



## **A qualidade da Auditoria: as *Big Four***

**Mariana Ramos Ramalho**

**Dissertação de Mestrado**

**Mestrado em Auditoria**

*Versão final (Esta versão contém as críticas e sugestões dos elementos do júri)*

**Porto – 2018**

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO  
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**



## **A qualidade da Auditoria: as *Big Four***

**Mariana Ramos Ramalho**

**Dissertação de Mestrado  
apresentado ao Instituto de Contabilidade e Administração do Porto para  
a obtenção do grau de Mestre em Auditoria, sob orientação da Doutora  
Alcina Augusta de Sena Portugal Dias e sob a co-orientação da Doutora  
Ana Paula Lopes**

**Porto – 2018**

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO  
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**

## **Resumo:**

Em virtude da importância da auditoria, os aspetos que possam contribuir ou prejudicar a qualidade dos serviços prestados pelas sociedades de auditoria são relevantes para as empresas. As *Big Four* são um padrão de excelência no que tange ao serviço de auditoria independente, sendo consideradas as quatro maiores empresas de auditoria. Posto isto, prevalece a teoria que a qualidade da auditoria está associada a empresas de maior dimensão. Diante deste contexto coloca-se a seguinte questão: a qualidade dos serviços de auditoria é uniforme entre as *Big Four*? O objetivo principal é então analisar a existência dessa uniformidade, através dos critérios identificados entre a comparação desse grupo com as outras.

Para isso, procedeu-se à revisão da literatura sobre o tema escolhido e realizou-se uma pesquisa de campo através de inquérito por questionário. Os questionários elaborados, foram direcionados às empresas de Auditoria e Consultoria.

Feita a análise dos dados, concluiu-se que os inquiridos consideram que, ao contrário de que se presume, existe uniformidade na qualidade dos serviços de auditoria. Estes serviços melhoram a qualidade da informação para a tomada de decisões dos utilizadores.

**Palavras chave:** Qualidade da Auditoria; Auditoria independente; *Big Four*; *Posicionamento*.

## **Abstract:**

In virtue of the importance of audit, every aspect that may be either beneficial or harmful to the quality of services provided by audit companies is relevant to the other companies. The *Big Four* are the pattern of excellence regarding independent audit services, being considered the four biggest audit companies. That being said, the theory that the quality of the services is associated to how

big companies are prevails. Bearing this background in mind a question is to be asked: is the audit services quality uniform between the *Big Four*? The main objective is then to analyze the existence of the aforementioned uniformity, through the identified criteria between comparing that group with the others.

In order to do that, the literature was reviewed on the chosen topic and a field survey was conducted through a questionnaire survey. The questionnaires elaborated were directed to Audit and Consulting companies.

Based on the analysis of the data, it was concluded that respondents consider that, contrary to the assumption, there is uniformity in the quality of audit services. These services improve the quality of information for the decision making process of the users.

**Key words:** *Quality of audit; Independent auditing; Big four; Market positioning.*

## **Agradecimentos**

Esta dissertação é fruto de interesse, empenho e investimento pessoal e profissional, e marca o fim de mais uma etapa na minha vida.

Assim, é com grande satisfação e noção de dever cumprido que expresso aqui a minha enorme gratidão a todos aqueles que tornaram este trabalho possível.

Aos meus amigos e familiares, que de alguma forma sempre me apoiaram e motivaram de forma a conseguir alcançar os objetivos inicialmente delineados.

A nível da vida académica, não posso deixar de agradecer à minha orientadora e co-orientadora, nomeadamente, à Doutora Alcina Augusta de Sena Portugal Dias e à Doutora Ana Paula Lopes, que contribuíram para a minha formação, expresso o mais sincero agradecimento pela disponibilidade, apoio demonstrado e crítica construtiva durante a realização desta dissertação.

A todos os que aceitaram colaborar com esta investigação, cujo contributo foi indispensável para a conclusão alcançada.

A todos, um muito obrigado.

## **Lista de Abreviaturas**

BIG SIX - Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young, Pricewaterhouse, KPMG, Coopers & Lybrand e Arthur Andersen

BIG FIVE - Ernst & Young; Deloitte & Touche; Arthur Andersen; KPMG; PricewaterhouseCoopers

BIG EIGHT - Arthur Andersen; Arthur Young & Co.; Coopers & Lybrand; Ernst & Whinney; Deloitte Haskins & Sells; Peat Marwick Mitchell; Pricewaterhouse; e Touché Ross

BIG FOUR - Deloitte; EY; KPMG; e PwC

EY - Ernst & Young

EYG – Ernst & Young Global

PwC - PricewaterhouseCooper

KPM - Klynveld Main Goerdeler

FTSE - Financial Times Stock Exchange

PwCIL - PricewaterhouseCoopers International Limited

DTTL - Deloitte Touche Tohmastu Limited

SOX - Sabarnes-Oxley Act

AICPA - American Institute of Certified Public Accountants

SROC - Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

ISA - International Standards on Auditing

IFRS - International Financial Reporting Standard

CMVM - Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

## Índice geral

Introdução.....	1
<b>Capítulo I – Auditoria independente.....</b>	<b>4</b>
1.1. Introdução.....	5
<b>Capítulo II – Qualidade da auditoria.....</b>	<b>7</b>
2.1. Introdução.....	8
2.2. Características da qualidade da auditoria.....	10
2.3. As <i>Big Four</i> a nível mundial.....	12
2.4. As <i>Big Four</i> em Portugal.....	15
2.5. As <i>Big Four</i> e as outras empresas.....	18
2.6. Rotação dos auditores.....	22
2.6.1. Rotação dos sócios principais.....	22
2.6.2. Rotação das sociedades de auditoria.....	23
2.6.3. A oposição das <i>Big Four</i> .....	24
2.7. Qualidade entre as empresas do grupo <i>Big Four</i> .....	24
2.8. Questões de investigação.....	26
<b>Capítulo III – Metodologias de investigação.....</b>	<b>28</b>
3.1. Métodos de investigação.....	29
3.2. Método de investigação quantitativo, qualitativo e misto.....	31
3.3. Objeto de estudo.....	32
3.4. Objetivos.....	32
3.5. Formulação das hipóteses de estudo.....	33

3.6. Modelo de análise.....	34
3.7. Instrumento de recolha de dados.....	35
3.8. População e amostra.....	37
<b>Capítulo IV- Apresentação e interpretação dos dados.....</b>	<b>39</b>
4.1. Apresentação dos dados.....	40
4.2. Estatística descritiva.....	40
4.3. Análise de dados.....	56
4.3.1. Inferência estatística.....	56
4.3.1.1. Coeficiente de correlação de Pearson.....	56
<b>Capítulo V- Considerações Finais.....</b>	<b>62</b>
5.1. Discussão dos resultados.....	63
5.2. Conclusões.....	69
<b>Referências Bibliográficas.....</b>	<b>72</b>
<b>Apêndices.....</b>	<b>76</b>
Apêndice 1- Questionário.....	77
Apêndice 2- Pedido de Colaboração.....	82
Apêndice 3- Relação das Hipóteses de Estudo vs Questões de Investigação vs Questionário.....	83

## Índice de tabelas

Tabela 1- Número e distribuição de colaboradores das <i>Big Four</i> em Portugal	17
Tabela 2- Tipos de pesquisa e as suas características	30
Tabela 3- Comparação entre Pesquisa Qualitativa e Quantitativa	31
Tabela 4- Questões de investigação e hipóteses de estudos	34
Tabela 5- Estatística descritiva, questão 1	40
Tabela 6- Estatística Descritiva, questão 2.1	41
Tabela 7- Estatística Descritiva, questão 2.2	42
Tabela 8- Estatística Descritiva, questão 2.3	42
Tabela 9- Estatística Descritiva, questão 2.4	43
Tabela 10- Estatística Descritiva, questão 2.5	43
Tabela 11- Resumo Estatística Descritiva, questões 2.1 à 2.5	44
Tabela 12- Estatística Descritiva, questão 3.1	45
Tabela 13- Estatística Descritiva, questão 3.2	46
Tabela 14- Estatística Descritiva, questão 3.3	46
Tabela 15- Estatística Descritiva, questão 3.4	47
Tabela 16- Estatística Descritiva, questão 3.5	47
Tabela 17- Estatística Descritiva, questão 3.6	48
Tabela 18- Estatística Descritiva, questão 3.7	48
Tabela 19- Estatística Descritiva, questão 3.8	49
Tabela 20- Resumo Estatística Descritiva, questões 3.1 à 3.8	49
Tabela 21- Estatística Descritiva, questão 5.a)	51
Tabela 22- Estatística Descritiva, questão 5.b)	52
Tabela 23- Estatística Descritiva, questão 6.a)	53
Tabela 24- Estatística Descritiva, questão 6.b)	54
Tabela 25- Tipo de correlação	57
Tabela 26- Coeficientes de correlação de Pearson entre os itens fatores de qualidade e afetação de recursos	58
Tabela 27- Coeficientes de correlação de Pearson entre os itens normas, procedimentos e desempenho	60

## Índice de figuras

Figura 1- Processo de Formação- <i>KPMG</i> .....	13
Figura 2- Processo de Formação- <i>Deloitte &amp; Touche</i> .....	14
Figura 3- Processo de Formação- <i>PwC</i> .....	14
Figura 4- Constituição da <i>PwC</i> .....	15
Figura 5- Constituição da <i>Deloitte</i> .....	16
Figura 6- Constituição da <i>EY</i> .....	16
Figura 7- Constituição da <i>KPMG</i> .....	17
Figura 8- Interligação das hipóteses .....	34

## Índice de gráficos

Gráfico 1: Fatores de qualidade à disposição das <i>Big Four</i> .....	41
Gráfico 2- Procedimentos efetuados pelas <i>Big Four</i> .....	45
Gráfico 3- Os honorários são um fator diferenciador na prestação de serviços	50
Gráfico 4- Realização do orçamento .....	51
Gráfico 5- Rotação da empresa .....	52
Gráfico 6- Recursos humanos para a qualidade da auditoria .....	53
Gráfico 7- Recursos materiais para a qualidade da auditoria.....	54

## Introdução

Segundo Windmoller (2000), a auditoria sofreu um período de grande transição, devido a alterações a nível político, regulamentar e tecnológico. Por conseguinte, as empresas passaram a requerer serviços prestados pelos auditores, que ofereçam uma abordagem mais abrangente à cobertura global da empresa.

Surge também a necessidade de um Sistema de Controlo e de Auditorias Externas, com o principal objetivo de garantir a fiabilidade da informação disponibilizada aos utilizadores interessados. A Auditoria Externa é responsável pelo alcance da simetria da informação, incorrida entre os utilizadores da informação.

Para Arruñada (2000) e Barbadillo (2004), a qualidade da auditoria depende da competência técnica (experiência) e da independência do auditor, ou seja, depende da capacidade do auditor na análise das demonstrações financeiras e na deteção de possíveis erros ou distorções, e da sua disponibilidade em transmitir uma opinião objetiva sobre essas mesmas demonstrações financeiras.

Diversos estudos demonstram que a qualidade dos serviços realizados pelas grandes empresas de auditoria, como as empresas denominadas *Big Four* (*Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young, KPMG e PricewaterhouseCoopers*) é superior em relação às outras empresas (Lam; Chang, 1994; Lennox, 1999). Outros estudos, questionam a qualidade uniforme das grandes empresas de auditoria (Carlin, 2008).

Sunder (1997) afirma que a competência está diretamente relacionada com a independência dos auditores externos, e presume que as *Big Four* possuem mais independência em relação às outras.

Considerando que os Auditores Externos possuem um papel importante no processo de assegurar a qualidade de informação, suportando a suposta qualidade das empresas de auditoria, pertencentes ao grupo *Big Four*, o estudo apresenta a seguinte questão: **Existe uniformidade na qualidade dos serviços de auditoria entre as empresas pertencentes ao grupo *Big Four*?**

Em suma, o objetivo deste estudo consiste em analisar a existência de uniformidade na qualidade dos serviços de auditoria, nomeadamente nas *Big Four*. Nesta perspetiva, presume-se que as empresas de auditoria pertencentes a este grupo proporcionam entre si diferentes níveis de qualidade para as demonstrações contabilísticas.

Este trabalho está separado em 5 capítulos. O primeiro e o segundo refere-se à revisão de literatura, a base teórica para o nosso estudo, que está subdividida pelos temas de auditoria independente e qualidade da auditoria. O terceiro capítulo trata as metodologias de investigação de um modo geral. No quarto capítulo procede-se à apresentação e interpretação dos resultados obtidos a partir das respostas aos questionários. Por fim, no quinto capítulo são feitas as conclusões deste trabalho.

## Capitulo I – Auditoria Independente

## 1.1. Introdução

Existem vários tipos de auditoria. No entanto, esta dissertação foca-se na Auditoria Independente.

Conforme a definição exposta na ISA 200 (Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria), a Auditoria Independente: *“tem como finalidade aumentar o grau de confiança dos utentes destinatários das demonstrações financeiras. Tal é conseguido por meio da expressão de uma opinião do auditor sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro aplicável. No caso da maior parte das estruturas conceptuais com finalidade geral, essa opinião é sobre se as demonstrações financeiras estão apropriadamente apresentadas, em todos os aspetos materiais, ou dão uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com a estrutura conceptual.”*

A Auditoria Independente caracteriza-se como um importante tipo de serviço de *assurance*. Segundo a definição de serviços de *assurance* explicitada na AICPA, os serviços *assurance*: *“são serviços profissionais independentes que melhoram a qualidade da informação, para a tomada de decisões dos utilizadores”*.

Contudo, Boynton (2002) afirma que os serviços de *assurance* e os serviços de auditoria tem significados diferentes, pois a auditoria destaca as informações que afetam as demonstrações contabilísticas, e os serviços de *assurance* abrangem uma ampla faixa de informações utilizadas para tomadas de decisões, não restritas às demonstrações contabilísticas. Ishikura (2000) acrescenta que os serviços de *assurance* podem abranger informações financeiras e não financeiras, isoladas num processo ou num sistema, diretas ou indiretas, externas ou internas.

Assim, os serviços de auditoria representam um ramo de serviços de *assurance* e buscam assegurar a confiabilidade das informações

disponibilizadas por meio de demonstrações contábilísticas, emitindo a sua opinião sobre a adequação às políticas contábilísticas.

Após efetuar os devidos trabalhos de auditoria na empresa auditada. O auditor independente emite um parecer sobre a adequação das demonstrações contábilísticas à realidade empresarial.

Segundo Carvalho (1989), o trabalho de auditoria materializa-se na emissão do correspondente parecer.

Como pode ser visto, a opinião do auditor é dotada da capacidade de aumentar a confiabilidade das informações contábilísticas elaboradas pela empresa, auxiliando o cumprimento da sua obrigação de fornecer uma visão verdadeira e apropriada (*true and fair view*) da entidade, e é publicada juntamente com as demonstrações contábilísticas disponibilizadas para a sociedade, tornando-se um importante instrumento para a tomada de decisões dos *stakeholders*.

Por mérito da grande responsabilidade da Auditoria Independente perante os utilizadores da informação contábilística, é importante que as empresas de auditoria disponibilizem formações contínuas ao seu pessoal a fim de alcançar a competência técnica para a deteção de evidências de auditoria.

As *Big Four*, mesmo apesar dos grandes escândalos financeiros envolvendo informações contábilísticas que sucederam, tais como o *WorldCom*, *Parmalat*, *Enron*, ainda são vistas como uma referência no ramo da Auditoria Independente.

## Capitulo II – Qualidade da Auditoria

## 2.1. Introdução

A Auditoria está presente em todas as atividades do indivíduo e organizações a nível público e privado. Esta desempenha um papel crucial na economia, no desenvolvimento de uma empresa e nos seus negócios, no governo e na disponibilização de informação para os utilizadores internos e externos. (Siegel; Ramanauskas-Marconi, 1989). Sunder (1997) refere que a principal contribuição da auditoria para a empresa é a verificação dos sistemas contabilísticos.

Ao longo do tempo, o conceito de auditoria sofreu várias alterações. Para Arruñada (2000) e Barbadillo (2004), a qualidade da auditoria depende da competência técnica (experiência) e da independência do auditor, ou seja, depende da sua capacidade na análise das demonstrações financeiras e na deteção de possíveis erros ou distorções, tanto como a sua disponibilidade em transmitir uma opinião objetiva sobre essas mesmas demonstrações financeiras. Mas este conceito não é novo, já na década oitenta, DeAngelo (1981) definia qualidade da auditoria como uma probabilidade conjunta de que o auditor detete deficiências na informação (competência) e as relate no relatório de auditoria (independência).

Com o desenvolvimento económico dos mercados, e o crescente risco associado aos negócios, surgiu uma maior desconfiança e preocupação para com as empresas, e para os utilizadores das demonstrações financeiras, tornando-se imprescindível a confirmação da veracidade da informação financeira divulgada. Após terem sido delineados inúmeros objetivos e outras tantas definições, a auditoria é presentemente encarada como um exame de controlo de qualidade e garantia de fiabilidade da informação prestada pelas organizações, onde avaliar o risco de fraude é uma das muitas competências do auditor.

Segundo Windmoler (2000), a qualidade da auditoria é influenciada pelas normas e regulamentos que regem o seu âmbito e realização num dado território. Refere ainda que, é necessário o desenvolvimento de um sistema de

formação e competência adequada, de modo a assegurar a qualidade. Os “*partners*” e o pessoal precisam de uma combinação de experiência prática adquirida através da instrução no trabalho, com os conhecimentos teóricos obtidos durante os estudos realizados para a aquisição das qualificações profissionais. O auditor deve também ter um conhecimento abrangente da empresa que está a ser auditada.

Mais uma vez, a qualidade da auditoria também pode ser influenciada através da reputação das firmas que prestam serviços de auditoria, podendo afirmar-se que foi um dos fatores mais afetados com o desenvolvimento da crise do século XXI, trazendo consigo uma série de colapsos financeiros que colocam os holofotes na profissão de auditoria no sentido de evitar futuros colapsos (Kilgore, 2007). Desta forma, Kilgore (2007) procura demonstrar a importância da qualidade dos serviços de auditoria, o que afirma ser a probabilidade de o auditor descobrir e subsequentemente reportar falhas nos sistemas contabilísticos e do controlo interno das empresas. Por este motivo, é possível que a independência tenha uma elevada correlação com este reporte. Consequentemente, Windmoler (2000) e Jensen e Payne (2003) referem que devido à existência de potenciais conflitos de interesses entre proprietários e gestores, os serviços de auditoria são procurados como mecanismos de monitorização.

Para Arruñada (2000), é essencial que o auditor exerça o exercício de avaliação profissional, de forma independente com base em fatos conhecidos, na elaboração de relatórios sobre a empresa auditada, pois aumenta substancialmente o valor informativo para terceiros. O mesmo autor afirma que, se os auditores estiverem condicionados no exercício da sua avaliação profissional, a competência técnica poderá ser dificultada, e a independência trivializada. Além disso, a independência é tão importante para as partes envolvidas como também o é para terceiros.

## 2.2. Características da Qualidade da Auditoria

Para Sunder (1997) a maioria das decisões dos auditores é baseada nas suas crenças, e julgamentos subjetivos sobre informações contábilísticas reportadas, e quanto aos aspetos económicos e financeiros do cliente. O julgamento está relacionado com a experiência do auditor em relacionamento com a empresa auditada.

Segundo DeAngelo (1981), a qualidade da auditoria é composta pela probabilidade de o auditor em detetar e reportar erros materiais nos sistemas contábilísticos. A deteção de erros materiais está associada à competência técnica, enquanto a divulgação desses erros remete à independência do auditor. A autora descreve que a competência do auditor é fortemente influenciada pela habilidade técnica do profissional, procedimentos e extensão dos exames realizados.

Os atributos que indicam a qualidade do serviço de auditoria são a independência e competência, e podem ser mensurados através de diversas características. Entre essas características algumas estão relacionadas tanto com a competência como a independência, enquanto outras estão associadas apenas à independência. Estas podem ser:

### a) Tamanho da empresa

Competência: as grandes empresas de auditoria têm maior volume de recursos financeiros e operacionais. (DeAngelo, 1981; O'Keefe, 1994; Braunbeck, 2010).

Independência: as grandes empresas têm maior independência financeira, assim possuem menor probabilidade, de aceitar práticas contábilísticas discricionárias ou agressivas. (DeAngelo, 1981; Fargher, Taylor & Simon, 2001; Cupertino & Martinez, 2008; Almeida & Almeida, 2009).

### b) Tempo de prestação de serviços de auditoria:

Competência: quanto maior o tempo de relacionamento entre uma empresa e o cliente, maior o conhecimento do auditor sobre as atividades desse mesmo cliente (efeito aprendizagem). (Ghosh & Moon, 2005; Jenkins & Velury, 2008; Azevedo & Costa, 2012).

Independência: quanto maior o tempo de relacionamento, maior a proximidade do auditor/cliente. (DeFond & Subramanyam, 1998; Li, 2010).

**c) Especialização da empresa:**

Competência: quanto mais especializada for uma empresa de auditoria num determinado setor económico, maior conhecimento do auditor sobre as suas atividades. (O'Keefe, 1994; Sun & Liu, 2011).

**d) Prestação de serviços de não auditoria na empresa auditada:**

Independência: a prestação de serviços de não auditoria influencia a relação entre o auditor e o cliente, ou seja, existe uma maior dependência. (Chung & Kallapur, 2003; Francis & Ken, 2006; Ruddock, 2006).

**e) Tipo de Cliente:**

Independência: a empresa pode ser contratada pela própria administração ou pelo comité de auditoria. Observa-se que a independência do auditor é superior quando ele é contratado pelo comité. (Myers, Myers & Omer, 2003; Chen, Lin & Lin, 2008; Koch, Weber & Wüstemann, 2012).

**f) Importância do cliente:**

Independência: considera-se que alguns clientes são importantes para a empresas de consultoria e auditoria, de tal forma que o auditor pode estar mais propenso a aceitar certas discricionariedades desses clientes. (DeAngelo, 1982; Chung & Kallapur, 2003; Chin, Douthett & Lisic, 2012).

**g) Tempo de emissão do relatório de auditoria:**

Esta característica não pode ser facilmente atribuída à competência e/ou à independência do auditor, pois, por exemplo, a demora na emissão do parecer pode ser relacionada, ou não, à capacidade de se encontrarem falhas na contabilidade do cliente. Algumas pesquisas apontam que o atraso na emissão de relatórios, é um sinal da existência de problemas na contabilidade do cliente. Logo, sugere-se que, nesse caso, a empresa auditada possua menor qualidade de informação contabilística. (Lobo & Zhou, 2005; Krishnan & Yang, 2009).

Em suma, todos estes atributos, referentes às grandes empresas, influenciam tanto positiva como negativamente a qualidade dos serviços de auditoria. Quando afeta de forma positiva, existe uma melhor prestação de serviços, e conseqüentemente uma melhor qualidade. Logo a informação contabilística reportada ao cliente será eficaz. No entanto, quando afeta negativamente, já não se passa o mesmo.

### **2.3. As *Big Four* a nível mundial**

Nos anos oitenta, deu-se uma expansão das empresas de auditoria. O objetivo passava por atender as necessidades empresariais, e dos investidores gerados pelas complexidades inerentes aos negócios globalizados. Desse modo, surgiu a necessidade de formação de parcerias, resultando em fusões, aquisições e incorporações dentro do setor de auditoria.

Ainda neste período, destacavam-se no mercado as *Big Eight*, que possuíam uma forte e reconhecida marca global. Estas empresas adotavam um marketing modernizado e apresentavam taxas de crescimento expressivas.

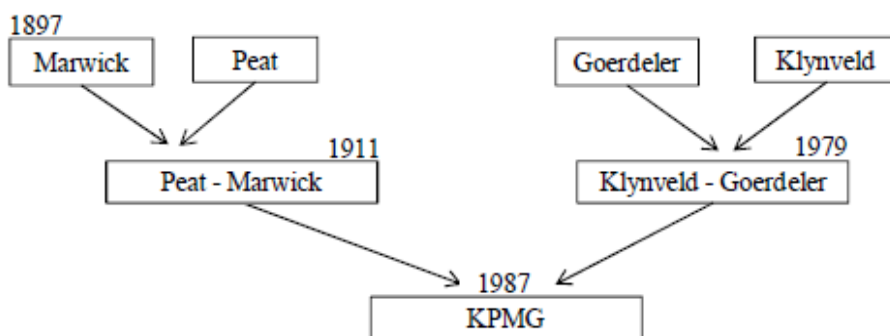
Em 1987, ocorreu a fusão entre a *Peat Marwick* com o Grupo *KMG* transformando-se na *KPMG*. Em seguida, no ano de 1989, a *Ernst & Whinney* incorporou a *Arthur Young* para formar a *EY*. Outra união ocorreu entre a *Deloitte, Haskins & Sells* e a *Touche Ross*, para formar a *Deloitte & Touche*. Em face do exposto, as conhecidas *Big Eight* passaram a ser chamadas por *Big Six*. Com a fusão, em 1998, da *PwC* com a *Coopers & Lybrand*, o mercado mundial de auditoria passou a ter cinco grandes firmas, as *Big Five*.

Segundo Li (2010), ao longo da década de noventa, a *Enron Corporation* era conhecida universalmente como uma das empresas americanas mais inovadoras. Entretanto, devido a um escândalo financeiro revelado em 2001, a empresa faliu, o que levou também à dissolução da *Arthur Andersen*, que era responsável pela auditoria externa da corporação. O escândalo financeiro da *Enron*, que culminou com milhares de pessoas desempregadas, arrastou consigo uma das *Big Five*, a ocultação dos maus resultados, a falsificação e

destruição de documentos e um relatório e contas deturpado por parte dos responsáveis da auditora fez cair os mercados mundiais, e com eles os acionistas que perderam milhões tendo abalado a confiança no mercado bolsista. A *Enron* desmoronou-se e com ela a *Arthur Andersen*, que não aguentou a suspeita de fraude por parte dos seus clientes. As filiais que a auditora tinha espalhado por todo o mundo foram compradas pelas outras *Big Five*, um movimento estratégico para aumentar os ativos.

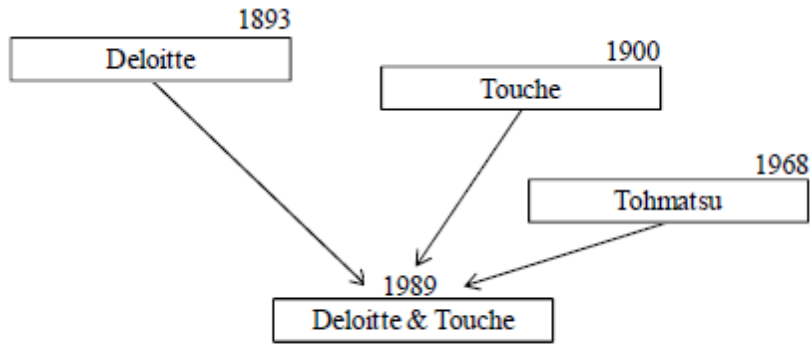
Os analistas do *Wall Street Journal* falaram de uma estratégia de abutre por parte das outras quatro concorrentes das *Big Five* no sentido de comprarem os quadros e as contas de clientes ao mais baixo preço no decurso deste processo de desintegração.

Apesar do escândalo devido aos atos ilegais cometidos na gestão desta empresa, isso teve uma influência positiva na indústria e na gestão das empresas como um todo, a falência da *Enron* e todos os atos ilegais envolvidos resultaram em muitas mudanças, tornando as leis mais rígidas e as penas mais duras. Por conseguinte, o mercado tornou-se ainda mais concentrado, surgindo as *Big Four* apenas como negócios particulares.



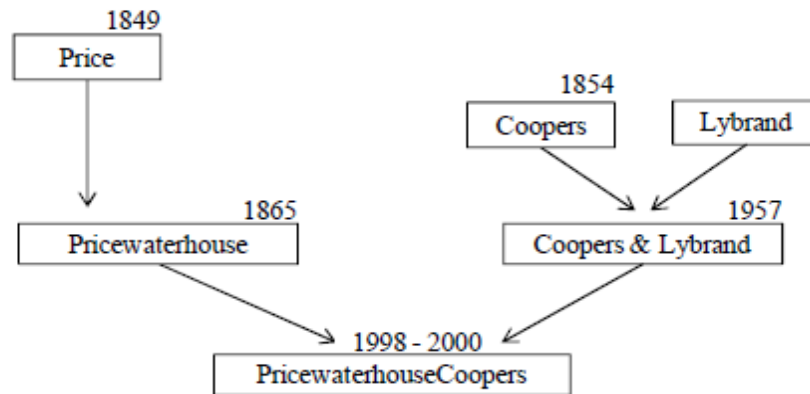
**Figura 1- Processo de Formação- KPMG**

**Fonte:** Donadone (2003:8)



**Figura 2- Processo de Formação- Deloitte & Touche**

**Fonte:** Donadone (2003:8)



**Figura 3- Processo de Formação- PwC**

**Fonte:** Donadone (2003:13)

Correia (2011) afirma que no mercado inglês, as *Big Four* auditam 99 das 100 empresas que compõem o índice *FTSE 100* (100 ações mais representativas da bolsa de Londres) e que das 250 companhias que compõem, o *FTSE 250*, 240 são auditadas por elas. Gerstner (2011) destaca que em média, *Deloitte*, *EY*, *KPMG* e *PwC* auditam por 48 anos, as grandes empresas inglesas, e que as autoridades britânicas estão cada vez mais atentas a este oligopólio.

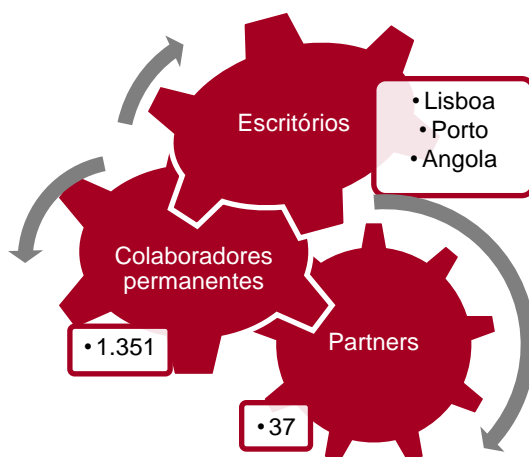
Baker e Jones (2011) afirmam que as *Big Four* estão presentes em 90% das empresas da União Europeia.

## 2.4. As Big Four em Portugal

A *PricewaterhouseCoopers (PwC)* está presente em Portugal há mais de 50 anos, e além da *PwC-SROC*, operam ainda três outras sociedades que constituem a rede *PwC Portugal*, como:

- *PricewaterhouseCoopers & Associados - Sociedade de Revisores de Contas, Lda (PwC-SROC)*;
- *PricewaterhouseCoopers / Assessoria de Gestão, Lda (PwC-AG)*;
- *PricewaterhouseCoopers/ Management, Finance & Accounting Services, Lda (PwC-MFAS)*

A *PwC Portugal* é constituída por:



**Figura 4- Constituição da PwC**

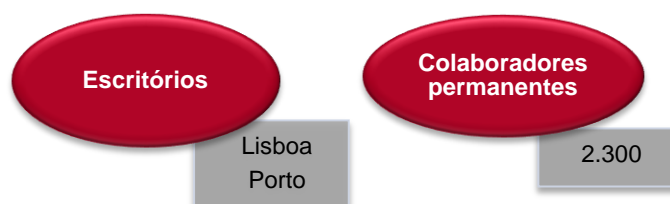
**Fonte:** Elaboração Própria (2018)

Presente em Portugal e em Angola, a rede *Deloitte* integra as seguintes entidades separadas legalmente e distintas, subsidiárias e afiliadas da *Deloitte & Associados, SROC S.A.*:

- *Deloitte & Associados, SROC S.A.*;
- *Deloitte Consultores, S.A.*;

- SGG – Serviços Gerais de Gestão, S.A.

A *Deloitte* em Portugal é composta por:



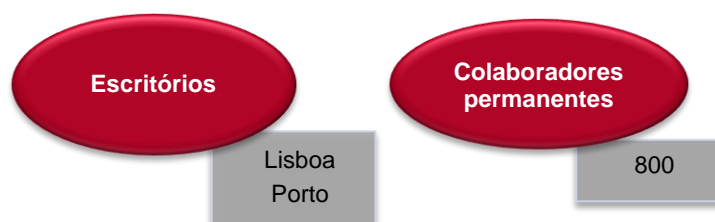
**Figura 5- Constituição da *Deloitte***

**Fonte:** Elaboração própria (2018)

Pertencendo à EMEIA – Europa, Médio Oriente, Índia e África – a qual integra firmas-membro da *EYG* em 98 países, a rede da *EY* Portugal inclui três outras firmas-membro da *EYG*:

- *Ernst & Young*, S.A;
- *EY* Managed Services, Lda;
- *Ernst & Young* Angola, Lda.

A *EY* Portugal é composta por:



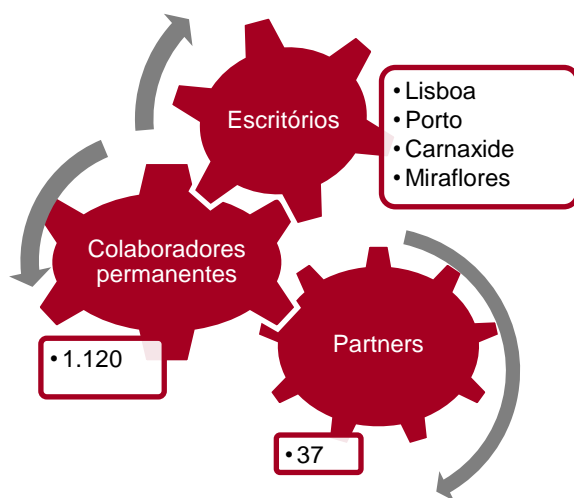
**Figura 6- Constituição da *EY***

**Fonte-** Elaboração própria (2018)

Presente em Portugal, a *KPMG* é constituída por entidades jurídicas autónomas que partilham infra-estruturas, regras e procedimentos de controlo de qualidade e independência, como:

- *KPMG* Portugal– Sociedade de gestão de participações sociais, S.A.;
- *KPMG* Advisory– Consultores de Gestão, S.A.

A *KPMG* em Portugal é composta por:



**Figura 7- Constituição da *KPMG***

**Fonte:** Elaboração própria (2018)

Assim, concluímos que em Portugal o mercado das *Big Four* é composto por cerca de 5.571 colaboradores:

<b>Empresa</b>	<b>Nº Colaboradores</b>	<b>Distribuição de mercado</b>
<i>EY</i>	800	14,3%
<i>PwC</i>	1.351	24,3%
<i>Deloitte</i>	2.300	41,3%
<i>KMPG</i>	1.120	20,1%
<b>Total</b>	<b>5.571</b>	<b>100%</b>

**Tabela 1- Número e distribuição de colaboradores das *Big Four* em Portugal**

**Fonte:** Elaboração própria (2018)

## 2.5. As *Big Four* e as outras empresas

As *Big Four*, tal como o nome indica, são as quatro maiores empresas especializadas em auditoria e consultoria do mundo. Segundo Souza (2011) este grupo representa um padrão de excelência no que tange ao serviço de auditoria independente.

Numa linha de estudos, verificou-se que são vários os fatores que influenciam a qualidade das *Big Four*, que se evidencia em relação às outras empresas.

Diversos estudos sugerem que as *Big Four* possuem mais recursos e ao mesmo tempo, profissionais altamente capacitados, já para não falar de um interesse maior em preservar a sua reputação perante o mercado. (Watts e Zimmerman, 1986; Palmrose, 1986; Chan, 1993; Leuz e Verrechia, 2000; Leventis e Camaranis, 2005). Deste modo, Arruñada (1999) defende que as grandes empresas de auditoria têm uma maior variedade de serviços, devido à sua dimensão, existindo uma maior facilidade na realocação dos recursos quando ocorre uma falha, estando assim menos suscetíveis no que toca ao comprometimento da independência. Ao contrário destas, as pequenas empresas de auditoria, fornecem uma única linha de serviços (auditoria) aos clientes, tendo mais dificuldades de redistribuir recursos no caso de perda de mercado, graças a sua pequena dimensão. Por isso, estes auditores comprometeram mais facilmente a sua independência do que os auditores que fornecem diversidade de serviços.

No entanto, a revisão bibliográfica efetuada revelou-se controversa, na medida em que não existe consenso relativamente à perda de independência por parte das empresas de auditoria quando estas prestam serviços de não auditoria aos seus clientes.

Carmichael e Swieringa (1968) sumariam argumentos a favor e contra a prestação de serviços de não auditoria pelos auditores aos seus clientes. Um desses argumentos contra é que o fornecimento de serviços de não auditoria pode levar os auditores a desenvolver interesses mútuos com as gestões das sociedades que requerem estes tipos de serviços.

Segundo Simunic (1980), os honorários aplicados pelo auditor começam a ser um tema fundamental face ao princípio da independência e objetividade imposto pelo código ético da profissão. Alguns auditores não conseguem ser competitivos exclusivamente com os honorários cobrados referentes ao trabalho de auditoria, pelo que terão de proporcionar serviços adicionais, nomeadamente serviços de não auditoria, o que permite convergir interesses com a empresa auditada, o que passa por minimizar perdas para ambos os lados (Simunic, 1980). Assim sendo, este tipo de honorários poderão ter um impacto significativamente negativo no princípio da independência do auditor, uma vez que este será mais pressionado por parte da gestão da empresa auditada. Por conseguinte, o julgamento dos auditores relativamente às contas da empresa auditada irá ser prejudicado, dado que estes optam mais por elaborar testes substantivos e realizam mais reuniões e negociações morosas com o cliente, no sentido de suportar melhor a sua decisão, especialmente em empresas que estejam mais vulneráveis financeiramente (Simunic, 1980; Basioudis, Papakonstantinou e Geiger, 2008).

Lawrence, Minutti e Zhang (2011) demonstram que empresas de auditoria que conseguem ter uma melhor estrutura tecnológica, melhores sistemas de trabalho e profissionais mais qualificados tenderão a apresentar uma maior qualidade dos serviços cobrando taxas mais altas. Campa (2013) sustenta que existe uma diferença entre os honorários de auditoria para as empresas *Big four* e não *Big four*. Pressupõe-se que existe uma relação direta entre a qualidade da auditoria e os honorários cobrados, ou seja, a redução de honorários de auditoria implica uma redução da qualidade dos serviços prestados, levando a crer que os auditores, previamente, podem reduzir ou aumentar os honorários de auditoria prevendo o nível de qualidade dos serviços (Ettredge, Fuerhem e Li, 2014). Portanto, é de se esperar que quanto maior a qualidade dos serviços prestados, maior será o honorário do auditor independente.

Conforme Stigler (1961), contratar uma auditoria feita pelo grupo *Big Four* representa que a sua contabilidade será colocada à expertise de auditores treinados em grandes corporações, podendo aumentar a reputação da

empresa, pois, assim, os executivos serão melhor avaliados nas decisões contabilísticas o que poderá mitigar práticas de “*earnings management*”.<sup>1</sup>

Bharath (2004) supõe que as empresas auditadas pela *Big Four* apresentam uma maior credibilidade nas informações contidas nas demonstrações financeiras e, conseqüentemente apresentam uma maior segurança de risco para as instituições credoras. Por exemplo, há evidências empíricas de que é mais fácil para uma empresa auditada por este grupo, conseguir empréstimos com menores taxas de juros e um menor rigor nos termos não monetários do contrato.

Para Watts and Zimmerman (1986) as empresas auditadas pelas quatro grandes, tendem a divulgar mais informação de que as outras, ou seja, as *Big Four* tendem a não se associar a clientes com um nível baixo de evidenciação. (Ahmad; Hassan; Mohammad, 2003).

Os custos políticos e as estruturas organizacionais internas podem mexer com a qualidade da auditoria. Watts e Zimmerman (1986) e Gore (2001) defendem que auditoria prestada pode ser comprometida de duas formas: em primeiro lugar, no caso de uma falha, as grandes empresas poderão estar sujeitas a sofrer mais custos, devido a serem mais conhecidas, isto implica que poderão ter mais incentivos para alcançar a respetiva qualidade; em segundo lugar, quando ocorre uma permuta ou despedimento de auditores, devido a um conflito de auditoria, feita pela empresa a ser auditada, pode ter menos credibilidade quando o auditor está associado a uma grande empresa. Portanto, os autores concluem que a probabilidade de os auditores comprometerem a sua independência em consequência de uma ameaça de mudança é tanto menor quanto maior for a dimensão do auditor. Relativamente às estruturas organizacionais internas, os mesmos autores sugerem que as grandes empresas possuem vantagens comparativas no controlo do comportamento individual dos seus auditores, existe um maior controlo em ambas as partes. Cada “*partner*” sente-se motivado a controlar os outros “*partners*”, na medida em que se um cometer um erro de auditoria, os outros

---

<sup>1</sup> *Earnings management* refere-se à intenção do gestor sobre a performance operacional da empresa, de forma a alterar os resultados que serão divulgados.

podem sair prejudicados conjuntamente e solidariamente, em termos do valor do seu capital humano. A eficácia destes mecanismos de controlo mútuo pode ser maior em relação à dimensão do auditor. Uma série de outras razões de ordem prática também sugerem que as grandes empresas de auditoria são, em princípio, menos suscetíveis a comprometer a sua independência devido aos serviços de não auditoria. O facto de estarem normalmente organizadas em linhas funcionais significa que, na prática, a sua função é geralmente desempenhada e supervisionada por divisões ou pessoal diferente dos envolvidos. Além disso, as grandes empresas de auditoria dispõem, em princípio, de controlos internos sobre a integridade dos seus serviços, mais estruturados e mais consistentes, o que implica uma menor probabilidade de a independência ser comprometida quando os auditores têm uma maior dimensão.

Seguindo esta linha de estudos, Santos (2014), também encontraram evidências de que existe uma forte relação entre a conformidade com as *IFRS* quanto à evidenciação e o fato da empresa ser auditada pelas *Big Four*, bem como com o tamanho da firma de auditoria. Uma explicação para isso está descrito por DeAngelo (1981), que afirma que as *Big Four* tendem a perder mais com alguma informação inconsistente, além de possuírem maior independência com os seus clientes, fazendo com que eles tenham uma prática maior em relação às normas vigentes.

Resumindo, segundo a revisão da literatura, as *Big Four* evidenciam-se das outras empresas pelos seguintes atributos:

- Mais recursos, maior variedade de serviços e profissionais altamente capacitados;
- Apresentam honorários mais altos;
- Maior credibilidade e divulgação da informação pela empresa auditada;
- Existência de elevados custos políticos no caso de uma falha ou num conflito de auditoria;
- Maior controlo, existência de políticas e procedimentos sobre a integridade dos serviços e maior conformidade com as normas.

## 2.6. Rotação dos auditores

A rotação dos auditores é considerada como uma das formas para ultrapassar o problema da dependência dos auditores. Essa rotação foi recomendada há muito tempo, como um meio para melhorar a qualidade da informação contábilística. Como exemplo, Myers (2003), refere o “*Report of the commission on auditors responsibilities*” (Cohen Commission) (1978), que sugeriu que a obrigatoriedade dessa rotação, poderia alterar os incentivos dos auditores e trazer uma nova perspectiva ao nível dos contratos de auditoria.

De acordo com Ghosh e Moon (2003) existem duas correntes contraditórias relativas à rotatividade, nomeadamente, a “*regulatory*” e a “*auditor-expertise*”. A corrente “*regulatory*” refere que devem ser impostos limites à permanência do auditor nas empresas auditadas por um elevado período de tempo, de forma a melhorar a qualidade da auditoria. Por outro lado, a corrente “*auditor-expertise*” diz que a permanência do auditor na empresa auditada, melhora a tomada de decisão por parte dos auditores, ou seja, ao permanecerem muito tempo com o mesmo cliente, conseguem obter mais informação sobre a empresa, entendendo melhor o âmbito dos negócios efectuados. Estas duas teorias contraditórias exprimem que a permanência do auditor por um elevado período de tempo terá efeitos opostos.

A rotação dos auditores assenta em dois mecanismos: a rotação dos sócios principais e a rotação das sociedades de auditoria.

### 2.6.1. Rotação dos sócios principais

Segundo Myers (2003), a lei SOX<sup>2</sup> requiere ao *Comptroller General*, a condução de estudo para verificar os potenciais efeitos da exigência da rotação dos auditores.

---

<sup>2</sup> Lei SOX tem como objetivo garantir a criação de mecanismos de auditoria e de segurança nas empresas, de modo a mitigar os riscos associados aos negócios e, evitar a ocorrência de fraudes ou assegurar que haja mecanismos que as identifiquem quando ocorrem, garantindo a transparência na gestão das empresas.

Após o aparecimento da SOX no mercado internacional, o mecanismo da rotação dos sócios principais começou a ser tema de análise pelos envolvidos.

Em 2002, os EUA, com a *Sarbanes-Oxley*, optaram por estabelecer um período de rotação obrigatória de cinco anos, de forma a responderem aos riscos de ameaça à independência dos auditores.

Tendo sido considerada também a nível europeu, a Recomendação da Comissão (2002), estabeleceu um período de rotação de sete anos.

Portugal procedeu à transposição parcial para a ordem jurídica interna da *Diretiva n.º 2006/43/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de Maio*, relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas, sendo agora substituída pela *Diretiva 2014/56/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014*, onde o período de rotação do sócio responsável é de sete anos.

### **2.6.2. Rotação das sociedades de auditoria**

Segundo a *EY* (2013), este mecanismo constitui uma imposição legal criada que limita as entidades de interesse público no que respeita à nomeação de uma sociedade de auditoria para conduzir a revisão legal de contas. Ao contrário da rotação dos sócios principais, a rotação das sociedades de auditoria tem tido um processo de adoção difícil e lento. O problema aqui é que as grandes empresas de auditoria conseguem indiretamente ter algum peso de decisão na adaptabilidade desta medida. Apesar de todos os constrangimentos passados, este mecanismo encontra-se agora materializado no mais recente regulamento da União Europeia, relativo à revisão legal de contas para as entidades de interesse público. Ficando estabelecido como limite temporal o período entre um e dez anos, de mandato incluindo possíveis renovações. Sendo que o auditor só poderá ser novamente nomeado após ter decorrido quatro anos desde a última nomeação. Ainda que o regulamento preveja o prolongamento do tempo de mandato em casos específicos, este limite assume-se como o padrão temporal ideal, na ótica da comissão europeia, segundo o qual todos os estados membros se deverão seguir.

### **2.6.3. A oposição das *Big Four***

Crepaldi (2010) afirma que a política de “rotatividade obrigatória” é ignorada pelas *Big Four*, o que leva à concentração no mercado de auditoria. Mas ao mesmo tempo, acredita que se elas adotassem esta política, a concentração minimizaria, havendo assim um equilíbrio.

É de salientar que se a rotação das sociedades de auditoria vem criar um elemento dinamizador no mercado, permitindo às pequenas e médias empresas terem a oportunidade de competirem com as *Big Four*, não será surpresa assumirmos que a sintonia criada na oposição a este mecanismo, revela o lado potencialmente conservador de quem, procura manter clientes e honorários já conquistados.

### **2.7. Qualidade entre as empresas do grupo *Big Four***

A *PwC-SROC* é membro da rede mundial de firmas da *PwC*. A *PwC* é uma rede global de entidades juridicamente independentes, estabelecidas para prestar serviços aos seus clientes localmente. Todas as firmas que integram a rede são membros da *PwCIL*, uma entidade de direito inglês (*private company limited by guarantee*). Cada firma da rede assume o compromisso de cumprir e fazer cumprir os elevados padrões de ética e conduta profissional, bem como as políticas de independência e controlo de qualidade comuns implementadas em toda a rede *PwC*, na prestação de serviços aos seus clientes.

A *EYG* é a entidade central da rede *EY* que coordena as firmas membro e a cooperação entre elas. A *EYG* não presta serviços. Cada firma membro é uma entidade juridicamente distinta. As obrigações e as responsabilidades das firmas membro são regidas pelos regulamentos da *EYG* e vários outros acordos. Os seus objetivos incluem a promoção da prestação, pelas suas firmas membro, de serviços de forma continuada, consistente e de elevada qualidade em todo o mundo.

A *KPMG-SROC* está integrada numa rede global de firmas membro sob a designação *KPMG*. A rede é composta por firmas independentes afiliadas da

“*KPMG internacional coperative*” uma entidade Suíça. A “*KPMG internacional*” desempenha uma função de coordenação mas não presta serviços profissionais a clientes. Todos os serviços são prestados pelas firmas membro ou por outras firmas independentes autorizadas a usar o nome *KPMG*. Cada uma das firmas membro é uma entidade legal distinta e independente. O Contrato de membro assinado por cada firma inclui um compromisso de prestar serviços de qualidade a todos os clientes, independentemente da sua localização geográfica.

A *Deloitte & Associados, SROC S.A.* é uma firma membro da rede *Deloitte*. A rede *Deloitte* é composta por firmas que são membros da *DTTL*, uma sociedade privada inglesa de responsabilidade limitada por garantia. A *DTTL* não presta serviços profissionais a clientes, nem dirige, gera ou controla, nenhuma das firmas membro, nem as afiliadas destas, nem detêm qualquer participação nas mesmas. As firmas membro prestam os seus serviços profissionais a clientes, quer directamente, quer através das suas afiliadas, sob a marca “*Deloitte*” e com designação sociais como *Deloitte*, *Deloitte & touche*, *Deloitte Touche Tohmastu Limited*, ou outras relacionadas. Têm como principal objetivo de coordenar a sua abordagem de serviço ao cliente, os padrões profissionais a seguir, valores partilhados, as metodologias e os sistemas de controlo de qualidade e gestão de risco.

.De acordo com *efinancialcareers (2017)*, a qualidade entre as *Big Four* é diferente. Os critérios já revistos na literatura não são uniformes entre elas.

A *PwC* destaca-se pelo seu tamanho e por uma melhor qualidade nos serviços de auditoria, uma vez que, possui um maior volume de recursos financeiros e operacionais, e por isso pode prestar melhores serviços, e tem maior independência financeira, com menor probabilidade, então, de aceitar práticas contabilísticas discricionárias ou agressivas. No entanto, existe uma disputa entre a *PwC* e a *Deloitte*, uma vez que, ambas são líderes mundiais com base na receita. Segundo *financialtimes (2017)*, a *Deloitte* supera a *PwC* a nível das receitas e dos colaboradores. Ainda que a *PwC* tenha atingido o macro das receitas em 2017, esta continua atrás da *Deloitte*.

A *Deloitte* destaca-se também por a sua boa prestação dos serviços de consultoria e assessoria e pelo melhor pagamento aos colaboradores.

A nível do tempo de prestação de serviços, todas as empresas do *Big Four* são criticadas pelo excesso de tempo. No entanto, é possível que prestação de serviços da *PwC* seja mais extremo do que outros.

Por fim, *efinancialcareers (2017)* conclui que a *PwC* apresenta melhor qualidade das *Big Four*, seguido por *Deloitte*, *EY* e *KPMG*. A *PwC* tem sido historicamente vista como tendo os melhores clientes, ou seja, o auditor é contratado pelo comité, o que proporciona uma maior a qualidade dos serviços de auditoria e uma maior a qualidade da informação contabilística reportada pelo cliente.

No entanto, mesmo com a grande evolução dessa corrente de pesquisas, ainda é incipiente a incidência de estudos que tem como objetivo avaliar de forma específica, a possível uniformidade da qualidade das firmas de auditoria pertencentes ao grupo *Big Four*, ausentando-se do ambiente de discussão e comparação das empresas de auditoria *Big Four* e não *Big Four*.

Contudo, no próximo capítulo, depois de estabelecermos um ponto da situação relativamente aos critérios que traz vantagens à qualidade dos serviços de auditoria das grandes empresas em comparação às outras, vamos verificar quais desses critérios é que estão validados entre as *Big Four*, com a finalidade de cumprir o objeto de estudo desta dissertação.

## **2.8. Questões de investigação**

Esta dissertação teve como questão substancial se existe ou não uniformidade na qualidade de serviços de auditoria entre as empresas pertencentes ao grupo *Big Four*. Assim de forma a responder a esta questão, foram realizadas várias questões que possibilitará chegar à resposta da questão principal.

1º questão: As *Big Four* detêm recursos, variedades de serviços e profissionais altamente capacitados?

2º questão: As *Big Four* possuem controlo interno, políticas e procedimentos sobre a integridade dos serviços?

3º questão: As *Big Four* cumprem as normas vigentes?

4º questão: As *Big Four* possuem elevados custos políticos?

5º questão: As *Big Four* apresentam maior credibilidade e divulgação da informação?

6º questão: As *Big Four* apresentam maiores honorários?

7º questão: A política de rotatividade dos auditores é seguida pelas *Big Four*?

8º questão: A qualidade dos serviços de auditoria não é uniforme?

## **Capitulo III – Metodologias de investigação**

### **3.1. Métodos de investigação**

Segundo Sousa e Baptista (2011), a metodologia de investigação consiste num processo de seleção da estratégia de investigação que condiciona, por si só, a escolha de técnicas de recolha de dados que devem ser adequados aos objetivos que se pretendem atingir. Existem várias metodologias de investigação, e têm como propósito apoiar o que se estuda, descrevendo e explicando os procedimentos a realizar no trabalho de investigação.

Campenhoudt e Quivy (2005) defendem que para escolher uma técnica de investigação é necessário definir primeiro a natureza dos dados a recolher, tendo assim a necessidade de primeiro focar um projeto e os seus objetivos para posteriormente passar ao procedimento, que tem, por sua vez, a função de descrever os princípios práticos de um trabalho de investigação.

Yin (2003) afirma que o passo mais importante para a escolha do tipo de pesquisa é, provavelmente, a seleção das questões de investigação. O autor recomenda tempo e paciência na realização desta tarefa, propõe questões iniciadas por “porquê” e “como” pois acredita que assim se revelam mais adequadas à utilização de estudos de caso como estratégia preferencial de investigação. Este autor considera que a análise qualitativa é a mais relevante, que o estudo do caso empírico, pois foca a recolha e armazenamento dos dados e a hipótese dos mesmos serem posteriormente alvo de nova análise.

Depois de ter a noção exata do problema optamos por uma das seguintes técnicas, resumidas no quadro abaixo pelos autores Prodanov C. e Freitas E. (2013):

Tipos de Pesquisa				Características	
Quanto à natureza	Quanto à forma de abordagem do problema	Quanto aos Fins da Pesquisa	Quanto aos procedimentos	Gerais	Tipos de instrumento
Básica	Quantitativa	Exploratória	Bibliográfica	Base em material já elaborado	Fontes bibliográficas
			Documental	Materiais que não receberam tratamento analítico ou podem ser reelaborados Efeitos de variável-formas de controlo	Fontes secundárias de dados
Aplicada	Qualitativa	Descritiva	Experimental	Verificar a relação entre variáveis	Plano da pesquisa- Manipulação de condições e observação dos efeitos produzidos
			Ex-Post-Fato	Conhecer comportamento interrogação direta	Observação, questionário e entrevistas
			Levantamento	Idem levantamento- um grupo ou uma comunidade	
		Explicativa	Estudo de campo		Variados- Questionário, entrevistas, formulários e observação
			Estudo de caso		Várias técnicas

**Tabela 2- Tipos de pesquisa e as suas características**

**Fonte:** Prodanov C. e Freitas E. (2013). *Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas de Pesquisa e do Trabalho Acadêmico (2ª Edição)*

Existem vários tipos de métodos: métodos de investigação quantitativa, métodos de investigação qualitativa e métodos mistos. Prodanov C. e Freitas E. (2013) defendem que os métodos de investigação quantitativos e qualitativos estão interligados. Contudo, apresentam-nos um quadro para melhor entender as diferenças entre os dois métodos de pesquisa, abaixo exposto:

Ponto de comparação	Pesquisa Qualitativa	Pesquisa Quantitativa
Foco da pesquisa	Qualidade (natureza e essência)	Quantidade (quantos, quanto)
Raízes filosóficas	Fenomenologia, interação simbólica	Positivismo, empirismo, lógico
Frases associadas	Trabalho de campo, etnografia, naturalismo, subjetivismo	Experimental, empírico, estatístico
Metas de investigação	Compreensão descrição, descoberta, generalização, hipótese	Previsão, Controlo, descrição, Confirmação, teste de hipótese
Ambiente	Natural, familiar	Artificial, não natural
Amostra	Pequena, não representativa	Grande, ampla
Recolha de dados	Pesquisador como principal instrumento (entrevista, observação)	Instrumentos manipulados (escala, teste, questionário, etc.)
Modo de análise	Indutivo (pelo pesquisador)	Dedutivo (pelo método estatístico)

**Tabela 3- Comparação entre Pesquisa Qualitativa e Quantitativa**

**Fonte:** Prodanov C. e Freitas E. (2013). *Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas de Pesquisa e do Trabalho Acadêmico (2ª Edição)*

### 3.2. Método de Investigação Quantitativo, Qualitativo e Misto

Segundo Fortin (2003), antes de se iniciar um estudo é necessário proceder-se à realização de uma consulta aprofundada sobre as principais características dos diferentes tipos de pesquisa existentes.

Na perspetiva de Sousa & Baptista (2011), existem várias abordagens distintas no que respeita aos métodos de investigação, como: métodos de investigação quantitativos, métodos de investigação qualitativos e métodos de investigação mistos.

O método de investigação quantitativo consiste na quantificação para a recolha de dados e para o tratamento das informações, através de técnicas

estatísticas, procurando evitar possíveis distorções de análise e interpretação, possibilitando uma maior margem de segurança (Diehl, 2004; citado por Lima, 2014).

Segundo Sousa & Baptista (2011), a pesquisa qualitativa surge, como uma alternativa à pesquisa quantitativa e foca-se na compreensão dos problemas, analisando os comportamentos, os valores e as atitudes. O investigador tem como objetivo estudar e explicar a forma como os fenómenos sociais são concebidos, constituídos, interpretados e compreendidos, permitindo uma profunda análise das práticas sociais, não se baseando este método em técnicas estatísticas (Santos, 2013; citado por Coutinho, 2011).

Contudo, diversos autores defendem que um investigador não é obrigado a optar pela utilização exclusiva de métodos qualitativos ou quantitativos, podendo, e caso a investigação o exija, optar por realizar uma combinação destes dois métodos (método misto), permitindo tornar o processo de investigação mais sólido e consistente.

### **3.3. Objeto de estudo**

O objeto deste estudo reside na determinação da existência ou não da uniformidade da qualidade dos serviços de auditoria entre as empresas pertencentes ao grupo *Big Four*.

### **3.4. Objetivos**

Uma das peculiaridades mais estudadas pela literatura como representante da qualidade da auditoria tem sido o tipo da empresa de auditoria pelo fato de as empresas de maior dimensão (*Big Four*) possuírem maiores recursos financeiros e humanos, assim como recursos tecnológicos mais avançados. Os utilizadores confiam mais nas demonstrações financeiras auditadas pelas grandes empresas, uma vez que, a crescente dinâmica por informações mais oportunas e seguras vem, conseqüentemente, exigindo maior qualidade nos serviços realizados pelos auditores (DeAngelo, 1981; Teoh e Wang, 1993; Firmino, 2010).

São vários os estudos que demonstram que a reputação do auditor se associa diretamente com a qualidade da auditoria, dado que têm demonstrado que a qualidade dos serviços prestados pelas grandes empresas é superiores aos realizados pelas médias e pequenas empresas (Lam & Chang, 1994; Firmino, 2010). Uma empresa auditada pelas *Big Four* sinaliza o mercado que a sua contabilidade será colocada à *expertise* de auditores treinados em grandes empresas, podendo aumentar a reputação da empresa, pois assim, os executivos serão melhor avaliados nas decisões tomadas a nível contabilístico, o que pode proteger as práticas de “*earnings management*” (Almeida e Almeida, 2007).

O objetivo desta dissertação consiste em fazer um ponto da situação relativamente à qualidade dos serviços de auditoria das grandes empresas (*Big Four*) em comparação com as congéneres, e verificar o justificativo do posicionamento destas face às demais empresas de auditoria, com o principal objetivo analisar se existe uniformidade entre elas.

### 3.5. Formulação das Hipóteses de estudo

Tuckman e Harper (2012) afirmam que, a partir de qualquer formulação de um problema é geralmente possível derivar mais que uma hipótese.

Uma hipótese é uma formulação provisória, com intenções de ser posteriormente demonstrada ou verificada, constituindo uma suposição admissível. A partir da revisão da literatura foram identificados determinados aspetos que resultaram na construção das seguintes hipóteses:

Questões de investigação	Hipóteses de investigação
1. As <i>Big Four</i> detêm recursos, variedades de serviços e profissionais altamente capacitados? (Stigler, 1961; Watts e Zimmerman, 1986; Palmrose, 1986; Chan, 1993; Leuz e Verrechia, 2000; Leventis e Camaranis, 2005)	<b>H1: Os fatores de qualidade que se encontram entre as <i>Big Four</i> relacionam-se com a afetação dos seus recursos.</b>
2. As <i>Big Four</i> possuem controlo interno, políticas e procedimentos sobre a	<b>H2: As normas e procedimentos das <i>Big Four</i> fazem-nas apresentar um melhor</b>

integridade dos serviços? (Watts e Zimmerman, 1986; Gore, 2001)	<b>desempenho.</b>
3. As <i>Big Four</i> cumprem as normas vigentes? (Santos et al, 2014)	
4. As <i>Big Four</i> possuem elevados custos políticos? (Watts e Zimmerman, 1986; Gore, 2001)	
5. As <i>Big four</i> apresentam maior credibilidade e divulgação da informação? (Watts e Zimmerman, 1986; Bharath, 2004)	
6. As <i>Big Four</i> apresentam maiores honorários? (Simunic, 1980)	
7. A política de rotatividade dos auditores é seguida pelas <i>Big Four</i> ? (Crepaldi, 2010)	
8. A qualidade dos serviços de auditoria não é uniforme? (efinancialcareers, 2017)	

**Tabela 4- Questões de investigação e hipóteses de estudos**

**Fonte:** Elaboração própria (2018)

### 3.6. Modelo de análise

Através de interligação das hipóteses acima formuladas é possível construir o seguinte modelo de análise:



**Figura 8- Interligação das hipóteses**

**Fonte:** Elaboração própria (2018)

Sem dúvida que todos os atributos, referentes às *Big Four*, influenciam tanto positiva como negativamente a qualidade dos serviços de auditoria. Desta forma, e analisando o quadro acima referido, se interliga H2 com H1. Como sabemos, é importante que a afetação de recursos seja o mais eficiente possível, de forma a alcançar a qualidade do serviço prestado. E é através da aplicação de certas normas e procedimentos que as *Big Four* conseguem alcançar essa respetiva qualidade.

Segundo DeAngelo (1981), a qualidade da auditoria é composta pela probabilidade do auditor em detetar e reportar erros materiais nos sistemas contabilísticos. A deteção de erros materiais está associada à competência técnica, enquanto a divulgação desses erros remete à independência do auditor. A autora descreve que a competência do auditor é fortemente influenciada pela habilidade técnica do profissional, procedimentos e extensão dos exames realizados

No entanto, esses fatores de qualidade podem ser diferentes de *Big Four para Big Four*. Assim, tendo em conta as hipóteses formuladas, verificamos que tanto a H1 e H2, conduzem à H3, ou seja, a qualidade dos serviços de auditoria entre as empresas pertencentes ao grupo *Big Four* não é uniforme. Assim se interliga a H3 às hipóteses anteriores e se explica o modelo de análise.

### **3.7. Instrumento de recolha de dados**

Segundo Fortin (1999), cabe ao investigador determinar o tipo de instrumento de medida que melhor convém ao objetivo do estudo, às questões de investigação colocadas ou às hipóteses formuladas.

Para procedermos à recolha de dados e, conseqüentemente fazermos a caracterização da amostra, tendo em consideração as técnicas de recolha disponíveis, optou-se pelo uso de um questionário para a recolha de informação (*apêndice 1- Questionário*).

Para Gil (2008), o questionário consiste numa técnica composta por um conjunto de questões que são submetidas a pessoas com o propósito de obter

informações sobre conhecimentos, crenças, sentimentos, valores, interesses, expectativas, aspirações, temores, comportamento presente ou passado, etc.

Ainda segundo Gil (2008) construir um questionário consiste basicamente em, traduzir objetivos da pesquisa em questões específicas. As respostas a essas questões é que irão proporcionar os dados requeridos para descrever as características da população pesquisada ou testar as hipóteses que foram construídas durante o planejamento da pesquisa.

Assim sendo foi elaborado um questionário dirigido a empresas de Auditoria e Consultoria. Na elaboração do questionário optou-se por questões de resposta fechada de modo a facilitar o tratamento e análise de informação. Para uma questão de resposta fechada, foi utilizada a opção resposta “Sim/Não”, para todas as outras questões foi utilizada uma escala de **Likert**.

Segundo Marôco (2011), as escalas de Likert são escalas compostas por variáveis qualitativas com uma escala de medida ordinal nas quais as variáveis são medidas em classes discretas onde é possível definir uma determinada ordem, segundo uma relação descritível, mas não quantificável.

A escala de Likert utilizada para este estudo, contempla o intervalo de 1 a 5 pontos, havendo quatro tipos de escala, que vai desde o menor grau de disposição, satisfação, frequência, relevância ao maior grau como respetivamente.

Os questionários foram enviados por e-mail com um link que direciona os inquiridos para a plataforma onde o inquérito estará disponível (*Google drive*) e foram entregues diretamente nas empresas pertencentes ao grupo *Big Four*, explicando os seus objetivos e garantindo o anonimato das respostas. No entanto, também optamos por disponibilizar o questionário na internet para que fosse possível obter o maior número de respostas. Assim, o questionário foi apresentado em grupos de redes sociais relacionados com auditoria e consultoria.

Para além da elaboração de um inquérito de fácil compreensão e preenchimento, foi pretendido ainda que este fosse sucinto e de rápido preenchimento. Importa ainda referir que as respostas aos inquéritos foram

completamente anónimas e que todas as respostas eram de preenchimento obrigatório, caso não respondessem, o inquérito não era submetido.

Posteriormente, e no que se refere à análise da estatística descritiva, os dados foram extraídos para uma folha de cálculo e a base de dados foi tratada com a ferramenta *Microsoft Excel*.

Ferreira (2005) refere que a estatística descritiva tem como objetivo a descrição dos dados, sejam eles de uma amostra ou de uma população. Pode incluir:

- verificação da representatividade ou da falta de dados;
- ordenação dos dados;
- compilação dos dados em tabela;
- criação de gráficos com os dados;
- calcular valores de sumário, tais como médias;
- obter relações funcionais entre variáveis.

No que diz respeito à análise da estatística inferencial, cujo principal objetivo passa por testar as hipóteses, foi utilizado o programa SPSS (*Statistical Package for the Social Sciences*) versão 20. A estatística inferencial tem como objetivo obter uma afirmação acerca de uma população com base numa amostra. Estas inferências ou generalizações podem também ser de dois tipos: estimações ou decisões (testes de hipóteses) (Ferreira, 2005).

### **3.8. População e amostra**

A população é um conjunto de indivíduos, casos, ou observações onde se quer estudar o fenómeno (Almeida e Freire, 2017)

A amostra é um subconjunto de uma população ou de um grupo de sujeitos que fazem parte de uma mesma população (Fortin, 2013).

Dado que este estudo tem por base analisar a existência ou não da uniformidade da qualidade dos serviços de auditoria pertencentes ao grupo *Big Four*, achamos importante saber qual a opinião dos inquiridos, nomeadamente, auditores e consultores, relativamente a este assunto.

É importante salientar que esta amostra enquadra-se somente em Portugal.

De modo a obter resultados mais coerentes, concisos, maduros e com conhecimentos, distribuímos os inquéritos por sociedades de revisores oficiais de contas inscritos na *OROC*, que estivessem em situação “em atividade” e que tivessem o correio eletrónico disponível. O número de *SROC* inscritos na *OROC* é de 179 e o número de *SROC* com a situação “em atividade” e com correio eletrónico disponível é de 158. Foram também distribuídos 50 inquéritos a empresas de Consultoria.

Assim, obtivemos 31 respostas, o que corresponde a 14,9% da população alvo o que sabemos ser uma fraca representatividade da amostra pelo que não serão possíveis generalizações deste estudo mas apenas conclusões do caso considerado.

## **Capitulo IV – Apresentação e interpretação dos dados**

#### 4.1. Apresentação dos dados

Este capítulo compreende a apresentação e a interpretação dos resultados alcançados, conforme a informação recolhida através do questionário.

A amostra é de 31 inquiridos, visto que, no questionário facultado, só foi possível responder à sua totalidade, não deixando questões por responder, logo das 31 respostas todas foram consideradas válidas.

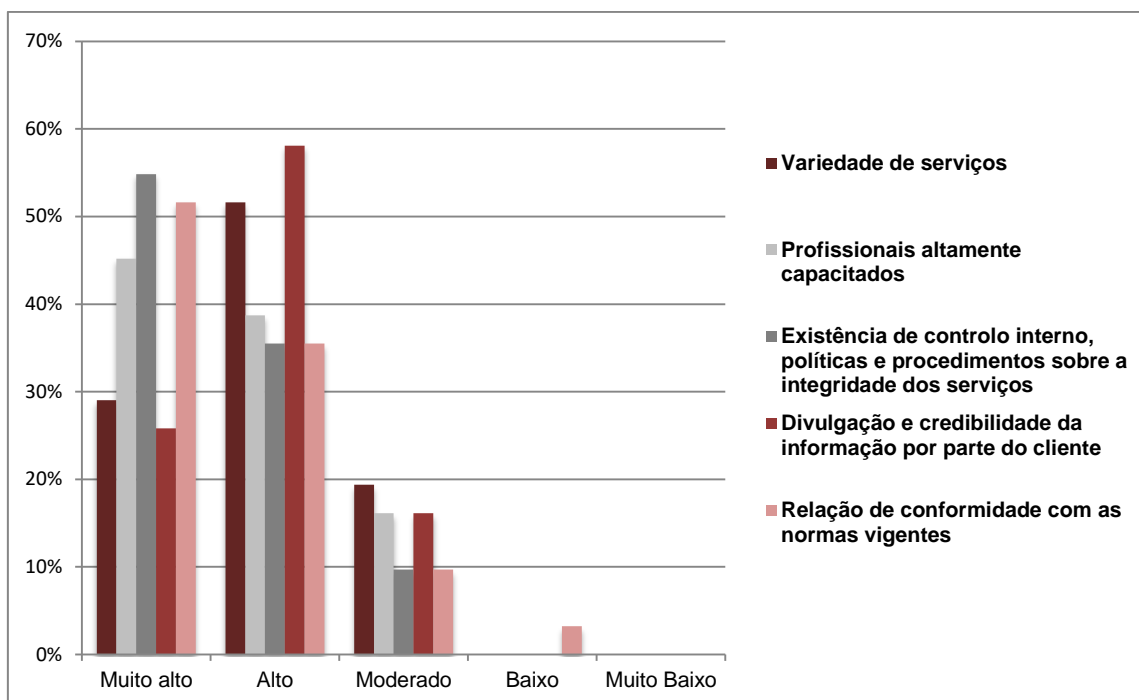
#### 4.2. Estatística descritiva

Numa fase inicial optou-se por identificar quais as empresas que estão a responder ao questionário (tabela abaixo):

<b>Empresas</b>
BWS Consulting
Causa & Feito
Deloitte
DFK & Associados, SROC, Lda
Eirostec, Lda
J.Silva Cardoso & Rúben Cordeiro, SROC Lda.
KPMG
KWL- Sistemas de Gestão da Qualidade, Lda
MAS
NHD
Pwc
SG
SIQ, S.A.
SROC Pequena
Statusvalor, Lda

**Tabela 5- Estatística descritiva, questão 1**

**Fonte:** Elaboração própria (2018)



**Gráfico 1: Fatores de qualidade à disposição das *Big Four***

**Fonte:** Elaboração própria (2018)

Ao analisar o gráfico, verifica-se que o fator de qualidade “**Variedade de serviços**” é relevante para a qualidade das *Big Four*, sendo que 29% dos inquiridos acreditam que as empresas pertencentes a este grupo detêm uma enorme variedade de serviços, 52% admitem que essas empresas possuem uma variedade de serviços alta e 19% são da opinião que elas detêm uma variedade de serviços moderada.

Moda	Média	Desvio padrão
4	4.097	0.700

**Tabela 6- Estatística Descritiva, questão 2.1**

**Fonte:** Elaboração própria, com base no Microsoft Excel 2010

Relativamente à moda, as respostas que ocorrem com maior frequência é “4-Alto”. A média de 4.097 comprova que existem mais respostas com “4-Alto” do que “Muito alto”.

O desvio-padrão, com um valor de 0.700, demonstra que existe uma dispersão, ou seja, a opinião não é unânime.

No que diz respeito ao fator “**Profissionais altamente capacitados**” é igualmente um fator relevante, verificando-se que 45% acreditam que o grau de disposição desse é muito alto, 39% consideram que é alto, e os restantes 16% são da opinião que possuem uma disposição moderada.

Moda	Média	Desvio padrão
5	4.290	0.739

**Tabela 7- Estatística Descritiva, questão 2.2**

**Fonte:** Elaboração própria, com base no Microsoft Excel 2010

A média é de 4.290 o que demonstra a maior afluência de respostas tipo “5- Muito alto”, concordante com a moda, ou seja, os inquiridos acreditam que esse fator de qualidade é muito relevante.

Segue-se o fator “**Existência de controlo interno, políticas e procedimentos sobre a integridade dos serviços**” em que 55% dos inquiridos acreditam que as *Big Four* possuem um grau de disposição do controlo interno, políticas e procedimentos muito alto. Já 35% dos inquiridos acreditam que esse grau de disposição é alta e só 10% acreditam que esse grau de disposição é moderado.

Moda	Média	Desvio Padrão
5	4.452	0.675

**Tabela 8- Estatística Descritiva, questão 2.3**

**Fonte:** Elaboração própria, com base no Microsoft Excel 2010

A média encontra-se em 4.452 o que demonstra que os inquiridos se encontram em concordância quanto a existência de controlo interno, políticas e procedimentos ser um fator de qualidade muito relevante.

.Quanto ao desvio padrão tem dispersão de dados, no entanto, apesar da sua dispersão ser grande, esta deve-se a dois pontos de resposta idênticos.

A “**Divulgação e credibilidade da informação por parte do cliente**” é classificada pelos inquiridos como um fator com um grau de disposição muito alto (26%), alto (58%) e moderado (16%).

Moda	Média	Desvio Padrão
4	4.098	0.651

**Tabela 9- Estatística Descritiva, questão 2.4**

**Fonte:** Elaboração própria, com base no Microsoft Excel 2010

Pela observação da média de 4.098 é possível afirmar que os inquiridos acreditam que existe uma alta divulgação e credibilidade da informação por parte do cliente.

No que concerne ao fator “**Relação de conformidade com as normas vigentes**” verifica-se que 52% da amostra acredita que as *Big Four* detêm uma forte relação de conformidade com as normas vigentes, 35% acredita que essas empresas possuem uma relação alta, 10% são da opinião que essa relação é moderada e apenas 3% acreditam que essa relação é baixa.

Moda	Média	Desvio padrão
5	4.355	0.798

**Tabela 10-Estatística Descritiva, questão 2.5**

**Fonte:** Elaboração própria, com base no Microsoft Excel 2010

A média encontra-se em 4.355 uma vez que a maior parte das respostas se encontram entre “5-Muito alto” e “4- Alto”.

Abaixo é efetuado um resumo das sub-questões da questão 2

Questão	Moda	Média	Desvio Padrão
2.1	4	4.097	0.700
2.2	5	4.290	0.739
2.3	5	4.452	0.675
2.4	4	4.098	0.651
2.5	5	4.355	0.798

**Tabela 11- Resumo Estatística Descritiva, questões 2.1 à 2.5**

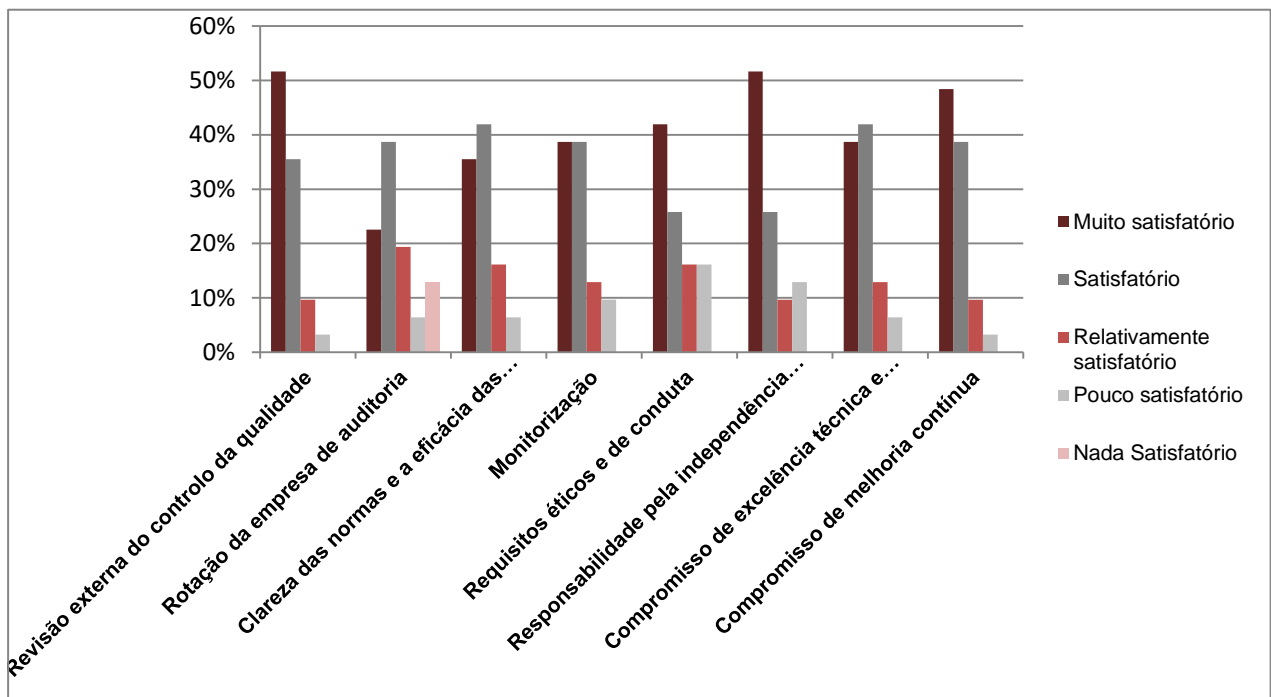
**Fonte:** Elaboração própria, com base no Microsoft Excel 2010

Ao analisar a questão 2 na sua globalidade podemos verificar que a média se situa entre 4.097 (Q.2.1 – Variedade de serviços) e 4.452 (Q.2.3 -Existência de controlo interno, políticas e procedimentos sobre a integridade dos serviços) sendo que ambos os fatores são relevantes.

Relativamente à moda, nota-se que a frequência de respostas é “5- Muito alto”, detetável também no gráfico, o que revela a anuência dos inquiridos quanto às respostas.

No que concerne ao desvio padrão, este admite valores entre 0.651 (Q.2.4 - Divulgação e credibilidade da informação por parte do cliente) e 0.798 (Q.2.5- Relação de conformidade com as normas vigentes), podendo-se concluir que existe sempre dispersão dos dados nas respostas, sendo a dispersão menos acentuada na questão 2.4 e mais acentuada na questão 2.5.

É assim possível concluir que, na sua maioria, todos os fatores influenciam a qualidade de auditoria das *Big Four*.



**Gráfico 2- Procedimentos efetuados pelas *Big Four***

Fonte: Elaboração própria (2018)

Após a análise do gráfico, podemos afirmar que o procedimento da “**Revisão externa do controlo da qualidade**” efetuado pelas *Big four* é, sem dúvida, satisfatório. Dos inquiridos que responderam ao inquérito, 35% acreditam que esse procedimento é realizado satisfatoriamente, 52% são da opinião que essas empresas o realizam de forma muito satisfatória, seguindo-se 10% dos inquiridos que acreditam que é realizado de forma relativamente satisfatória.

Moda	Média	Desvio Padrão
5	4.355	0.793

**Tabela 12- Estatística Descritiva, questão 3.1**

Fonte: Elaboração própria, com base no Microsoft Excel 2010

Pela observação da média de 4.355, é possível afirmar que os inquiridos se encontram em sintonia de que este é um procedimento adequadamente realizado.

Quanto ao procedimento “**Rotação da empresa**”, as opiniões não são unânimes nesta questão (daí se verificar um desvio padrão muito disperso de 1.288). Analisa-se, 23% dos inquiridos responderam que esse processo é devidamente cumprido. 39% são da opinião que é realizado de forma relevante. Segue-se 19% dos inquiridos que acreditam que a rotação da empresa é relativamente efetuada. Já 6% e 13% consideram que esse procedimento é, respetivamente, pouco e nada cumprido.

Moda	Média	Desvio padrão
4	3,516	1,288

**Tabela 13- Estatística Descritiva, questão 3.2**

**Fonte:** Elaboração própria, com base no Microsoft Excel 2010

A média é de 3.516 o que demonstra a maior afluência de respostas tipo “4– Satisfatório”, concordante com a moda, ou seja, os inquiridos acreditam que este procedimento devidamente realizado.

Segue-se o procedimento “**Clareza das normas e a eficácia das ferramentas de auditoria**”, em que a opinião dos auditores encontra-se é igualmente dividida por 39% para o maior grau de satisfação e o grau de satisfação, sendo que 77% dos inquiridos consideram que é, sem dúvida, cumprido adequadamente pelas *Big Four* e 22% acreditam que é relativamente ou pouco satisfeito.

Moda	Média	Desvio padrão
5	4.097	0.908

**Tabela 14- Estatística Descritiva, questão 3.3**

**Fonte:** Elaboração própria, com base no Microsoft Excel 2010

Assim sendo, é de esperar uma dispersão elevada dos dados, com desvio padrão situado em 0.908.

A “**Monitorização**” é considerada mais um dos procedimentos em que a opinião se encontra igualmente repartida para os dois maiores níveis de satisfação, como podemos ver na tabela, há uma grande dispersão dos dados, existindo 39% dos inquiridos que acreditam que a monitorização é devidamente realizada e 39% que acreditam que este procedimento é satisfeito. Existindo outros que acreditam que esse procedimento é relativamente (13%) e pouco satisfeito (10%).

Moda	Média	Desvio Padrão
4	4.065	0.964

**Tabela 15- Estatística Descritiva, questão 3.4**

**Fonte:** Elaboração própria, com base no Microsoft Excel 2010

No que diz respeito à média, o seu valor é de 4.065 o que vem afirmar a situação descrita anteriormente, que os inquiridos acreditam que a monitorização é um procedimento satisfeito pelas *Big Four*.

Com o olhar atento no gráfico, podemos observar que “**Requisitos éticos e de conduta**” é um procedimento em que os inquiridos acreditam que é devidamente realizado (42%) e realizado (26%). Existem outros que admitem que esse procedimento é relativamente cumprido (16%) e pouco cumprido (16%).

Moda	Média	Desvio Padrão
5	3.935	1.124

**Tabela 16-Estatística Descritiva, questão 3.5**

**Fonte:** Elaboração própria, com base no Microsoft Excel 2010

Conforme a tabela, podemos ver que a opinião não é unânime, ou seja, uns inquiridos têm uma opinião, outros têm outra e outros têm outra, devido à dispersão dos dados.

Quanto à “**Responsabilidade pela independência do auditor**”, verifica-se que não existe concordância nesta questão (daí se verificar um desvio padrão muito disperso de 1,068). Analise-se, 52% dos inquiridos responderam que concordam que esse procedimento é muito satisfatório e 26% admitem que é satisfatório. Enquanto outros tem uma opinião contrária, como 10% e 13% acreditam que é, respetivamente, relativamente e pouco satisfatório.

<b>Moda</b>	<b>Média</b>	<b>Desvio Padrão</b>
5	4.161	1.068

**Tabela 17- Estatística Descritiva, questão 3.6**

**Fonte:** Elaboração própria, com base no Microsoft Excel 2010

Ao observarmos a tabela, esta situação é muito parecida à anterior. Existe uma discordância entre os indivíduos, tal como a dispersão elevada dos dados e a média indicam.

No que concerne ao procedimento “**Compromisso de excelência técnica e prestação de serviços de qualidade**”, a opinião divide-se. Observa-se, 39% afirmam que são muito satisfeitos e 42% acreditam que são satisfeitos. Segue-se os outros inquiridos que são da opinião que esse procedimento é relativamente satisfeito (13%) e nada satisfeito (6%).

<b>Moda</b>	<b>Média</b>	<b>Desvio Padrão</b>
4	4.129	0.885

**Tabela 18- Estatística Descritiva, questão 3.7**

**Fonte:** Elaboração própria, com base no Microsoft Excel 2010

Assim sendo, podemos afirmar que a resposta que aparece com maior frequência é “4-Satisfatório”.

Nesta questão, o valor da média é de 4.129, o que vem afirmar que a situação descrita anterior, ou seja, o compromisso de excelência técnica e prestação de serviços de qualidade é satisfeito segundo a opinião dos inquiridos.

O “**Compromisso de melhoria contínua**” encontra-se, como na questão anterior, com opinião divergente, em que 48% dos inquiridos são da opinião que este procedimento é muito realizado e 39% consideram que é realizado. Enquanto outros acreditam que é relativamente satisfatório (10%) e pouco satisfatório (3%).

Moda	Média	Desvio Padrão
5	4.323	0.791

**Tabela 19- Estatística Descritiva, questão 3.8**

**Fonte:** Elaboração própria, com base no Microsoft Excel 2010

O valor da média é de 4.323, o que significa que os inquiridos estão um pouco em discordância pois apesar de a maioria acreditar que este fator é bastante satisfeito, existem outros a consideram que é satisfeito.

Abaixo é efetuado um resumo das sub-questões da questão 3:

Questão	Moda	Média	Desvio Padrão
3.1	5	4.355	0.793
3.2	4	3.516	1.288
3.3	5	4.097	0.908
3.4	4	4.065	0.964
3.5	5	3.935	1.124
3.6	5	4.161	1.068
3.7	4	4.129	0.885
3.8	5	4.323	0.791

**Tabela 20- Resumo Estatística Descritiva, questões 3.1 à 3.8**

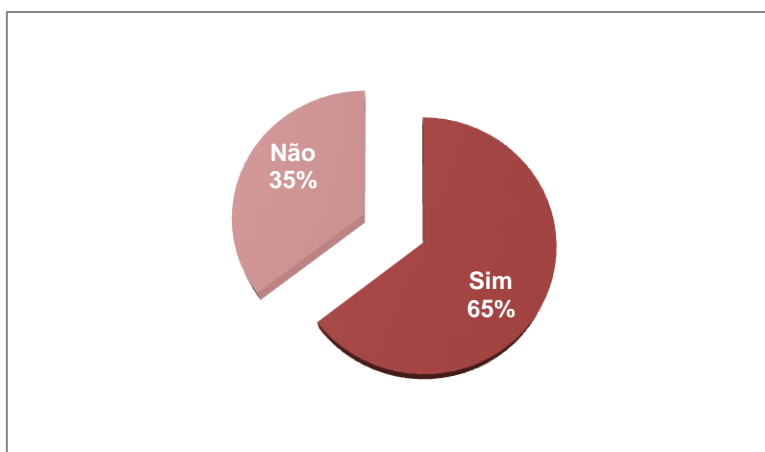
**Fonte:** Elaboração própria, com base no Microsoft Excel 2010

Ao analisar a questão 3 na sua globalidade podemos verificar que a média se situa entre 3.516 (Q.3.2- Rotação da empresa) e 4.355 (Q.3.1- Revisão externa do controlo da qualidade) sendo que ambos são considerados satisfatórios pelas *Big Four*.

Relativamente à moda, nota-se que a frequência de respostas é “5- Muito satisfatório”, detetável também no gráfico, o que revela a anuência dos inquiridos quanto às respostas.

No que concerne ao desvio padrão, este admite valores entre 0.791 (Q.3.8- Compromisso de melhoria continua) e 1.288 (Q.3.2- Relação de conformidade com as normas vigentes), podendo-se concluir que existe sempre dispersão dos dados nas respostas, sendo a dispersão menos acentuada na questão 3.8 e mais acentuada na questão 3.2.

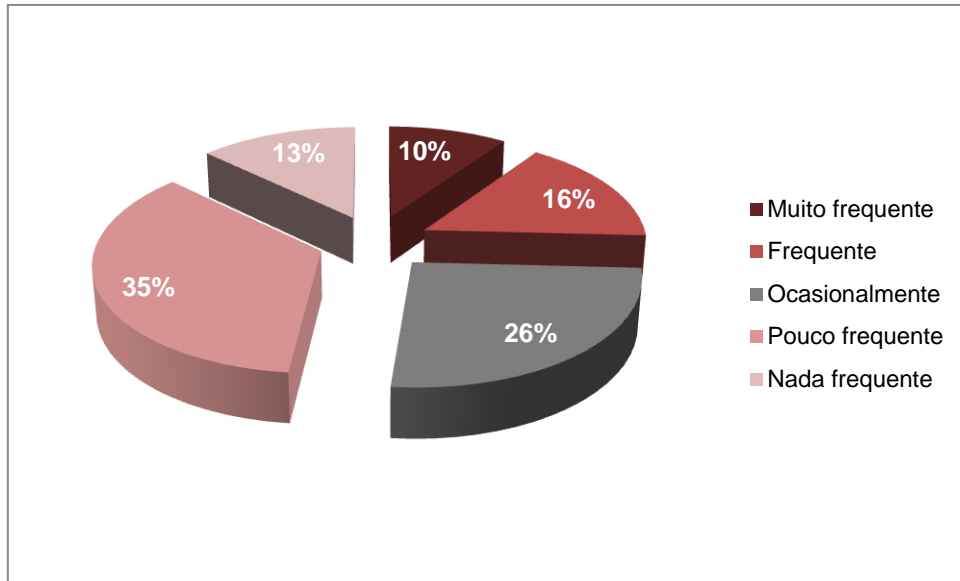
É assim possível concluir que, na sua maioria, todos os procedimentos efetuados pelas empresas pertencentes a este grupo são satisfatórios.



**Gráfico 3- Os honorários são um fator diferenciador na prestação de serviços**

**Fonte:** Elaboração própria (2018)

No que se refere à afirmação “**Os honorários são um fator diferenciador na prestação de serviços**”, 65% diz que sim que concordam (ou seja, o sim tem uma grande anuência, daí a moda ser “Sim”), enquanto que 35% dos inquiridos negam essa afirmação.



**Gráfico 4- Realização do orçamento**

**Fonte:** Elaboração própria (2018)

Quanto à “**Realização do orçamento**”, é possível verificar que 35% dos inquiridos acreditam que o prazo estipulado para a sua realização é poucas vezes não cumprido e 26% admitem que esse prazo não é cumprido ocasionalmente. Seguem-se outros e que são da opinião que é frequente (16%) e muito frequente (10%) o prazo não ser respeitado. No entanto, 13% dos inquiridos acreditam que não é nada frequente os prazos estipulados não serem cumpridos.

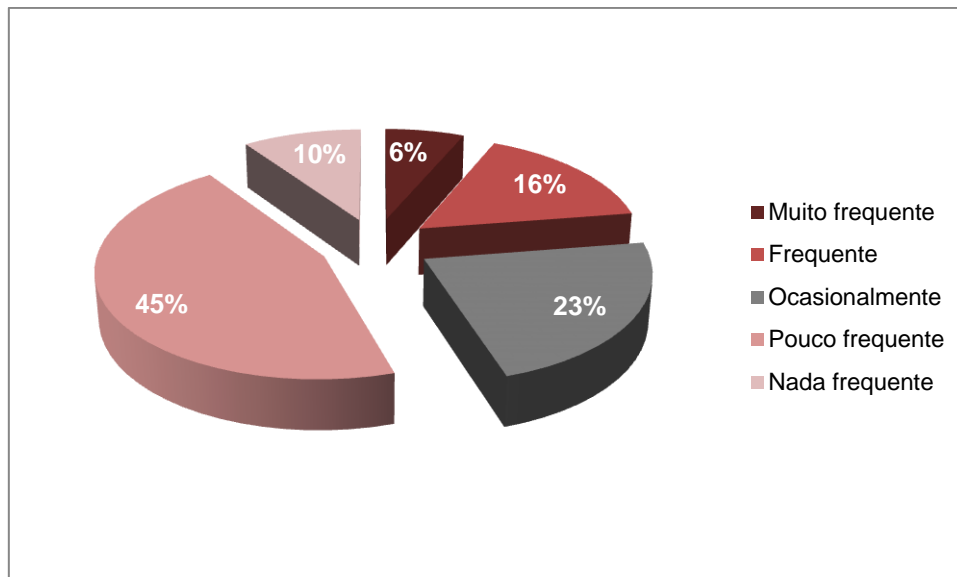
Moda	Média	Desvio Padrão
2	2.742	1.182

**Tabela 21- Estatística Descritiva, questão 5.a)**

**Fonte:** Elaboração própria, com base no Microsoft Excel 2010

Assim sendo, de acordo com a tabela, observa-se um desvio padrão muito disperso de 1.182 e uma média cujo seu valor é de 2.742 o que demonstra que os inquiridos não têm uma opinião generalizada sobre esta questão.

A maior frequência de respostas respeita a “Pouco frequente” daí a moda ser “2”.



**Gráfico 5- Rotação da empresa**

**Fonte:** Elaboração própria (2018)

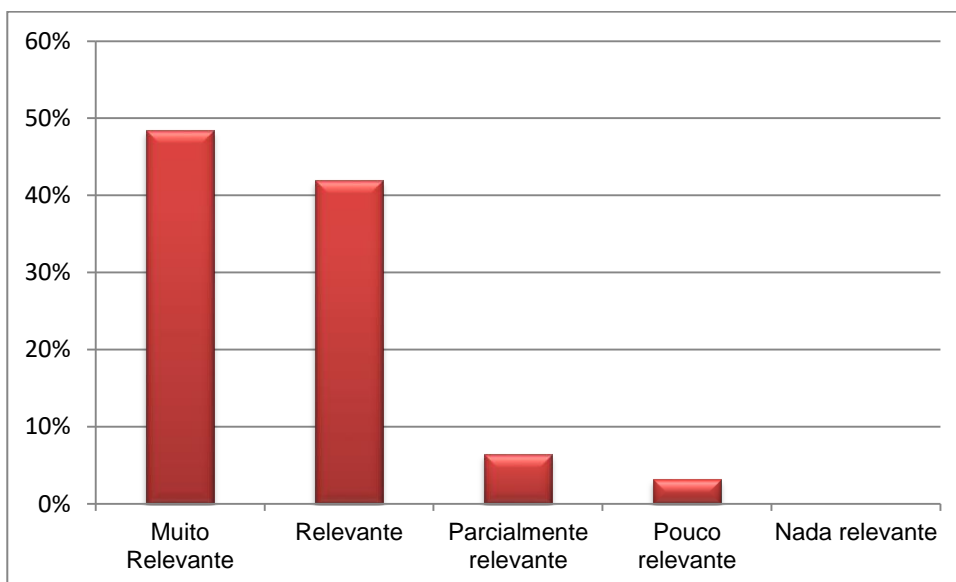
No que concerne à “**Devida rotação da empresa**”, encontra-se, como na questão anterior, com opinião muito dividida, em que 45% dos inquiridos acreditam que é pouco frequente o prazo estipulado não ser cumprido, 23% acreditam que não é cumprido ocasionalmente, e 10% admitem que é nada frequente. Existem outros 16% e 6% que são da opinião que esse período não é respeitado frequentemente e muito frequentemente.

<b>Moda</b>	<b>Média</b>	<b>Desvio Padrão</b>
2	2.645	1.082

**Tabela 22- Estatística Descritiva, questão 5.b)**

**Fonte:** Elaboração própria, com base no Microsoft Excel 2010

Nesta questão, a média é de 2.645, demonstrando que os inquiridos também não se encontram em concordância, pois encontram-se indecisos se este prazo é pouco frequente ou ocasional não ser respeitado, estando mais direcionado para o pouco frequente, daí o desvio padrão ser de elevada dispersão, com o valor de 1.082.



**Gráfico 6- Recursos humanos para a qualidade da auditoria**

**Fonte:** Elaboração própria (2018)

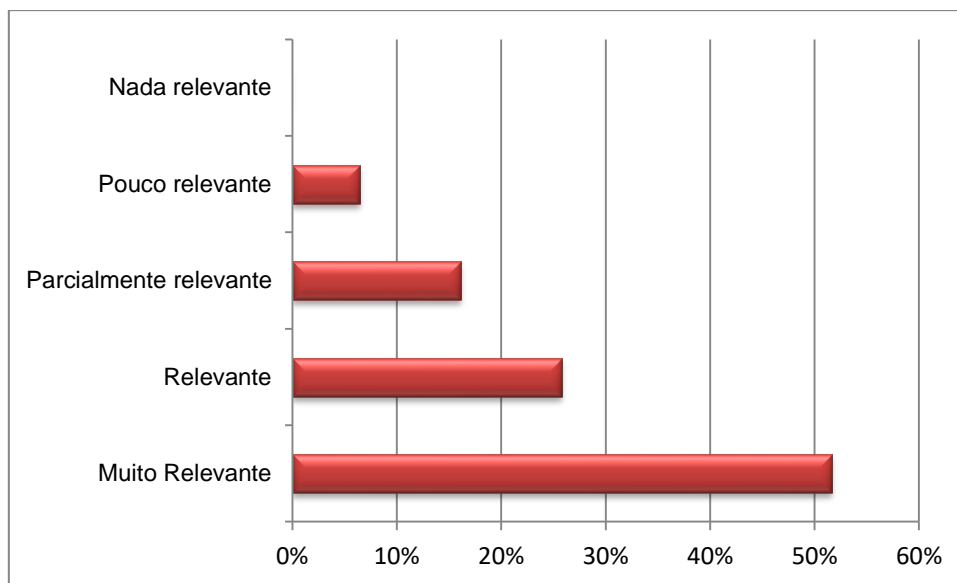
Com o olhar atento no gráfico, verifica-se que 48% dos inquiridos acreditam que os **recursos humanos** são muito relevantes para a qualidade da auditoria e 42% acreditam que são relevantes. Segue-se outros inquiridos que são da opinião que os recursos humanos são parcialmente relevantes (6%) e pouco relevantes (3%)

<b>Moda</b>	<b>Média</b>	<b>Desvio padrão</b>
5	4.355	0.755

**Tabela 23- Estatística Descritiva, questão 6.a)**

**Fonte:** Elaboração própria, com base no Microsoft Excel 2010

A média encontra-se em 4.355 uma vez que a maior parte das respostas se encontram entre “4-Relevante” e “5- Muito relevante”, o que demonstra uma elevada concordância entre os indivíduos.



**Gráfico 7- Recursos materiais para a qualidade da auditoria**

**Fonte:** Elaboração própria (2018)

Pela análise do gráfico, é possível verificar que 52% dos inquiridos que responderam, são da opinião que os **recursos materiais** são muito relevantes para a qualidade da auditoria e 26% acreditam que são relevantes. No entanto, outros acreditam que os recursos materiais são parcialmente (16%) e pouco (6%) relevantes.

<b>Moda</b>	<b>Média</b>	<b>Desvio Padrão</b>
5	4.223	0.956

**Tabela 24-Estatística Descritiva, questão 6.b)**

**Fonte:** Elaboração própria, com base no Microsoft Excel 2010

A tabela acima demonstra a mesma informação verificando-se que a média se encontra a 4.223, ou seja, os inquiridos acreditam que esses recursos são muito relevantes para essa qualidade.

### **4.3. Análise dos Dados**

Posteriormente à recolha de dados advém a fase de análise e interpretação da informação obtida. A análise dos dados tem como objetivo organizar e comprimir os dados obtidos de forma a possibilitar respostas ao problema definido na investigação (Gil, 1999).

Para o tratamento e análise dos dados obtidos recorreu-se à estatística inferencial e foi utilizado o programa de análise SPSS, versão 20. Este programa é uma aplicação analítica e estatística que transforma os dados em informações importantes, sendo considerado um pacote estatístico para as ciências sociais.

#### **4.3.1. Inferência Estatística**

A estatística inferencial tem como propósito generalizar, para toda a população, os resultados obtidos da amostra. De um modo geral, o principal objetivo das técnicas de inferência estatística é o de testar uma hipótese, isto é, com este método testamos uma hipótese por nós formulada para explicar certas observações ou uma situação sobre a população em que na análise da amostra se pode constatar se os dados obtidos confirmam ou não a afirmação.

##### **4.3.1.1. Coeficiente de correlação de Pearson**

Para o estudo das hipóteses 1 e 2, optou-se pela utilização do teste ao coeficiente de correlação de Pearson ( $r$ ). Trata-se de um teste não paramétrico e aplica-se quando se pretende testar se a relação entre variáveis existe, quando as variáveis são passíveis de tratamento quantitativo (são escalas tipo Likert de 5 pontos) e assumindo que as variáveis são normalmente distribuídas, pelo Teorema do Limite Central.

Assim, quanto mais próximo de 1 (ou de -1) for o coeficiente, maior será a correlação (Tabela 25).

Coeficiente de correlação	Correlação
$r = 1$	Perfeita positiva
$0.8 \leq r < 1$	Forte positiva
$0.5 \leq r < 0.8$	Moderada positiva
$0.1 \leq r < 0.5$	Fraca positiva
$0 < r < 0.1$	Ínfima positiva
0	Nulo
$-0.1 < r < 0$	Ínfima negativa
$-0.5 < r \leq -0.1$	Fraca negativa
$-0.8 < r \leq -0.5$	Moderada negativa
$-1 < r \leq -0.8$	Forte negativa
$r = -1$	Perfeita negativa

**Tabela 25- Tipo de correlação**

**Fonte:** Santos, Carla, (2007), *Estatística Descritiva - Manual de Auto-aprendizagem*, Lisboa, Edições Sílabo

### Hipótese 1

- Os fatores de qualidade que se encontram entre as *Big Four* relacionam-se com a afetação dos seus recursos.

Para testar esta hipótese foram analisadas algumas questões (3- Relação das Hipóteses de Estudo vs Questões de Investigação vs Questionário).

Analisando os resultados obtidos, para um nível de significância de 0,05 (e também de 0,01) existem evidências estatísticas para se afirmar que nem todos os itens estão relacionados.

A Tabela 26 apresenta a matriz de correlações entre os itens variedade de serviços, profissionais capacitados, recursos humanos e recursos materiais. É usual indicar as correlações significativas com asteriscos:

- \* se significativo para um nível de significância de 0,05;
- \*\* se significativo para um nível de significância de 0,01.

Hipótese 1	Variedade de serviços	Profissionais capacitados	Recursos humanos	Recursos materiais
Pearson Correlation	1	,524**	,059	,066
Variedade de serviços Sig. (2-tailed)		,003	,753	,725
N	31	31	31	31
Pearson Correlation	,524**	1	,347	,376*
Profissionais capacitados Sig. (2-tailed)	,003		,056	,037
N	31	31	31	31
Pearson Correlation	,059	,347	1	,209
Recursos humanos Sig. (2-tailed)	,753	,056		,260
N	31	31	31	31
Pearson Correlation	,066	,376*	,209	1
Recursos materiais Sig. (2-tailed)	,725	,037	,260	
N	31	31	31	31

**Tabela 26- Coeficientes de correlação de Pearson entre os itens fatores de qualidade e afetação de recursos**

**Fonte:** Elaboração própria (2018)

Efetivamente, verifica-se que nas *Big Four* existe uma relação direta e moderada entre os itens variedade de serviços e os profissionais altamente capacitados, uma vez que o coeficiente de correlação linear é 0,524, ou seja, podemos afirmar que quanto maior o número de profissionais altamente capacitados maior propensão para existir mais variedade de serviços.

Apuramos ainda que existe uma relação direta e fraca entre as variáveis profissionais altamente capacitados e recursos materiais, pois o coeficiente de correlação linear é 0,376. Ainda assim, podemos afirmar que quanto maior o número de recursos materiais maior propensão para existir profissionais altamente capacitados.

Concluindo, os fatores de qualidade que se encontram entre as *Big Four* relacionam-se com a afetação dos seus recursos.

### **Hipótese 2:**

As normas e procedimentos das *Big Four* fazem-nas apresentar um melhor desempenho.

Para testar esta hipótese foram analisadas algumas questões (3- Relação das Hipóteses de Estudo vs Questões de Investigação vs Questionário).

Após observarmos os resultados obtidos através do teste dos coeficientes de Pearson, para um nível de significância de 0,05 (e também de 0,01) existem evidências estatísticas para se afirmar que quase todos os itens estão relacionados.

A Tabela 27 apresenta a matriz de correlações entre os itens CI, políticas e procedimentos, Divulgação e credibilidade da informação, Normas vigentes, Revisão externa, Rotação da empresa, Normas e Ferramentas, Monitorização, Requisitos éticos e de conduta, Independência do auditor, Técnica e prestação de serviços e Melhoria continua.

		CI, políticas e procedimentos	Divulgação e credibilidade da informação	Normas vigentes	Revisão externa	Rotação da empresa	Normas e Ferramentas	Monitorização	Requisitos éticos e de conduta	Independência do auditor,	Técnica e prestação de serviços	Melhoria contínua
CI, políticas e procedimentos	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	1 ,352 31	,352 ,052 31	,497** ,004 31	,441 ,013 31	,260 ,158 31	,416 ,020 31	,363 ,044 31	,391 ,030 31	,358 ,048 31	,457** ,010 31	,529** ,002 31
Divulgação e credibilidade da informação	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	,352 ,052 31	1 ,509** 31	,509** ,003 31	,484** ,006 31	,098 ,602 31	,209 ,258 31	,309 ,091 31	,373 ,039 31	,313 ,087 31	,325 ,075 31	,391 ,030 31
Normas vigentes	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	,497** ,004 31	,509** ,003 31	1 ,497** 31	,497** ,004 31	-,054 ,771 31	,273 ,137 31	,229 ,215 31	,547** ,001 31	,400 ,026 31	,452 ,011 31	,552** ,001 31
Revisão externa	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	,441 ,013 31	,484** ,006 31	,497** ,004 31	1 ,255 31	,255 ,166 31	,529** ,002 31	,461** ,009 31	,525** ,002 31	,362 ,045 31	,397 ,027 31	,508** ,004 31
Rotação da empresa	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	,260 ,158 31	,098 ,602 31	-,054 ,771 31	,255 ,166 31	1 ,441** 31	,441** ,013 31	,456** ,010 31	,531** ,002 31	,350 ,054 31	,554** ,001 31	,126 ,501 31
Normas e Ferramentas	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	,416 ,020 31	,209 ,258 31	,273 ,137 31	,529** ,002 31	,441** ,013 31	1 ,793** 31	,793** ,000 31	,627** ,000 31	,706** ,000 31	,690** ,000 31	,512** ,003 31
Monitorização	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	,363 ,044 31	,309 ,091 31	,229 ,215 31	,461** ,009 31	,456** ,010 31	,793** ,000 31	1 ,712** 31	,712** ,000 31	,767** ,000 31	,733** ,000 31	,540** ,002 31
Requisitos éticos e de conduta	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	,391 ,030 31	,373 ,039 31	,547** ,001 31	,525** ,002 31	,531** ,002 31	,627** ,000 31	,712** ,000 31	1 ,704** 31	,704** ,000 31	,746** ,000 31	,587** ,001 31
Independência do auditor,	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	,358 ,048 31	,313 ,087 31	,400 ,026 31	,362 ,045 31	,350 ,054 31	,706** ,000 31	,767** ,000 31	,704** ,000 31	1 ,824** 31	,824** ,000 31	,686** ,000 31
Técnica e prestação de serviços	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	,457** ,010 31	,325 ,075 31	,452 ,011 31	,397 ,027 31	,554** ,001 31	,690** ,000 31	,733** ,000 31	,746** ,000 31	,824** ,000 31	1 ,605** 31	,605** ,000 31
Melhoria contínua	Pearson Correlation Sig. (2-tailed) N	,529** ,002 31	,391 ,030 31	,552** ,001 31	,508** ,004 31	,126 ,501 31	,512** ,003 31	,540** ,002 31	,587** ,001 31	,686** ,000 31	,605** ,000 31	1 31

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

## Tabela 27- Coeficientes de correlação de Pearson entre os itens normas, procedimentos e desempenho

Fonte: Elaboração própria (2018)

Verifica-se assim, que na amostra considerada das empresas pertencentes a este grupo existir uma relação direta e:

- Fraca entre o item controlo interno, políticas e procedimentos e os itens revisão externas, normas e ferramentas, monitorização, requisitos éticos e de conduta, independência do auditor e técnica e prestação de serviços (coeficiente de correlação varia entre 0,358 e 0,497).
- Moderada entre o item controlo interno e melhoria contínua, uma vez que o coeficiente de correlação linear é 0,529.
- Fraca entre o item normas vigentes e os itens revisão externa, independência do auditor e técnica e prestação de serviços (coeficiente de correlação varia entre 0,4 e 0,497).

- Moderada entre o item normas vigentes e os itens requisitos éticos e de conduta e melhoria continua (coeficiente de correlação varia entre 0,552 e 0,547).
- Fraca entre o item revisão externa e os restantes itens (coeficiente de correlação varia entre 0,362 e 0,461), com exceção dos itens Normas e ferramentas, requisitos éticos e de conduta e melhoria continua (coeficiente de correlação varia entre 0,509 e 0,529), com os quais apresenta uma relação moderada.
- Moderada entre o item Normas e ferramentas e os itens Motorização, Requisitos éticos e de conduta, Independência do auditor, Técnica e prestação de serviços e melhoria continua (coeficiente de correlação varia entre 0,512 e 0,793).
- Moderada entre o item Motorização e os itens Requisitos éticos e de conduta, Independência do auditor, Técnica e prestação de serviços e melhoria continua (coeficiente de correlação varia entre 0,540 e 0,767).
- Moderada entre o item Requisitos éticos e de conduta e os itens Independência do auditor, Técnica e prestação de serviços e melhoria continua (coeficiente de correlação varia entre 0,587 e 0,746).
- Moderada entre o item Independência do auditor e o item melhoria continua (coeficiente de correlação é 0,686).
- Forte entre o item Independência do auditor e o item Técnica e prestação de serviços (coeficiente de correlação é 0,824).
- Moderada entre os itens Técnica e prestação de serviços e melhoria contínua (coeficiente de correlação é 0,605).

Concluindo, podemos afirmar que quanto maior o número de normas e procedimentos das *Big Four*, melhor desempenho apresentam.

## **Capitulo V- Considerações finais**

## 5.1. Discussão dos resultados

**Hipótese 1:** Os fatores de qualidade que se encontram entre as *Big Four* relacionam-se com a afetação dos seus recursos.

De forma a retirar as considerações finais em relação a esta hipótese é importante estabelecer a relação das hipóteses de estudo vs questões de Investigação vs questionário (apêndice 3- Relação das Hipóteses de Estudo vs Questões de Investigação vs Questionário).

Como foi referido ao longo desta dissertação, as *Big Four*, tal como o nome indica, são as quatro maiores empresas especializadas em auditoria e consultoria do mundo. Segundo Souza (2011) este grupo representa um padrão de excelência no que tange ao serviço de auditoria independente.

Conforme DeAngelo (1981), a qualidade da auditoria é composta pela probabilidade do auditor em detetar e reportar erros materiais nos sistemas contabilísticos. A deteção de erros materiais está associada à competência técnica, enquanto a divulgação desses erros remete à independência do auditor. A autora descreve que a competência do auditor é fortemente influenciada pela habilidade técnica do profissional, procedimentos e extensão dos exames realizados.

Deste modo, são vários os fatores que influenciam tanto positiva como negativamente a qualidade dos serviços de auditoria das *Big Four*. Assim de forma a alcançar esta qualidade, é importante que a afetação de recursos seja o mais eficiente possível.

Das respostas às questões, efetuadas no questionário, a seguir mencionadas, após análise dos dados obtidos, concluímos que:

**Q2-** Classifique o grau de disposição dos seguintes fatores de qualidade que o grupo *Big Four* detém de acordo com a escala indicada:

**Q2.1-**Grande variedade de serviços

**Q2.2-**Profissionais altamente capacitados

Perante esta questão, os inquiridos, consideram que as *Big four* detêm estes fatores de uma forma elevada, encontrando-se os maiores valores entre o 4º e 5º grau. No grau mais elevado, temos: Profissionais altamente capacitados (45%). E, não menos importante, temos o 4º grau: Variedade de serviços (52%).

Assim, podemos admitir que, segundo os inquiridos, ambos estes fatores são significativos nas *Big Four*.

**Q6-** “A afetação de recursos relaciona-se com a qualidade da auditoria.” De acordo com a afirmação, classifique a o grau de relevância dos:

**Q6a)** recursos humanos para a respetiva qualidade

**Q6b)** recursos materiais para a respetiva qualidade

Para esta questão, os resultados obtidos estão muito divididos, encontrando-se valores entre o 2º ao 5º grau.

No grau mais elevado (5º), a percentagem mais elevada diz respeito aos recursos materiais (52%), seguindo-se depois os recursos humanos (48%). No entanto, no 4º grau, os recursos humanos (42%) são superiores aos recursos materiais (26%).

Observamos também que a % das respostas obtidas para o 3º grau dividem-se da seguinte forma: 16% para os recursos materiais e 6% para os recursos humanos. Por fim, no 2º grau obtivemos: 6% respostas para os recursos materiais e 3% respostas para os recursos humanos.

Perante os resultados apresentados, com valores próximos, as opiniões estão muito divididas. Contudo, uma parte significativa considera que tanto os recursos materiais como humanos são relevantes.

Pelo exposto anteriormente, concluímos que as questões desta hipótese se encontram respondidas, considerando, assim, a hipótese validada.

No que concerne à segunda hipótese, referimos que a metodologia utilizada, como forma de análise dos resultados será equivalente à da anterior.

**Hipótese 2:** As normas e procedimentos das *Big Four* fazem-nas apresentar um melhor desempenho.

Tal como anterior, de forma a retirar as considerações finais em relação a esta hipótese é importante estabelecer a relação das hipóteses de estudo vs questões de Investigação vs questionário (apêndice 3- Relação das Hipóteses de Estudo vs Questões de Investigação vs Questionário).

Segundo Windmoler (2000), a qualidade da auditoria é influenciada pelas normas e regulamentos que regem o seu âmbito e realização num dado território. Refere ainda que, é necessário o desenvolvimento de um sistema de formação e competência adequada, de modo a assegurar a qualidade. Os “partners” e o pessoal precisam de uma combinação de experiência prática adquirida através da instrução no trabalho, com os conhecimentos teóricos obtidos durante os estudos realizados para a aquisição das qualificações profissionais. O auditor deve também ter um conhecimento abrangente da empresa que está a ser auditada.

É através da aplicação de certas normas e procedimentos que as *Big Four* conseguem alcançar essa respetiva qualidade.

Das respostas às questões, efetuadas no questionário, a seguir mencionadas, após análise dos dados obtidos, concluímos que:

**Q2-** Classifique o grau de disposição dos seguintes fatores de qualidade que o grupo Big Four detém de acordo com a escala indicada:

**Q2.3-** Existência de controlo interno, políticas e procedimentos sobre a integridade dos serviços;

**Q2.4-** Apresenta uma grande divulgação e credibilidade da informação por parte do cliente;

**Q2.5-** Forte relação de conformidade com as normas vigentes.

Perante esta questão, todas as respostas variam entre os valores 3º a 5º, excluindo a questão 2.5, que é a que se encontra mais dividida, encontrando-se valores entre o 2º a 5º grau.

De todos estes fatores, os respondentes, consideram que aquele que as *Big Four* apresentam com maior disposição é “Existência de controlo interno, políticas e procedimentos sobre a integridade dos serviços” (55%).

Posteriormente (4º grau), o que se evidencia é “Divulgação e credibilidade da informação por parte do cliente” (58%).

E por fim, o fator “Forte relação de conformidade com as normas vigentes”, é aquele que se encontra com a opinião mais dividida, contendo este respostas a nível do 2º grau.

**Q3-** De acordo com a escala abaixo indicada, avalie o grau de satisfação dos diferentes tipos de procedimentos efetuados pelas Big Four:

**Q3.1-**Revisão externa do controlo da qualidade

**Q3.2-**Rotação da empresa de auditoria;

**Q3.3-** Clareza das normas e a eficácia das ferramentas de auditoria

**Q3.4-** Monitorização;

**Q3.5-** Requisitos éticos e de conduta;

**Q3.6-** Responsabilidade pela independência do auditor;

**Q3.7-** Compromisso de excelência técnica e prestação de serviços de qualidade;

**Q3.8-** Compromisso de melhoria continua.

Em todas estas questões, a opinião não é unânime, englobando valores desde o 1º ao 5º grau. No entanto, a maior percentagem de respostas, em todas as questões, situa-se no nível 4 e 5.

No grau mais alto encontramos os procedimentos mais satisfatórios como:

- Revisão externa do controlo de qualidade (52%)
- Clareza das normas e a eficácia das ferramentas de auditoria (77%)
- Requisitos éticos e de conduta (42%)

- Responsabilidade pela independência do auditor (52%)
- Compromisso de melhoria contínua (48%)

E, não menos importante, no nível 4, encontra-se:

- Rotação da empresa de auditoria (39%)
- Monitorização (39%)
- Compromisso de excelência técnica e prestação de serviços de qualidade (39%).

É de salientar também, os procedimentos que obtiveram uma percentagem de respostas no grau mais baixo, como:

- Rotação da empresa de auditoria (13%)
- Compromisso de excelência técnica e prestação de serviços de qualidade (6%)

**Q4-** “Os honorários são um fator diferenciador na prestação de serviços.”  
Concorda com a afirmação?

Dos resultados obtidos pela análise de respostas efetuada a esta questão, conclui-se que, os honorários são um fator diferenciador na prestação de serviços (69%).

**Q5-** Com base no trabalho diário das empresas pertencentes a este grupo, com que frequência é que os prazos estipulados não são cumpridos para a:

**Q5a)** realização de um orçamento

**Q5b)** devida rotação de uma empresa

Para esta questão, os resultados situam-se pelos valores entre o 1º ao 5º grau. Em ambos as questões a maior percentagem encontra-se 2º grau mais baixo:

- Realização do orçamento (35%)
- Devida rotação da empresa (45%)

Podemos assim admitir que maior parte dos inquiridos são da opinião que é pouco frequente as *Big Four* não cumprirem este prazo.

Para a conclusão da análise realizada à “Hipótese 2 - As normas e procedimentos das *Big Four* fazem-nas apresentar um melhor desempenho” e no seguimento do que foi referido anteriormente, considera-se a hipótese validada.

Relativamente à terceira hipótese esta é a conclusão das hipóteses anteriores.

**Hipótese 3:** A qualidade dos serviços de auditoria entre as empresas pertencentes ao grupo *Big Four* não é uniforme.

No entanto, é preciso salientar que apesar de não haver relação desta hipótese com o questionário, por a mesma ser a conclusão do nosso estudo, não a suprimimos devido a termos formado uma questão na revisão da literatura.

Conforme *efinancialcareers* (2017) a *PwC* apresenta melhor qualidade das *Big Four*, seguido por *Deloitte*, *EY* e *KPMG*. A *PwC* tem sido historicamente vista como tendo os melhores clientes, ou seja, o auditor é contratado pelo comité, o que proporciona uma maior a qualidade dos serviços de auditoria e uma maior a qualidade da informação contabilística reportada pelo cliente. Posto isto, pressupomos que não existe a tal uniformidade.

Contudo, através da validação da hipótese 1 e 2, atingimos a hipóteses 3 e podemos opinar que o que havíamos presumido no início deste trabalho não se verifica porque existe uniformidade na qualidade dos serviços prestados entre as *Big Four*.

## 5.2. Conclusões

Considerando-se as pesquisas desenvolvidas nesta dissertação pretendeu-se com este trabalho aferir a existência ou não de uniformidade na qualidade dos serviços de auditoria entre as *Big Four*. Estes serviços melhoram a qualidade da informação para a tomada de decisões dos utilizadores.

De acordo com a revisão bibliográfica as *Big Four* são vistas como uma referência no ramo da Auditoria Independente, e segundo a ISA 200 (Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria), a Auditoria Independente: *“tem como finalidade aumentar o grau de confiança dos utentes destinatários das demonstrações financeiras. Tal é conseguido por meio da expressão de uma opinião do auditor sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro aplicável. No caso da maior parte das estruturas conceptuais com finalidade geral, essa opinião é sobre se as demonstrações financeiras estão apropriadamente apresentadas, em todos os aspetos materiais, ou dão uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com a estrutura conceptual.”*

Ainda no decorrer da revisão bibliográfica foram abordados diversos conceitos relativos à temática em questão, nomeadamente, a definição da qualidade da auditoria e as suas características, as *Big Four* a nível mundial e em Portugal, as *Big four* e as outras empresas, a rotação dos auditores e a qualidade entre as empresas pertencentes deste grupo.

Desta forma, conseguimos conceber um ponto da situação relativamente à qualidade dos serviços de auditoria deste grupo em comparação com as congéneres, e verificar o justificativo do posicionamento destas face às demais empresas de auditoria. No decorrer da revisão da literatura verificamos que a incidência desta matéria ainda é incipiente, não sendo ainda possível chegar a um consenso. No entanto, neste trabalho, e através da recolha de evidências pressupomos que não existe uniformidade na qualidade dos serviços de auditoria entre estas quatro empresas.

Posteriormente, de forma a verificar se realmente as evidências encontradas na revisão da literatura, procedeu-se à fundamentação da opção metodológica utilizada ao longo da pesquisa tendo o estudo de caso sido desenvolvido com base no inquérito por questionário. O questionário foi dirigido às empresas de Auditoria registadas na *CMVM* que se encontram em atividade. Apesar de se ter atingido o objetivo delineado, a representatividade da amostra é fraca devido ao pequeno número de respostas.

Para o estudo optou-se pela utilização do teste ao coeficiente de correlação de Pearson ( $r$ ). Trata-se de um teste não paramétrico e aplica-se quando se pretende testar se a relação entre variáveis existe, quando as variáveis são passíveis de tratamento quantitativo (são escalas tipo Likert de 5 pontos) e assumindo que as variáveis são normalmente distribuídas, pelo Teorema do Limite Central.

Relembrando o modelo de análise criado que interligava temáticas como os fatores de qualidade nas *Big Four* e seus recursos, as normas e procedimentos das *Big Four* e o seu desempenho e a avaliação da uniformidade destes serviços.

Assim, neste sentido poderemos concluir que para a amostra analisada existe uniformidade na qualidade dos serviços de auditoria entre as empresas pertencentes ao grupo *Big Four*.

### **Limitações encontradas**

A principal limitação residiu na disponibilidade encontrada junto dos inquiridos. Fica também sempre a sensação que muitas vezes as respostas são dadas para colmatar a desejabilidade esperada mas este é um fator presente em toda e qualquer investigação.

De um total de cerca de 208 inquéritos enviados a Auditores e Consultores, apenas se obtiveram 31 respostas (15%) pelo que, não serão possíveis generalizações deste estudo mas apenas conclusões válidas para este estudo de caso.

## **Propostas para investigações futuras**

Para estudos futuros, seria interessante tentar desenvolver esta comparação de uma forma mais abrangente envolvendo mais empresas e até de outros países de modo a observar de uma forma especial a que nível este tema está desenvolvido e considerado importante. Em termos de responsabilidade social que é um tema muito relevante na atualidade seria interessante conhecer a opinião e importância que a população em geral atribui a este tema. Desta forma poder-se-ia aquilatar também o marketing que estas *Big Four* têm implementado para divulgação da sua imagem.

## Referências Bibliográficas

Albuquerque, Kátia; Silva, Felipe; Filho, José. (2010). Auditoria e custo de capital de terceiros: estudo empírico sobre o custo dos financiamentos bancários nas empresas brasileiras de capital aberto auditadas pelas Big Four e demais firmas de auditoria. *R.Cont.* v. 4, n. 3, p. 65-78.

Almeida, José; Almeida, Juan. (2009). Auditoria e earnings management: estudo empírico nas empresas abertas auditadas pelas Big Four e demais firmas de auditoria. *Revista Contabilidade & Finanças.* v. 20, n. 50, p. 62-74

Bibby, Charlie. (2018). PwC registra receita recorde, mas fica atrás da Deloitte. *The Financial Times*, em: <https://www.ft.com/content/83cdba60-a84d-11e7-93c5-648314d2c72c>

Butcher, Sarah. (2017). Deloitte, PWC, KPMG & EY. Os quatro grandes são os mesmos?. *Efinancialcareers*, em: <https://news.efinancialcareers.com/uk-en/204621/working-for-the-big-four-pwc-deloitte-ey-kpmg>.

Corporate Finance Institute (2018). Indústria Contábil nos EUA - Visão Geral. em: <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/careers/companies/accounting-firms-in-the-us/>

Correia e Sousa, Natascha (2016). A importância da Auditoria na deteção e prevenção da fraude. Dissertação de Mestrado em Auditoria. Instituto superior de contabilidade e administração do Porto instituto politécnico do porto, Porto.

Cunha, Paulo; Teixeira, Silvio; Santana, André (2013). Auditoria independente e a qualidade da informação na divulgação das demonstrações contábeis: estudo comparativo entre empresas brasileiras auditadas pelas Big Four e Não Big Four. XX Congresso Brasileiro de Custos. p.1-16.

Deloitte (2017). Uma visão Clara. Relatório de Transparência, em: [https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pt/Documents/about-deloitte/relatoriotransparencia/relatorio\\_transparencia\\_2017.pdf](https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/pt/Documents/about-deloitte/relatoriotransparencia/relatorio_transparencia_2017.pdf)

EY (2017). Relatório de Transparência EY Portugal, em: [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-relatorio-de-transparencia-2017-ey-portugal/\\$FILE/ey-relatorio-de-transparencia-2017-ey-portugal.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-relatorio-de-transparencia-2017-ey-portugal/$FILE/ey-relatorio-de-transparencia-2017-ey-portugal.pdf)

Ferraz, Paulo José de Magalhães (2016). Auditoria orientada para a Gestão (Management-oriented Audit). Dissertação de Mestrado em Auditoria. Instituto superior de contabilidade e administração do Porto instituto politécnico do porto, Porto.

Firmino, José; Damascena, Luzivalda; Paulo, Edilson. (2010). Qualidade da Auditoria no Brasil: Um Estudo sobre a Atuação das Auditorias Independentes Denominadas Big Four. Sociedade, Contabilidade e Gestão. v. 5, n.especial, p.40-50.

Jesus, Simone; Souza Mairia. (2015). Impacto do reconhecimento dos passivos contingentes na situação económica das empresas brasileiras auditadas pelas Big Four. Congresso de Contabilidade. p.1-18.

KPMG. (2017). Relatório de Transparência KPMG Portugal, em: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pt/pdf/pt-2017-transparency-report.pdf>

Laureano M.S., Raul (2011). Testes de Hipóteses com o SPSS- O meu manual de consulta rápida. 1ªedição, Edições Silabo. Lisboa.

Murcia, Fernando; Rover, Sualini; Lima, Iran; Fávero, Luiz; Lima, Gerlando. (2008). Disclosure Verde nas Demonstrações Contábeis: Características da Informação Ambiental e Possíveis Explicações param a Divulgação Voluntária. Revista UnB Contábil. v. 11, n. 1-2, p.260-278.

Nunes, Erika (2015). EY vai contratar 2000 pessoas em Portugal até 2020. Dinheiro Vivo, em: <https://www.dinheirovivo.pt/carreiras/ey-vai-contratar-2000-pessoas-em-portugal-ate-2020/>

Oliveira, Natália; Nakao, Silvio; Nardi, Paula. (2017).Análise da influência das firmas de auditoria na divulgação de informações em notas explicativas. BASE – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos. 14(2), p.139-154.

Paulo, Iana; Cavalcante, Paulo; Paulo Edilson. (2016).Relação entre Qualidade da Auditoria e Conservadorismo Contábil nas Empresas Brasileiras. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade. v. 7, n.3, p.305-327.

PwC (2017). Delivering audit quality. Relatório de Transparência, em: <https://www.pwc.pt/pt/quem-somos/pwc-relatorio-transparencia-2017.pdf>

Queiroz, Matheus.(2016). Gerenciamento de resultados: Uma Análise Setorial do Nível nas Empresas Auditadas por Big Four e Não Big Four Listadas na BM&FBovespa. Bacharel em Ciências Contábeis. Universidade Federal do Rio Grande do Norte-Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Natal.

Santos, Alexandra Moreira Silva. (2003). A Qualidade da Auditoria: Evidências Sobre os Serviços de Não Auditoria e Independência dos Auditores em Portugal. Tese de Mestrado em Ciências Empresariais. Faculdade de Economia da Universidade do Porto, Porto.

Silva, Simone Povia. (2010). Auditoria independente no brasil: evolução de 1997 a 2008 e fatores que podem influenciar a escolha de um auditor pela empresa auditada. Dissertação de Mestrado em Ciências Empresariais. Faculdade de economia, administração e contabilidade da Universidade de São Paulo, Brasil.

Simão, Bárbara; Pinheiro, Renato; Cavalcante, Paulo; Machado, Márcia. (2017). A Qualidade das Firms de Auditoria Big Four em Função do Value Relevance dos Lucros e Patrimônio Líquido. Improving the usefulness of accounting research. p.1-14.

Veloza, Erica; Pinheiro, Leonardo; Santos, Marcos; Cardozo, Julio. (2012). Concentração de Firms de Auditoria: Atuação das Big Four no Cenário Empresarial Brasileiro. Pensar Contábil. v. 14, n. 55, p. 56 – 64.

Whittle, Andrea; Mueller, Frank; Carter, Chris. (2016). The 'Big Four' in the spotlight: Accountability and professional legitimacy in the UK audit market. Journal of Professions and Organization. n.3, p.119–141.

## Apêndices

## Apêndice 1- Questionário

O presente questionário insere-se no âmbito de um estudo integrado numa dissertação do Mestrado em Auditoria do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (ISCAP), denominado por: "A qualidade da Auditoria: as *Big Four*", e tem como objetivo recolher informação de forma a analisar se existe ou não uniformidade na qualidade dos serviços de auditoria entre as empresas pertencentes ao grupo. Estes serviços melhoram a qualidade da informação para a tomada de decisões dos utilizadores.

O seu contributo, através do preenchimento deste questionário será essencial para a realização desta dissertação, assegurando a confidencialidade dos dados recolhidos.

Agradeço, desde já, a sua colaboração.

**1-Designação da empresa:**\_\_\_\_\_

**2- Classifique o grau de disposição dos seguintes fatores de qualidade que o grupo *Big Four* detém de acordo com a escala indicada:**

**2.1-Grande variedade de serviços**

1	2	3	4	5
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Muito baixo				Muito alto

**2.2- Profissionais altamente capacitados**

1	2	3	4	5
<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Muito baixo				Muito alto

**2.3-Existência de controlo interno, políticas e procedimentos sobre a integridade dos serviços**



**2.4-Apresenta uma grande divulgação e credibilidade da informação por parte do cliente**



**2.5- Forte relação de conformidade com as normas vigentes**



**3-De acordo com a escala abaixo indicada, avalie o grau de satisfação dos diferentes tipos de procedimentos efetuados pelas *Big Four*:**

**3.1-Revisão externa do controlo da qualidade**



### 3.2-Rotação da empresa de auditoria



### 3.3-Clareza das normas e a eficácia das ferramentas de auditoria



### 3.4-Monitorização



### 3.5-Requisitos éticos e de conduta



### 3.6-Responsabilidade pela independência do auditor







## **Apêndice 2- Pedido de colaboração**

Sr(a), responsável por.....

O meu nome é Mariana Ramos Ramalho, sou licenciada em Contabilidade e Administração, e atualmente, encontro-me a realizar uma investigação, no âmbito do Mestrado de Auditoria, aprovado pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, e orientado pela Doutora Alcina Dias, cujo tema é “A qualidade da Auditoria: as *Big Four*”.

O objetivo desta dissertação consiste em fazer um ponto da situação relativamente à qualidade dos serviços de auditoria das grandes empresas (*Big Four*) em comparação com as congéneres, e verificar o justificativo do posicionamento destas face às demais empresas de auditoria. Dado que estes serviços melhoram a qualidade da informação para a tomada de decisão dos utilizadores, era da maior importância receber o seu contributo sobre o desempenho das *Big Four*.

Posto isso, de modo a cumprir o objetivo acima enunciado, necessito da vossa preciosa colaboração. Assim, solicito que colaborem nesta investigação através resposta ao questionário enviado em anexo.

As suas respostas serão estritamente confidenciais e muito importantes para um adequado diagnóstico da situação.

Agradeço, desde já, a vossa disponibilidade e a entrega deste questionário totalmente preenchido.

Cordialmente,

Mariana Ramos Ramalho

## Apêndice 3- Relação das Hipóteses de Estudo vs Questões de Investigação vs Questionário

### Hipótese 2

- As normas e procedimentos das *Big Four* fazem-nas apresentar um melhor desempenho.

### Questões de investigação

- **Q2-** As *Big Four* possuem controlo interno, políticas e procedimentos sobre a integridade dos serviços?
- **Q3-** As *Big Four* cumprem as normas vigentes?
- **Q4-** As *Big Four* possuem elevados custos políticos?
- **Q5-** As *Big Four* apresentam maior credibilidade e divulgação da informação?
- **Q6-** As *Big Four* apresentam maiores honorários?
- **Q7-** A política de rotatividade dos auditores é seguida pelas *Big Four*?

### Questões de questionário

- **Q2-** *Classifique o grau de disposição dos seguintes fatores de qualidade que o grupo Big Four detém de acordo com a escala indicada:*
- **Q2.3-** Existência de controlo interno, políticas e procedimentos sobre a integridade dos serviços;
- **Q2.4-** Apresenta uma grande divulgação e credibilidade da informação por parte do cliente;
- **Q2.5-** Forte relação de conformidade com as normas vigentes.
- **Q3-** *De acordo com a escala abaixo indicada, avalie o grau de satisfação dos diferentes tipos de procedimentos efetuados pelas Big Four:*
- **Q3.1-** Revisão externa do controlo da qualidade
- **Q3.2-** Rotação da empresa de auditoria;
- **Q3.3-** Clareza das normas e a eficácia das ferramentas de auditoria
- **Q3.4-** Monitorização;
- **Q3.5-** Requisitos éticos e de conduta;
- **Q3.6-** Responsabilidade pela independência do auditor;
- **Q3.7-** Compromisso de excelência técnica e prestação de serviços de qualidade;
- **Q3.8-** Compromisso de melhoria continua.
- **Q4-** “Os honorários são um fator diferenciador na prestação de serviços.” Concorde com a afirmação?
- **Q5-** *Com base no trabalho diário das empresas pertencentes a este grupo, com que frequência é que os prazos estipulados não são cumpridos para a:*
- **Q5a)** realização de um orçamento
- **Q5b)** devida rotação de um empresa

### Hipótese 1

- Os fatores de qualidade que se encontram entre as *Big Four* relacionam-se com a afetação dos seus recursos.

### Questões de investigação

- **Q1-** As *Big Four* detêm recursos, variedades de serviços e profissionais altamente capacitados?

### Questões de questionário

- **Q2-** *Classifique o grau de disposição dos seguintes fatores de qualidade que o grupo Big Four detém de acordo com a escala indicada:*
- **Q2.1-** Grande variedade de serviços
- **Q2.2-** Profissionais altamente capacitados
- **Q6-** “A afetação de recursos relaciona-se com a qualidade da auditoria.” De acordo com a afirmação, classifique a o grau de relevância dos:
- **Q6a)** recursos humanos para a respetiva qualidade
- **Q6b)** recursos materiais para a respetiva qualidade

### Hipótese 3

- A qualidade dos serviços de auditoria entre as empresas pertencentes ao grupo *Big Four* não é uniforme.

### Questões de investigação

- **Q8**- A qualidade dos serviços de auditoria não é uniforme?