis sobre as quais baseará a opinião do auditor, é obtida executando os passos da Figura 3.

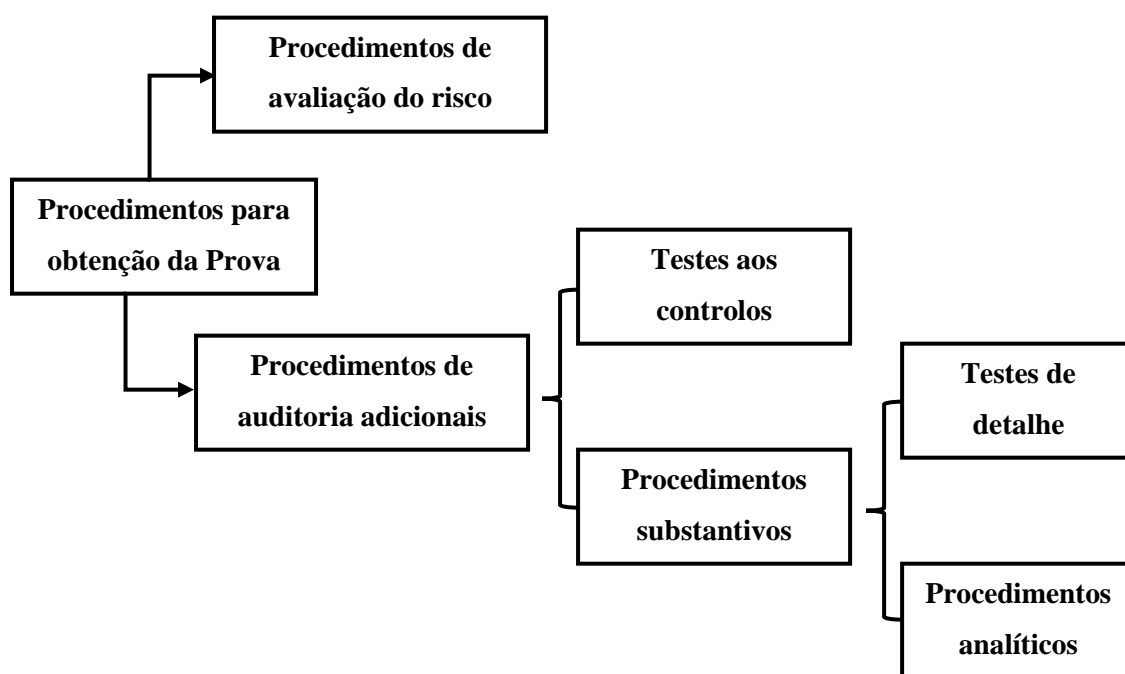


Figura 3: Tipologia de procedimentos de auditoria para obter prova de auditoria

Fonte: Elaboração própria com a ISA 315.

De salientar que os procedimentos de avaliação do risco (indagações junto ao pessoal da empresa, observações da aplicação de controlos específicos, inspeção de documentos e relatórios, verificação do rasto das transações relevantes, entre outras), tem como finalidade, a obtenção do entendimento da empresa e do seu meio envolvente, bem como a existência de distorções materiais (ISA 325 §4c).

No que concerne aos testes aos controlos, estes podem ser efetuados por exemplo através de testes às compras e às dívidas aos fornecedores e os cortes/receção e compras baseando-se no diário de compras, nas facturas dos fornecedores selecionadas com vista a verificar a autorização da realização da despesa, a sua natureza face a actividade da empresa, a relação custo-benefício, e se a classificação contabilística é adequada, para apurar a eficiência e eficácia dos controlos executados pela empresa quanto a prevenção, detenção e correção de distorções materialmente relevantes.

Por sua vez os procedimentos substantivos são aqueles que o auditor planeia para detetar distorções relevantes à nível das asserções, estes incluem testes de detalhe (classes de transações, saldo de conta, divulgações, etc.) e procedimentos analíticos substantivos (informações comparáveis de períodos anteriores, orçamentos ou previsões e/ou a depreciação, acontecimentos não usuais e de quantias, rácios e tendências) tendo como objectivo: identificar as distorções materiais cujo sistema de controlo interno não conseguiu nem prevenir nem detectar.

A ISA 500 enumera um conjunto de procedimentos que podem ser usados tanto na avaliação do risco, como nos testes aos controlos, ou nos procedimentos substantivos. Sendo estes, a inspeção (análise aos registos, aos documentos e aos activos tangíveis), a observação, a confirmação externa, o recálculo, os procedimentos analíticos e a indagação.

Algumas pequenas entidades podem não dispor de informação intercalar ou mensal que possa ser usada para efeitos de procedimentos analíticos. Nestas circunstâncias, o auditor deve ser capaz de executar procedimentos analíticos limitados para efeitos de planeamento da auditoria ou para obter alguma informação através de indagações, poderá ter de planear a execução de procedimentos analíticos para identificar e avaliar os riscos de distorção material quando estiver disponível uma versão preliminar das DFs da entidade (ISA 315 §A17).

Voltando ao contexto angolano, o PGCA estabelece os critérios para preparação e apresentação das DFs para os utentes externos tendo como propósitos fundamentais: ajudar os preparadores das DFs na aplicação de normas idênticas às internacionais; ajudar os utentes das DFs na interpretação da informação contida nesses documentos; ajudar os auditores na formação de opinião sobre as DFs e ajudar a identificar assuntos que devam

constituir alvo de interpretação detalhada e aprofundamento em fases seguintes, para melhor se conformarem com as necessidades do País sem ferirem os princípios básicos internacionais (DP n.º 82/01, de 16 de novembro).

1.5.4. Conclusão e avaliação da auditoria

Após as fases anteriores, as auditorias têm pela frente outras fases importantes no alcance dos objectivos, antes de emitir o relatório (opinião), para então garantir a eficácia e superar as expectativas das partes interessadas à referida auditoria, conforme o Quadro 5.

Quadro 5: Etapas a ter em conta antes de emitir o relatório

Etapas	Descrição
(1) Avaliação da continuidade da empresa	A responsabilidade do auditor é obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca da adequação do uso pelo órgão de gestão do pressuposto da continuidade na preparação e apresentação das DFs e concluir se existe uma incerteza material acerca da capacidade da entidade para prosseguir em continuidade (ISA 570 §6).
(2) Ajustamentos e reclamações	Ao formular a sua opinião sobre as DFs, o auditor deve resumir todas as distorções que detectou durante o trabalho e aqueles que não foram corrigidas pelo órgão de gestão e, verificar qual o impacto dessas distorções nas DFs.
(3) Avaliar a adequação das divulgações	A opinião do auditor é sobre as DFs, pelo que as insuficiências identificadas devem ser comunicadas.
(4) Acontecimentos subsequentes	Acontecimentos subsequentes são todos acontecimentos que ocorrem entre a data das DFs e a data do relatório do auditor e factos de que o auditor toma conhecimento depois da data do seu relatório, pelo que o auditor deve trabalhar conforme os procedimentos estabelecidos pela (ISA 560 § 5).
(5) Comunicação ao órgão de gestão	A ISA 260 estabelece um quadro abrangente para as comunicações do auditor com o órgão de gestão durante a auditoria, que incluem: limitações à execução do seu trabalho; adequabilidade das políticas aplicadas a transações não usuais; necessidade de um esforço inesperado, etc.
(6) Declaração do órgão de gestão	A ISA 580 exige do auditor pedir ao órgão de gestão uma declaração escrita no sentido de confirmar as respostas orais dadas ao auditor; evitar o risco de mal-entendidos que pode manchar as afirmações do órgão de gestão, bem como proteger o auditor face a situações posteriores à conclusão do seu trabalho.
(7) Efetuar o controlo da qualidade da auditoria	A ISA 220 estabelece que o responsável pelo controlo de qualidade deve ser um sócio, outra pessoa da firma, pessoa externa adequadamente qualificada ou uma equipa constituída por estes indivíduos, nenhum dos quais é membro da equipa de trabalho, com experiência e autoridade suficiente e apropriada para avaliar objectivamente os julgamentos significativos que a equipa de trabalho fez e as conclusões a que chegou ao formular o relatório.

Fonte: Adaptado da ISA 220; ISA 260; ISA 560; ISA 570 e ISA 580.

Na opinião de Costa (2017, p. 704), antes de elaborar o relatório de auditoria, o auditor responsável pelo trabalho de campo deve reunir-se com o supervisor da auditoria para

que sejam revistos todos aspectos importantes relacionados com a auditoria, com objectivo de preparar um memorandum com os pontos relevantes que devem ser postos à apreciação e consideração do socio responsável pela auditoria (o assinante do relatório de auditoria).

1.5.5. Relatório de auditoria

Em consequência do exame efectuado às contas, o auditor (perito contabilista) deve emitir um documento de certificação legal das contas, com ou sem reservas, ou uma declaração de recusa de certificação legal ou, ainda, uma declaração de impossibilidade de certificação, nos termos do n.º 3 do artigo 452.º da Lei n.º 1/04, de 13 de fevereiro, Lei das sociedades comerciais. Tabora (2021) trata-se de um documento que assume a forma de um relatório escrito que tem como principais destinatários os diversos utentes da informação financeira.

Almeida (2019) afirma que a estrutura da certificação legal das contas contem dois relatos: um relato sobre as DFs constituído no mínimo por quatro secções e um relato sobre outros requisitos legais e regulamentares, que tem no mínimo uma secção, conforme o Quadro 6.

Quadro 6: Estrutura geral do relatório do auditor

Secção	Componentes
Opinião	Esta secção deve conter a identificação da entidade cujas DFs foram auditadas; identificar quais as DFs foram auditadas; o período coberto pelas DFs; e, quando a sua opinião não é modificada, referir que as DFs apresentam, de forma verdadeira e apropriada em todos aspetos materialmente relevantes, a posição financeira da empresa.
Base para opinião	Nesta secção, o auditor deve referir que a auditoria foi conduzida de acordo com as normas internacionais de auditoria e demais normas de orientação técnica e ética da OROC...
Responsabilidade do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pela elaboração das DFs.	Descrever a responsabilidade do órgão de gestão pela preparação das DFs. A descrição deve incluir uma explicação no sentido de que a gerência é responsável pela preparação das DFs de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável e pelo controlo interno que determine ser necessário para possibilitar a preparação de demonstrações financeiras isentas de distorção material devido a fraude ou a erro (ISA 700 § 20 a 33°). O órgão de fiscalização (quando existe) é responsável pela supervisão do processo de preparação e divulgação da informação financeira da entidade.
Responsabilidade do auditor	O relatório do auditor deve declarar que a segurança fornecida pelo auditor é uma segurança razoável de que as DFs estão isentas de distorções materialmente relevantes; a responsabilidade do auditor é a de expressar por escrito uma opinião sobre as DFs com base na auditoria; descrever sucintamente o trabalho feito o auditor.
Sobre relatório de gestão.	Nesta secção, o auditor vai pronunciar-se sobre a informação contida no relatório de gestão se esta ou não de acordo com as DFs.

Fonte: Adaptado de Almeida (2019, p.645); ISA 700; Nota técnica da OCPCA (2016).

A opinião de auditoria é a declaração expressa pelo auditor externa às DFs do seu cliente, como consequência dos exames levados a cabo durante a auditoria. A norma técnica n.º

1: relatórios de auditoria e de revisão limitada da OCPCA estabelece cinco seções na estrutura de auditoria externa, nomeadamente: (1) introdução; (2) responsabilidade do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pela elaboração das DFs; (3) responsabilidade do auditor e (5) opinião do auditor. Faltando aqui a seção aprecia o relatório de gestão, mas inclui a introdução.

De acordo com a ISA 700 §10 a 15, para efectivar a formação de opinião, o auditor deve observar um conjunto de requisitos, entre os quais, verificar se as DFs estão preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. E, para tal, o auditor deve concluir se obteve garantia razoável sobre se as DF's como um todo estão isentas de distorção material devido a fraude ou a erro; o auditor deve avaliar se as DF's estão preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com os requisitos do referencial de relato financeiro aplicável, incluindo os aspetos qualitativos das práticas contabilísticas da entidade.

De salientar que o auditor tem por base a ISA 700 para expressar uma opinião de auditoria não modificada e ISA 705 é a orientação que o auditor recorre para expressar uma opinião modificada. A Figura 4 ilustra os tipos de opinião do auditor.

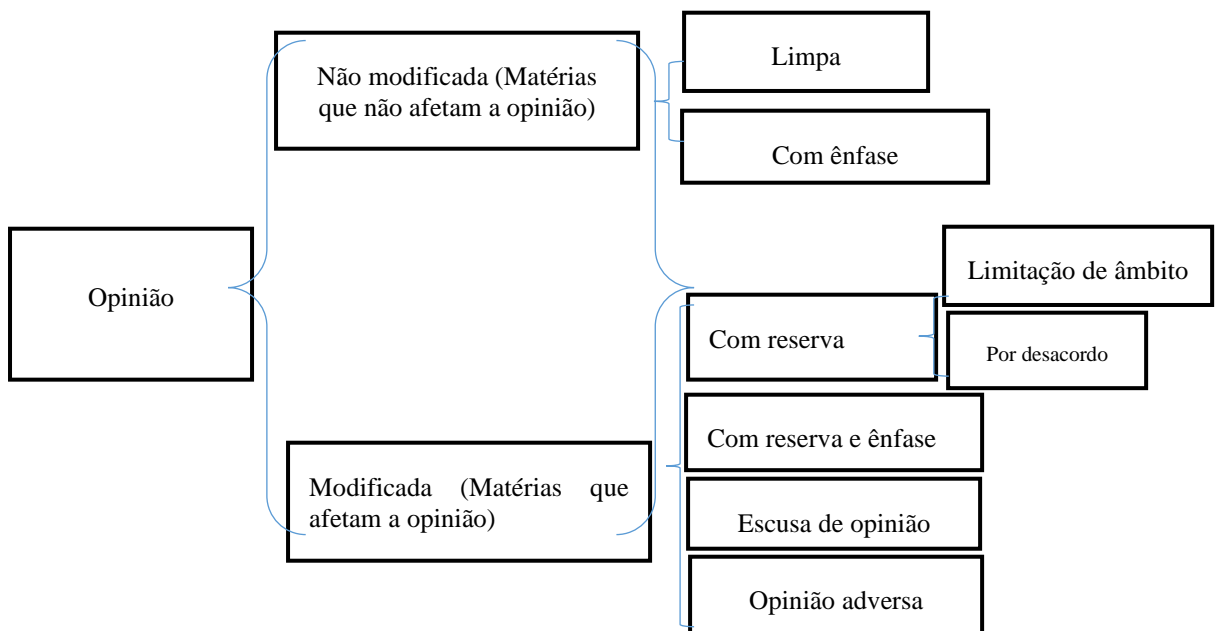


Figura 4: Tipos de opinião do auditor externo

Fonte: Adaptado de Lopes (2019).

O auditor expressa uma opinião não modificada quando concluir que as DF's estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável (opinião limpa). Se o auditor espera incluir uma ênfase (por causa da

incerteza relacionada com o resultado futuro de excepcional e/ou aplicação antecipada de uma nova norma contabilística, que tem um efeito generalizado sobre as DFs antes da sua data efetiva, etc) da matéria, deve comunicar ao Conselho de Administração em relação a esta expectativa e a proposta redação deste parágrafo (ISA 706 § 9 A12-16).

A ISA 705 estabelece que uma opinião qualificada/modificada ocorre sempre que o auditor optar por uma conclusão após os seus testes, baseado na prova de auditoria obtida, que as DFs como um todo não estão isentas de distorção material e/ou não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para concluir que as DFs como um todo estão isentas de distorção material.

- **Opinião com reservas:** o auditor deve expressar uma opinião com reservas quando: tendo obtido prova de auditoria suficiente e apropriada, concluir que as distorções, individualmente ou em agregado, são materiais, mas não profundas, para as DFs; ou não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para basear a sua opinião, mas concluir que os possíveis efeitos das distorções por detectar sobre as DFs, se existirem, podem ser materiais, mas não profundos (ISA 705 § 7).

- **Opinião com reserva e ênfase:** o auditor emite uma opinião com reserva e ênfase quando, para além de ter atenção aos aspectos estabelecidos pela ISA 705, destacados no paragrafo acima, ainda inclui no seu relatório um determinado aspecto das DFs considerado relevante para os utentes da informação (ênfase).

- **Escusa de opinião:** o auditor deve emitir uma escusa de opinião quando não for capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para basear a sua opinião e concluir que os possíveis efeitos das distorções por detetar, se existirem, podem ser não só materiais como profundos. Como também quando, em circunstâncias extremamente raras que envolvam múltiplas incertezas, concluir que, não obstante ter obtido prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante a cada uma das incertezas individuais, não é possível formar uma opinião sobre as DFs devido à potencial interação entre essas incertezas e ao seu possível efeito acumulado nas DFs (ISA 705 § 9-10).

- **Opinião adversa:** o auditor deve expressar uma opinião adversa quando, tendo obtido prova de auditoria suficiente e apropriada, concluir que as distorções, individualmente ou em agregado, são não só materiais como profundas para as DFs. O Quadro 8 apresenta de forma sintética como o julgamento do auditor acerca da natureza da matéria que dá

origem às modificações e da profundidade dos seus efeitos ou possíveis efeitos sobre as DFs afecta o tipo de opinião a ser expressa.

Quadro 7: Julgamento do auditor acerca da natureza da matéria que dá origem às modificações

Natureza da matéria que dá origem à modificação	Julgamento do Auditor acerca da Profundidade dos efeitos ou possíveis efeitos sobre as DFs	
	Material, mas não profunda	Material e profunda
As demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas	Opinião com reservas	Opinião adversa
Incapacidade de obter prova de auditoria suficiente e apropriada	Opinião com reservas	Escusa de opinião

Fonte: Adaptado da ISA 705

Vale lembrar que a prova de auditoria é a informação usada pelo auditor para chegar às conclusões sobre as quais baseia a sua opinião e deve incluir não só a informação contida nos registos contabilísticos subjacentes às DFs, mas também outras informações (ISA 500; Lopes, 2019). Para além do relatório da certificação legal das contas, seguidamente elaborar o relatório adicional da auditoria e um relatório de conclusões e recomendações da auditoria, pelo que o auditor poderá incluir a referência à natureza do trabalho contratado, dificuldades (no planeamento e comunicação), trabalho efectuados até ao momento e planeamento dos próximos trabalhos, assuntos relativas à actividades e aos negócios (incluindo questões que possam pôr em causa a continuidade); resultados sobre os testes ao sistema de controlo, etc.

Costa (2019) considera imprescindível no relatório final, o auditor apresentar as principais conclusões sobre trabalhos substantivos efetuados sobre as DFs; quando aplicável, explicações mais detalhadas sobre as reservas ou ênfases incluídas na certificação legal das contas; comentários sobre erros, omissões, insuficiências ou inconsistências verificadas na revisão dos documentos de prestação de contas desde que não monetários.

CAPÍTULO 2: AUDITORIA EXTERNA VERSUS A INADIMPLÊNCIA

Neste capítulo, apresenta-se: aspetos conceituais da inadimplência; as causas e consequências da inadimplência; auditoria externa versus a inadimplência; importância da auditoria externa para as empresas e estudos anteriores sobre a auditoria externa.

2.1. Aspectos conceituais da inadimplência

Em linhas gerais, todo o tipo de negócio está sujeito aos riscos, dentre os quais, a inadimplência, ou seja, quando os clientes não efectuam o pagamento de bens ou serviços até sua data de vencimento.

A palavra inadimplência deriva do latim *adimplere*, que significa “cumprir, executar”. O prefixo *in* é igualmente de origem latina, que remete a “negação, privação”. Sendo assim, inadimplência é um substantivo feminino que é atribuído ao fato de não haver cumprimento de obrigações pré-estabelecidas em um prazo outrora estipulado (Albuquerque, 2008).

A inadimplência acontece quando a pessoa singular e/ou colectiva deixa de cumprir o contrato de prazos de pagamentos. Trata-se de incumprimento de alguma obrigação financeira, ou seja, quando não é realizado algum pagamento previsto em contrato até a sua data de vencimento. Do ponto de vista jurídico, é o incumprimento dos termos de um contrato (total ou parcial), feitos em acordo com outras partes.

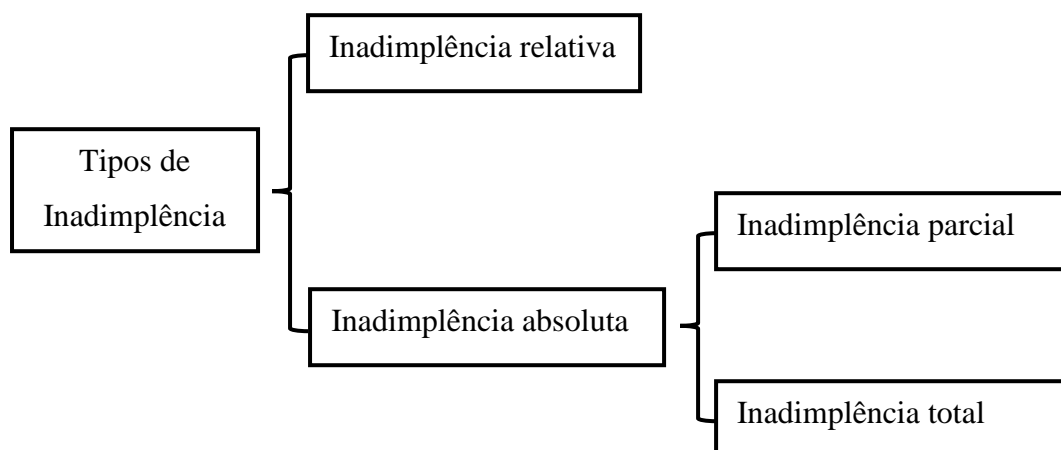


Figura 5: Tipos de inadimplência

Fonte: Elaboração própria com base a pesquisa sobre a inadimplência (2022).

- Inadimplência relativa: refere-se ao incumprimento que ocorre quando a obrigação, apesar de liquidada, já não serve aos objetivos inicialmente previstos no ato da venda.

- Inadimplência absoluta: quando não há esperança de que virá ser cumprida, de modo a corresponder aos objetivos.

Vale ressaltar que a inadimplência absoluta pode ser total quando englobar a totalidade do valor devido, ao passo que a inadimplência parcial refere-se ao não cumprimento de pagamento de parte da obrigação ou do valor devido.

2.2. Causas e consequências da inadimplência

De referir que às causas de inadimplência são diversas e podem ser agrupados em causas internas e causas externas:

- Causas internas: ausência das políticas de capacitação do pessoal da área comercial, software inadequado/ultrapassado, ausência das políticas de atualização de cadastro dos clientes, as políticas da empresa no que concerne o processo de cobrança (impressão e envio tardio das faturas aos clientes, atualização das listas dos devedores, entre outros), etc.

- Causas externas: a crise económica (afecta negativamente a cesta básica e aumenta o custo de vida, os salários muita das vezes não compensa a despesa e nem cobre as necessidades básicas) e o desemprego (a falta de renda reduz a capacidade de liquidação de compromissos e a tendência é de contrair mais outros créditos).

No que concerne as consequências, Fernandes *et al.* (2014), consideram que a inadimplência acaba prejudicando a população, pois não obtendo recursos financeiros para investimentos diminuem as possibilidades de se fazer melhoria nos serviços, ou seja, compromete o bom funcionamento da empresa.

- Dificuldades no relacionamento com cliente: geralmente, um cliente inadimplente tenta afastar-se, ou seja, o relacionamento tende a esfriar-se ou baixar de intensidade.

- Impacto na rentabilidade da empresa: as empresas externamente do sector de atividade, quando o serviço é pós pago, certamente que estão conscientes do risco de inadimplência a que estão expostos, na planificação de custos e de receitas, incluem uma previsão, o que

significa, se a taxa da inadimplência for alto, a diferença entre o planeado e o real será deduzido na margem e, isso afectará directamente o lucro (DP nº 204/15 de 28 de outubro, código de imposto industrial estabelece o regime aplicável as provisões a todas sociedades comerciais e entidades sujeitas ao imposto industrial).

A inadimplência além de prejudicar a tesouraria de uma empresa, desequilibra todo o seu controlo financeiro, uma vez que, sem recursos, a entidade vai enfrentar desafios importantes, como as dificuldades de honrar com seus pagamentos com fornecedores ou ter que recorrer a empréstimos (Madureira, 2020).

Fritzen (2011, p. 60), no seu estudo sobre o reflexo da inadimplência nas DFs de uma empresa fornecedora de energia eléctrica (CERTREL) no sul do Brasil propõe um conjunto de ações para minimizar o impacto desse fenómeno no fluxo de caixa:

- *O envio de uma carta de aviso de vencimento de fatura para os inadimplentes;*
- *Criação de uma equipe que percorra as residências informando da dívida em aberto e da possibilidade da suspensão de energia, com o intuito de oferecer ao cliente mais uma oportunidade para regularizar o seu débito sem a suspensão do fornecimento;*
- *Suspensão do fornecimento de energia, medida direccionada para clientes que não responderam as ações de cobranças anteriores;*
- *Procurar implantar ligações de cobrança (call center de cobrança) efetuar ligações telefônicas no estágio inicial do atraso da dívida com objetivo de induzir o consumidor ao pagamento o mais breve possível.*

Uma opinião partilhada por Madureira (2020), a quando nas suas publicações sobre como reduzir a inadimplência para uma taxa aceitável de 5%, propõe a adoção de política de cobrança com medidas mais drásticas, como cortar o fornecimento do serviço e também, caso necessário, aplicar as medidas jurídicas cabíveis, bem como a actualização regular das listas, diversificação dos meios de pagamentos e negociação da dívida com cliente.

Em suma a inadimplência para além de ter um impacto negativo naquilo que é o fluxo de caixa ou tesouraria da empresa, para além do desequilíbrio que pode causar ao afectar a saúde financeira da empresa, também pode afectar o relacionamento da empresa com seu cliente ou seja o facto da empresa implementar medidas que podem conduzir a um

confronto com o cliente, coloca em causa um bom relacionamento entre as duas partes envolvidas.

Atendendo as consequências da inadimplência na tesouraria, as empresas preocupam-se em encontrar mecanismos para abordar de forma eficaz os clientes inadimplentes, tais como: (1) a fixação do prazo ou tempo máximo de tolerância de atraso nos pagamentos por parte dos clientes; (2) definição dos canais que serão utilizados para efetivar a cobrança (judiciais ou extrajudiciais); (3) clarificar as eventuais penalizações para o efeito de cobrança dos inadimplentes (por exemplo a inclusão de multas e juros) e (4) dar oportunidade aos clientes que pretendem renegociar a dívida e definir regras de negociação.

2.3. Cálculo do índice de inadimplência

Antes da apresentação dos procedimentos matemáticos e dos componentes utilizados para a determinação do índice da inadimplência numa empresa, torna-se necessário primeiramente saber o porquê da determinação deste índice. A determinação da inadimplência vai permitir que o órgão de gestão tenha noção de seu impacto na tesouraria para melhor acompanhamento da saúde financeira da empresa, também, as áreas: comercial e de tesouraria terão a possibilidade de agir rapidamente quando se registar atrasos nos pagamentos.

1

$\text{Índice de Inadimplência} = \left(\frac{\text{Faturação do período} - \text{Recebimento do período}}{\text{Faturação do período}} \right) \times 100$
--

Na prática, através da determinação do índice de inadimplência, a empresa terá a possibilidade de controlar a aderência dos seus clientes aos prazos de pagamentos estabelecidos no contrato celebrado por ambas as partes, bem com identificar a quantia por receber e essa informação é fundamental para a gestão financeira da empresa em causa. Trata-se de um verdadeiro termómetro para avaliação empresarial, por que espelha o comportamento de uma das rúbricas mais importante no balanço, isto é, as contas a receber dos clientes.

De referir que a taxa de inadimplência em si representa apenas um sintoma, o ideal é associar esta análise ao desempenho e interpretar cenários para compreender o perfil dos clientes, o impacto no fluxo de caixa e a eficácia das ações de cobrança adotadas pela

empresa, por isso é recomendável que as empresas, através de *software* efetuem monitorização desse indicador.

2.4. Auditoria externa como quarta linha da defesa

Em negócios do século XXI, é habitual encontrar diversas equipes de auditores internos, especialistas em gestão de riscos corporativos, executivos de *compliance*, especialistas em controlo interno, inspectores de qualidade e investigadores de fraude trabalhando em conjunto para ajudar suas empresas a gestão de riscos. Cada uma dessas especialidades tem uma perspectiva única e habilidades específicas de valor inestimável às empresas que atendem (IIA, 2013).

De referir que na gestão de risco, a primeira linha da defesa é constituída pelos gerentes operacionais e seus controlos internos no dia a dia da operação. A segunda linha são as funções específicas de gestão de riscos e conformidade. A terceira linha é a auditoria interna, na qualidade de avaliador externa das duas linhas anteriores. Seguem-se a auditoria externa e os órgãos reguladores, como uma virtual quarta linha de defesa, conforme apresentado na Figura 6.

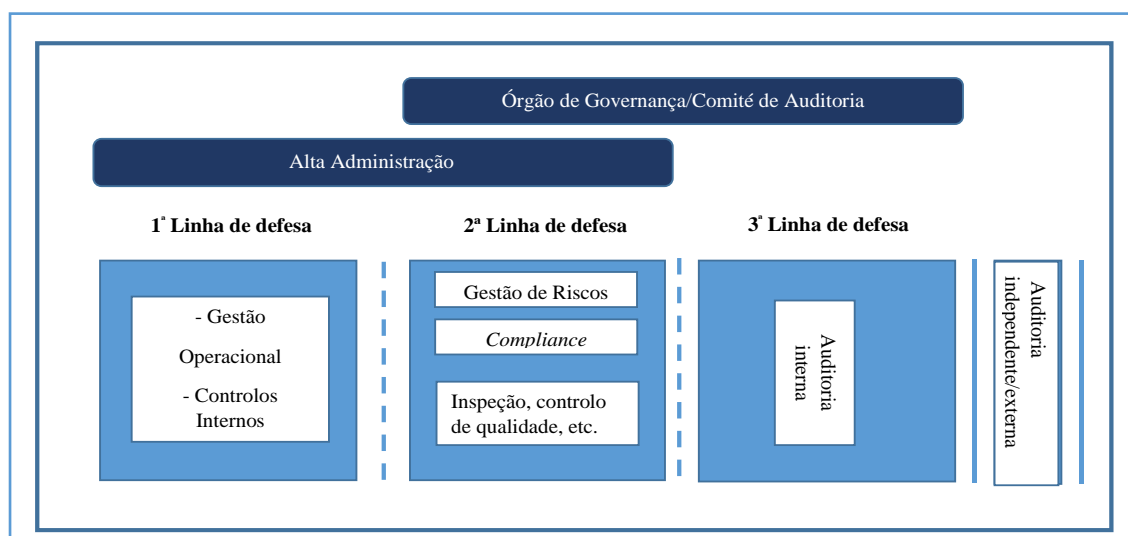


Figura 6: A aplicação do modelo de três linhas de defesa

Fonte: Adaptado da *Guidance on the 8th EU Company Law Directive*, art. 41 (2011).

De acordo com IIA (2013), os auditores externos, reguladores e outros órgãos externos estão fora da estrutura da organização, mas podem desempenhar um papel importante em sua estrutura geral de governação e controlo. Para além de estabelecerem requisitos com a intenção de fortalecer os controlos em uma empresa, os órgãos externos, em outras

ocasiões, têm uma função independente e objectiva, para avaliar o todo ou parte da primeira, segunda ou terceira linha de defesa no que concerne a esses requisitos. Quando coordenados com sucesso, esses órgãos externos podem ser considerados linhas adicionais de defesa, que fornecem avaliações às partes interessadas da empresa.

2.5. Contributo da auditoria externa na redução da inadimplência

A princípio nenhuma empresa sobrevive sem recursos financeiros, sob penas de comprometer as suas actividades. Soundaring (2018, p. 69) afirma que no “mundo empresarial, a dura realidade é que as empresas têm de gerar lucro”. Trata-se de um factor de extrema importância, porque a entidade precisa de dinheiro para operacionalizar com eficácia, obviamente que isso envolve venda dos produtos ou serviços, as contas a receber e as disponibilidades enquanto parte integrante do ciclo da tesouraria da empresa, independentemente do setor de atividade.

As contas a receber de clientes integram o grupo de activos circulantes operacionais e são importantes recursos para o funcionamento da empresa. No entanto, o risco de incomparabilidade é uma questão com impactos significativos nas DF's. Na opinião de Alves (2015, p.317), uma auditoria externa nas contas a receber dos clientes procura certificar as seguintes asserções: *(1) existência: apurar a existência das quantias inscritas em contas a receber; (2) direitos e obrigações: a entidade detém os direitos e obrigações sobre as quantias inscritas em contas a receber; (3) plenitude: todas as quantias a receber dos clientes foram inscritas; (4) valorização e imputação: as quantias inscritas em contas a receber estão adequadamente divulgados e por quantias apropriadas.*

Embora a actuação de uma auditoria externa também seja condicionada pela tipologia do sector de actividade da empresa e pelo normativo. Nas EPAS-EP por exemplo, através dos procedimentos de avaliação de risco, a auditoria externa para enriquecer as suas recomendações, pode recorrer as indagações a empresa, especificamente, nas áreas comercial e de contabilidade, apreciar os sistemas de controlos internos para averiguar: (1) políticas de formação do pessoal da área comercial; (2) o tipo de *software* utilizado na gestão comercial; (3) políticas da empresa no que concerne ao processo de cobrança (impressão e envio das faturas aos clientes); (4) existência de registos de controlo e/ou atualização que permite verificar os clientes inadimplentes; (5) aplicação do IVA e o critério da aplicabilidade respeita as normas fiscais, etc.

Ademais, a auditoria externa pode socorrer-se aos testes de controlo, isto é, optar por uma amostra e/ou verificar a lista de facturas emitidas ao longo do ano, apurar a existência de evidências de conciliação mensal das facturas emitidas com o registo contabilístico das vendas.

Importa ainda realçar que o auditor externo também pode através dos procedimentos analíticos substantivos tais como, a comparação ou análise dinâmica das quantias inscritas nas contas a receber dos clientes; determinação do índice de inadimplência e a análise das tendências, proporcionar oportunidades de melhorias nas políticas de cobrança e tornar a empresa proativa, conseqüentemente, a redução da inadimplência.

Outrossim, o auditor externo deve certificar o cumprimento do DP nº 204/15, de 28 de outubro, que estabelece, para efeito da constituição das provisões fiscalmente dedutíveis, cumulativamente, dois requisitos:

- A constituição da provisão deve estar apoiada em elementos objetivos e informações idóneas que justifiquem a natureza das obrigações e encargos derivados dos processos judiciais, o ano e valor contabilizado.

- O valor das obrigações e dos encargos cobertos pela provisão devem ser dedutíveis para efeitos fiscais, como custo do exercício.

O auditor durante a execução do seu trabalho, através de análise histórica, e com base nos procedimentos e testes, poderá verificar se as provisões são ou não adequadamente reconhecidas, são aceites como provisões do exercício e são devidamente justificados nos termos do DP nº 204/15 de 28 de outubro. A ISA 200 estabelece que alguns referenciais de relato financeiro são de apresentação apropriada, enquanto outros são referenciais de cumprimento. Nesse contexto, a empresa tem o risco de incobrabilidade justificado, tendo a possibilidade de reconhecer um custo pelo montante da imparidade, que fará toda diferença na margem de lucro e no apuramento do imposto sobre lucro.

O auditor externo para além de avaliar a adequação das divulgações, também avalia a continuidade da empresa conforme estabelecido pela ISA 570. Almeida (2019) para efeito da continuidade da empresa sugere o recurso a avaliação das tendências negativas (resultados negativos correntes, *cash-flows* negativos, rácios, etc.); os assuntos internos (greve, perda de pessoal-chave, produtos obsoletos, incapacidade para resolver os seus

compromissos); assuntos externos (nova legislação, perda de franchising ou patentes, perda do principal cliente ou fornecedor, ligações); outros assuntos (incumprimentos de empréstimos, reestruturação de dívida, violação de leis e regulamentos e incapacidade de lhe ser concedido crédito), etc.

O culminar deste trabalho é a elaboração de um relatório que atesta a fiabilidade da informação financeira apresentada nas DFs, bem como possíveis recomendações específicas ou pontuais com vista a melhorar o funcionamento da empresa como um todo e das áreas em particular.

Auxiliar na tomada de decisões estratégicas: as informações colectadas pela auditoria externa poderão servir como base para a tomada de decisões mais estratégicas, isso acontece porque, com uma mensuração das actividades contabilísticas feita de forma mais precisa, é possível identificar as fragilidades na gestão do negócio, conseguindo então tomar ações mais eficientes para melhorar a realidade da empresa.

De referir que a Resolução nº 6/01, de 6 de março estabelece como resultado da auditoria externa: *(1) um relatório detalhado que destaca as rubricas relevantes, procedimentos de análise adotados e respectivas conclusões; (2) um relatório sobre o controlo interno e procedimentos contabilísticos e (3) um relatório sobre a conformidade da aderência às práticas e procedimentos definidos por Lei, regulamentos e acordos.* Então, uma auditoria na área das vendas e/ou serviços e dividas a receber, tem a possibilidade de, através das análises detalhadas que serão efectuadas, apresentar recomendações e indicar as melhores opções administrativas e de controlo para cobrança inerente às vendas efetuadas e consequentemente, reduzir a inadimplência.

A auditoria externa é fundamental, uma vez que aumenta a credibilidade da empresa perante o público externo; promove a legalidade, bem como a cultura de gestão e boa governação corporativa (INTOSAI, 2013; ISA 250 § 5 e 14). Para Costa (2017, p. 47), “todo e qualquer tipo de informação deve ser credível de forma que os utilizadores, tanto internos como externos possam, dela retirar conclusões idóneas”. O auditor durante o seu trabalho, efetua cruzamento de informações para que seja capaz de identificar incoerências, não só de erros de registos como de problemas mais sérios no setor administrativo da entidade, apontar as falhas dos processos administrativos e de controlo e propor melhorias.

2.6. Estudos anteriores sobre a auditoria externa

Partindo da ideia de que a principal função do sector público é fornecer bens e serviços à comunidade (Scott, 2010). Para tal, o papel dos gestores nesse sector é de gerir os recursos públicos de forma eficiente e eficaz. Este enquadramento requer por parte do Estado, um controlo especializado que possa aferir da correcta actuação dos responsáveis, nesse contexto, merce destaque a auditoria externa, uma vez que durante a execução das suas tarefas, aprecia a correcta aplicação e/ou gestão dos recursos públicos e permite que várias partes interessadas tomem decisões com confiança em torno da empresa que está sendo auditada (Marques & Marques de Almeida, 2004; Santos, 2020; CFI Team, 2020).

Alves (2013) publicou um artigo intitulado “auditoria no sector público: uma análise ao sistema português”, no qual afirma que os Estados democráticos precisam de demonstrar a transparência e a credibilidade da sua governação, a ética e legalidade das suas acções e que as contas que prestam reflectem os resultados das acções das entidades que governam. Daí que se recorra à auditoria interna e externa, para as quais se exige que obedeam a critérios de eficiência e eficácia que lhe confirmam credibilidade.

Como foi sendo destacado ao longo desta revisão de literatura, são vários os estudos que analisam o papel da auditoria externa no processo de decisão no sector público. Os resultados obtidos por Costa (2021), num estudo sobre os possíveis benefícios gerados pela auditoria externa, mostram que este tipo de auditoria contribui para aperfeiçoamento da gestão pública, além de agregar valor à entidade como um todo.

O papel da auditoria externa no sector público também foi destacado por Marques & Marques de Almeida (2004), ao evocar a diferença na relevância dos relatórios de auditoria do sector público e dos relatórios de auditoria do sector privado, os autores explicam que a diferença se deve aos seguintes factos: (1) o leque de utilizadores da informação financeira do sector público é muito mais amplo; (2) o sector público deve prestar contas a todos os cidadãos. Além disso, a informação pretendida pelos utilizadores externos é diferente, não obstante se reconhecer existirem pontos comuns, tais como o conhecimento da boa gestão dos recursos públicos e o que se espera que venham a fazer no presente e no futuro.

A questão da auditoria *gap* no sector público também foi estudado, as conclusões do artigo de Dana (2009), “*Audit expectation gap in the public sector in Romania*”

demonstram a existência do mesmo, também apontou os factores educacionais como mecanismo para reduzir essa lacuna. Sá (2021) no estudo sobre *auditing expectation gap*: percepções de auditores e auditados, apresentou nas suas conclusões um conjunto de factores minimizadores do *auditing expectation gap*: (1) a melhoria do relato de auditoria, simplificando o teor e a linguagem usada; (2) o desenvolvimento de políticas educativas que se traduzam em maior nível de literacia contabilístico-financeira e consciencialização acerca do objetivo, responsabilidades e limitações da auditoria; (3) uma supervisão mais eficiente dos auditores e a comunicação dos resultados da supervisão ao público em geral.

A auditoria *gap* é a diferença de expectativa, um factor dos níveis de desempenho esperado, conforme previsto tanto pelo auditor independente quanto pelo usuário das demonstrações financeiras (Liggio, 1975).

Diversos estudos reconhecem a influencia da auditoria externa, bem como a certificação legal das contas, na qualidade da informação financeira. A qualidade da informação financeira é fundamental para a transparência na prestação de contas, bem como a tomada de decisão no sector público. No entanto, a auditoria externa pode influenciar a qualidade da informação financeira através da verificação da exatidão, a fidedignidade, a relevância e a comparabilidade dos dados apresentados nas DFS das entidades públicas (Santos, 2012; Reis, 2015; Congo, 2016; Borges et al., 2020).

Regista-se, do mesmo modo o reconhecimento da importância e benefícios da auditoria externa para a credibilidade das empresas, uma vez que sua aplicabilidade pode oferecer transparência e garantir uma boa imagem de sua saúde financeira da empresa auditada, atendendo a função independente e imparcialidade da auditoria externa diante as informações apresentadas (Almeida et al. 2021 ; Viana, 2019).

Na tentativa de analisar o papel da auditoria em relação as contas a receber, Marques; Santos e Evangelista (2020) concluíram que o sector de contas a receber é um dos sectores mais importantes em uma empresa, (...) onde se regista a entrada de valores líquidos, muito facilmente pode haver erros e fraudes, por este motivo a equipe de auditoria, tanto interna quanto externa, deve estar apta para desenvolver os procedimentos apropriados. Nesse sector, quando uma auditoria é realizada com êxito menos problemas financeiros a empresa virá a ter.

Outros estudos constataram que a inadimplência tem relação com factores pessoais, socioeconómicos, académicos e institucionais e factores relacionados com a gestão (Herling et al., 2012). Os efeitos podem prejudicar toda a empresa uma vez que o risco é constante de perda financeira por se tratar de vendas sem retorno (Valentim et al., 2010). Relativamente as medidas para combater a inadimplência Fritzen (2011) no estudo sobre o reflexo da inadimplência nas DFs de uma empresa fornecedora de energia eléctrica, propõe um conjunto de medidas para minimizar está pratica:

- (1) além de mandar uma carta de aviso de vencimento de fatura para os inadimplentes, deve ter uma equipe que percorra as residências informando da dívida em aberto e da possibilidade da suspensão de energia.*
- (2) procurar informar ao consumidor da possibilidade de escolha da data para pagamento da conta.*
- (3) criar uma campanha de sorteio de prémios para os consumidores adimplentes com a distribuidora de energia eléctrica.*
- (4) procurar identificar com o consumidor que teve a energia de sua unidade consumidora suspensa, qual o motivo pelo qual deixou de ser paga, e através deste resultado criar mecanismo para minimizar os índices de suspensão de energia.*
- (6) procurar implantar ligações de cobrança (Call Center de cobrança).*
- (7) suspensão do fornecimento de energia, medida direccionada para clientes que não responderam as ações de cobranças anteriores. E*
- (8) realizar vistoria nas unidades consumidoras desligadas para constatar a continuidade de suspensão do fornecimento da unidade consumidora evitando o risco com a auto-religação.*

Carvalho e Pereira (2013) a auditoria externa surge como uma alternativa importante dentro do processo de decisão na empresa, bem realizada, tem a capacidade de fornecer factos e informações das mais diversas áreas de atuação e departamentos de uma empresa, fazendo com que o mercado se sinta mais protegido e confiante.

Ainda que os resultados dos estudos apresentados pelos investigadores consultados destacam o contributo da auditoria externa no processo de decisão nas empresas, ao permitir implementar acções corretivas para minimizar erros, prevenir falhas e obter processos mais eficazes e transparentes, porém não se verificou estudos que avaliam, de forma objectiva, o papel da auditoria externa no combate a inadimplência, baseando-se numa análise quantitativa (taxas de inadimplência) e numa análise qualitativa dos relatórios de auditoria externa no SEP angolano. É nesse contexto que pretendemos lançar o debate sobre essa temática.

CAPÍTULO 3: METODOLOGIA

Neste capítulo, apresenta-se: a área e universo de estudo; fontes de colecta de dados; identificação dos argumentos; população e amostra; tipo e métodos de investigação; procedimento e técnicas de recolha de dados e indicadores de análise e tratamento de dados.

3.1. Área e universo de estudo

A pesquisa realizou-se na República de Angola, situada na região ocidental da África Austral, com uma superfície de 1.246.700 km². A oeste possui a costa atlântica com 1.650 Km de comprimento. Tem também uma extensa fronteira terrestre de 4.837 Km que a limita, a norte, com a República do Congo e a República Democrática do Congo (RDC), a leste, com a República da Zâmbia e RDC, a sul, com a República da Namíbia. No entanto, Angola é constituída por 18 Províncias, 173 municípios e 619 Comunas, o país conta com 32 866 268 habitante (67% vive em áreas urbanas), uma densidade populacional de 26.4 pessoas por km², uma esperança de vida à nascença de 61,1 anos, PIB (2020) de 58 375 976 290 USD, PIB per capita (2020) de 3 168.3 USD (Banco de Desenvolvimento Africano, 2022).

Angola tem um SEP activo e que opera em diversos domínios, mas que o universo do estudo é constituído apenas pelas EPAS-EP. Referenciar que a aprovação da lei nº 11/13 de 3 de setembro, almejou melhorar a relação do Estado com as suas empresas e, por outro, permitir o alcance da eficiência na gestão das empresas do sector público. Mas apesar do esforço do Executivo, de monitorar de perto o desempenho das mesmas e melhorar a transparência e o processo de prestação de contas, o SEP continua sem capacidade de cobertura de custos operacionais (IGAPE, 2019). As EPAS-EP enquanto empresas que prestam serviços públicos essenciais à comunidade, com uma responsabilidade social e ambiental relevante, o envolvimento com as partes interessadas é fundamental para a prossecução do seu objecto social, no cumprimento da sua missão. Os diversos *stakeholders* encontram-se representados na Figura 7.

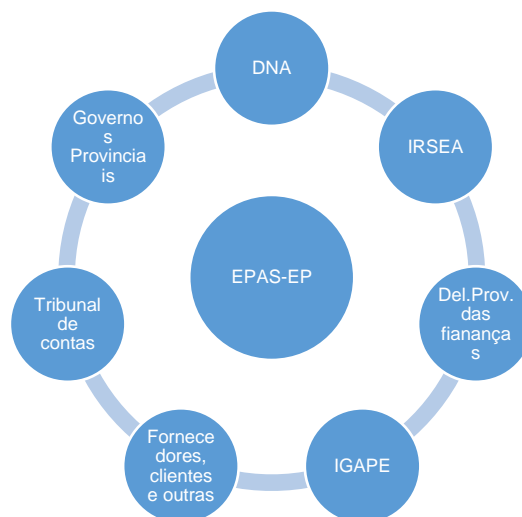


Figura 7: Partes interessadas

Fonte: Elaboração própria com base o reporte das EPAS-EP (2022).

Na última década, o Executivo angolano tem multiplicado acções para reduzir o financiamento público no sector das águas e criar mecanismos de autossustentabilidade (execução dos investimentos, funcionamento e manutenção), através das receitas próprias, sem necessidade de recorrer ao OGE. Dentre as acções a destacar, citam-se: (1) a criação gradual das EPAS-EP em todas as províncias do País, em substituição das Direcções Provinciais da Energia e Águas que durante décadas; (2) a criação do Instituto Regulador do Sector eléctrico (IRSEA), através do DP nº 59/16, de 16 de março, para regular as actividades de captação, transporte, tratamento, distribuição de água e colecta, tratamento e descarga de águas residuais dos sistemas públicos de abastecimento de águas e de saneamento de águas residuais.

3.2. Fontes de coleta de dados

Para este estudo utilizou-se, como fonte secundária, o levantamento bibliográfico, uma vez que foi necessário recorrer a trabalhos científicos realizadas por pesquisadores (artigos de congressos, revistas, teses, dissertações), obras de literatura, como livros, etc. O recurso a fonte secundária permitiu estar em contacto directo com aquilo que foi escrito sobre o tema estudado por outros autores.

Outrossim, recorreu-se ao site do IGAPE, para obtenção dos dados analisados no capítulo 5. Desse banco de dados, de forma célere e menos dispendioso, foi possível extrair os relatórios de gestão e contas das empresas públicas (especificamente, às do setor das

águas) dos exercícios 2018, 2019, 2020 e 2021, incluindo os respetivos relatórios de auditoria externa.

De igual modo, de forma complementar, recorreu-se a fonte primária (entrevista aplicado aos Administradores/Área Financeira), que permitiu, a obtenção de dados sobre os tipos de relatórios emitidos pela auditoria externa contraída, possíveis recomendações e a devida aplicabilidade destas, a verificação dos argumentos assumidos e a dedução de conclusões.

3.3. Identificação dos argumentos

O estudo explora o papel da auditoria externa no combate a inadimplência no SEP, particularmente, nas EPAS-EP. Nesse contexto, defendo a importância de quatro factores-chave que explicam essa possibilidade:

(1) Indagação das políticas de cobrança, isto é, a impressão e envio das facturas aos clientes, actualização do cadastro dos clientes, incluindo o *software* comercial (procedimentos da avaliação de risco).

(2) Avaliação dos procedimentos de definição das quantias incobráveis nos termos do DP nº 204/15 de 28 de outubro e conciliação mensal das facturas emitidas, cobradas, (testes de controlo).

(3) Apreciação da continuidade da empresa através do índice de inadimplência e análise de tendências das contas a receber dos clientes (procedimentos analíticos substantivos).

(4) Apreciação do perfil da equipa da área comercial, bem como a formação ou capacitação desses técnicos.

Embora não sendo responsabilidade directa pela criação de estratégias de combate a inadimplência para empresa auditada, a combinação dos factores anteriormente mencionados, levarão a auditoria a produzir relatórios com recomendações precisas e focadas e quando aplicados, poderão permitir a redução da inadimplência.

Na literatura, existe uma teoria que afirma que uma auditoria envolve executar procedimentos para obter prova de auditoria acerca das quantias e divulgações constantes

das DF's. Os procedimentos seleccionados dependem do julgamento do auditor, incluindo a avaliação dos riscos de distorção material das DF's devido a fraude ou a erro (ISA 705).

Por sua vez Almeida (2019) considera que para efeito da continuidade da empresa recomenda, entre outros mecanismos, o recurso a avaliação das tendências negativas (resultados negativos correntes, *cash-flows* negativos, rácios, etc.).

A inadimplência afecta directamente a tesouraria da empresa, daí a necessidade da avaliação do risco e a materialidade. Esta opinião é convergente com alguma literatura, particularmente, Morais e Martins (2013, p. 45), que “consideram que as responsabilidades básicas da auditoria externa são definidas por lei, ao contrário da função da auditoria interna que difere de uma entidade para outra. Mas que, ambas utilizam as mesmas técnicas, avaliam o risco e a materialidade, baseiam-se no controlo interno como ponto de partida para realizarem os seus exames, sugerem correções para deficiências encontradas, a extensão do trabalho depende da eficiência dos sistemas de controlo interno”.

3.4. População e amostra

A população alvo de estudo é constituída por 18 EPAS-EP, ao passo que como amostra foram seleccionadas 12 EPAS-EP (equivalente a 48 relatórios analisados que constitui o foco de análise) com base nos seguintes critérios: (1) ser empresa pública que actua no sector das águas e saneamento; e, (2) ter apresentado com alguma regularidade os relatórios de gestão e contas no período compreendido entre 2018 e 2021. Reis (2022, p.87) afirma que as vantagens na utilização de uma amostra em relação a população alvo são a sua mais fácil exequibilidade e menos onerosidade.

3.5. Tipo e métodos de investigação

A investigação é de natureza descritiva e exploratório, com abordagem qualitativa e quantitativa. Segundo Ruas (2022, p.121), a investigação descritiva é usada quando se pretende descrever, com objectivo de se obter as características de uma dada situação ou fenómeno tal como ele se apresenta. E a investigação é aquela que é conduzida no âmbito do problema a ser investigado, e utiliza-se quando não existe nem estudo nem informação secundaria disponível sobre o tópico em investigação, ficando o investigador de produzir os seus próprios dados e informação.

Em primeiro lugar, foram utilizadas as bibliografias, nomeadamente: os livros, artigos científicos e revistas, dissertações, teses, sites da internet sobre os estudos realizados a nível nacional e internacional, referentes o tema em estudo. Em segundo momento, a pesquisa explorou em diferentes literaturas, o contributo da auditoria externa para redução da inadimplência na empresa auditada.

Na última fase, através do método de levantamento documental e entrevista, obtiveram-se os dados primários fundamentados no quinto capítulo sobre as empresas seleccionadas para o estudo. A construção do *checklist* para recolha de dados teve em atenção, principalmente: o ano, o relatório de gestão e contas e o relatório de auditoria externa.

De acordo com Kauark *et al.* (2010, p. 46), “na escolha do tema é preciso, previamente, verificar a disponibilidade de material para consulta”. Devido ao tipo de pesquisa e pela existência de um banco de dados criado pelo IGAPE e de livre acesso, optou-se pelo método de levantamento de dados das empresas acima citadas no site desse instituto.

Prevaleceu o estudo de caso, atendendo a sua flexibilidade na abordagem da pesquisa, por se tratar dum método que leva as investigações dos fenómenos exatamente como eles ocorrem, sem qualquer intervenção significativa do pesquisador. “O estudo e caso é uma análise intensiva (qualitativa ou quantitativa) de uma única unidade ou de um pequeno número de unidades (os casos), em que o objetivo do investigador é compreender uma classe maior de unidades semelhantes (uma população de casos).” (Seawright e Gerring, 2008, p.296)

3.6. Procedimento e técnicas de recolha de dados

A pesquisa bibliográfica foi a primeira fonte utilizada para recolha de informação, a qual foi consultada nas diversas fases deste trabalho e foi efetivada através da leitura de livros, trabalhos publicados e não publicados artigos e diversos *sites*. Na fase posterior, recorreu-se a análise documental, na qual foram seleccionadas as DFs e os relatórios da auditoria externa de modo a reduzir os dados e a reunir a informação necessária, seguia-se então as entrevistas aplicadas aos Administradores p/Área Financeira.

O primeiro esforço realizado foi o de procurar no SEP, uma categoria de empresas públicas, cuja estrutura de relatório de gestão e contas assemelha-se e avaliadas com base os mesmos indicadores. Embora seja difícil encontrar empresas com essas características,

mas após a várias pesquisas e entrevistas exploratórias e contactos por via e-mail com alguns responsáveis das empresas públicas do sector analisado, nos foi cedido os dados e link para ter acesso às informações necessárias para investigação.

Vale ressaltar que os dados das DF's expressos em Kwanzas (moeda angolana), foram convertidos e expresso em milhares dólar, tendo como referência, o cambio de 31 de dezembro de cada exercício estudado, para facilitar a compreensão do leitor (ver o anexo 2).

Com base na técnica de análise de conteúdo, efectuou-se um estudo qualitativo dos relatórios de auditoria e através de um conjunto de componentes de avaliação previamente definidos, nomeadamente: (1) componentes obrigatórios do relatório de contas (balanço, demonstração dos resultados, DFC e respetivas notas); (2) avaliação da continuidade (tendência de resultado negativo corrente, Incapacidade para resolver os seus compromissos e outros assuntos como é caso de incumprimentos de empréstimos); (3) estrutura geral do relatório da auditoria (opinião, base para opinião, responsabilidade do conselho de administração e responsabilidade do auditor); e (4) componente natureza da matéria que dá origem a modificação de opinião: opinião com reserva (as DFs estão materialmente destorcidas); opinião com reserva (por incapacidade de obter prova de auditoria suficiente apropriada); opinião adversa e escusa de opinião).

Adicionalmente, com base nas entrevistas aos Administradores para Área Financeira das empresas selecionadas para o estudo e os auditores das respectivas empresas, foi possível recolher os dados primários que sustentaram a verificação argumentos anteriormente mencionados. A guia de entrevista incluía perguntas semiabertas relacionadas com (1) a inadimplência; (2) verificação do cumprimento do DP nº 204/15, de 28 de outubro (apuramento e reconhecimento das provisões); (3) a verificação do cumprimento da resolução nº 6/01, de 6 de março, sobre os relatórios são fornecidos pela auditoria independente e (4) questiona-se as recomendações dos auditores externas e o tratamento dado a essas recomendações (ver apêndice 1).

Por razões éticas, tivemos atenção ao consentimento informado, privilegamos a confidencialidade e o relatório final será enviado também aos entrevistados. Diante de constrangimentos, a nossa estratégia de mitigação de risco assentou nos relatórios contidos na base de dados do IGAPE e das entrevistas aos Administradores das EPAS-

EP que operam no leste de Angola e o recurso a técnica da bola de neve permitiu o, acesso a outros entrevistados.

3.7. Indicadores de análise e tratamento de dados

Para alcançar os objetivos do estudo, foram selecionados alguns indicadores de análise, tais como a taxa de índice de inadimplência. Por se tratar de um indicador operacional e estratégico, o cálculo do índice de inadimplência foi determinante na testagem dos argumentos através das comparações entre faturação, recebimento e valores devido pelos clientes inadimplentes.

2

$$[\text{Índice de inadimplência} = (\text{Saldo inicial das contas a receber dos clientes} + \text{Facturamento do período} - \text{Recebimento do período} / \text{Saldo inicial das contas a receber dos clientes} + \text{Facturamento do período}) * 100]$$

A inclusão dos saldos iniciais das contas a receber na Fórmula 1 justifica-se pelo facto de ser serviços pós pago e no início do exercício, o estrato de cada cliente arrasta o valor em dívida (saldo inicial + consumo atual). Mas para efeito de comparação, calculou-se também taxas de inadimplência sem inclusão dos saldos amicais das contas a receber dos clientes. Foram igualmente calculados os recebimentos das EPAS-EP selecionadas para o estudo através da Fórmula 2.

3

$$[\text{Recebimento} = (\text{Saldo inicial das contas a receber dos clientes} + \text{Facturamento do período} - \text{Saldo final das contas a receber dos clientes})]$$

De salientar que a determinação do índice de inadimplência tem como base: os valores de referência da eficiência de cobrança definidos pela DNA, ou seja, 50% para os anos 2018 e 2019, ao passo que o ano de 2020 a taxa foi de 66%, finalmente 85% para o ano 2021. O que significa a taxa de inadimplência assumida em 2018 e 2019 era de 50%, em 2020 baixou para 34% e 15% para o ano de 2021 (DNA, 2021).

Os dados colectados na entrevista foram tratados com base ao programa *Microsoft Excel* 2010 para o ambiente *Windows*. Para fácil interpretação e melhor compreensão do leitor, os resultados obtidos foram transformados em Tabela e Gráficos.

CAPÍTULO 4: APRESENTAÇÃO, ANÁLISE DE DADOS E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Neste capítulo, apresenta-se: tipos de informações sobre os clientes e a tesouraria solicitadas pela auditoria externa; estatística descritiva; discussão dos resultados; políticas de cobranças e proposta de melhoria da auditoria externa nas EPAS-EP.

4.1. Entrevistas: informações solicitadas na auditoria das contas a receber e a tesouraria

Examinando a primeira parte das entrevistas, composta por duas perguntas, sendo estas relacionadas com as informações sobre clientes e a tesouraria que são solicitadas pela auditoria externa durante a execução das suas actividades, verificamos que existem respostas quase semelhantes para as questões levantadas, sendo uma percentagem de 75% das EPAS-EP estudadas (n=9/12), mencionaram as seguintes informações:

- **Informações sobre os clientes:** (1) mapa de antiguidade de saldos de clientes; (2) ficheiro dos clientes de cobrança duvidosa e comprovativos; (3) extractos das contas correntes dos clientes; (4) análise dos clientes credores e justificações; (4) detalhe dos outros proveitos operacionais; (5) lista dos documentos emitidos aos clientes no período entre janeiro e dezembro, onde constam as facturas, notas de crédito, notas débito e recibos, discriminando a data, número, nome do cliente e valor.

- **Informações sobre a tesouraria/disponibilidades:** (1) posição dos bancos a 31/12/ (último extracto bancário que conste o saldo a 31/12/), caso existam divergências será solicitada as reconciliações bancárias; (2) folhas de caixa; (3) autorização de pagamentos – assinaturas; (4) contratos de depósito a prazo (se aplicável); (5) contractos de suporte aos empréstimos bancários obtidos; (6) detalhe da contagem dos caixas à data de janeiro à dezembro; (7) planos financeiros actualizados dos empréstimos bancários obtidos (deverá incluir capital em dívida, plano de reembolso e calculo de juros); e (8) detalhe das garantias bancárias existentes e contratos de Suprimentos se aplicável.

De igual modo, a maior parte das empresas estudadas (n=7/12) afirma ter sucumbido as indagações (área comercial e a contabilidade), representando assim a percentagem de 58%, entre os aspectos indagados pela auditoria externa, destacam-se: (1) existência de políticas de formação do pessoal da área comercial; existência software comercial adequado; (3) actualização de cadastro dos clientes; e (4) outras acções da empresa no

que concerne o processo de cobrança (impressão e envio das facturas aos clientes, actualização das listas dos devedores, entre outros). Entretanto, 42% dos entrevistados reconhecem limitações, sobretudo na actualização das listas dos clientes inadimplentes.

A segunda parte das entrevistas é composta por perguntas sobre o apuramento e reconhecimento das provisões (cumprimento do DP nº 204/15, de 28 de outubro) e sobre os pressupostos da continuidade da empresa (resultados negativos, incumprimento de empréstimos, etc) no trabalho da auditoria externa. Assim, cerca de 83% (n=10/12) das empresas estudadas desconhecem a aplicabilidade do DP 204/15, de 28 de outubro. E grande maioria concordam com a afirmação do recurso aos pressupostos da continuidade por parte da auditoria externa, representando assim uma percentagem de 67% num total de 100%; em contrapartida, 33% (n=12) das empresas estudadas não responderam a essa questão.

Quanto a questão de saber: “quais dos seguintes relatórios são fornecidos pela auditoria independente (resolução nº 6/01, de 6 de março)”? nomeadamente: o relatório que inclui o parecer sobre as DFs; relatório detalhado (*long from*), identificando para todas rubricas relevantes a natureza, metodologia usada para sua análise e principais conclusões; relatório sob controlo interno e procedimentos contabilísticos e o relatório sobre a conformidade da aderência as práticas e procedimentos definidos por Lei, regulamentos e acordos relevantes (contratos/programa) em matéria fiscal, cambial, preço, orçamento, etc.

Nessa pergunta, nove responderam que recebem o parecer e carta de recomendações, embora, mas que não incluir a primeira exigência da Resolução nº 06/01, de 6 de março (Relatório detalhado (*long from*), identificando para todas rubricas relevantes a natureza, metodologia usada para sua análise e principais conclusões), representando 75%; em contrapartida, tivemos duas respostas desconhecem a carta de recomendações, representando uma percentagem de 17% e uma empresa não respondeu a essa questão.

“Qual é o tratamento dado as recomendações da auditoria externa”? Nessa questão, durante as entrevistas foi possível identificar três cenários no comportamento das auditorias externas nas EPAS-EP:

- (1) O primeiro cenário é constituído por sete empresas (n=12, 58%), cuja auditoria externa cumpriu em parte com a resolução nº 6/01, de 6 de março, isto é, entregou relatório que inclui o parecer sobre as DFs e o relatório sobre controlo interno e

procedimentos contabilísticos; relatório sobre a conformidade da aderências as práticas e procedimentos definidos por Lei, regulamentos e acordos relevantes (contratos/programa) em matéria fiscal.

Os responsáveis para Área Administrativa e Financeira afirmam que as recomendações emitidas pela auditoria externa foram na sua maioria implementadas. Embora reconhecem alguma complexidade das recomendações que tem a ver com os meios fixos, uma vez que alguns desses meios foram herdados das antigas Direções Províncias de Energia e Águas, cujo processo de atualização do valor contabilístico ainda está em curso.

- (2) O segundo cenário envolve duas empresas (n=12, 17%) que ao longo de quatro anos foram auditadas e receberam da auditoria externa, os relatórios que incluem grande parte das orientações estabelecidas na resolução nº 6/01, de 6 de março, mas que infelizmente, os auditores limitavam-se em comunicar simplesmente com as empresas de assistências técnica (patrono), sem envolvimento directa do Conselho de Administração, limitando assim, a atuação e aplicação das recomendações oriundas dessas auditorias.
- (3) O terceiro cenário envolve três empresas (n=12, 25%) que afirmam ter recebido apenas o parecer sobre as DFs. Todas as três empresas foram auditadas por independentes ou pessoas singulares, limitando deste modo, a capacidade de actuação, uma vez que a auditoria externa é um trabalho de equipe e as EPAS-EP contam com grandes volumes de informações para serem analisadas.

4.2. Estatística descritiva: grau de cumprimento das obrigações na prestação de contas

Para avaliar o cumprimento estatutário das EPAS-EP na prestação de contas, buscou-se os componentes obrigatórios para prestação de contas estabelecidos no Decreto 82/01 de 16 de novembro e da lei 11/13, de 3 de setembro (lei de base do SEP), nomeadamente: balanço; demonstração de resultados (DR) por natureza ou, em sua substituição, a demonstração de resultados por funções; demonstração de fluxos de caixa elaborada pelo método direto ou indireto e as respectivas notas às contas.

Pela análise da Tabela 2, constata-se que a maioria das empresas apresentam os seus relatórios de prestação de contas conforme o artigo 24º da lei 11/13, de 3 de setembro e apenas 13% (n=12) cumpriram esse requisito em 2018.

Tabela 1: Componentes obrigatórios do relatório de prestação de contas

Descrição	2021	2020	2019	2018
Balanço	100%	100%	83%	66%
Demonstração dos resultados	100%	100%	92%	66%
Demonstração do fluxo de caixa	92%	100%	75%	66%
Anexos/Notas	100%	100%	83%	66%

Fonte: Fonte: Elaboração própria com base os dados da pesquisa sobre a auditoria nas EPAS-EP (2022).

Nesse aspecto, é notório a evolução de reporte das EPAS-EP, explicado: (1) pela exigência oriunda da nova dinâmica na gestão pública, que levou o IGAPE a criar um site para efeito de reporte; (2) todas as EPAS-EP nesse período já contam com empresa estrangeiras de assistência técnica (portuguesas e brasileiras) para formar os técnicos locais em diversos domínios e acompanhar os Conselhos de Administração na gestão das EPAS-EP e (3) a experiência acumulada ao longo dos anos.

Vale recordar que o artigo 25º da Lei 11/13, de 3 de setembro estabelece que a actividade das empresas públicas e com domínio público e as suas respectivas contas devem estar sujeitas anualmente à auditoria externa, a ser realizada por pessoa coletiva de reconhecida idoneidade e estabelecida em Angola.

4.3. Discussão dos resultados

No que concerne a análise qualitativa dos relatórios de auditoria, procurou-se primeiramente saber quais os auditores (empresas ou pessoas singulares) atuam na EPAS-EP. Os resultados da Tabela 3 mostram que dos 48 relatórios de prestação de contas analisados, equivalente a quatro anos da amostra (n= 12) selecionada, 19% das relatórios de contas foram auditadas pela HACS Auditores e consultores, a multinacional de auditoria E&Y auditou cerca de 8% dos relatórios, havendo ainda 19% dos relatórios auditados pelos auditores externos/pessoas singulares. A Tabela 2 mostra a distribuição do mercado de auditoria no Sector das águas e saneamento em Angola.

Tabela 2: O mercado de auditoria no sector das águas e saneamento em Angola

Auditores (empresas ou pessoas singulares)	Frequência absoluta	Percentage m
E & Y	4	8%
Gesvalor, S. A	6	13%
HACS Auditores e Consultores	9	19%
Prima Answer Business	5	10%
Parteners Auditoria e Consultoria, Lda.	3	6%
Faria Contas_Consultores e Associados	1	2%
GFC (SU), Lda.	1	2%
GB Consultores Reunidos, Lda.	2	4%
Externas/Pessoas Singulares	9	19%
Não Submetidos	8	17%
Total	48	100%

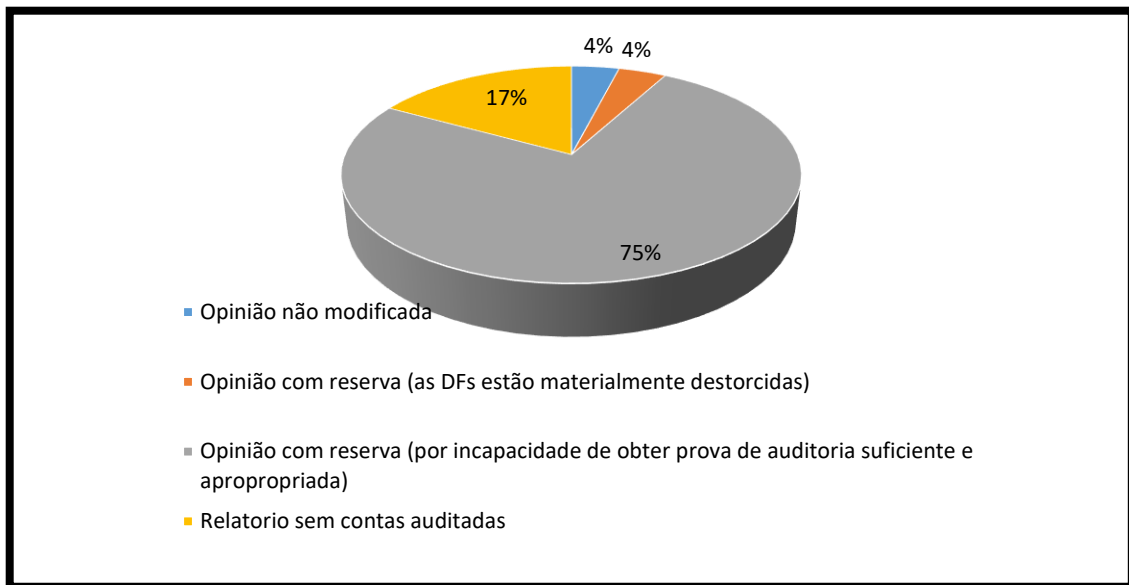
Fonte: Elaboração própria com base os dados da pesquisa sobre a auditoria na EPAS-EP (2022).

A ISA 700, estabelece as componentes da estrutura do relatório de auditoria, a saber: opinião; base para opinião; responsabilidade do conselho de administração; e a Responsabilidade do auditor, cooptados pela nota técnica nº 2 da OCPCA. Nesse aspeto, os relatórios emitidos no âmbito de parecer às contas auditadas nas EPAS-EP nos últimos quatro anos (2018 e 2021), integram todos esses componentes.

Salienta-se que dos 48 relatórios analisados, registaram-se oito relatórios de prestação de contas submetidas sem serem auditadas. Entretanto, foram analisados cerca de 40 relatórios de auditorias (equivalente à 83% do total dos relatórios de prestação de contas analisados) no período entre 2018 e 2021, apresentados pelas empresas estudadas (n=12) no âmbito da Resolução nº6/01, de 6 de março.

Analisando o Gráfico 1, tipos de opinião e natureza da matéria que dá origem a modificação de opinião, constatou-se que em quase todos os relatórios, os auditores expressaram uma opinião com reserva por incapacidade de obter provas de auditoria suficiente e apropriada para basear a sua opinião, mas concluir que os possíveis efeitos sobre as DF's das distorções por detectar, se existirem, poderiam ser materiais, mas não profundos (ISA 705 § 7).

Gráfico 1: Tipos de opinião e natureza da matéria que dá origem a modificação de opinião



Fonte: Elaboração própria com base os dados da pesquisa sobre a auditoria nas EPAS-EP (2022).

Na tentativa de verificar o impacto da auditoria externa na redução da inadimplência, recorreu-se ao índice de inadimplência e os resultados obtidos revelam que três empresas (EPAL-EP e EPASUIGE-EP) registaram no período estudado, em pelo menos três ou quatro ocasiões, taxas de inadimplência inferiores as taxas definidas pela DNA.

Seis empresas (n=6/12, 42%) (EPASMALANGE-EP; EPASCUNENE-EP; EPASLUNDA-SUL; EPASNAMIBE-EP; EPASKWANZAS-SUL; EPASBENGO-EP) apresentaram em pelo menos duas ocasiões, as taxas de inadimplência inferiores e/ou próximas das taxas definidas pela DNA.

Segundo os resultados da Tabela 4 cerca de quatro empresas (n=12, 33%) (EPASLN-EP; EPASHUILA-EP; EPASKNORTE-EP; EPASLOBITO-EP) registaram taxas superiores as taxas da DNA ao longo do período estudo. O ano 2021 apresenta maior número das empresas com taxas de inadimplência muito acima da taxa de 15% definida pela entidade de tutela. Segundo os Administradores entrevistados, isso deve-se aos volumes altos de contas a receber arrastadas em 2020, como também as limitações impostas pelo Executivo, que proibiu práticas de cobranças como corte de água ao cliente inadimplente, devido a pandemia Covid 19. A Tabela 3 mostra a Taxa de inadimplência das EPAS-EP no período compreendido entre 2018 e 2021.

Tabela 3: Taxas de inadimplência das EPAS-EP

Classificação p/nº ligações/clientes	Empresas	2021 (15%)	2020 (34%)	2019 (50%)	2018 (50%)	Média (40%)
<10.000 Ligações	EPASLUNDA-SUL	53%	24%	38%	-	38,3%
	EPASBENGO-EP	17%	64%	-	-	40,5%
De 10.000 - 20.000 ligações	EPASMALANGE-EP	34%	29%	27%	36%	31,5%
	EPASKNORTE-EP	71%	40%	95%	74%	70%
	EPASCUNENE-EP	49%	24%	41%	-	38%
	EPASKWANZAS-SUL	30%	46%	56%	29%	40,2%
	EPASLOBITO-EP	66%	57%	48%	94%	66,2%
	EPASLNORTE-EP	54%	45%	65%	-	55%
De 20.001-50.000 ligações	EPASNAMIBE-EP	70%	42%	68%	30%	52,5%
	EPASHUILA-EP	63%	58%	63%	-	61,3%
	EPASUIGE-EP	22%	33%	20%	29%	26%
< 50.000 ligações	EPAL-EP	12%	15%	13%	17%	14,2%

Fonte: Elaboração própria com base os dados das DF's das EPAS-EP (2022).

Ainda no que concerne a Tabela 4, sobre a inadimplência, nota-se que não existe uma predominância das empresas por dimensão (número clientes). Embora como esperado, as empresas que alcançaram as metas definidas pela DNA representarem uma percentagem preeminente, o recurso as entrevistas aplicadas aos Administradores para Área Financeira e os auditores externos permitiu verificar o primeiro argumento (indagação das políticas de cobrança) e o quarto argumento (apreciação do perfil da equipa da área comercial, bem como a formação ou capacitação desses técnicos).

Na tentativa de verificar o terceiro argumento (apreciação da continuidade da empresa através do índice de inadimplência e análise de tendências das contas a receber dos clientes (procedimentos analíticos substantivos), procurou-se constatar se os auditores nos seus relatórios, têm destacado aspectos relacionadas avaliação da continuidade das empresas.

Dos 48 relatórios de auditoria analisados, 16,5% tiveram atenção a componente continuidade da empresa, recorreram as tendências negativas, 14,5% apontam incapacidade para resolver os compromissos, 21% mencionam incumprimento de empréstimos, 31,25% apresentaram relatórios de auditoria sem avaliação da continuidade e 16,6% não apresentaram relatórios e auditoria, conforme a Tabela 4.

Tabela 4: Avaliação da continuidade no período entre 2018 e 2021

Descrição	Frequência absoluta	Porcentagem
Tendência de resultado negativo corrente	8	16,6%
Incapacidade para resolver os seus compromissos	7	14,5%
Outros assuntos (incumprimentos de empréstimos)	10	21%
Relatórios de auditoria sem avaliação da continuidade	15	31,25%
Sem relatórios de auditoria	8	16,6%
Total	48	100%

Fonte: Elaboração própria com base os dados de pesquisa (2022).

Analisando a Tabela 4, tal como esperado, a maioria das empresas auditadas apresentara os relatórios de auditorias acompanhada com a avaliação da continuidade no período entre 2018 e 2021. Mas chama atenção a taxa de 31,25% dos relatórios de auditoria que não prestaram atenção a continuidade das empresas auditadas, esquecendo-se desse importante elemento que bem poderia enriquecer as suas recomendações.

Quanto ao segundo argumento (avaliação dos procedimentos de definição das quantias incobráveis nos termos do DP n° 204/15 de 28 de outubro e conciliação mensal das faturas e as cobranças), ainda que a aderência a esse diploma não obrigatório, ao longo do período estudado não se verificou relatórios com provisões fiscalmente dedutíveis. E a não observação desse factor privou as empresas auditadas e os restantes utilizadores da informação financeira, bem como os auditores recomendações precisas sobre a determinação das provisões fiscalmente dedutíveis e da possibilidade de perceber a dinâmica das contas a receber dos clientes, para além de possíveis repercussões na tesouraria da empresa auditada.

Entretanto, numa análise comparativa, entre as taxas de inadimplência calculadas através da fórmula que inclui os saldos iniciais das contas a receber dos clientes e a outra que não inclui esses saldos, constatou-se duas situações:

- (1) Na primeira observação, dez empresas (n=12,83%), nomeadamente: EPAL-EP; EPASBENGO-EP; EPASLOBITO-EP; EPASLOBITO-EP; EPASMALANGE-EP; EPASKWANZAS-SUL; EPASUIGE-EP; EPASHUILA-EP; EPASLSUL-EP; EPASUIGE-EP e EPASLNORTE-EP em pelo menos duas ocasiões ou mais, alcançaram as taxas de inadimplência inferiores as taxas da definidas pela DNA. E onze vezes, na globalidade os recebimentos ultrapassam valores facturados, o significa houve recuperação dos valores em mora dos clientes inadimplentes.

- (2) Na segunda observação, duas empresas (n=12, 17%), ou seja, a EPASNAMIBE-EP e EPASKNORTE-EP registaram apenas uma vez em quatro anos, taxas de inadimplência inferiores as taxas assumidas pela entidade de tutela (DNA).

Significa, a auditoria externa, através das suas recomendações, permitiu a recuperação das dívidas em mora, para muitas das EPAS-EP, herdada das antigas Direções da Energia e Águas. De igual modo, contribui significativamente no melhoramento da qualidade de reporte das EPAS-EP. Vale ressaltar que a partir de 2018 a exigência da apresentação das contas auditadas foi impulsionada através da criação de um portal para submissão de relatórios de gestão e contas, acompanhado do relatório e parecer do auditor externo.

4.4. Políticas de cobranças

No Sector de águas e saneamento o tarifário é regulado nos termos do DP n° 230/18, de junho, com vista a sustentabilidade económica e financeira do referido Sector. Entretanto, o tarifário varia por categoria de clientes e por região (ver Anexo 2). Para contextualizar a inadimplência nas EPAS-EP seleccionados, foram identificados alguns aspectos comuns que figuram nos contratos celebrados entre as empresas e seus clientes, nomeadamente:

- As facturas são emitidas com periodicidade mensal (de 20 e dia 25 de cada mês) e os clientes devem pagar pontualmente a importância devidas e facturada. O pagamento da factura deve ser efectuado de acordo com o valor da respectiva factura no prazo, na forma e nos locais nela indicados, o que significa, após essa data, a factura considera-se vencida (inadimplência);
- A falta de pagamento das facturas dos consumos de água e de serviços de esgotos e associados, implica a suspensão dos serviços;
- A duração do contrato é de um ano e renovável automaticamente, tendo como marco inicial a data da sua assinatura, ficando;

No que concerne as políticas de cobranças, para reduzir o índice de inadimplência às empresas do Sector das águas e saneamento adotam três estratégias nomeadamente: (1) sensibilização de clientes para pagamento do consumo no prazo estabelecido no contrato; (2) no caso de haver contas a receber, negociar a dívida e estabelecimentos de prazos de pagamento de acordo com o contrato; (3) campanha de corte generalizada periodicamente lançada para algumas trimestral e para outras se mestrado, para obrigar os devedores a

liquidar a dívida; (4) a outra estratégia adotada por algumas EPAS-EP é a cobrança coerciva (recurso a meios legais previstos no contrato).

Em quase todos contratos consultados, recomenda-se que em caso de eventuais litígios, as partes primarão pela Resolução amigável e/ou recorrer aos Tribunais Provinciais para a resolução dos referentes litígios com renúncia expressa a qualquer outro foro.

O IGAPE através do ofício nº 0160/PCAIGAPE/2023, no âmbito das atribuições de regular e monitorização do SEP, plasmadas no nº 1 do artigo 4º do seu estatuto orgânico, aprovado pelo DP nº 141/18, de 7 de junho convidou os Conselhos de Administração das empresas públicas, acompanhado pela equipe de auditores externos a participar num encontro metodológico sobre a prestação de contas no dia 23 de fevereiro, e forma informado não serão analisadas relatórios de contas que forem auditadas pelo auditório externo, por ser de Lei.

A carta circular nº 001/DNA/MINEA/2023 apela pelo cumprimento cabal do prazo na submissão do relatório de gestão e contas do exercício 2022, e que o mesmo seja entregue em conformidade com os requisitos exigidos, em particular a auditoria externa. Assim sendo, a posição do IGAPE e da DNA revelam a importância que vem sendo atribuída à auditoria externa no SEP pretendida na primeira hipótese.

Em suma, a aprovação da lei nº 11/13, de 3 de setembro, almejou melhorar a relação do Estado com as suas empresas e, por outro, através dos mecanismos de acompanhamento (IGAPE, auditoria externa e fiscal único) permitir o alcance da eficiência na gestão das empresas do Sector público.

4.5. Proposta de melhoria da auditoria externa nas EPAS-EP

Partindo da ideia de que a primeira obrigação da auditoria externa é defender os interesses da entidade que requereu os serviços da auditoria. Assim sendo, é essencial a padronização de certos aspetos para permitir que os auditores produzem recomendações mais focadas, sobre no combate a inadimplência que compromete, nomeadamente:

(1) Avaliar a continuidade da empresa auditada através de análise de tendências e evolução das principais rubricas das DF's, com destaque para contas a receber dos clientes.

(2) O auditor durante a execução do seu trabalho, com base a análise histórica e testes, verificar a possibilidade de apurar as provisões do exercício nos termos do DP nº 204/15 de 28 de outubro.

(3) Acompanhar a evolução dos créditos, existências e passivos e efetuar recomendações pertinentes.

(5) Acompanhar a situação dos recursos humanos em termos de estrutura, custos e evolução relativamente aos anos anteriores, bem como a respetiva produtividade por comparação com as médias do setor ou requisitos do organismo de tutela setorial e produzir recomendações que se afigurem pertinentes.

(6) Incluir o índice de inadimplência nos indicadores de desempenho que possam constar das obrigações do Conselho de Administração.

(7) Formular recomendações sobre o desempenho da empresa e oportunidades de melhoria e dar seguimento da verificação das recomendações anteriormente efetuadas.

Outro fator considerado importante na dinamização da auditoria externa no SEP é promoção da rotatividade dos auditores nos termos da 3ª) do artigo 25º da lei n.º 11/13, de 3 de setembro, lei de bases do SEP.

CONCLUSÕES E LIMITAÇÕES

No contexto actual, a dependência a informações financeiras oportunas e precisas dos utilizadores dessas informações fez com que a auditoria externa conquistasse cada vez mais um papel predominante no seio das empresas. Relativamente a esta Dissertação, o estudo focou-se no papel da auditoria externa no combate a inadimplência no SEP angolano, particularmente, nas EPAS-EP. Em Angola a auditoria externa é de carácter legal no SEP e lhe é exigida do relatório e parecer, bem como as recomendações, como condição para aprovação do relatório do Conselho de Administração (artigo 25º da lei nº 11/13, de 3 de setembro; ofício nº 0160/PCAIGAPE/2023 do IGAPE e na carta circular nº 001/DNA/MINEA/2023).

O estudo revelou que oito do total (n=8/12, 67%) das EPAS-EP estudadas apresentaram em pelo menos duas ocasiões ou mais, taxas inferiores ou próximas das taxas definidas pela DNA. E a não inclusão dos saldos anteriores das contas a receber na determinação das taxas de inadimplência, esse indicador aumentou para dez empresas (n=10/12, 83%). Embora, não se verificou a aderência ao DP nº 204/15 de 28 de outubro sobre apuramento das provisões fiscalmente dedutíveis por parte das entidades estudadas.

A maioria dos entrevistados (n=7/12, 58%) afirma que durante os seus trabalhos, os auditores externos efetuam indagações das políticas comerciais e do perfil da equipa da área comercial, também são feitas apreciações da continuidade da empresa através do índice de inadimplência e análise de tendências das principais rubricas. Assim, concluímos que, embora pode haver outros factores que influenciam na redução da inadimplência, a auditoria externa através dos procedimentos (de avaliação de riscos e substantivos), contribui significativamente no combate a esse fenómeno.

Esta investigação contribui para a evidência empírica sobre o papel da auditoria externa no combate a inadimplência no SEP, distinguindo-se dos trabalhos consultados, sobretudo no que concerne ao objetivo, metodologia adotada e período temporal estudado. Contudo, tem algumas limitações, nomeadamente a escassez de artigos científicos que abordam de forma objectiva o tema, também pode-se mencionar a dificuldade na obtenção de respostas da autorização para entrevistas, sendo que o número de entrevistas realizadas ficou aquém do número esperado. Para trabalhos futuros, considero pertinente um estudo semelhante no sector público administrativo angolano, sob forma da proposta.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Almeida, Bruno José Machado D. (2019). Manual de Auditoria Financeira. Uma análise baseada no risco, 3ªed. Lisboa: Escolar Editora.
- Almeida, José Joaquim D. (2000). Auditoria previsional e estratégica. Lisboa: Vislis Editores, Ldª.
- Alves, Joaquim José dos Santos (2013). Auditoria no sector público: uma análise ao sistema português. Disponível em: <http://hdl.handle.net/11067/933>
- Alves, Joaquim José dos Santos (2015). Princípios e práticas de auditoria e revisão de contas. (1ªed). Lisboa: Edições Silabo.
- Barbadillo, Emilia Ruiz e Calvo, Fernando Sánchez Mayoral Garcia (1997). Los objetivos del informe de auditoria. V Premio para jovens investigadores en contabilidade “Carlos Cubilo Valverde”.
- Bravo, Wilma Jandira Pereira (2015). A Auditoria e A Informação Financeira Num Contexto de Crescimento em Angola. Acedido a 18 e julho de 2022, disponível em: Tese Final- Wilma jandira Bravo.pdf - Repositório Institucional <http://repositorio.ual.pt>.
- Brida Luciane de (2016). Estudo de caso sobre a gestão da inadimplência em uma empresa do ramo de materiais de construção. Disponível em: <http://repositorio.utfpr.edu.br/jspui/handle/1/22279>
- Caliato, Gilberto (2014). Evolução da Normalização Contabilística. Caso de Angola. Editora: Plural Editora.
- CFI Team (2020). Exame e avaliação objetivos das demonstrações financeiras de uma empresa. Disponível em: Site oficial do CFI Team. <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/accounting/what-is-an-audit/>
- Congo, Mateus Paulo (2016). Auditoria como ferramenta para o controlo da gestão de PME's. São Paulo: Editora Schoba
- Contreira, Mariana Silva de Máximo (2016). Os desafios da teoria da agência no seio das sociedades comerciais. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10071/12585>
- Costa, Carlos Batista D. (2019). Auditoria financeira. Teoria & Prática (13ªed). Lisboa: Editora: Rei dos Livros.
- Costa, Carlos Batista. (2017). Auditoria financeira. Teoria & Prática (12ªed). Editora: Rei dos Livros.
- Costa, Elienne Regina da (2021). Análise dos possíveis benefícios gerados pela auditoria externa: estudo sobre o TCE/RN e entidades auditadas no período de 2019 a 2021. Disponível em: <https://repositorio.ufrn.br/handle/123456789/43278>
- Dana, Gherai (2009). *Audit expectation gap in the public sector in Romania*. Disponível em: b-on. <https://eds-s-ebshost-com.eu1.proxy.openathens.net/>

Davis, Michael & Stark, Andrew (2001). Conflict of Interest in the Professions. Disponível em: b-on. <https://eds-s-ebscohost-com.eu1.proxy.openathens.net/>

Eisenhardt, K. (1989). Agency theory: an assessment and review. *Academy of Management Review*, 14(1), 57-74. doi: <https://doi.org/10.5465/amr.1989.4279003>

Ferreira, Manuel Ennes (1990). A política de recuperação económica na RP de Angola. Disponível em: https://www.ipris.org/files/1/07_A_politica_de_recuperacao.pdf?msckid=c425402dabc611eca19e484ca493774c.

Ferreira, Manuel Ennes (1990). Nacionalização e confisco do capital português na indústria transformadora de Angola (1975-1990). Disponível em: <http://analisesocial.ics.ul.pt/documentos/1218731429R4tDL7zf7Wc57TP6.pdf?msckid=7aaa9cf3ae1a11ecad664ad9338cb667>.

Fritzen, Márcio (2011). O reflexo da inadimplência nas demonstrações financeiras de uma empresa fornecedora de energia elétrica. Disponível em: <http://repositorio.unesc.net/handle/1/507>

Gonçalves, Dora Catarina Neves. (2019). Auditoria Financeira: A Evolução do Mercado em Portugal. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10316/89832>.

Internacional Federation of Accountants-IFAC (2018). Guia de aplicação das ISA- Conceitos fundamentais e orientação prática.

Investor Avaliações (2023). Teoria da agência: o que é, para que serve, conflitos e governança. Disponível em: <https://investorcp.com/gestao-empresarial/teoria-da-agencia/>

Jensen, Michael C. & Meckling, William H. (2008). Teoria da firma: comportamento dos administradores, custos de agência e estrutura de propriedade. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rae/a/vr3bbm6tBJStSmQZk4Y8y4m/?format=pdf&lang=pt>

Junior, José Hernandez Perez (1995). Auditoria de demonstrações contábeis. Normas e procedimentos. São Paulo: Editora Atlas

Kauark, Fabiana da Silva; Manhães, Fernanda Castro; Madeiros, Carlos Henrique (2010). Metodologia de Pesquisa: um guia prático. Itabuna: Via Litterarum Editora.

Liggio, C. (1975). *The expectation gap: the accountant's legal Waterloo?* The CPA (pre-1986). Disponível em: b-on. <https://eds-s-ebscohost-com.eu1.proxy.openathens.net/>

Lopes, Ilídio Tomas (2019). Auditoria financeira, do Controlo Interno ao controlo externo externa. Coimbra: Grupo Almedina.

Lourenço do Carvalho, Raquel & Bordeaux-Rêgo, Ricardo (2010). Teoria do Agente, Teoria da Firma e os Mecanismos de Governança Corporativa no Brasil. Disponível em: http://www.producao.uff.br/conteudo/rpep/volume102010/RelPesq_V10_2010_13.pdf

Luiz de Carvalho, Fábio & Pereira, Nayara (2013). A importância da auditoria externa na detecção de fraudes. Disponível em:

https://www.semanaacademica.org.br/system/files/artigos/a_importancia_da_auditoria_externa_na_deteccao_de_fraudes.pdf

Luiz de Carvalho, Fábio e Pereira, Nayara (2013). A importância da auditoria externa na detecção de fraudes. Disponível em: semanaacademica.org.br

Maldonado, Isabel Alexandra Neves & Pinho, Joaquim Carlos da Costa (2020). Auditoria independente no setor público local o caso das comunidades intermunicipais portuguesas. Disponível em: <http://hdl.handle.net/11328/4071>.

Manuel, Leonildo João Lorenço (2020). Sobre a independência e a responsabilidade dos auditores externos face a terceiros. Lisboa: AAFDL Editora.

Marcondes, José Sérgio (2023). Teoria do Agente Principal na Governança Corporativa, O que é?. Disponível em: <https://gestaodesegurancaprivada.com.br/teoria-do-agente-principal-na-governanca/>

Marques, Maria da Conceição da Costa & Marques de Almeida, José Joaquim (2004). Auditoria no sector público: um instrumento para a melhoria da gestão pública. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rcf/a/b6gRFHdzZQ8bnwKpHxD6Dyg/>

Morais, Georgina e Martins, Isabel (2013). Auditoria Interna, função e processo (4ªed). Lisboa: Áreas Editora.

Pinheiro, Joaquim Leite (2014). Auditoria Interna. (3.ª ed). Lisboa: Rei dos Livros.

Pinho, Carlos Pedro Ramos dos Santos (2009). A utilização de procedimentos analíticos de auditoria. O Caso Português. Disponível em: https://repositorioaberto.uab.pt/bitstream/10400.2/1577/1/TD_CarlosPinho.pdf

Ramos, R. S., Santos, J. F., Silva, M. J. B., & Andrade, J. A. (2022). A Visão Tridimensional do Poder e a Teoria da Agência: Qual a Contribuição de Lukes? Disponível em: b-on. <https://eds-s-ebsohost-com.eu1.proxy.openathens.net/>

Ramos, Raquel Souza; Santos, Joséte Florencio; Silva, Marianny Jessica de Brito & Amantino de Andrade, Jackeline (2022). A Visão Tridimensional do Poder e a Teoria da Agência: Qual a Contribuição de Lukes?. Disponível em: b-on. <https://eds-s-ebsohost-com.eu1.proxy.openathens.net/>

Rei, Ricardo Machado Mendes Ruivo (2015). A Influência da Auditoria Externa na Qualidade da Informação Financeira nos Municípios Portugueses. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10400.21/6544>

Reis, Felipa Lopes D. (2022). Investigação científica e trabalhos académicos. Guia prática, 2ª ed. Lisboa: Edições Sílabo

Revista electrónica Nova Economia (2022). Teoria da agência Definição, o que é e conceito. Disponível em: <https://novaeconomiahoje.com/teoria-da-agencia-definicao-o-que-e-e-conceito/>.

- Rodrigues, José Azevedo (2014). Responsabilidades das Funções de Auditoria Externa como Linha de Defesa das Instituições. Disponível em: bportugal.pt.
- Ross, S. A. (1973). A Teoria Econômica da Agência: O Problema do Principal. *American Economic Review* Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/1817064>
- Ruas, João (2022). Como fazer proposta da investigação, Monografias, Dissertações e Teses, 2ªed. Maputo: Escolar Editora
- Sá, Liliana Freitas (2021). *Auditing expectation gap*: percepções de auditores e auditados. Disponível em: <https://hdl.handle.net/1822/73706>.
- Santana dos Santos, Josaias (2019). Auditoria Aplicada ao Setor Público: Uma Análise sobre Percepção da Qualidade e Satisfação Geral do Disponível em: b-on. <https://eds-s-ebsohost-com.eu1.proxy.openathens.net/>
- Santos e Tonin (2015). Análise da gestão de contas a receber de uma empresa do segmento de tecnologia da informação. Disponível em: [98923795a2454b34e695e16e25791078.pdf](https://hdl.handle.net/10400.22/12581) (unifcv.edu.br).
- Santos, Marília Medeiros (2013). Teoria de Agência, Governo das Sociedades e Opinião do Auditor. Disponível em: <https://ria.ua.pt/bitstream/10773/12162/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o.pdf>
- Santos, Marta Sofia Silva (2018). A influência da auditoria na qualidade da informação financeira nos municípios. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10400.22/12581>
- Santos, Sérgio Ferreira (2020). Os determinantes da opinião modificada em auditoria no setor público: O caso do Ensino Superior Universitário Público em Portugal. Disponível em: <http://hdl.handle.net/10071/21901>
- Scott, Ian (2010). *The public sector of Hong Kong*. Disponível em: *British Library-b-on*. <https://eds-s-ebsohost-com.eu1.proxy.openathens.net/>
- Seawright, Jason e Gerring, Jhon (2008). *Case Selection Techniques in Case Study Research*. Disponível em: <https://pt.scribd.com/document/381189771/Seawright-Gerring>.
- Silva de Menezes, Perpétua Lúcia (2022). Governança corporativa e interesse social como diretrizes: alinhamento entre o conselho de administração e o acordo de acionistas visando à redução de conflitos. Disponível em: b-on. <https://eds-s-ebsohost-com.eu1.proxy.openathens.net/>
- Silveira, Jan Felipe (2022). A teoria da agência e compliance. Disponível em: b-on. <https://eds-s-ebsohost-com.eu1.proxy.openathens.net/>
- Taborda, Daniel Martins Geraldo (2021). Auditoria. Revisão legal das contas e outras funções do Revisor Oficial das contas. (3ªed). Lisboa: Edições Silabo.
- Valentim, Maria Elizânia Chaves et al. (2010). Gestão financeira e inadimplência: uma análise do endividamento de clientes de uma empresa do Alto Oeste Potiguar. Disponível

em: <https://web.s.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?vid=0&sid=e17d0347-1829-4acf-b80b-26588b9461ff%40redis>

Viana, Claudenilson dos Santos (2019). O papel da auditoria nas instituições hospitalares. Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento. Ano 04, Ed. 07, Vol. 11, pp. 05-20. Disponível em: <https://www.nucleodoconhecimento.com.br/>

Leis, Decretos e Resoluções

Decreto Executivo Conjunto n.º 313/17, de 16 de junho. Ministério da Energia e Águas. Diário da República: I série 97. Decreto Executivo Conjunto n.º 313/17 (lexlink.eu)

Decreto n.º 38/00, de 6 de outubro. Diário da República: I série, n.º 40. DR040_06102000.pdf (audiconata-angola.com).

Decreto no 82/2001, de 16 novembro. Plano Geral de Contas Angolano. Diário da República: I série 52. Decreto n.º 82/01 (lexlink.eu).

Decreto Presidencial n.º 318/14, de 28 de outubro. Diário da República: I série 212. Decreto Presidencial n.º 318/14(lexlink.eu).

Decreto Presidencial n.º 204/15, Código do imposto industrial. Diário da República: I série, n.º 148. ocpcangola.org.

Decreto Presidencial n.º 232/10, de 11 de outubro. Exercício de funções de Contabilidade e Auditoria. I série n.º 193. DR193_11102010.pdf (audiconata-angola.com)

Lei n.º 1/04, de 13 de fevereiro. Lei das sociedades comerciais. Diário da República: I série, n.º 13. OCPCA - Ordem dos Contabilistas e Peritos Contabilistas de Angola (ocpcangola.org).

Lei n.º 11/13 Lei n.º 13/13, de 3 de setembro - Lei de Bases do Setor Empresarial Público. Diário da República: I série, n.º 169. 2013 DRI 169 (28) OK.pdf (cmc.ao).

Lei n.º 17/1977, de 15 de setembro. Unidades económicas estatais. Detalhes: Unidades económicas estatais , Lei n.º 17/1977 › CAD CGTP-IN catálogo.

Lei n.º 23/92 de 16 de setembro. Nova constituição da República de Angola. l_const.pdf (fes.de)

Lei n.º 3/76, de 3 de março. Nacionalização de empresas e outros bens. Diário da República n.º 52. Lei 3-76 de 3 Marco Sobre Nacionalizacao de Empresas e Outros Bens | PDF | Estado | Economia (scribd.com).

Resolução n.º 6/01, de 6 de março da Comissão Permanente do Conselho de Ministro. Diário da República: I série, n.º 11.

Normas de Auditoria do IFAC citadas

Norma Internacional de Auditoria 200 - Objetivos gerais do auditor externa e condução de uma auditoria de acordo com NIA.

Norma Internacional de Auditoria 210 - Acordar os termos de trabalho de auditoria

Norma Internacional de Auditoria 220 - Acordar os termos de auditoria

Norma Internacional de Auditoria 230 - Documentação de auditoria

Norma Internacional de Auditoria 240 - Responsabilidades do auditor relativas a fraudes numa demonstração financeira.

Norma Internacional de Auditoria 250 Consideração de leis e regulamentos numa auditoria de DFs

Norma Internacional de Auditoria 315 - Identificar e avaliar os riscos de distorção material através do conhecimento da entidade e do seu ambiente.

Norma Internacional de Auditoria 330 - Resposta do auditor a riscos avaliados

Norma Internacional de Auditoria 500 - Prova de auditoria

Norma Internacional de Auditoria 510 - Trabalhos de auditoria iniciais – saldos de abertura

Norma Internacional de Auditoria 560 - Acontecimentos Subsequentes

Norma Internacional de Auditoria 570 - Continuidade

Norma Internacional de Auditoria 580 - Declarações escritas

Norma Internacional de Auditoria 600 - Considerações especiais – auditorias de demonstrações financeiras de grupos (incluindo o trabalho dos auditores de componentes)

Norma Internacional de Auditoria 610 - Usar o trabalho de auditores internos

Norma Internacional de Auditoria 620 - Usar o trabalho de um perito do auditor

Norma Internacional de Auditoria 705 - Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente

Norma Internacional de Auditoria 706 - Parágrafos de ênfase e parágrafos de outras matérias no relatório do auditor externa

Norma Internacional de Auditoria 700 - Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras

Site web

Banco de Desenvolvimento de Angola - BDA (2022). BDA (gov.ao)

IFAC (2018). Normas Internacionais. <https://www.ifac.org>

IGAPE. (2019). Sector Empresarial Público. Início | Portal IGAPE - instituto de gestão de activos e participações do Estado (gov.ao)

European Confederation of Institutes of Internal Auditing - ECIIA (2011). Implementing the 8th EU Company Law Directive Article 41. ECIIA (eurosai.org).

The Institute of Internal Auditors (2013). As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles. [As_tres_linhas_de_defesa_Declaracao_de_Posicionamento.pdf](#) (cgu.gov.br)

ISO 31000 (2018). Modelo das três linhas integrado à Uma abordagem em governança e gestão dos riscos corporativo. modelo-das-tres-linhas-integrado-a-iso-3100.pdf (bibliotecadeseuranca.com.br).

International Organization of Supreme Audit Institutions – INTOSAI (2013). <https://www.intosai.org>

The Institute of Internal Auditors (2013). As três linhas de defesa no gerenciamento eficaz de riscos e controles. As_tres_linhas_de_defesa_Declaracao_de_Posicionamento.pdf (cgu.gov.br)

IPGC (2018). Governo das sociedades. <https://www.cgov.pt/o-ipcg>

Angop (2021). Empresa Pública de Águas efectua cortes aos clientes devedores. Empresa Pública de Águas efectua cortes aos clientes devedores - ANGOP

Auditoria externa: o que é, como fazer e resultado (investorcp.com)

Newton, Heather (2021). Auditing. Salem Press Encyclopedia <https://eds.p.ebscohost.com/eds/detail/detail?vid=11&sid=f6fde8fe-fca0-4c74-b984-44676a6b1fe4%40redis&bdata>.

Orientações sobre a 8.^a Diretiva da UE em matéria de direito das sociedades. FERMA. Orientações sobre a 8.^a Diretiva da UE em matéria de direito das sociedades - Federação das Associações Europeias de Gestão de Riscos – FERMA.

APÊNDICES

APÊNDICE 1. Guia de entrevista aplicada as EPAS-EP

Prezado (a)

Esta pesquisa tem por objetivo, analisar o papel da auditoria independente no combate a inadimplência no setor empresarial público angolano. A sua opinião é muito importante para nós.

Designação a empresa _____ E-mail _____

Questões sobre a auditoria externa	Observação
<p>1. Quais as informações relacionadas com clientes/tesouraria são solicitadas pela auditoria externa?</p> <p>2. O (a) Sr (a) os auditores externos no âmbito da sua atuação, fazem indagações sobre os aspectos abaixo descritos?</p> <p>2.1. Existência de políticas de capacitação do pessoal da área comercial 2.2. A empresa tem software comercial adequado 2.3. Actualização de cadastro dos clientes 2.4. Outras acções da empresa no que concerne o processo de cobrança (impressão e envio das facturas aos clientes, actualização das listas dos devedores, entre outros).</p>	
<p>3. O (a) Sr (a) os auditores externos na Área de contabilidade, questionam como é feito o apuramento e reconhecimento das provisões (cumprimento do DP nº 204/15, de 28 de outubro)?</p> <p>4. Os auditores externos apontam questões relacionadas com os pressupostos da continuidade da empresa (resultados negativos, incumprimento de empréstimos, etc)?</p>	
<p>5. Quais dos seguintes relatórios são fornecidos pela auditoria independente (resolução nº 6/01, de 6 de março)?</p> <p>5.1. Relatório que inclui o parecer sobre as DFs 5.2. Relatório detalhado (<i>long from</i>), identificando para todas rubricas relevantes a natureza, metodologia usada para sua análise e principais conclusões. 5.3. Relatório sob controlo interno e procedimentos contabilísticos 5.4. Relatório sobre a conformidade da aderência as práticas e procedimentos definidos por lei, regulamentos e acordos relevantes (contratos/programa) em matéria fiscal, cambial, preço, orçamento, etc.</p> <p>6. Qual é o tratamento dado as recomendações da auditoria externa?</p>	

Observação: para além de responder as questões colocadas, também solicitamos a proposta de aspetos importantes e que não foram mencionados.

Desde já obrigado pela colaboração

APÊNDICE 2: Key Performance Indicator-KPI's

- Contas a receber

Empresas	2021	2020	2019	2018	Varição
EPAL	5784,28	7123,94	9948,68	14879,63	-0,61
EPASBENGO-EP	232,44	1056,96	1373,54	-	-0,83
EPASHUILA-EP	1947,7	1701,75	1693,24	733,81	1,65
EPASKWANZAS-SUL	614,14	467,66	514,22	383,87	0,60
EPASLOBITO-EP	5597,88	4488,82	4823,56	5642,85	-0,01
EPASMALANGE-EP	253,57	179,80	227,01	266,27	-0,05
EPASKNORTE-EP	224,37	166,00	282,87	186,11	0,21
EPASCUNENE-EP	510,16	321,06	257,94	-	0,98
EPASUIGE-EP	514,5	279,06	181,12	237,33	1,17
EPASLNORTE-EP	1123,28	605,55	493,05	669,82	0,67
EPASLSUL-EP	201,66	58,5	61,10	-	-0,79
EPASNAMIBE-EP	1072,57	491,47	384,19	152,28	1,79

Fonte: Elaboração própria com base os dado das DF's das EPAS-EP (2022).

- Faturação anual, 2021-2018

Empresas	2021	2020	2019	2018
EPAL-EP	41436,04	36628,92	59765,92	86212,74
EPASBENGO-EP	319,21	265,14	209,10	181,71
EPASHUILA-EP	1392,18	1206,93	1934,90	634,73
EPASKWANZAS-SUL	1547,18	489,42	531,41	1309,71
EPASLOBITO-EP	3986,54	2997,59	4457,27	8334,92
EPASMALANGE-EP	574,87	385,89	551,68	750,13
EPASKNORTE-EP	148,73	135,86	110,34	253,01
EPASCUNENE-EP	726,11	797,60	632,72	415,95
EPASUIGE-EP	967,20	658,61	964,02	815,23
EPASLNORTE-EP	1426,11	585,90	473,60	478,25
EPASLSUL-EP	323,63	185,94	160,01	-
EPASNAMIBE-EP	1032,54	787,99	633,58	512, 26

Fonte: Elaboração própria com base os dado das DF's das EPAS-EP (2022).

- Recebimentos das EPAS-EP, 2021-2018

Empresas	2021 (15%)	2020 (44%)	2019 (50%)	2018 (50%)
EPAL-EP	42775,70	39453,66	64696,87	71333,11
EPASBENGO-EP	1143,73	581,86	-	181,71
EPASHUILA-EP	1146,23	1198,42	975,47	-
EPASKWANZAS-SUL	1400,7	535,98	400,65	925,84
EPASLOBITO-EP	2877,48	3332,30	5276,56	2692,07
EPASMALANGE-EP	501,1	433,10	590,94	483,83
EPASKNORTE-EP	90,36	252,73	13,58	66,9
EPASCUNENE-EP	533,01	734,48	374,78	415,95
EPASUIGE-EP	731,76	560,67	1020,23	577,90
EPASLNORTE-EP	948,38	560,5	400,68	-
EPASLSUL-EP	180,47	188,84	98,91	-
EPASNAMIBE-EP	451,44	680,71	249,39	359,98

Fonte: Elaboração própria com base os dado das DF's das EPAS-EP (2022).

- Taxas de inadimplência calculada sem incluir os saldos iniciais das contas a receber dos clientes

Empresas	2021	2020	2019	2018
EPAL-EP	-3%	-8%	- 8%	17%
EPASBENGO-EP	-258%	-119%	-	-
EPASHUILA-EP	18%	0,7%	50%	-
EPASKWANZAS-SUL	9%	10%	25%	29%
EPASLOBITO-EP	28%	-11%	-18%	68%
EPASMALANGE-EP	13%	-12%	-7%	35%
EPASKNORTE-EP	39%	-86%	88%	74%
EPASCUNENE-EP	26%	8%	41%	-
EPASUIGE-EP	24%	15%	-6%	29%
EPASLNORTE-EP	33%	4%	15%	-
EPASLSUL-EP	44%	-2%	38%	-
EPASNAMIBE-EP	56%	14%	61%	30%

Fonte: Elaboração própria com base os dados das DF's das EPAS-EP (2022).

- Taxas de eficiência de cobrança

TA-2	2021	2020	2019	2018
	(15%)	(15%)	(44%)	(50%)
EPAL-EP; EPASBENGO-EP; EPASLOBITO-EP; EPASLOBITO-EP; EPASMALANGE-EP; EPASKWANZAS-SUL; EPASUIGE-EP; EPASHUILA-EP; EPASLSUL-EP; EPASUIGE-EP e EPASLNORTE-EP; EPASNAMIBE-EP e EPASKNORTE-EP	85%	85%	66%	50%

Observação: Incluem-se todas as taxas, multas e serviços (incluindo a construção de novas ligações, vistorias, etc.) de abastecimento de água e saneamento e não apenas a faturação/cobrança por venda de água, i.e., a faturação total associada ao serviço de água e saneamento.

Fonte: Direção Nacional das Águas (2021).

- Tarifário mínimo e máximo por categoria de cliente no Sector das águas e saneamento (em USD).

Nº	Categoria	Consumo (m3)	Tarifa variável (USD/m3)		Tarifa fixa mensal	
			Mín.	Max.	Mín.	Max.
1	Doméstico social	0 a 5	0,28	0,38	0,64	-
2	Doméstico escalão 1	5 a 10	0,32	0,68	0,81	-
3	Doméstico escalão 2	Maior de 10	0,33	0,86	0,84	2,46
4	Comercio e serviço	Todo consumo	0,38	0,93	2,91	6,15
5	Indústria	Todo consumo	0,40	0,98	4,37	6,77
6	Chafariz	Todo consumo	0,25	0,34	-	-
7	Girafas	Todo consumo	0,34	0,84	-	-

Fonte: DP nº 230/18, de junho.

APÊNDICE 3: DIAGNOSTICO 2021

EMPRESA/ANO (1)	Data de fundação (2)	Audit. Independente (3)	Tipo de opinião (4)	Provisão/ Imparidades (5)	Base para opinião (7)	Recomendações da auditoria independente (8)
EPAL, 2021	Decreto nº 72-A1/01 de 5, de outubro	Ernest & Yang	Opinião com reserva	-----	- A prevalência histórica de elevados montantes de saldos incobráveis ou de cobrança duvidosa face ao rédito reconhecido em cada exercício, é explicada em larga medida por insuficiências nos processos e controlos relacionados com a faturação e cobranças.	
EPAS BENGO,2021	Decreto nº 276/17, de 5 de maio	Gesvalor, S.A Auditores consultores	Opinião com reserva	-----	- Falta de inventariação dos ativos; - Inexistência de cadastro dos imóveis; - Procedimentos de determinação dos impostos inadequados; - Ineficácia do sistema de controlo interno para assegurar a totalidade e exatidão das transações...	
EPAS CUNENE, 2021	Decreto nº 395/13 de 13, de novembro	Gesvalor, S.A Auditores consultores	Opinião com reserva	-----	-Inexistência do cadastro completo de imobilizado; - Fragilidade do sistema de controlo interno sobretudo nos registos e na verificação das transações;	-Aumentar o número de ligações; -Aumentar a taxa de cobrança;
EPAS MALANGE	Decreto nº 404/13, de 29 de novembro	HACS Auditores e consultoria, Lda	Opinião sem reserva	-----	- Não incorporação de todos bns afeto a empresa; - Uma dívida em mora referente ao pagamento dos impostos. -Sobrevalorização das disponibilidades por causa das falhas na conciliação bancaria	
EPAS HUILA	Decreto nº 311/17 de 16 de junho	HACS Auditores e consultoria, Lda	Opinião sem reserva	-----	- Algumas infraestruturas não foram incorporadas no balanço; - Sobrevalorização das disponibilidades por causa das falhas na conciliação bancaria.	
EPAS KWANZA – SUL	Decreto nº 314/17 de 16 de junho	Parteners Audit – Consultoria & Auditoria, S.A	Opinião com reserva	-----	- Os inventários recebidos da Direção Nacional de Águas sem custo unitário de aquisição; - Incumprimento no pagamento dos impostos (IPU) e nas contribuições segurança social; - Irregularidades na atribuição de salários do Conselho que vence pelos subsídios e não aparece na folha de salário.	
EPAS LOBITO	Decreto n.º 405/13 de 4 de dezembro	Faria contas – Consultores e Associados	Opinião com reserva	-----	- Não incorporou as infraestruturas de bombagem, tratamento e distribuição de água no seu balanço patrimonial, apesar de usufruir do património; - Elevado risco de dívidas incobráveis, a EASL E.P. enfrentará dificuldades para garantir a atividade operacional e a redução do passivo.	
EPASUIGE	Decreto nº 396/13, de 25 de Setembro	HACS – Auditoria e Consultoria Lda	Opinião com reserva	-----	- Não incorporou as infraestruturas de bombagem, tratamento e distribuição de água no seu balanço patrimonial, apesar de usufruir do património. -Não cumpre com as obrigações declarativas e contributiva do IVA.	
EPASBENGUELA	Decreto n ° 394/13, de 13 de novembro	-----	-----	-----		
EPASKWANZA – NORTE	Decreto n ° 418/13 de 17 de dezembro	-----	-----	-----		
EPAS LUNDA SUL	DC nº 312/17, de 17 de junho	Prima Answer Business	Opinião com reserva		- Ineficácia dos procedimentos de controlo interno,	
EPASHUAMBO						
EPASLUNDA-NORTE	DC nº 313/17, de 17 de junho	Prima Answer Business	Opinião Com reserva		-Falta de um sistema integrado de gestão - Ineficácia dos procedimentos de controlo interno - Registo do património fixo incompleto	
EPASNAMIBE	DC nº 477/16, de 19 de dezembro de 2016	Prima Answer Business	Opinião sem reserva			
EPASCABINDA	DC nº475/16, de 14 de dezembro					

APÊNDICE 4: DIAGNOSTICO 2020

EMPRESA/ANO (1)	Data de fundação (2)	Audit. Independente (3)	Tipo de opinião (4)	Provisão/ Imparidades (5)	Deficiências identificadas pela auditoria independente (12)	Recomendações da auditoria independente (13)
EPAL, 2021	Decreto nº 72-A1/01 de 5, de outubro	Ernest & Yang	Opinião com reserva	-----	- A prevalência histórica de elevados montantes de saldos incobráveis ou de cobrança duvidosa face ao réditto reconhecido em cada exercício, é explicada em larga medida por insuficiências nos processos e controlos relacionados com a faturação e cobranças. - Infrações tributárias (falta de conciliação junto da AGT e INSS para a veracidade desses aldos).	
EPAS BENGO, 2021	Decreto nº 276/17, de 5 de maio	Gesvalor, S.A Auditores e consultores	Opinião com reserva	-----	- Falta de inventariação dos ativos; - Inexistência de cadastro dos imóveis; - Procedimentos de determinação dos impostos inadequado; - Ineficácia do sistema de controlo interno para assegurar a totalidade e exatidão das transações... - Sistema de faturação não licenciado pela AGT...	
EPAS CUNENE, 2021	Decreto nº 395/13 de 13, de novembro	Gesvalor, S.A Auditores e consultores	Opinião com reserva	-----	- Não foi possível obter confirmações externas dos saldos, responsabilidades e contingências junto dos seguintes Bancos: BCI e BPC; - Não há evidência da realização de inventários físicos gerais dos seus activos corpóreos e também não dispõe de cadastro de imobilizado que permita efectuar uma verificação física inequívoca dos bens de sua propriedade; - Fragilidade do sistema de controlo interno sobretudo nos registos e na verificação das transações;	-Aumentar o número de ligações; -Aumentar a taxa de cobrança;
EPAS MALANGE	Decreto nº 404/13, de 29 de novembro	Auditor independente	Opinião sem reserva	-----	- Erros de lançamento do valor – resultado transitado - Não existe uma lista detalhada dos principais clientes devedores. - Sobrevalorização das disponibilidades por causa das falhas na conciliação bancária	
EPAS HUILA	Decreto nº 311/17 de 16 de junho	HACS Auditores e consultoria, Lda	Opinião sem reserva	-----	- Algumas infraestruturas não foram incorporadas no balanço; - Existência de uma dívida fiscal em mora	
EPAS KWANZA – SUL	Decreto nº 314/17 de 16 de junho	Independente	Opinião com reserva	-----	- Os inventários recebidos da Direção Nacional de Águas sem custo unitário de aquisição; - Incumprimento no pagamento dos impostos (IPU) e nas contribuições segurança social; - Irregularidades na atribuição de salários do Conselho que vence pelos subsídios e não aparece na folha de salário.	
EPAS LOBITO	Decreto nº 405/13 de 4 de dezembro	GFC (SU), Lda	Opinião com reserva	-----	- Não incorporou as infraestruturas de bombagem, tratamento e distribuição de água no seu balanço patrimonial, apesar de usufruir do património; - As dívidas fiscais e de segurança social não se encontram regularizadas num plano geralmente aceite pelas autoridades tributárias.	
EPASUIGE	Decreto nº 396/13, de 25 de Setembro	HACS Auditoria e Consultoria Lda	Opinião com reserva	-----	- Não incorporou as infraestruturas de bombagem, tratamento e distribuição de água no seu balanço patrimonial, apesar de usufruir do património. - Não cumpre com as obrigações declarativas e contributiva do IVA; - Insuficiências nas informações sobre as transações e outras informações.	
EPASBENGUELA	Decreto nº 394/13, de 13 de novembro	-----	-----	-----		
EPASKWANZA – NORTE	Decreto nº 418/13 de 17 de Dezembro	Independente	-----	-----	- O departamento comercial emite relatórios com respetivos valores a cobrar, sem o consumo, o mês em devida, escalão e o tarifário. - Insuficiências/limitações no sistema de cobrança	
EPAS LUNDA SUL	DC nº 312/17, de 17 de junho	Prima Answer Business	Opinião com reserva		- Ineficácia dos procedimentos de controlo interno,	
EPASHUAMBO						
EPASLUNDA-NORTE	DC nº 313/17, de 17 de junho		Opinião Com reserva		- Falta de um sistema integrado de gestão - Ineficácia dos procedimentos de controlo interno - Registo do património fixo incompleto	
EPASNAMIBE	DC nº 477/16, de 19 de dezembro de 2016	Prima Answer Business	Opinião sem reserva			
EPASCABINDA	DC nº 475/16, de 14 de dezembro					

APÊNDICE 5: DIAGNOSTICO 2019

EMPRESA/ANO (1)	Data de fundação (2)	Audit. Independente (3)	Tipo de opinião (4)	Provisão / Imparidades (5)	Deficiências identificadas pela auditoria independente (12)	Recomendações da auditoria independente (13)
EPAL, 2021	Decreto nº 72-A1/01 de 5, de outubro	Ernest & Yang	Opinião com reserva	-----	- A prevalência histórica de elevados montantes de saldos incobráveis ou de cobrança duvidosa face ao rédito reconhecido em cada exercício, é explicada em larga medida por insuficiências nos processos e controlos relacionados com a faturação e cobranças. - <u>Infrações tributárias (falta de conciliação junto da AGT e INSS para a veracidade desses aldós).</u>	
EPAS BENGO, 2021	Decreto nº 276/17, de 5 de maio	Gesvalor, S.A Auditores e consultores	Opinião com reserva	-----	- Existência um grande volume de despesas que não estão devidamente suportadas por faturas ou documentos equivalentes; - Não foi possível efetuar uma análise sobre a recuperabilidade dos saldos a receber de clientes, à data de 31 de dezembro de 2019; - A Empresa em 31 de dezembro tem em atraso salários devidos aos seus funcionários e membros do Conselho de Administração;	
EPAS CUNENE, 2021	Decreto nº 395/13 de 13, de novembro			-----		
EPAS MALANGE	Decreto nº 404/13, de 29 de novembro	Auditor independente	Opinião sem reserva	-----	- Erros de lançamento do valor – resultado transitado - Lista de inventários não especificadas por tipo e quantidade - Listas de clientes não identificados (clientes correntes e clientes duvidosos) - Limitações no processo de cobrança de clientes duvidosos qua não declararam a falência	
EPAS HUILA	Decreto nº 311/17 de 16 de junho	HACS Auditores e consultoria, Lda	Opinião sem reserva	-----		
EPAS KWANZA – SUL	Decreto nº 314/17 de 16 de junho	Partners Audit, S.A	Opinião com reserva	-----	- Com exceção ao Sumbe (sede), os procedimentos e controlos internos vigentes noutros municípios não permitem assegurar que todas as transações realizadas foram devidamente capturadas e registadas no Exercício a que respeitam; - Quanto ao procedimento de emissão de facturas, apenas os clientes do Sumbe estão devidamente cadastrados no software de gestão e emissão de facturas e documentos equivalentes.	Recomenda-se que os duplicados das facturas dos municípios que não tem software de gestão e emissão de facturas e documentos equivalentes, ou que não estejam integrados no software da Sede, sejam enviados a Sede para devido registo contabilístico e conciliação com as entradas em banco
EPAS LOBITO	Decreto nº 405/13 de 4 de dezembro	GB, Consultores Reunidos, Lda	Opinião com reserva	-----	- As dívidas fiscais e de segurança social não se encontram regularizadas num plano geralmente aceite pelas autoridades tributárias.	
EPASUIGE	Decreto nº 396/13, de 25 de Setembro	HACS – Auditoria e Consultoria Lda	Opinião com reserva	-----	- Não incorporou as infraestruturas de bombagem, tratamento e distribuição de água no seu balanço patrimonial, apesar de usufruir do património. - Não cumpre com as obrigações declarativas e contributiva do IVA; - Insuficiências nas informações sobre as transações e outras informações.	
EPASBENGUE LA	Decreto nº 394/13, de 13 de novembro	-----	-----	-----		
EPASKWANZA – NORTE	Decreto nº 418/13 de 17 de Dezembro	Independente	-----	-----		
EPAS LUNDA SUL	DC nº 312/17, de 17 de junho					
EPASHUAMBO						
EPASLUNDA-NORTE	DC nº 313/17, de 17 de junho					
EPASNAMIBE	DC nº 477/16, de 19 de dezembro de 2016					
EPASCABINDA	DC nº 475/16, de 14 de dezembro					

APÊNDICE 6: DIAGNOSTICO 2018

EMPRESA/ANO (1)	Data de fundação (2)	Audit. Independente (3)	Tipo de opinião (4)	Provisão/ Imparidades (5)	Deficiências identificadas pela auditoria independente (12)	Recomendações da auditoria independente (13)
EPAL, 2021	Decreto nº 72-A1/01 de 5, de outubro	Ernest & Yang	Opinião com reserva	-----	- A prevalência histórica de elevados montantes de saldos incobráveis ou de cobrança duvidosa face ao rédito reconhecido em cada exercício, é explicada em larga medida por insuficiências nos processos e controlos relacionados com a faturação e cobranças. - Infrações tributárias (falta de conciliação junto da AGT e INSS para a veracidade desses aldos).	
EPAS BENGO, 2021	Decreto nº 276/17, de 5 de maio	Gesvalor, S.A Auditores e consultores	Opinião com reserva	-----	- Existência um grande volume de despesas que não estão devidamente suportadas por faturas ou documentos equivalentes; - Não foi possível efetuar uma análise sobre a recuperabilidade dos saldos a receber de clientes, à data de 31 de dezembro de 2019; - A Empresa em 31 de dezembro tem em atraso salários devidos aos seus funcionários e membros do Conselho de Administração;	
EPAS CUNENE, 2021	Decreto nº 395/13 de 13, de novembro			-----		
EPAS MALANGE	Decreto nº 404/13, de 29 de novembro	Auditor independente	Opinião sem reserva	-----	- Erros de lançamento do valor – resultado transitado - Lista de inventários não especificadas por tipo e quantidade - Listas de clientes não identificados (clientes correntes e clientes duvidosos) - Limitações no processo de cobrança de clientes duvidosos qua não declararam a falência	
EPAS HUILA	Decreto nº 311/17 de 16 de junho	HACS Auditores e consultoria, Lda	Opinião sem reserva	-----		
EPAS KWANZA – SUL	Decreto nº 314/17 de 16 de junho	Partners Audit, S.A	Opinião com reserva	-----	- Com exceção ao Sumbe (sede), os procedimentos e controlos internos vigentes noutros municípios não permitem assegurar que todas as transações realizadas foram devidamente capturadas e registadas no Exercício a que respeitam; - Quanto ao procedimento de emissão de faturas, apenas os clientes do Sumbe estão devidamente cadastrados no software de gestão e emissão de faturas e documentos equivalentes.	Recomenda-se que os duplicados das facturas dos municípios que não tem software de gestão e emissão de facturas e documentos equivalentes, ou que não estejam integrados no software da Sede, sejam enviados a Sede para devido registo contabilístico e conciliação com as entradas em banco
EPAS LOBITO	Decreto nº 405/13 de 4 de dezembro	GB, Consultores Reunidos, Lda	Opinião com reserva	-----	- As dívidas fiscais e de segurança social não se encontram regularizadas num plano geralmente aceite pelas autoridades tributárias.	
EPASUIGE	Decreto nº 396/13, de 25 de Setembro	HACS – Auditoria e Consultoria Lda	Opinião com reserva	-----	- Não incorporou as infraestruturas de bombagem, tratamento e distribuição de água no seu balanço patrimonial, apesar de usufruir do património. - Não cumpre com as obrigações declarativas e contributiva do IVA; - Insuficiências nas informações sobre as transações e outras informações.	
EPASBENGUELA	Decreto nº 394/13, de 13 de novembro	-----	-----	-----		
EPASKWANZA – NORTE	Decreto nº 418/13 de 17 de Dezembro	Independente	-----	-----		
EPAS LUNDA SUL	DC nº 312/17, de 17 de junho					
EPASHUAMBO						
EPASLUNDA-NORTE	DC nº 313/17, de 17 de junho					
EPASNAMIBE	DC nº 477/16, de 19 dezembro de 2016					
EPASCABINDA	DC nº 475/16, de 14 de dezembro					

Fonte: IGAPE | Portal MINFIN (gov.ao); Fonte: <https://www.bna.ao/#/mercados/mercado-cambial/taxas-cambio> (cambio)

APÊNDICE 7: DIAGNOSTICO

EMPRESA/ANO (1)	Data de fundação e anos de existência		Localização & período				
	Data de fundação (2)	Anos	Província	2021	2020	2019	2018
EPAL, 2021	Decreto nº 72-A1/01 de 5, de outubro	13	Luanda	Ernest & Yang	Ernest & Yang	Ernest & Yang	Ernest & Yang
EPAS BENGU, 2021	Decreto nº 276/17, de 5 de maio	5	Bengo	Gesvalor, S.A Auditores e consultores	Gesvalor, S.A Auditores e consultores	Gesvalor, S.A Auditores e consultores	Gesvalor, S.A Auditores e consultores
EPAS CUNENE, 2021	Decreto nº 395/13 de 13, de novembro	10	Cunene	Gesvalor, S.A Auditores e consultores	Gesvalor, S.A Auditores e consultores		
EPAS MALANGE	Decreto nº 404/13, de 29 de novembro	10	Malange	HACS Auditores e consultoria, Lda	Independente/pessoa singular	Independente/pessoa singular	Independente/pessoa singular
EPAS HUILA	Decreto nº 311/17 de 16 de junho	5	Huila	HACS Auditores e consultoria, Lda	HACS Auditores e consultoria, Lda	HACS Auditores e consultoria, Lda	HACS Auditores e consultoria, Lda
EPAS KWANZA – SUL	Decreto nº 314/17 de 16 de junho	5	Kwanza Sul	Partners Audit – Consultoria & Auditoria, S.A	Independente/pessoa singular	Partners Audit, S.A	Partners Audit, S.A
EPAS LOBITO	Decreto nº 405/13 de 4 de dezembro	10	Benguela	Faria contas – Consultores e Associados	GFC (SU), Lda	GB, Consultores Reunidos, Lda	GB, Consultores Reunidos, Lda
EPASUIGE	Decreto nº 396/13, de 25 de Setembro	10	Uige	HACS – Auditoria e Consultoria Lda	HACS – Auditoria e Consultoria Lda	HACS – Auditoria e Consultoria Lda	HACS – Auditoria e Consultoria Lda
EPASKWANZA – NORTE	Decreto nº 418/13 de 17 de Dezembro	10	Kwanza Norte	-----	Independente/pessoa singular	Independente/pessoa singular	Independente/pessoa singular
EPAS LUNDA SUL	DC nº 312/17, de 17 de junho	5	Lunda Sul	Prima Answer Business	Prima Answer Business		
EPASLUNDA-NORTE	DC nº 313/17, de 17 de junho	5	Lunda Norte	Prima Answer Business	Independente/pessoa singular	Independente/pessoa singular	
EPASNAMIBE	DC nº 477/16, de 19 dezembro de 2016	6	Namibe	Prima Answer Business	Prima Answer Business		

DIAGNOSTICO-ASPETOS QUALITATIVOS DOS RELATORIOS DE AUDITORIA, 2021

Fator de análise	Descrição	EPAL	EPAS BENG	EPAS HUILA	EPASKS	EPAS LOBITO	EPAS MALANGE	EPAS K. NORTE	EPAS CUNENE	EPASUIG E	EPAS BENGUELA	EPAS LS	EPAS CABINDA	EPAS LN	EPAS HUAMBO	EPAS NAMIBE
Componentes obrigatório do relatório de contas	Balanço															
	Demonstração dos resultados															
	Demonstração do fluxo de caixa															
	Anexos/Notas															
Avaliação da continuidade	Tendência de resultado negativo corrente															
	Incapacidade para resolver os seus compromissos															
	Outros assuntos (incumprimentos de empréstimos)															
Estrutura geral do relatório	Opinião															
	Base para opinião															
	Responsabilidade do conselho de administração															
	Responsabilidade do auditor															
Tipo de opinião/Natureza da matéria que dá origem a modificação de opinião	Opinião com reserva (as DFs estão materialmente distorcidas)															
	Opinião com reserva (por incapacidade de obter prova de auditoria suficiente apropriada)															
	Opinião adversa															
	Escusa de opinião															

Fonte: Elaboração própria com base a pesquisa sobre a auditoria no SEP/Angola (2022).

DIAGNOSTICO-ASPETOS QUALITATIVOS DOS RELATORIOS DE AUDITORIA, 2020

Fator de análise	Descrição	EPAL	EPAS BENG O	EPAS HUIL A	EPASKS	EPAS LOBITO	EPAS MALANGE	EPAS K. NORTE	EPAS CUNENE	EPASUI GE	EPAS BENGUE LA	EPAS LS	EPASCAB INDA	EPAS LN	EPASH UAMB O
Componentes obrigatório do relatório de contas	Balço														
	Demonstração dos resultados														
	Demonstração do fluxo de caixa														
	Anexos/Notas														
Avaliação da continuidade	Tendência de resultado negativo corrente														
	Incapacidade para resolver os seus compromissos														
	Outros assuntos (incumprimentos de empréstimos)														
Estrutura geral do relatório	Opinião														
	Base para opinião														
	Responsabilidade do conselho de administração														
	Responsabilidade do auditor														
Tipo de opinião/Natureza da matéria que dá origem a modificação de opinião	Opinião com reserva (as DFs estão materialmente distorcidas)														
	Opinião com reserva (por incapacidade de obter prova de auditoria suficiente apropriada)														
	Opinião adversa														
	Escusa de opinião														

Fonte: Elaboração própria com base a pesquisa sobre a auditoria no SEP/Angola (2022).

DIAGNOSTICO-ASPETOS QUALITATIVOS DOS RELATORIOS DE AUDITORIA, 2019

Fator de análise	Descrição	EPA L	EPAS BENG O	EPAS HUIL A	EPASK S	EPAS LOBIT O	EPAS MALANG E	EPAS K. NORTE	EPAS CUNEN E	EPASUIG E	EPAS BENGUEL A	EPASL S	EPASCABIND A	EPASL N	EPASHUAMB O	EPAS NAMIB E
Componentes obrigatório do relatório de contas	Balanço															
	Demonstração dos resultados															
	Demonstração do fluxo de caixa															
	Anexos/Notas															
Avaliação da continuidade	Tendência de resultado negativo corrente															
	Incapacidade para resolver os seus compromissos															
	Outros assuntos (incumprimentos de empréstimos)															
Estrutura geral do relatório	Opinião															
	Base para opinião															
	Responsabilidade do conselho de administração															
	Responsabilidade do auditor															
Tipo de opinião/Natureza da matéria que dá origem a modificação de opinião	Opinião com reserva (as DFs estão materialmente distorcidas)															
	Opinião com reserva (por incapacidade de obter prova de auditoria suficiente apropriada)															
	Opinião adversa															
	Escusa de opinião															

Fonte: Elaboração própria com base a pesquisa sobre a auditoria no SEP/Angola (2022).

DIAGNOSTICO-ASPETOS QUALITATIVOS DOS RELATORIOS DE AUDITORIA, 2019

Fator de análise	Descrição	EPA L	EPAS BENG O	EPAS HUIL A	EPASK S	EPAS LOBIT O	EPAS MALANG E	EPAS K NORTE	EPAS CUNEN E	EPASUIG E	EPAS BENGUEL A	EPASL S	EPASCABIND A	EPASL N	EPASHUAMB O	EPAS NAMIB E
Componentes obrigatório do relatório de contas	Balanço															
	Demonstração dos resultados															
	Demonstração do fluxo de caixa															
	Anexos/Notas															
Avaliação da continuidade	Tendência de resultado negativo corrente															
	Incapacidade para resolver os seus compromissos															
	Outros assuntos (incumprimentos de empréstimos)															
Estrutura geral do relatório	Opinião															
	Base para opinião															
	Responsabilidade do conselho de administração															
Tipo de opinião/Natureza da matéria que dá origem a modificação de opinião	Responsabilidade do auditor															
	Opinião com reserva (as DFs estão materialmente distorcidas)															
	Opinião com reserva (por incapacidade de obter prova de auditoria suficiente apropriada)															
	Opinião adversa															
	Escusa de opinião															

Fonte: Elaboração própria com base a pesquisa sobre a auditoria no SEP/Angola (2022).

ANEXOS

Anexo 1: Balanços

POSIÇÃO PATRIMONIAL	EPAL					EPAS BENGO					EPAS HUILA				
	2021	2020	2019	2018	Varição	2021	2020	2019	2018	Varição	2021	2020	2019	2018	Varição
ACTIVO															
Activo Não Corrente	579 332	454 017	577 242	807 442	- 0	1 198	3	5	-	243	5 204	4 154	5 720	5 093	0
Activo Corrente	9 017	9 733	14 437	20 020	- 1	255	1 064	1 381	-	- 1	2 160	1 868	1 892	871	1
Existências	55	32	110	252	- 1	7	-	-	-	-	176	112	58	64	2
Contas a Receber	5 784	7 124	9 949	14 880	- 1	232	1 057	1 374	-	- 1	1 948	1 702	1 693	734	2
Disponibilidades	1 873	1 348	2 931	2 243	- 0	10	3	8	-	0	33	48	132	74	- 1
Outros Activos Correntes	1 304	1 230	1 448	2 646	- 1	5	4	-	-	0	2	6	9	-	- 1
TOTAL DO ACTIVO	588 349	463 750	591 679	827 462	- 0	1 453	1 068	1 386	-	0	7 364	6 022	7 612	6 836	0
PASSIVO															
Passivo não Corrente	424 569	312 968	372 357	473 840	- 0	-	-	-	-	-	250	341	487	-	- 0
Passivo Corrente	121 000	95 523	108 567	128 773	- 0	551	296	220,44	-	1	7 040	5 471	413	150	46
TOTAL DO PASSIVO	545 569	408 492	480 924	602 613	- 0	551	296	-	-	1	7 290	5 812	899	150	48
CAPITAL PRÓPRIO	42 781	55 258	110 838	224 718	- 1	902	771	1 166	-	0	75	220	6 711	5 965	- 1
DEMONSTRAÇÃO DE RESULTADOS															
Vendas	30 251	27 455	46 221	63 564	- 1	222	198	196	182	0	955	988	1 509	496	1
Prestação de Serviços	857	629	1 069	3 297	- 1	18	-	13	-	0	180	137	208	73	1
Outros proveitos	10 328	8 545	12 475	19 352	- 0	80	67	-	-	0	257	82	217	65	3
TOTAL DE PROVEITOS	41 436	36 629	59 766	86 213	- 1	319	265	209	182	1	1 392	1 207	1 935	635	1
CMVMC	3 817	3 634	5 739	2 842		60	-	1	-	70	63	32	121	46	0
Resultados Operacionais	- 3 372	- 453	10 059	19 587	- 1	26	- 39	- 88	-	- 1	68	124	534	138	- 1
Resultados Financeiros	3 912	- 5 155	- 8 211	- 11 227	- 1	- 1	- 1	0	-	- 1	- 5	- 1	- 4	0	22
RAI	- 20 529	- 25 086	- 28 730	- 42 487	- 1	- 1	- 94	- 89	-	- 1	- 163	- 92	- 543	- 556	- 1
Resultados Líquidos	- 20 529	- 26 970	- 33 020	- 50 507	- 1	- 1	- 94	- 177	-	- 1	- 163	- 59	- 380	- 556	- 1

EPAS KWANZA-SUL						EPAS LOBITO					EPAS MALANGE					EPAS KWANZA-NORTE					EPAS CUNENE									
2021	2020	2019	2018	Variação		2021	2020	2019	2018	Variação		2021	2020	2019	2018	Variação		2021	2020	2019	2018	Variação		2021	2020	2019	2018	Variação		
38	203	15	11 803	-	1	1 735	1 452	2 038	3 495	-	1	145	152	140	170	-	0	196	368	6	5	38		541	274	236	28	18		
674	532	606	515	-	0	6 166	4 893	5 456	7 652	-	0	341	237	255	347	-	0	229	173	290	568	-	1	955	329	295	23	41		
-	1	33	-	-	1	399	361	539	898	-	1	72	46	12	39	-	1	-	-	-	-	-	-	414	-	-	-	-	1	
614	468	514	384	-	1	5 598	4 489	4 824	5 643	-	0	254	180	227	266	-	0	224	166	283	186	-	0	510	321	258	-	1		
10	26	15	79	-	1	158	41	92	1 104	-	1	16	11	15	40	-	1	4	7	7	5	-	0	30	8	37	23	0		
50	37	43	53	-	0	11	2	1	7	-	1	-	-	-	1	-	1	0	-	0	376	-	1	-	-	-	-	-		
711	734	621	12 318	-	1	7 901	6 345	7 494	11 147	-	0	828	626	395	863	-	0	653	715	296	764	-	0	1 496	603	531	51	28		
23	27	36	11 578	-	1	167	143	205	304	-	0	103	44	71	80	-	0	-	14	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
337	202	139	137	-	1	6 495	4 824	4 546	6 751	-	0	173	123	134	160	-	0	296	25	166	208	-	0	1 077	310	259	24	43		
359	229	176	11 715	-	1	6 663	4 967	4 751	7 056	-	0	276	167	204	241	-	0	296	39	166	208	-	0	1 077	310	259	24	43		
352	323	433	603	-	0	1 238	1 377	2 743	4 092	-	1	199	224	204	276	-	0	128	502	131	308	-	1	419	293	272	26	15		
1 666	379	480	649	-	2	3 135	2 064	3 242	7 058	-	1	452	386	552	750	-	0	76	95	110	180	-	1	475	415	633	416	0		
111	52	52	9	-	11	657	627	1 215	1 276	-	0	123	-	-	-	-	0	73	41	-	73	-	0	251	25	-	-	9		
238	59	-	651	-	1	194	307	-	-	-	0	-	-	-	-	-	0	-	-	-	-	-	0	613	358	-	-	1		
2 015	489	531	1 310	-	1	3 987	2 998	4 457	8 335	-	1	575	386	552	750	-	0	149	136	110	253	-	0	726	798	633	416	1		
147	57	51	66	-	1	687	629	668	1 002	-	0	71	50	44	35	-	1	0	-	8	9	-	1	600	378	17	3	203		
-	35	76	148	327	-	1	259	408	35	1 683	-	1	57	6	49	67	-	2	0	2	21	108	-	1	167	107	84	10	15	
-	4	5	2	0	-	18	175	90	48	608	-	1	11	11	14	4	-	2	1	-	0	0	-	2	6	2	2	2	2	
-	25	79	85	322	-	1	505	496	121	227	-	3	25	34	24	66	-	1	8	2	25	117	-	1	161	122	82	9	18	
-	25	59	59	228	-	1	505	496	121.18	227	-	3	19	26	17	47	-	1	8	2	25	117	-	1	75	92	57	6	11	

EPAS UIGE					EPAS BENGUELA					EPAS LUNDA-NORTE					EPAS LUNDA-SUL					EPAS LUNDA-CABINDA				
2021	2020	2019	2018	Variação	2021	2020	2019	2018	Variação	2021	2020	2019	2018	Variação	2021	2020	2019	2018	Variação	2021	2020	2019	2018	Variação
42	50	63	17	2	3 443	3 091	4 489	9 617	- 1	476	42	21	141	2	202	0	6	-	32	323	255	244	-	0
822	654	333	483	1	7 132	5 319	6 582	9 153	- 0	-	646	522	670	1	337	63	70	-	4	894	312	222	-	3
295	364	-	-	0	680	595	1 005	1 580	- 1	11	-	10	-	0	133	-	-	-	-	59	-	26	-	1
515	279	181	237	1	5 925	4 643	5 483	6 697	- 0	1 123	606	493	670	1	202	59	61	-	2	823	302	173	-	4
13	11	23	45	- 1	521	82	87	860	- 0	46	40	20	-	1	2	4	8	-	1	10	10	22	-	1
-	-	128	201	- 0	6	0	7	15	- 1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	2	1	1	-	2
1 686	703	395	499	2	10 575	8 410	11 071	18 769	- 0	1 656	688	543	810	1	539	63	76	-	6	1 217	568	466	-	2
-	-	-	-	-	147	164	601	766	- 1	-	-	2	42	- 1	13	4	-	-	-	2	3	7	-	1
634	473	121	222	2	11 516	8 712	10 321	18 484	- 0	78	82	233	701	- 1	436	36	35	-	-	906	338	208	-	3
634	473	121	222	2	11 663	8 876	10 922	19 250	- 0	78	82	235	743	- 1	449	40	35	-	-	908	341	215	-	3
231	230	274	278	- 0	1 091	466	150	481	- 3	1 578	606	308	208	7	90	26	41	-	-	449	226	251	-	1
675	489	864	558	0	3 119	3 806	4 108	4 849	- 0	1 168	586	475	362	1	277	154	160	-	-	764	218	354	-	1
292	169	- 864	257	0	0	25	9	5	- 1	-	-	-	-	-	47	32	-	-	-	25	-	11	-	1
-	-	-	-	-	905	1086,50	1 217	1 252	-	259	-	-	-	-	-	-	-	-	-	96	-	-	-	-
967	659	964	815	0	4 024	3 831	5 333	6 106	- 0	1 426	586	475	362	1	324	186	160	-	-	884	218	365	-	1
105	39	67	33	2	540	459	773	1 309	1	-	-	10	32	1	28	32	-	-	- 0	231	8	48	-	4
15	- 4	142	100	- 1	630	1 190	631	1 454	- 1	34	37	7	68	- 1	71	2	30	-	1	255	- 26	70	-	3
- 5	- 4	- 3	- 3	1	152	- 51	- 7	- 878	- 1	3	1	0	-	150	2	1	1	-	2	3	- 2	1	-	2
- 8	- 18	138	96	- 1	1 653	- 307	1 730	- 500	2	31	-	-	-	-	59	- 4	29	-	1	243	54	62	-	3
- 8	- 18	97	67	- 1	1 654	- 568	493	- 499	2	23	22	5	68	- 1	44	- 4	20	-	1	182	40	43	-	3

EPAS LUNDA NAMIBE					EPAS LUNDA HUAMBO				
2021	2020	2019	2018	Variação	2021	2020	2019	2018	Variação
216	126	174	127	1	53	35	10	-	4
1 099	630	601	607	1	669	437	979	-	0
8	4	10	-	0	49	8	447	-	1
1 073	491	384	152	6	520	409	531	-	0
18	134	206	455	1	99	20	-	-	4
-	1	1	-	0	-	-	-	-	-
1 314	756	775	734	1	721	472	989	-	0
345	-	2 016	-	1	-	-	-	-	-
480	469	216	257	1	787	499	711	-	0
824	469	2 232	257	2	787	499	711	-	0
490	286	343	469	0	66	27	30	-	3
889	611	632	-	0	729	287	45	-	15
38	27	1	512	1	135	164	187	-	0
105	149	0	-	1 748	129	83	28	-	4
1 033	788	634	512	1	993	535	261	-	3
114	149	6	8	13	181	74	105	-	1
208	142	97	126	1	53	47	42	-	0
-	4	-	3	5	-	2	4	-	145
207	66	71	119	1	57	51	23	-	3
155	31	43	81	1	57	51	23	-	3

Anexo 2 - Estruturas de normas do IAASB

Variável	Norma/ISA	Descritivo
Princípios e responsabilidades gerais 200-299	ISA 200	Objetivos gerais do auditor externa e condução de uma auditoria de acordo com NIA
	ISA 210	Acordar os termos de trabalho de auditoria
	ISA 220	Acordar os termos de auditoria
	ISA 230	Documentação de auditoria
	ISA 240	Responsabilidades do auditor relativas a fraudes numa demonstração financeira.
	ISA 265	Comunicação de deficiências no controlo interno aos encarregados de governação e à gerência
Avaliação do risco e resposta aos riscos avaliados 300-499	ISA 300	Planear uma auditoria das DFs
	ISA 315	Identificar e avaliar os riscos de distorção material através do conhecimento da entidade e do seu ambiente
	ISA 320	A materialidade no planeamento e na execução de uma auditoria
	ISA 330	Resposta do auditor a riscos avaliados
	ISA 450	Avaliação de distorções identificadas durante a auditoria
Provas de auditoria 500-599	ISA 500	Prova de auditoria
	ISA 510	Trabalho de auditoria iniciais – saldos de abertura
	ISA 520	Procedimentos analíticos
	ISA 530	Amostragem de auditoria
	ISA 540	Auditar estimativas contabilísticas, incluindo estimativas contabilísticas de justo valor
	ISA 580	Declarações escritas
Usar trabalho de terceiros 600-699	ISA 600	Considerações especiais auditorias das DFs do Grupo (incluindo o trabalho dos auditores de componente)
	ISA 610	Usar trabalho de auditores internos
	ISA 620	Usar o trabalho de um perito do auditor
Conclusões de auditoria e relato 700-799	ISA 700	Formar uma opinião e relatar sobre as DFs
	ISA 701	Comunicar a matérias relevantes de auditoria no relatório do auditor externa
	ISA 705	Modificações de opinião no relatório do auditor externa
	ISA 706	Parágrafos de ênfase e parágrafos de outras matérias no relatório do auditor externa
	ISA 720	As responsabilidades do auditor relativas a outras informações
Áreas especializadas 800-899	ISA 800	Prova de auditoria
	ISA 805	Prova de auditoria-considerações específicas para itens selecionados
	ISA 810	Confirmações externas