



RELATÓRIO DE AUDITORIA
FATORES QUE CONDICIONAM A MUDANÇA DE AUDITOR

CHANTELLE CANCELA SOUSA

Dissertação de Mestrado

Mestrado em Auditoria

Porto – 2017

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



Relatório de Auditoria

Fatores que condicionam a mudança de auditor

CHANTELLE CANCELA SOUSA

Dissertação de Mestrado

apresentado ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto para

a obtenção do grau de Mestre em Auditoria, sob orientação da Professora Doutora

Susana Adelina Moreira Carvalho Bastos

Porto – 2017

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

Resumo

A mudança de auditor e os fatores que influenciam essa mudança, principalmente a opinião emitida pelo auditor através do relatório de auditoria financeira tem-se revelado, ao longo dos tempos, um importante tema de investigação. Isto porque, o relatório de auditoria financeira representa a realização do produto final de uma auditoria externa e independente e, assim sendo, é expectável que, a opinião do auditor, nem sempre seja, a prevista por parte da empresa.

O problema em estudo, centra-se em perceber quais os fatores que influenciam a mudança de auditor por parte da empresa auditada, e principalmente se existe alguma relação direta entre o resultado de um relatório de auditoria e a mudança de auditor.

Os objetivos definidos para esta investigação baseiam-se em analisar os fatores que condicionam a mudança de auditor pela empresa auditada e identificar se existem motivos que condicionam a opinião do auditor na emissão de um relatório de auditoria qualificado.

A pesquisa bibliográfica possibilitou a delimitação dos temas a estudar, nomeadamente a evolução do conceito de auditoria e da profissão dos auditores tanto a nível nacional, como internacional.

De forma a encontrar respostas às questões de investigação foi disponibilizado um questionário aos auditores inscritos na OROC, que se encontravam “em atividade” e que tinham o correio eletrónico disponível.

Desta forma, foi possível concluir que apesar das entidades obterem uma opinião qualificada no relatório de auditoria financeira, optam, na sua maioria, por continuar com o mesmo auditor, ou seja, este pode ser um dos fatores, mas não é o principal para a mudança.

A opinião do auditor não é propriamente condicionada por nenhum motivo em especial, existindo apenas o fator “dependência económica” que pode colocar o auditor a ponderar a sua opinião.

Palavras chave: Opinião do auditor, Mudança de auditor; Fatores da mudança; Fatores que condicionam a opinião do auditor.

Abstract

The change of auditor and the factors that influence this change, mainly the opinion issued by the auditor through the financial audit report has been proving, through time, an important research theme. This is because the financial audit report represents the completion of the final product of an external and independent audit, and, therefore, it is expected that the auditor's opinion, isn't always the expected by the company.

The problem in study focuses on understanding which factors influence auditor change by the audited company, and mainly if there is a direct connection between the result of an audit report and the auditor's change.

The goals set for this research are based on analyzing the factors that influence the auditor's change by the audited company and analyze if there are motives that condition the auditor's opinion in the emission of a qualified audit report.

The bibliographic research has allowed the delimitation of the subjects to study, namely the evolution of the concept of auditing and the profession of auditors both nationally and internationally.

In order to find answers to the research questions a questionnaire was made available to auditors registered in the Order of the Accountant Official Reviewers, which were "in activity" and had electronic mail available.

In this way, it was possible to conclude that although the entities obtain qualified opinion in the financial audit report, they choose mostly, to continue with the same auditor, which means this may be one of the factors, but is not the main for change.

The auditor's opinion is not properly conditioned for any particular reason, existing only the factor "economic dependence" that can put the auditor to consider his opinion.

Key-words: Auditor's opinion, Change of auditor; Factors of change; Factors that influence the auditor's opinion.

Agradecimentos

A realização desta dissertação representa o culminar de um longo percurso que apenas foi possível com o apoio e o contributo de várias pessoas.

As minhas primeiras palavras de agradecimento vão para a minha orientadora, Professora Doutora Susana Adelina Moreira Carvalho Bastos, pelo seu constante apoio, empenho, disponibilidade e amizade que sempre demonstrou. Pelas sábias recomendações e conselhos transmitidos ao longo deste percurso, e pelo incentivo que me deu durante a realização desta dissertação, sem os quais não teria sido possível concluir esta fase.

Ao meu marido, pelo apoio incondicional, por todo o incentivo, companheirismo e compreensão que sempre demonstrou e por todo o contributo ao longo destes anos.

À minha irmã e afilhada, por todos os momentos vividos e de apoio incondicional.

Aos meus pais, por toda a dedicação e por todos os valores transmitidos.

A todos os meus amigos, pela motivação, paciência e amizade transmitida ao longo de vários momentos, em especial, aqueles que me acompanharam neste percurso final, contribuindo para o sucesso desta etapa.

A todos, o meu muito obrigada por tudo.

Lista de Abreviaturas

AAA – *American Accounting Association*

AG – Assembleia Geral

AIA – *American Institute of Accountants*

AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants*

APESB - *Accounting Professional and Ethical Standards Board*

CEDP – Código de Ética e Deontologia Profissional

CLC – Certificação Legal das Contas

CMVM – Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

CSC – Código das Sociedades Comerciais

DOG – Declaração do Órgão de Gestão

EOROC - Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

IAASB – *International Auditing and Assurance Standards Board*

IASC – *International Accounting Standards Committee;*

IASB – *International Accounting Standards Board*

IESBA - *International Ethics Standards Board for Accountants*

IFAC – *International Federation of Accountants*

ISA - *International Standards on Auditing*

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

PCAOB – *Public Company Accounting Oversight Board*

RLC – Revisão Legal de Contas

ROC – Revisor Oficial de Contas

SABI – Sistema de Análise de Balanços Ibéricos

SEC – *Securities and Exchange Commission*

SOX – *Lei Sarbanes-Oxley*

SPSS - *Statistical Packages for the Social Sciences*

SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

UE – União Europeia

Índice geral

Introdução	1
Parte I – Revisão Bibliográfica	5
Capítulo I – Auditoria	7
1. A evolução do conceito de auditoria	9
2. A evolução histórica da auditoria.....	12
3. A estrutura normativa da auditoria em Portugal	13
4. Os Utilizadores da Informação Financeira.....	15
Capítulo II – A Profissão: Revisor Oficial de Contas	19
1. A evolução histórica da profissão em Portugal	21
2. O Código de Ética da OROC	22
3. A Independência.....	24
3.1. A origem da problemática da independência	25
4. As Responsabilidades do Auditor	27
5. Exercício da Atividade	28
6. Governo das Sociedades.....	29
7. Supervisão	32
Capítulo III – A Mudança de Auditor	33
1. A Mudança de Auditor	35
2. Honorários.....	36
3. Rotatividade	38
4. Experiência.....	41
5. Relatório de Auditoria Qualificado	41
5.1. Certificação Legal das Contas Não Modificada: opinião sem reservas nem ênfases	46
5.2. Certificação Legal das Contas Modificada	46
5.2.1. Opinião sem reservas, mas com ênfases	46
5.2.2. Opinião com reservas	47
5.2.3. Opinião com ênfase(s) e com reserva(s)	48
5.2.4. Escusa de opinião.....	48
5.2.5. Opinião adversa.....	49
5.2.6. Declaração de impossibilidade de certificação legal das contas	49
Capítulo IV – Metodologias de Investigação	53
1. Métodos de Investigação	55

1.1.	Método de Investigação Quantitativa.....	56
1.2.	Método de Investigação Qualitativa.....	57
1.3.	Método Misto	58
2.	Método de Investigação Adotado.....	60
2.1.	Quanto aos objetivos	60
2.2.	Quanto aos procedimentos	60
2.3.	Triangulação de dados.....	60
2.4.	Quanto ao tipo de pesquisa.....	61
2.5.	Quanto à forma de abordagem do problema	61
2.6.	Quanto ao instrumento utilizado	61
3.	Objeto e Objetivos da Investigação.....	62
3.1.	Objeto de Estudo	62
3.2.	Objetivos	62
3.3.	Formulação das Hipóteses de Estudo.....	62
3.4.	Definição das Variáveis	65
3.4.1.	Variável Dependente	66
3.4.2.	Variável Independente.....	66
3.5.	Recolha, Organização e Análise dos Dados	66
3.5.1.	População e Amostra.....	67
3.5.2.	Recolha e Organização dos Dados	67
3.5.3.	Análise dos Dados	68
3.5.3.1.	Inferência Estatística	68
4.	Relação das Hipóteses de Estudo vs Questões de Investigação vs Questionário	70
	Parte II – Estudo Empírico	73
	Capítulo V – Apresentação e Discussão dos Resultados	75
1.	Apresentação dos dados	77
1.1.	Alpha de Cronbach.....	77
1.2.	Ró de Spearman	78
1.3.	Ró de Pearson.....	80
1.4.	Estatística Descritiva	80
1.5.	Teste Kolmogorov-Smirnov.....	94
	Conclusões	97
1.	Conclusões	99

1.1. Hipótese 1 em estudo:	100
1.2. Hipótese 2 em estudo:	104
1.3. Hipótese 3 em estudo:	106
1.4. Conclusões finais.....	108
2. Limitações encontradas	109
3. Propostas para investigações futuras	109
Bibliografia	111
Anexos.....	117
Apêndices.....	123

Índice de tabelas

Tabela 1 - Vantagens e Desvantagens da Rotatividade dos Auditores	40
Tabela 2 - Relação Questões de Investigação vs Autores	51
Tabela 3 - Vantagens e Desvantagens dos Métodos Qualitativo e Quantitativo.....	58
Tabela 4 - Tipos de pesquisa e suas características.....	59
Tabela 5 - Alpha de Cronbach.....	77
Tabela 6 - Alpha de Cronbach.....	77
Tabela 7 - Matriz de Correlação entre itens Alpha de Cronbach	78
Tabela 8 - Tabela Ró de Spearman	79
Tabela 9 – Estatística Descritiva, questão 1	81
Tabela 10 - Estatística Descritiva, questão 2.....	81
Tabela 11 - Estatística Descritiva, questão 3.....	82
Tabela 12 - Estatística Descritiva, questão 4.....	83
Tabela 13 - Estatística Descritiva, questão 5.....	83
Tabela 14 - Estatística Descritiva, questão 6.....	84
Tabela 15 - Estatística Descritiva, questão7.....	84
Tabela 16 - Estatística Descritiva, questão 8.....	85
Tabela 17 - Estatística Descritiva, questão 9.....	85
Tabela 18 - Estatística Descritiva, questão 10.....	86
Tabela 19 - Estatística Descritiva, questão 11.....	86
Tabela 20 - Estatística Descritiva, questão 12.1.....	87
Tabela 21 - Estatística Descritiva, questão 12.2.....	88
Tabela 22 - Estatística Descritiva, questão 12.3.....	88
Tabela 23 - Estatística Descritiva, questão 12.4.....	88
Tabela 24 - Estatística Descritiva, questão 12.5.....	89
Tabela 25 - Estatística Descritiva, questão 12.6.....	89
Tabela 26 - Estatística Descritiva, questão 12.6.....	90
Tabela 27 - Estatística Descritiva, questão 12.8.....	90
Tabela 28 - Estatística Descritiva, questão 12.9.....	90
Tabela 29 - Estatística Descritiva, questão 12.10.....	91
Tabela 30 - Resumo Estatística Descritiva, questões 12.1 à 12.10	91
Tabela 31 - Estatística descritiva, questão 13.....	92
Tabela 32 - Estatística descritiva, questão 14.....	93
Tabela 33 - Teste Kolmogorov-Smirnov, Hipótese 1	94
Tabela 34 - Teste de Kolmogorov-Smirnov, Hipótese 2.....	95
Tabela 35 - Teste de Kolmogorov-Smirnov, Hipótese 3.....	95

Índice de figuras

Figura 1 - Modelos de Governo adotados em Portugal.....	30
Figura 2 - Tipos de Certificação Legal de Contas.....	45
Figura 3 - Formação da Opinião	50
Figura 4 - Relação da hipótese 1 com as questões de investigação.....	64
Figura 5 - Relação da hipótese 2 com as questões de investigação.....	64
Figura 6 - Relação da hipótese 3 com as questões de investigação.....	65
Figura 7 - Relação entre a hipótese 1 e as questões de investigação vs questões do questionário....	70
Figura 8 - Relação entre a hipótese 2 e as questões de investigação vs questões do questionário....	71
Figura 9 - Relação entre a hipótese 3 e as questões de investigação vs questões do questionário....	71
Figura 10 - Hipótese 1 e suas questões	100
Figura 11 - Hipótese 2 e suas questões	104
Figura 12 - Hipótese 3 e suas questões	106

Índice de gráficos

Gráfico 1 - Experiência Profissional	81
Gráfico 2 - Frequência com que se verifica a mudança de auditor	81
Gráfico 3 - O relatório de auditoria na decisão dos utilizadores da informação financeira	82
Gráfico 4 - A dependência económica do auditor pode constituir um obstáculo à emissão de um relatório de auditoria qualificado	83
Gráfico 5 - É expectável que a proximidade auditor/cliente altere o resultado da auditoria	83
Gráfico 6 - Longos períodos de auditoria estão associados à melhoria da qualidade da informação financeira.....	84
Gráfico 7 - A inamovibilidade dos mandatos é impedimento à mudança de auditor.....	84
Gráfico 8 - A ameaça de mudança de auditor pelo cliente pode influenciar a opinião emitida pelo auditor no seu relatório de auditoria.....	85
Gráfico 9 - As empresas também esperam do auditor uma opinião mais abrangente nomeadamente sobre os aspetos gerais do negócio.....	85
Gráfico 10 - As empresas procuram auditores que sejam propícios a emitir uma opinião menos rigorosa ou venham a retirar opiniões qualificadas já existentes sobre as demonstrações financeiras	86
Gráfico 11 - A implementação de medidas de rotação obrigatórias é prejudicial para a qualidade da auditoria.....	86
Gráfico 12 - Classificação dos fatores motivadores que levam a empresa a mudar de auditor	87
Gráfico 13 - A opinião qualificada pode levar a empresa a mudar de auditor	92
Gráfico 14 - Tipo de opinião emitida que pode influenciar a mudança de auditor	93

Introdução

Introdução

Na sua origem, a auditoria financeira tinha como propósito prevenir e detetar erros e fraudes cometidos pelas empresas. Atualmente, a realidade é bem diferente, sendo que a auditoria financeira tem como intenção comprovar que a informação contida nas demonstrações financeiras está de acordo com o estabelecido nas normas que lhe são aplicáveis.

Na realidade, o que acontece é que, apesar do objetivo principal de uma auditoria financeira ser o exame independente e que em princípio deveria dar credibilidade às mesmas, este é alvo de inúmeras críticas que colocam em causa os profissionais de auditoria. Uma vez que a presença ou ausência de modificações no relatório de auditoria financeira pode conduzir a reações no mercado, afetar o relacionamento entre o auditor e o auditado e levar a administração da empresa a exercer pressão sobre os auditores.

O problema em estudo nesta investigação centra-se em perceber quais os fatores que influenciam a mudança de auditor por parte da empresa auditada, e principalmente se existe alguma relação direta entre o resultado de um relatório de auditoria e a mudança de auditor.

Este trabalho está subdividido em cinco capítulos:

No primeiro capítulo, é abordado o tema “Auditoria” sendo apresentada a sua evolução, a estrutura normativa e identificando os utilizadores da informação financeira.

No segundo capítulo, a temática abordada consiste nos “Revisores Oficiais de Contas”, começando com a sua evolução histórica em Portugal, seguindo-se uma descrição dos princípios fundamentais subjacentes à profissão baseada no Código de Ética dos Revisores Oficiais de Contas, e no qual se dá maior ênfase ao conceito de Independência. Posteriormente aborda-se as suas responsabilidades, o governo das sociedades, e por fim faz-se também uma pequena referência ao tema da supervisão dos Revisores Oficiais de Contas.

No terceiro capítulo, apresenta-se uma abordagem dos fatores que podem estar relacionados com a mudança de auditor nomeadamente, honorários, rotatividade, experiência e opinião do auditor.

No quarto capítulo se consubstancia a formulação das hipóteses, o trabalho de recolha de dados e é determinada a dimensão e descrita a composição da amostra e a sua relevância estatística.

No quinto capítulo, aborda-se o estudo empírico realizado, cujo objetivo é o de analisar quais os fatores que influenciam a mudança do auditor e se o relatório de auditoria qualificado é a principal causa dessa mudança, utilizando como ferramenta um questionário dirigido aos Revisores Oficiais de Contas e para análise destes dados utilizou-se o SPSS (*Statistical Packages for the Social Sciences*), versão 22.

Do estudo, foi possível concluir que a opinião qualificada no relatório de auditoria financeira não é o fator mais importante para a tomada de decisão do cliente de pretender mudar de auditor, encontrando-se os fatores “mudança na administração/ gestão”, os “honorários do auditor” e o “desacordo entre o auditor e a empresa auditada”, como sendo os de maior importância para tal decisão.

E mesmo que esse seja um motivo para tal decisão, esta só tem tendência a acontecer se a opinião for com “reservas por desacordo” ou por “escusa de opinião”.

No que concerne, à opinião do auditor ser condicionada pela proximidade cliente/ auditor ou pela ameaça de mudança por parte do cliente, foi possível analisar que, na sua maioria, os auditores concordam que não existe qualquer relação. No entanto, face ao fator “dependência económica”, os auditores consideram que este é um obstáculo à emissão de uma opinião qualificada.

Pode-se assim concluir, que foi atingido o objetivo principal desta investigação que era o de verificar quais os fatores que influenciam a mudança do auditor e se existem motivos que condicionam a opinião do auditor na emissão de um relatório de auditoria qualificado.

Para futuro, seria importante conhecer a opinião das empresas sujeitas a certificação legal de contas quanto a esta temática e, concomitantemente explorar a informação disponibilizada pelo Bureau Van DIJK, na base SABI (Sistema de Análise de Balanços Ibéricos), quanto à mudança de auditor perante os relatórios de auditoria qualificados.

Parte I – Revisão Bibliográfica

Capítulo I – Auditoria

1. A evolução do conceito de auditoria

“uma auditoria é um exame independente, objetivo e competente de um conjunto de demonstrações financeiras de uma entidade, juntamente com toda a prova de suporte necessária, sendo conduzida com a intenção de expressar uma opinião informada e fidedigna, através de um relatório escrito, sobre se as demonstrações financeiras apresentam apropriadamente a posição financeira e o progresso da entidade, de acordo com as normas de contabilidade geralmente aceites. O objetivo da opinião do perito independente, a qual deve ser expressa em termos positivos ou negativos, é emprestar credibilidade às demonstrações financeiras” (Stamp e Moonitz, 1978 citado por Costa, 2014).

Etimologicamente a palavra auditoria teve a sua origem no verbo latino *audire* que significa “ouvir” e que conduziu à criação da palavra auditor (do latim *auditor*) como sendo aquele que ouve, o ouvinte. Isto porque nos primórdios da auditoria, os auditores tiravam as suas conclusões com base nas informações que verbalmente lhes eram transmitidas (Costa, 2014).

Na realidade o termo auditor provém da palavra inglesa “*to audit*” (examinar, ajustar, corrigir, certificar), termo esse que não é exclusivo do ramo contabilístico, usa-se a mesma nomenclatura em outras atividades diferentes, porém exercidas com objetivos similares (Attie, 2011).

Para Costa (2014), “uma auditoria destina-se a verificar, de uma forma sistemática, a conformidade dos procedimentos adotados e seguidos nas diversas áreas organizacionais de uma entidade com os respetivos regulamentos, critérios, leis, regras, políticas...quer internos quer externos, que se encontrem estabelecidos e aprovados.”

Referindo-se à auditoria financeira, o autor afirma que o seu objeto são as asserções subjacentes às demonstrações financeiras e que o seu objetivo é exprimir uma opinião, por parte de um profissional competente e independente, sobre as demonstrações financeiras.

O objeto e o objetivo da auditoria nem sempre tiveram este significado. No final do século XIX o principal objetivo da auditoria era a deteção e/ou prevenção de erros e fraudes. R. J. Chambers (citado por Costa, 2014) transcreve que, F.W. Pixley em 1881 referia que, “uma auditoria, para ser eficaz, ou seja, para permitir ao auditor certificar quanto à

exatidão das contas apresentadas, pode ser dividida, para fins práticos, em três partes, nomeadamente, prevenir contra erros de omissão; erros encomendados (acordados) e erros de princípio”.

Para Lee & Azham (2008), o objetivo principal da auditoria financeira era a detecção da fraude em que as contas a serem auditadas eram sujeitas a um detalhado e completo exame, com especial ênfase na precisão matemática. O conceito de testar ou de amostragem não fazia parte dos procedimentos de auditoria e a existência de controlo interno era também desconhecida.

Costa (2014) refere ainda que, Montgomery terá sido o primeiro autor a distanciar-se daquelas ideias, e a escrever em 1912 que, “anteriormente ensinava-se aos estudantes que os objetivos principais de uma auditoria eram: a detecção ou prevenção de fraude; a detecção ou prevenção de erros...agora o principal objetivo é averiguar as reais condições financeiras e rendimentos de uma empresa para os seus proprietários...os seus executivos... banqueiros ou investidores”.

Holmes (1978), define a auditoria financeira como “a revisão objetiva da situação financeira inicialmente realizada pela administração”.

Em 2003, Arens, Randal e Beasley, referem que “auditar corresponde, à acumulação e avaliação de evidências sobre a informação produzida com o objetivo de determinar e reportar o nível de correspondência entre essa informação e os critérios estabelecidos”.

Crepaldi (2002, citado por Gomes, Araújo, Barboza, 2009), define auditoria como sendo uma verificação das transações, operações e procedimentos efetuados por uma entidade onde são examinados documentos, livros, registos, demonstrações e quaisquer elementos contabilisticamente relevantes, objetivando a veracidade desses registos e das demonstrações financeiras deles decorrentes, visando a apresentação de opiniões, críticas, conclusões e orientações. A auditoria consiste em controlar áreas-chave nas empresas para que se possam evitar situações que provoquem fraudes, desfalques e subornos, por meio de verificações regulares nos controlos internos específicos de cada organização.

A nível legislativo, a *American Accounting Association* (AAA, 1973), refere que a auditoria financeira é um processo que objetivamente obtém e avalia a evidência sobre a atividade económica e os acontecimentos de uma empresa, para averiguar o grau de correspondência entre estas informações e os critérios estabelecidos na sua execução.

Resumidamente, a auditoria tem como objeto promover segurança sobre a qualidade das mensagens contabilísticas emitidas pelas empresas.

No âmbito da Lei *Sarbanes-Oxley (SOX)*, a auditoria é um exame das demonstrações financeiras de qualquer emitente por uma empresa de auditores independentes, de acordo com as regras do *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)* ou da *Securities and Exchange Commission (SEC)*, tendo como objetivo expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras.

Por outro lado, na União Europeia, a Diretiva 2006/43/CE de 17 de maio, não dá qualquer definição, limitando-se a referir que se entende por auditoria, a auditoria das contas anuais consolidadas, tal como é exigido pelo direito comunitário.

Em Portugal, através da Lei 140/2015 de 7 de setembro, que enquadra a Certificação Legal das Contas entende-se que a auditoria financeira é um exame das demonstrações financeiras de uma entidade, efetuado por um perito independente e especialmente qualificado, que se rege por um conjunto de técnicas bem definidas, com o objetivo de expressar o seu parecer profissional sobre a conformidade da informação contida nas referidas demonstrações financeiras com uma certa estrutura de reconhecidos princípios e técnicas contabilísticas, e sobre a consistência de aplicação destes.

Em 2009, o *International Federation of Accountants (IFAC)*, através da *International Standards on Auditing (ISA 200)*, refere que “a finalidade de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras”.

A mesma ISA estabelece ainda que ao realizar uma auditoria às demonstrações financeiras, os objetivos globais do auditor são:

- a) Obter uma segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorções materiais, seja devido a fraude ou a erro, permitindo-lhe, portanto, expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas em todos os aspetos materiais, de acordo com uma estrutura concetual de relato financeiro aplicável; e
- b) Formar e relatar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, e comunicar conforme exigido pela ISA, de acordo com as suas constatações.

Atualmente está ultrapassada a ideia de que o objetivo fundamental da auditoria é a de detetar erros e/ou fraudes, sendo que, hoje, a função do auditor é de emitir uma opinião

sobre a fiabilidade das demonstrações financeiras que devem ser elaboradas segundo os princípios contabilísticos geralmente aceites, responsabilidade exclusiva da direção da empresa (Costa e Alves, 2005).

2. A evolução histórica da auditoria

“Auditoria começa em época tão remota quanto a contabilidade. Sempre que o avanço da civilização tinha implicado que a propriedade de um homem fosse confiada, em maior ou menor extensão, a outra, a desejabilidade da necessidade de verificação da fidelidade do último, tornou-se clara” (Boynnton et al, 2008).

Existem vários autores que dão conhecimento que por volta do ano 4000 antes de Cristo se efetuavam auditorias na Babilónia, na China e no Egipto sendo que a sua maioria estavam relacionadas com a cobrança de impostos e com o controlo dos armazéns dos faraós (Costa, 2014).

No entanto, o mesmo autor refere que, como é entendida atualmente, apenas teve o seu início na Grã-Bretanha em meados do século XIX onde foram publicadas as primeiras normas de relato financeiro e de auditoria, isto porque, as empresas industriais e comerciais começaram a sentir a necessidade de implementar bons procedimentos contabilísticos e eficientes medidas de controlo interno. Também o facto de a maior parte destas empresas serem sociedades de responsabilidade limitada implicou que as demonstrações financeiras apresentadas aos acionistas fossem auditadas, o que para este tipo de sociedades se tornou obrigatório, na Grã-Bretanha, a partir de 1900.

Em 1887, foi criado o *American Institute of Accountants (AIA)*, que publicou em 1917 os primeiros documentos técnicos sobre a auditoria. Por seu lado, o sucessor deste organismo, o *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)* publicou, em 1948, as normas de auditoria geralmente aceites.

Com os escândalos contabilísticos e financeiros ocorridos no final do século XXI foi publicado em 2002, nos Estados Unidos da América, a Lei *SOX*. Esta lei destina-se a proteger os investidores melhorando a precisão e a fiabilidade das demonstrações financeiras das empresas emittentes de valores mobiliários e, através do PCAOB, a monitorizar os auditores de tais empresas.

Na Europa, excetuando os casos da Grã-Bretanha e da Holanda, o desenvolvimento desta atividade não foi tão pronunciado, se bem que os países do Centro e do Norte estejam nitidamente mais avançados que os países latinos, onde, tal como no caso da América do Sul, a auditoria “entrou a reboque” das multinacionais (Costa, 2014).

Verifica-se que a abordagem americana diverge da europeia, relativamente à evolução da regulamentação da atividade de auditoria, uma vez que, na Europa é aplicada uma abordagem de recomendações e não de obrigatoriedade ao contrário do que se verifica nos Estados Unidos.

Com competência reconhecida para a emissão de normas, diretivas e recomendações, cujas publicações se retratam no exercício da atividade da auditoria tem-se:

A nível internacional

- AICPA – *American Institute of Certified Public*;
- IASB – *International Accounting Standards Board*;
- IFAC – *International Federation of Accountants* - Organismo representativo da profissão contabilística a nível mundial;
- UEC – *Union Européenne des Experts Comptables, Économiques et Financiers* (agora FEE – *Fédération des Experts Comptables Européens*) - Organismo representativo da profissão contabilística a nível europeu.

A nível nacional

- CMVM – Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

Neste ponto foram abordadas, essencialmente, a evolução da regulamentação da auditoria nos Estados Unidos da América e na União Europeia, porque são, como se verificará ao longo deste estudo, os normativos que mais influenciam a regulamentação do setor em Portugal.

3. A estrutura normativa da auditoria em Portugal

A organização do setor da auditoria em Portugal tem como pilar fundamental a OROC, até então denominada Câmara dos Revisores Oficiais de Contas e foi declarada constituída através da Portaria nº83/74, de 6 de fevereiro, assinada pelos Ministros da Justiça e das Finanças.

Em 17 de Maio de 1983, a assembleia geral da OROC concluiu a aprovação das primeiras Normas Técnicas de Revisão Legal de Contas, sendo as mesmas publicadas no Diário da República, III série, nº204, de 5 de setembro de 1983.

Atualmente, o normativo técnico da OROC está a sofrer grandes alterações, fruto da entrada em vigor do novo Estatuto dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), que passou a prever a aplicação direta, e não supletiva, como antes se verificava, das normas internacionais de auditoria, como estabelecido no número 8 do artigo 45.º da Lei 140/2015 de 7 de setembro que aprova o novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Relativamente ao normativo técnico da auditoria em Portugal, importa analisar as *International Standards on Auditing*, emitidas pelo IFAC, através do *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), porque apesar de, anteriormente, não serem diretamente aplicáveis, o artigo 2.º das Normas Técnicas de Revisão/Auditoria (NTRA) já obrigava à sua utilização supletiva. Atualmente, como já referido, as ISA são de aplicação direta desde 1 de janeiro de 2016, com a entrada em vigor da Lei n.º 140/2015 de 7 de setembro.

Com a transposição da Diretiva 2006/43/CE – Relativa à Revisão Legal de Contas Anuais e Consolidadas para o normativo nacional, foi possível clarificar o conceito de Auditoria e Revisão Legal de Contas (RLC) por forma a uniformizar a sua terminologia e compreender toda a atividade inerente ao exercício da auditoria.

A Lei 140/2015 de 7 de setembro, define que a auditoria é a atividade que integra os exames e outros serviços relacionados com as contas das empresas ou de outras entidades efetuados de acordo com as normas de auditoria em vigor, e que compreende:

- a) A RLC exercida conforme disposição legal ou estatutária, no contexto dos mecanismos de fiscalização das entidades ou empresas, tendo como objeto a revisão, em que se impõe a designação de um revisor oficial de contas (ROC);
- b) A RLC voluntária que é exercida em cumprimento de disposição contratual;
- c) Os serviços relacionados com os referidos nas alíneas anteriores, quando tenham um objetivo ou um âmbito específico ou limitado.

Destacam-se, pela sua representatividade no universo das sociedades legalmente sujeitas a revisão de contas:

- Sociedades anónimas independentemente da sua dimensão (artigo 413º Código das Sociedades Comerciais (CSC));
- Sociedades Gestoras de Participações de Participações Sociais – SGPS (Decreto-Lei nº495/88 de 30 de dezembro);
- Sociedades por quotas cujo contrato determine a existência de um Conselho Fiscal (artigo 262º CSC);
- Sociedades por quotas, as quais deverão designar um ROC nos termos do n.º 2 do art.º 262.º do CSC, que prevê que as sociedades que não tiverem Conselho Fiscal (a grande maioria) devem designar um ROC para proceder à RLC desde que, durante dois anos consecutivos, sejam ultrapassados dois dos três limites seguintes:
 - Total do balanço: 1.500.000 euros;
 - Total das vendas líquidas e outros proveitos: 3.000.000 euros;
 - Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.
- Entidades obrigadas a apresentar contas consolidadas (Decreto-Lei nº 238/91 de 2 de julho);
- Caixas de Crédito Agrícola Mútuo (Decreto-Lei nº142/09 de 16 de junho);
- Câmara Municipais (Decreto-Lei nº2/2007 de 15 de janeiro);
- Agrupamentos Complementares de Empresas, desde que o agrupamento emita obrigações (Lei nº4/73 de 4 de junho).

A RLC, como a própria designação sugere, resulta de imperativo legal e constitui uma competência exclusiva dos ROC, atribuída pelo EOROC.

4. Os Utilizadores da Informação Financeira

De acordo com o *Framework* do *International Accounting Standards Board* (IASB) toda a informação financeira deve possuir determinadas características qualitativas as quais mais não são do que atributos que tornam a informação proporcionada pelas demonstrações financeiras útil aos seus utilizadores.

A informação financeira é um fator muito importante para os seus utilizadores e começa por ser defendido pela própria estrutura concetual, ao referir que as demonstrações financeiras têm o propósito de proporcionar informação que seja útil à tomada de decisões económicas, respondendo às necessidades comuns à maior parte dos utentes. Segundo a

estrutura conceitual do Sistema de Normalização Contabilística, o objetivo das demonstrações financeiras é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho, e das alterações na posição financeira de uma entidade que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas.

No entanto, se houver demora indevida no relato da informação financeira, ela pode perder a sua relevância, ou seja, se a divulgação da informação financeira for demorada, até que se conheçam todos os factos, a informação pode até ser muito fiável, mas não relevante. Isto porque, a informação passa a ter pouca utilidade para os utentes que tenham que tomar as decisões. Para ser possível um equilíbrio entre a fiabilidade e a relevância, é necessário ter em consideração qual a melhor forma de satisfazer a necessidade dos utentes das informações financeiras (Silva et al., 2016).

Para o IFAC (2010), é fundamental que as demonstrações financeiras compreendam toda a informação relevante para os *stakeholders*.

O *Framework* do IASB refere que, toda a informação financeira deve possuir determinadas características qualitativas, as quais mais não são do que atributos que tornam a informação proporcionada pelas demonstrações financeiras útil aos seus utilizadores.

O referido *Framework* considera a existência de quatro características qualitativas:

- Compreensibilidade (*Understandability*) – a informação deve ser rapidamente compreensível pelos utilizadores;
- Relevância (*Relevance*) – a informação é relevante quando ajuda a avaliar acontecimentos passados, presentes e futuros, influenciando as decisões económicas dos utilizadores;
- Fiabilidade (*Reliability*) – para que seja digna de confiança, a informação deve representar, fidedignamente, as operações e outros acontecimentos que ela pretende representar;
- Comparabilidade (*Comparability*) - os utilizadores devem ser capazes de comparar as demonstrações financeiras através do tempo a fim de identificarem tendências na posição financeira e no desempenho.

Costa (2010), é a favor de comparar as demonstrações financeiras com diferentes empresas a fim de avaliarem de forma relativa a posição financeira, o desempenho e as alterações na posição financeira.

De acordo com o IASB, os utilizadores da informação financeira utilizam as demonstrações financeiras a fim de satisfazerem algumas das diferentes necessidades de informação. Estes investidores podem ser atuais ou potenciais, nomeadamente:

- Investidores - necessitam da informação para os ajudar a decidir se devem comprar, deter ou vender tais investimentos. Os acionistas estão interessados em informação que lhes possibilite saber a capacidade que a empresa tem para pagar os seus dividendos;
- Trabalhadores – estão interessados na informação acerca da estabilidade e rendibilidade das entidades patronais, mas também têm interesse em saber informação que lhes permita avaliar a capacidade da empresa em proporcionar remunerações, pensões de reforma e oportunidades de emprego;
- Financiadores – estão interessados em informação que lhes possibilite determinar se os seus empréstimos e correspondentes juros serão pagos nas respetivas datas de vencimento;
- Fornecedores e credores comerciais – estes já estão mais interessados em informação que lhes permitam determinar se as quantias que lhes são devidas serão pagas nas respetivas datas de vencimento estipuladas. Comparativamente aos financiadores, estes provavelmente estão interessados numa empresa por tempo mais reduzido, a não ser que estejam dependentes da continuidade da empresa por ser um cliente importante;
- Clientes – têm interesse em informação acerca da continuidade da empresa, especialmente quando têm com ela envolvimento a longo prazo, quando estão dependentes dela ou quando já existiram adiantamentos significativos;
- Governos e seus departamentos - estão interessados na distribuição dos recursos e nas atividades das empresas. Exigem informação a fim de regularem o sector de atividade em que as empresas se inserem e, determinarem políticas de tributação como base de cálculo do rendimento nacional e para fins estatísticos;
- Público – as empresas podem contribuir significativamente para as economias locais de muitas formas incluindo o número de pessoas que empregam e a sua confiança nos fornecedores locais. As demonstrações financeiras podem ajudar o

público proporcionando informação acerca das tendências e dos desenvolvimentos recentes na prosperidade das empresas e na extensão das suas atividades, assim como aspetos importantes relacionados com a responsabilidade social das empresas.

Lin, Liu e Wang (2009), entendem que os auditores ao realizarem as suas auditorias de acordo com as Normas de Auditoria Geralmente Aceites, vão certificar a fiabilidade das demonstrações financeiras das empresas através da deteção de erros materialmente relevantes. A utilidade da informação financeira pode afetar a tomada de decisão dos *stakeholders*, e assim o relatório de auditoria financeira tem um valor relevante ao melhorar a tomada de decisão sobre determinadas matérias.

Capítulo II – A Profissão: Revisor Oficial de Contas

1. A evolução histórica da profissão em Portugal

A auditoria financeira existe para satisfazer uma necessidade da sociedade tal como em todas as outras profissões. Assim, apresentamos uma abordagem do desenvolvimento da profissão de auditoria.

Em Portugal a designação ROC foi apresentada no Decreto-Lei nº49381, de 15 de novembro de 1969, que foi parcialmente alterado pelo Decreto-Lei 648/70, de 28 de dezembro, que instituiu então um novo regime de fiscalização das sociedades anónimas e que se manteve em vigor até à aprovação, através do Decreto-Lei nº262/86, de 2 de setembro, do Código das Sociedades Comerciais.

A primeira regulamentação da profissão de ROC foi realizada em Portugal através do Decreto-Lei nº1/72, de 3 de janeiro, o qual reconhecia ser indispensável estruturar a profissão em moldes que garantissem um exercício eficaz das funções cometidas aos revisores e às sociedades de revisores.

Como não existia um conceito para o termo “revisão da contabilidade” que se encontrava incluído no mencionado decreto-lei, a ocorrência da Revolução do 25 de abril de 1974 e outros acontecimentos, fizeram com que a profissão estivesse paralisada durante vários anos, sendo prova disso o facto de os exames de aptidão para ROC terem sido suspensos de 1975 a 1978 depois de terem sido efetuados pela primeira vez em 1973 e posteriormente em 1974 (Costa, 2014, p. 131).

Apenas são considerados Revisores Oficiais de Contas e Sociedades de Revisores Oficiais de Contas (SROC) os que estão inscritos na lista, publicada em Diário da República série III, elaborada pela comissão de inscrição, que atua sob a dependência do conselho diretivo da OROC (EOROC, arts.9º, 123º a 127º e 135º).

Após a análise da evolução histórica dos normativos relacionados com o setor de auditoria, numa primeira fase a nível internacional, e posteriormente com maior detalhe sobre a realidade portuguesa, interessa perceber quais são, efetivamente, os normativos e a regulamentação a que os profissionais de auditoria em Portugal estão atualmente sujeitos.

2. O Código de Ética da OROC

Em Portugal, como já referido, as competências dos ROC encontram-se claramente definidas na Lei 140/2015 de 7 de setembro, que introduz o EOROC. Neste estatuto são mencionados os deveres em geral e, estabelece que os membros da OROC “devem contribuir para o prestígio da profissão, desempenhando com zelo e competência as suas funções, evitando qualquer atuação contrária à dignidade das mesmas” (EOROC, art.61º).

As questões ligadas à conduta e ao modo de atuação do auditor representam, segundo Melo (2014), aspetos de extrema importância no que respeita ao desenvolvimento de um processo de auditoria, pelo que é exigido ao auditor o cumprimento de um conjunto de requisitos éticos fundamentais.

Figueiredo (2011) partilha da mesma opinião e afirma que a ética e a deontologia profissional representam a base das normas/regras pelas quais os profissionais de auditoria se devem reger ao longo da sua atividade.

No entanto, na perspectiva de Almeida (2015), o conceito de ética e deontologia apresentam pequenas dissemelhanças. A ética, na opinião do autor, representa os comportamentos provenientes dos indivíduos, através do estabelecimento de valores, de forma a dar sentido às suas várias decisões e ações.

Por sua vez, e para o mesmo autor, a deontologia consiste num conjunto de deveres, princípios e normas reguladoras dos comportamentos exigíveis aos profissionais, com o objetivo de alcançar a excelência no trabalho, encontrando-se na maioria dos casos estabelecidos em códigos específicos. Porém, podem existir situações que não se encontrem codificadas numa regulamentação específica, devido ao facto de alguns normativos não possuírem uma função normativa, mas sim reguladora.

Na maioria dos casos, as palavras ética e deontologia surgem em simultâneo e por isso muitas vezes confundidas. No entanto, a verdade é que são conceitos distintos.

Compreende-se por “Ética”, a “ciência da moralidade”, assumindo o que é considerado como um comportamento moral normal. O conceito de ética orienta, assim, o comportamento dos indivíduos mediante indicadores teóricos de conduta, considerados justos na sociedade atual (Costa, 2007).

Por “Deontologia”, compreende-se, segundo o mesmo autor “a ciência dos deveres”, o que deve ser feito de facto. A Deontologia Profissional traduz-se nos membros do grupo

cumprirem as regras estabelecidas num código e fiscalizadas por uma instância superior (ordem profissional, associação...).

O Código atualmente em vigor intitulado “Código de Ética dos Revisores Oficiais de Contas”, foi aprovado em assembleia geral extraordinária realizada em 29 de setembro de 2011. Este Código, que entrou em vigor em 1 de janeiro de 2012, baseia-se no Código de Ética do IFAC e começa por referir no seu preâmbulo que uma marca distintiva da atividade dos ROC é “a sua aceitação da responsabilidade para agir no interesse público competindo-lhes, por isso, ir muito além da satisfação das necessidades de um cliente em particular”.

Neste código, é de salientar os “Princípios Fundamentais” enumerados no capítulo 2, em que os auditores devem cumprir com os seguintes princípios fundamentais: integridade, objetividade, competência e zelo profissional, confidencialidade e comportamento profissional.

- Integridade – implica que o profissional seja honesto, diligente e responsável nas suas relações profissionais e empresariais, que assuma as responsabilidades e respeite as entidades com que se relacione direta ou indiretamente. O auditor não deve ficar associado a relatórios, declarações, comunicações ou outra informação que acredite conter afirmações falsas, que tenha sido elaborado de forma descuidada, que omitam ou tornem obscura informação que possa estar sujeita a erro.
- Objetividade – traduz-se na divulgação por parte do auditor de todos os factos materiais que tenha conhecimento e que possam afetar a informação das atividades em análise e não deve aceitar nada que possa prejudicar o seu julgamento profissional. Ou seja, o auditor não pode permitir falhas de isenção, conflitos de interesse ou influência de outras partes, que possam pôr em causa o seu trabalho profissional.
- Competência e zelo profissional – o auditor deve obter de forma contínua competências e conhecimentos ao nível necessário para garantir que o cliente recebe serviços de qualidade, como consequência de um trabalho efetuado com diligência, baseado em técnicas recentes e com base na legislação aplicável;
- Confidencialidade – o auditor não pode transmitir informação obtida em resultado das suas relações profissionais, a menos que haja um direito legal ou profissional

ou um dever de o divulgar, e não use as informações em benefício próprio ou de terceiras partes. Este princípio deve continuar a ser cumprido mesmo depois de ter deixado de prestar serviços para a empresa de auditoria.

- Comportamento profissional – “impõe a todos os auditores a obrigação de cumprir as leis e regulamentos relevantes e evitar qualquer ação que possa contribuir para o descrédito da profissão”. O auditor deve adotar “um comportamento profissional irrepreensível, devendo ser honesto, verdadeiro e nunca pôr em causa o bom nome da profissão” e “deve tratar com respeito os seus clientes, colegas, a Ordem e outras entidades, de forma a estabelecer com todos uma relação que, presumido a sua boa-fé, contribua para garantir o correto exercício dos seus direitos e o cumprimento dos seus deveres”.

Segundo a ISA 200, a ética no trabalho de auditoria será conseguida através da adoção pelo auditor de um comportamento cético e pelo uso do julgamento profissional.

Segundo Taborda (2006), o ROC deverá reunir informações que lhe permitam tomar de forma responsável a decisão de aceitar o trabalho. Ou seja, necessita de ter um conhecimento preliminar do setor, operações entre sócios e gestores da entidade. Refere também que, sendo a competência a ponte entre a teoria e a prática, o ROC deve, antes de aceitar um cliente, fazer um exame de consciência que lhe permita apurar, simultaneamente, se possui conhecimentos teóricos para o compromisso e se os consegue aplicar devidamente na prossecução do trabalho.

Também é de referir o capítulo 4 – “Independência” que é o mais extenso e que trata de vários temas, nomeadamente: interesses financeiros, relacionamentos empresariais, prestação de outros serviços a clientes de auditoria e honorários.

3. A Independência

Desde o início que a independência foi um dos pontos mais importantes relacionados com a profissão do auditor (Costa, 2014).

“A independência do revisor/auditor é fundamental para assegurar a confiança do público na fiabilidade dos seus relatórios, conferindo maior credibilidade às informações financeiras publicadas e representando um valor acrescentado para os investidores, credores, trabalhadores e outros detentores de interesses nas sociedades da UE, com particular incidência para sociedades que sejam

entidades de interesse público. A independência constitui, também a principal forma de o sector demonstrar ao público e às entidades reguladoras que os revisores oficiais de contas e as sociedades de revisores oficiais de contas estão a exercer a sua atividade de acordo com padrões que satisfazem os princípios deontológicos estabelecidos, em particular os da integridade e da objetividade” (OROC,2010).

Taborda (2006) refere que, existe um largo conjunto de matérias, objeto de julgamento do auditor, e que tal justifica um rigoroso quadro legal que garanta a observância do princípio da independência e suas variadas derivações.

Para Gonçalves (2009) é necessário estabelecer sistemas de salvaguarda que atenuem ou eliminem as ameaças à independência dos auditores.

3.1.A origem da problemática da independência

Desde há muito tempo, que a problemática em torno da independência dos auditores tem sido debatida e objeto de grande estudo e preocupação. Os escândalos, nomeadamente o caso Enron/Arthur Andersen, fizeram com que esta temática fosse cada vez mais evidenciada, e seja alvo de grande discussão atualmente, uma vez que, a auditoria prestava em simultâneo, funções de consultoria e auditoria da empresa Enron, desrespeitando assim o dever de independência.

A independência surgiu devido à persecução de dois importantes objetivos básicos, aquando de uma auditoria. Primeiro, o da execução de trabalhos de auditoria de elevada qualidade, que minimizem, ou impossibilitem mesmo, a influência por parte de fatores externos, que possam afetar a opinião do profissional auditor; e, por último, o de promover a confiança dos investidores nas demonstrações financeiras auditadas, das empresas cotadas e não cotadas (Gramling & Karapanos, 2008).

A Diretiva 2006/43/CE dedica especial atenção aos aspetos relacionados com a independência dos auditores começando por referir que os Estados-Membros devem assegurar que os auditores ou as empresas de auditoria não podem realizar auditorias caso exista qualquer relação financeira, empresarial, de trabalho ou de qualquer outro tipo, incluindo a prestação de serviços complementares que não sejam de auditoria, direta ou indireta, entre o auditor, a empresa de auditores ou a rede e a entidade auditada em virtude

da qual um terceiro, objetivo, racional e informado, possa concluir que a independência do auditor ou da empresa de auditores esteja comprometida.

Mais adiante a Diretiva refere que, se as ameaças à independência forem de tal forma importantes que se veja comprometida a independência, então o auditor ou a empresa de auditores não devem efetuar a auditoria.

Na legislação portuguesa, verifica-se que esta contempla uma série de incompatibilidades e impedimentos que têm como objetivo, na maioria dos casos, preservar a independência dos auditores (artigo 88º a 91º da Lei 140/2015 de 7 de setembro).

Por outro lado, o artigo 49º da mesma lei, estabelece que o ROC desempenha as funções contempladas naquele diploma em regime de total independência funcional e hierárquica relativamente às empresas ou outras entidades a quem presta serviços.

O artigo 71º da mesma lei, estabelece que se a independência do ROC ou SROC for afetada por ameaças, tais como auto revisão, interesse pessoal, representação, familiaridade ou intimidação, deve o ROC ou a sociedade adotar as medidas necessárias para assegurar a respetiva independência, caso contrário não deve realizar a auditoria.

Taborda (2006), é da opinião que a independência representa mais do que uma antecâmara do princípio da idoneidade, tendo por base o trabalho de auditoria e que se encontra ancorado ao prestígio social da profissão, na medida em que notifica o público de que esta está empenhada por si mesma na proteção de interesses comuns, e que os seus membros executam o seu trabalho respeitando rigorosamente os interesses da sociedade.

A Ética e a Deontologia Profissional dos auditores representam a base das normas/regras pelas quais os profissionais auditores se devem pautar. A prová-lo tem-se a existência de inúmeros Códigos de Conduta e Ética produzidos pelas mais diversas entidades e organismos, nomeadamente:

- APESB (*Accounting Professional and Ethical Standards Board*) através do seu Código de Ética dos Profissionais de Contabilidade (APES 110 – *Code of Ethics for Professional Accountants*, secção 290);

- IESBA (*International Ethics Standards Board for Accountants*), mediante o Código de Ética e Deontologia do IFAC (*International Federation of Accountant*);

- O ISA (*International Standard Auditing* nº200) vem reforçar a ideia que o auditor tem o dever de respeitar o que lhe é exigido eticamente, no que concerne, à sua independência.

4. As Responsabilidades do Auditor

Para Tabora (2006), a RLC, auditoria às contas, serviços relacionados de empresas ou de outras entidades e outras funções que a lei lhes atribui são competências exclusivas dos ROC, devendo ser exercidas de acordo com a disciplina normativa da OROC, e constituem funções de interesse público.

No Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas estão discriminados os deveres do ROC para com os clientes. A lealdade, independência, imparcialidade e satisfação do interesse público constituem os princípios essenciais da relação entre o ROC e os seus clientes. Também se pode ler ao longo de vários artigos do CEDP, que o ROC deve ter uma conduta profissional solidamente fundamentada ao nível técnico, observar cuidados e esmeros profissionais, ser diligente e tempestivo na tomada de decisão e preservar a sua autonomia intelectual e liberdade de ação e julgamento, sem nunca atentar contra a dignidade e prestígio da profissão e sempre respeitando o vasto leque de deveres profissionais.

Mesmo existindo espírito de colaboração entre o ROC e o seu cliente, existem alguns deveres do órgão de gestão que, pela sua importância no trabalho de RLC, devem constar de documento escrito. Assim, o nº 11 do artigo 11º do CEDP abre a possibilidade de o ROC fazer depender a emissão da certificação legal das contas (CLC), da obtenção da declaração do órgão de gestão. Esta imposição sintetiza algumas das responsabilidades do órgão de gestão devendo estas, bem como as asserções contidas nas demonstrações financeiras e as informações prestadas ao ROC após ter ocorrido a RLC, ser confirmadas por escrito neste documento.

A DOG (Declaração do Órgão de Gestão) é um documento que tanto pode ser assinado pela gerência, como pela administração ou pela direção da entidade em causa. Segundo a ISA 580, referente à DOG, o ROC deve requerer a referida declaração ao órgão de gestão, devendo constar da mesma que o respetivo órgão confirma e responsabiliza-se pelas informações prestadas. Este documento deve ser enviado ao ROC, contendo informações objetivas sobre as contas da empresa em causa, bem como a garantia que as demonstrações financeiras não padecem de omissões ou erros com relevância material.

A importância do espírito de cooperação e de confiança entre o ROC e o órgão de gestão, que, em nenhum caso deve derrogar o espírito de ceticismo profissional do primeiro, está patente na fase anterior à decisão de aceitação do trabalho (Taborda, 2006).

Costa (2014) salienta que, “a opinião do auditor não assegura, por exemplo, a viabilidade futura da entidade nem a eficiência ou eficácia com que a gestão conduziu os respetivos negócios”.

Taborda (2006) aproveita para salientar que a elaboração das demonstrações financeiras é responsabilidade, clara e inequívoca, do órgão de gestão (conselhos de administração, conselho de administração executivo ou gerência). Isso não significa que o ROC não possa influenciar a sua elaboração, por exemplo, através de recomendações em matéria de ajustamentos e reclassificações acatadas por aquele órgão.

No que respeita ao ROC, a ISA 700 estabelece que a sua responsabilidade consiste em expressar uma opinião profissional e independente baseada no seu exame (auditoria) das demonstrações financeiras.

5. Exercício da Atividade

O artigo 49º do EOROC refere que, “O revisor oficial de contas pode exercer a sua atividade numa das seguintes situações:

- A título individual;
- Como sócio de uma sociedade de revisores oficiais de contas;
- Sob contrato celebrado com um revisor oficial de contas a título individual ou com uma sociedade de revisores oficiais de contas. “

No entanto, seja qual for a forma através da qual exerça as suas funções, o ROC deve sempre atuar em regime de total independência funcional e hierárquica relativamente às entidades a quem presta serviços.

As funções desempenhadas pelo ROC são realizadas com base num contrato de prestação de serviços, reduzido a escrito, celebrado nos 45 dias seguintes à sua designação (artigo 53º do EOROC).

No âmbito da RLC, a nomeação do ROC irá depender do modelo de governo adotado pela sociedade.

6. Governo das Sociedades

A recente crise financeira veio demonstrar que a informação é necessária para assegurar a transparência dos mercados, em particular no que respeita ao Governo das Sociedades (*Corporate Governance*). A necessidade de boas práticas de Governo das Sociedades tem contribuído para a criação de políticas governativas para as empresas, com o objetivo de otimizar a sua *performance*, assim como, a estabilidade dos mercados financeiros e o crescimento da economia.

Apesar de existirem várias definições do conceito, todas sublinham a necessidade de alinhamento entre gestores/auditores e acionistas. A definição mais utilizada é a da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE, 1999):

“A *Corporate Governance* é o sistema através do qual as organizações empresariais são dirigidas e controladas. A sua estrutura específica, a distribuição dos direitos e das responsabilidades dos diferentes participantes da empresa: o conselho de administração, os gestores, os acionistas e outros intervenientes ditam as regras e procedimentos para a tomada de decisão nas questões da empresa. E desta forma fornece a estrutura através da qual a empresa estabelece os seus objetivos e as formas de o atingir e monitorizar o seu desempenho”.

Ou seja, o governo das sociedades representa um conjunto de boas práticas de governo ou de gestão das empresas com o intuito de otimizar os interesses da própria empresa, com os detentores do capital através da criação de valor.

Erkens, Hung e Matos (2012) são da opinião que as características associadas ao governo das sociedades diferem de acordo com as características específicas dos países, tal como a legislação que lhe está associada e o grau de desenvolvimento do próprio mercado de capitais.

No entanto Dias (2014) salienta que, o governo das sociedades tem frases que quase que se podem considerar como algo fundamental em qualquer país do mundo, de salientarmos a importância que os acionistas e outros *stakeholders* detêm perante a gestão da organização como a transparência da gestão plasmada na comunicação e divulgação de informação pertinente, que contempla a gestão do risco e abrange a independência da função de auditoria. A mesma autora refere que, poder-se-á aceitar que a isenção, a independência e a transparência são fatores qualificativos associados ao conceito de

governo das sociedades através dos quais se pretende alcançar os diferentes *stakeholders* dos quais os *shareholders* (acionistas), mas todo este processo reside em princípios globais definidos pela OCDE.

A Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) tem proposto ao longo dos anos alterações aos modelos de governação com o propósito de ajustar a legislação portuguesa às recomendações da Comissão Europeia.

O código atual dos governos das sociedades (CSC) descreve três modelos opcionais:

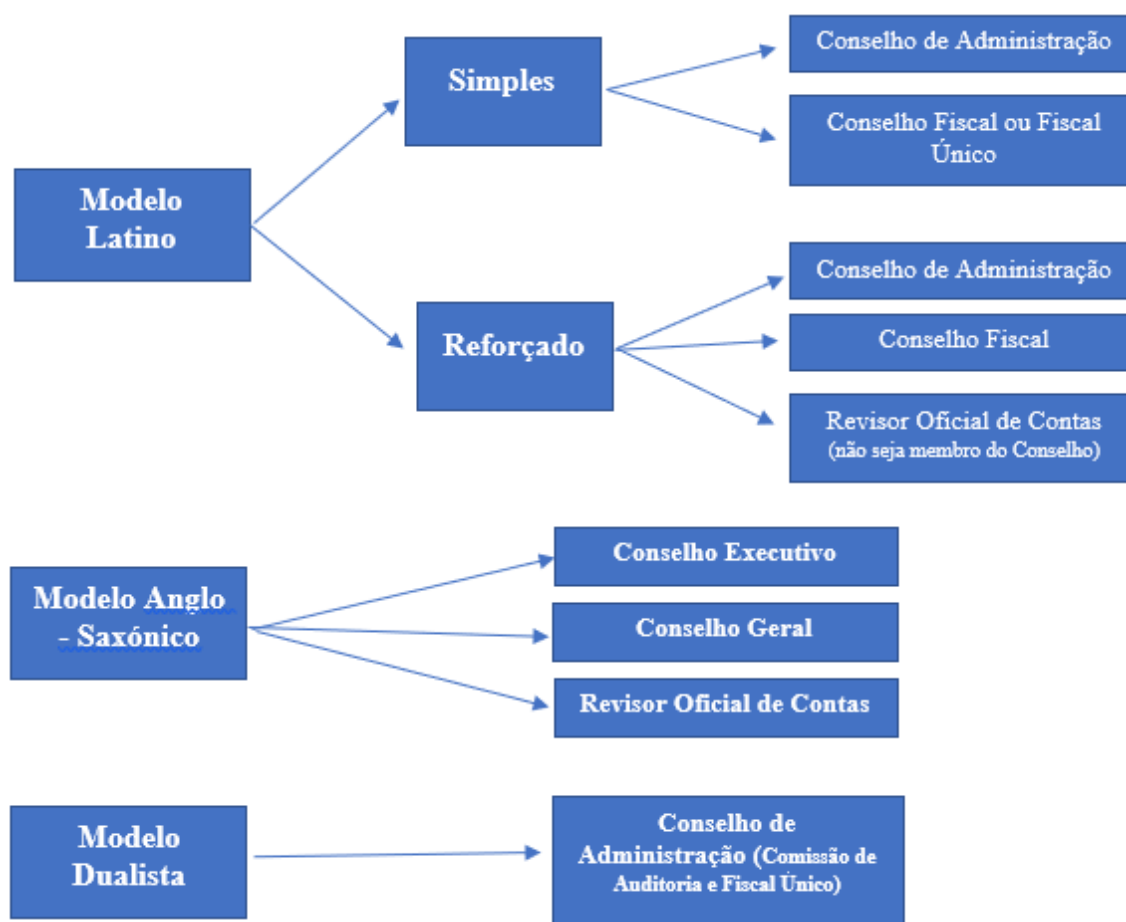


Figura 1 - Modelos de Governo adotados em Portugal, Código das Sociedades Comerciais

Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2017

Nas sociedades que adotem o modelo tradicional simples, em que o ROC é fiscal único ou é membro do Conselho Fiscal, este será eleito ou designado pela Assembleia Geral (AG), à semelhança dos restantes membros do órgão de fiscalização.

Nas sociedades que adotem o modelo tradicional reforçado, o modelo anglo-saxónico ou o modelo dualista, o ROC, nos termos do artigo 446º do CSC deve ser designado pela AG sob proposta do órgão de fiscalização.

Menezes Cordeiro (2014), refere que o fim tutelado pelo artigo 446º do CSC é assegurar a independência do ROC eleito em relação a grupos de pressão acionista.

No entanto, Figueiredo (2013) apresenta algumas reservas quanto a esta posição e questiona a possibilidade de os acionistas proporem o ROC de forma cumulativa face ao órgão de fiscalização. Para a autora, a sugestão do ROC pelo órgão de fiscalização é de assegurar que existe uma proposta de ROC a eleger, não julgando evidente que se pretenda impedir os acionistas de submeter uma proposta de ROC à AG. A autora admite por isso que, o artigo possa ser interpretado com alguma elasticidade, de forma a admitir a eleição do ROC sob proposta de acionistas, nomeadamente quando o órgão de fiscalização não submeta tal proposta ou quando esta não seja aceite.

Bandeira (2011) por sua vez, é da opinião que a competência para a eleição do ROC é exclusiva da AG, pelo que nenhum sentido haveria em atribuir competência à AG para a eleição do ROC, mas não lhe permitir nenhuma palavra a dizer quanto à sua identidade, reduzindo a AG a um mero ratificador de propostas. Este autor considera que apenas se atribui competência ao órgão de fiscalização para propor o ROC para que sejam analisados vários candidatos e deste modo sugerir aquele que é melhor capacitado para a função. O autor defende que os acionistas poderão sempre, pelo menos, fazer propostas de ROC, de forma concorrente com o órgão de fiscalização.

Em contrapartida, Menezes Cordeiro (2014) faz notar que, não resulta margem para interpretar a norma de outra forma que não seja a concessão de competência exclusiva ao órgão de fiscalização para propor à AG, o ROC. Sendo certo que, pode ser proposto um nome ou vários, e que a AG pode não aceitar a proposta realizada, situação em que o órgão de fiscalização terá de submeter nova proposta à AG.

Ao longo dos últimos anos tem-se assistido a uma progressiva mediatização do tema da governação, motivando inclusive um considerável envolvimento da sociedade civil nas questões relacionadas com Princípios de Bom Governo das organizações. Este interesse, a par da pouca maturidade do tema, faz com que o próprio conceito não seja ainda unânime, conforme foi enunciado por Barreiros (2010).

A autora Dias (2014) faz notar que, “seria gratificante se o código de boas práticas de governo das sociedades assumido pelas entidades que o adotam traduzisse uma maior ética e responsabilidade social para o mundo e o mercado que tantas vezes se divisa sustentável”.

7. Supervisão

Atualmente há uma preocupação acrescida com o reforço da qualidade da informação financeira, procurando-se aumentar a confiança do público nos auditores. Este é um dos motivos pelo qual os ROC estão sujeitos a supervisão pública.

Até ao início de 2016 a supervisão dos ROC estava a cargo do Conselho Nacional de Supervisão e Auditoria, mas com a Lei 148/2015, de 9 de setembro, a CMVM é que passou a ter competência para exercer as funções de supervisão sobre os ROC.

Estas entidades têm como atividade principal a organização de um sistema de supervisão pública dos ROC e das SROC, procurando também garantir a cooperação e a coordenação entre os Estados Membros. A sua missão passa por reforçar a confiança e a credibilidade na atividade de auditoria financeira exercida em Portugal.

Capítulo III – A Mudança de Auditor

1. A Mudança de Auditor

Ao longo dos tempos é possível verificar que existiram muitos investigadores e autores que se debruçaram sobre os fatores explicativos da mudança de auditor pela empresa auditada.

Nos Estados Unidos da América, o problema da mudança de auditor existe dentro da profissão de auditoria desde o início dos anos 60, sendo que para a AICPA, a mudança de auditores era o problema mais grave que tinham que enfrentar na altura.

Existem fatores que são apontados como basilares na mudança do auditor, assim como reduzem a sua independência, nomeadamente: honorários da empresa auditada, problemas financeiros, mudança na administração, dimensão da empresa, desacordo sobre a opinião emitida pelo auditor no relatório de auditoria financeira e a emissão de um relatório de auditoria qualificado.

De salientar alguns estudos referentes a esta temática:

Chow & Rice (1982), salientam entre outros fatores, que as empresas nos EUA mudam de auditor após receberem um relatório de auditoria qualificado.

Eichenser e Shields (1983), argumentam no seu estudo que os honorários e a relação laboral eram os dois aspetos que influenciavam mais a mudança de auditor.

Cabal (2000), refere que as empresas que recebem relatórios de auditoria qualificados e que mudam de auditor não apresentam relatórios favoráveis no exercício seguinte à mudança, uma vez que a grande maioria manteve a opinião qualificada ao longo do tempo.

Bertin (2001), verificou no seu estudo que o auditor considera que a dimensão das entidades auditadas, a antiguidade da relação e a duração do mandato do auditor, constituem fatores que se revelam significativos para explicar o tipo de opinião emitido no relatório de auditoria financeira.

Chadegani, Mohamed e Jani (2011), analisaram os fatores mais importantes na mudança do auditor entre as empresas cotadas na Bolsa de Valores de Theran. De entre os seis fatores (mudança da direção, relatório de auditoria qualificado, dimensão da empresa do cliente, qualidade da auditoria, problemas financeiros e os honorários praticados pela empresa de auditoria) que os autores observaram como potenciais fatores para a mudança

do auditor pela empresa cliente, apenas a dimensão da empresa de auditoria está significativamente relacionada com a mudança do auditor.

De referir que, a regra da inamovibilidade, consignada no artigo 54º do EOROC, configura um mecanismo que garante a independência funcional dos ROC, já que impede a cessação de funções no âmbito da RLC na vigência do período acordado (ou, na sua falta, num período de quatro anos). No entanto, existem exceções nomeadamente nos casos em que a renúncia é realizada por expresse acordo do ROC ou por justa causa (conceito de amplitude excessiva, que pretende abranger situações gravosas, sob o ponto de vista da conduta profissional do ROC, que tornam insustentável a sua colaboração com a entidade contratante).

Como se pode verificar, a literatura ao nível mundial tem realizado inúmeros estudos relacionados com as razões que levam as empresas a mudar de auditor, no qual existe uma falta de consenso. Neste sentido, é necessário analisar de que modo alguns fatores são motivos para esta mudança.

2. Honorários

O auditor é nomeado pela sociedade cujas contas vai auditar e é também pago pela mesma. Na realidade, a nomeação e a sua remuneração são duas questões interligadas, potenciando logo à partida condições favoráveis à falta de independência do mesmo. E coloca logo em causa a distância e a falta de interesse essenciais numa relação que se quer independente, isenta e objetiva (Ferreira Gomes 2006).

Os honorários dos auditores apresentam-se como um dos elementos que podem colocar em causa a liberdade e capacidade de emitir uma opinião isenta, pelo que é sempre uma questão muito delicada. Por um lado, porque não devem influenciar o esforço depositado pelo auditor ao longo de toda a auditoria, por outro, porque se os honorários forem elevados, podem conduzir a situações de dependência.

Tecnicamente, os honorários estimados devem ser calculados com base no número total de horas previstas para a realização da auditoria e nas taxas horárias aplicadas aos técnicos envolvidos, as quais variarão tendo em consideração as respetivas qualificações e experiências profissionais. É necessário também, ter em conta tarefas auxiliares precisas que, sob a supervisão e controlo dos auditores, possam ser realizadas pelo pessoal da empresa auditada (Costa, 2014).

Ou seja, para se poder estimar o número de horas, é necessário saber como a empresa está organizada, como funciona o seu sistema de controlo interno e determinar o risco de auditoria.

É preciso verificar também a importância relativa de cada uma das áreas das demonstrações financeiras e dentro de cada uma delas a sua dimensão e problemas mais significativos.

Em Portugal a legislação não privilegiava os aspetos referidos no que respeita à determinação dos honorários, uma vez que estes eram calculados com base numa tabela em que os ROC tinham direito a honorários mínimos no exercício da revisão legal das contas. Estes honorários anuais relativos a determinado ano eram calculados através de uma fórmula aplicada ao chamado valor de incidência, o qual correspondia à soma total do balanço com os proveitos e ganhos relativos ao ano anterior.

O regime de honorários mínimos deixou de estar em vigor após 1 de janeiro de 2005, mas a OROC recomendou aos seus membros que os honorários a acordar com os clientes, no que respeita ao exercício da RLC, tivessem como referência a referida fórmula, “não se presumindo, em circunstâncias normais, valor inferior ao que resultaria da aplicação deste preceito legal”. Assim, não se deve deixar de ter em conta “critérios de razoabilidade que atendam, em especial, à natureza, extensão e profundidade do trabalho, ao tempo a despender e aos preços praticados no mercado e representem o justo valor dos serviços profissionais a prestar” (artigo 60º do EOROC).

Calcular honorários com base numa fórmula não é, tecnicamente, a forma mais adequada de o fazer uma vez que duas empresas que conduzam ao mesmo valor de incidência, podem obrigar a um dispêndio de horas para a realização das respetivas auditorias substancialmente diferente, dependendo do tipo de atividade desenvolvida, da forma de organização e do sistema de controlo interno existente.

Os honorários faturados pelos auditores mereceram, ainda, um destaque especial no novo código de ética da OROC que tece algumas considerações importantes sobre esta problemática, clarificando alguns dos aspetos que poderão constituir ameaças à independência dos auditores. Logo à partida, o critério de razoabilidade previsto no n.º 1 do artigo 60.º do EOROC e na Secção 4 do Código de Ética da OROC clarifica que o facto de um auditor propor ou praticar honorários inferiores aos praticados ou propostos por outro não é, por si só, uma falta de ética. No entanto, podem existir ameaças ao

cumprimento dos princípios fundamentais resultantes do nível de honorários propostos ou praticados. Por exemplo, é criada uma ameaça de interesse pessoal à competência e zelo profissional se os honorários praticados forem, excessivamente baixos, ao ponto de constituírem uma fonte de pressão para a não execução do trabalho de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis. Assim, a existência e significado de quaisquer ameaças criadas dependerão de circunstâncias tais como o nível dos honorários praticados e os serviços a que respeitem. Ou seja, terá o auditor de avaliar a importância de qualquer ameaça e aplicar as salvaguardas necessárias para a eliminar ou reduzir a um nível aceitável.

Segundo Gul *et al.* (1992), quando os honorários assumem um peso importante nas receitas totais dos auditores, a percepção por parte de terceiros da capacidade de estes resistirem ao poder dos gestores é negativamente afetada, sugerindo uma ligação entre reputação e independência.

Uma questão que praticamente não foi abordada, mas que, sobretudo no caso das entidades de interesse público, faz todo o sentido, centra-se na existência da efetiva e real independência por parte das empresas de auditores enquanto os seus honorários forem pagos diretamente pelas empresas que elas auditam. Costa (2014), pensa que não e está convencido que dentro de alguns anos esta será uma das principais questões que se colocará na atividade de auditoria tendo até em consideração o reduzido número de grandes empresas internacionais de auditores (presentemente quatro) quando comparado com o que existia há três décadas.

De salientar que, as grandes empresas de auditoria detêm carteiras maiores de clientes, o que lhes dá autonomia para resistir à pressão dos clientes, ao contrário das empresas de menor dimensão, que devido à carteira de clientes mais reduzida, acabam por prestar serviços de forma mais personalizada, mantendo relações de maior proximidade com os clientes, levando-os a ceder mais facilmente às pressões dos clientes. Desta forma, empresas de auditoria com grandes carteiras de clientes têm incentivos mais fortes para ser diligentes nos seus exames às empresas clientes, para proteger a sua reputação e independência (Chow e Rice, 1988).

3. Rotatividade

Com vista a diminuir as questões relacionadas com a familiaridade foi instituída a rotação obrigatória dos ROC através da Diretiva 2006/43/CE, mas apenas nas Entidades de

Interesse Público. Nestas, o exercício de funções de RLC pelo ROC tem um período mínimo de dois anos e um período máximo de oito ou nove anos sendo que, sob proposta do órgão de fiscalização, o período máximo pode ser excepcionalmente prorrogado até dez anos. Assim, o ROC poderá exercer no máximo dois mandatos de quatro anos ou três mandatos de três anos. Após o decurso do período máximo para o exercício de funções, o ROC só pode ser novamente designado após o decurso de um período de quatro anos (art.º 54 do EOROC).

Também o exercício de funções pelo sócio responsável pela RLC sofre limitações. O mandato deste tem um período máximo de 7 anos, só podendo ser novamente designado após um período de 3 anos (art.º 54 do EOROC).

O ROC que exerça funções numa Entidade de Interesse Público deve ainda, nos termos do art.º 54 do EOROC, criar um mecanismo adequado de rotação gradual dos quadros superiores que inclua, pelo menos, as pessoas registadas como ROC, nos termos previstos no Regulamento 537/2014/UE.

Ferreira Gomes (2006) refere que o sistema de rotação apresenta vantagens e desvantagens.

Vantagens	Desvantagens
A confiança que suscita no mercado, devido à mensagem de independência que lhe é transmitida e à ideia de que existe um novo olhar sobre a sociedade, desprovido de quaisquer vícios;	A inexistência de rotação obrigatória possibilita um maior conhecimento pelo ROC da sociedade auditada, o que permite poupanças a nível temporal e financeiro;
A rotação diminui igualmente a cumplicidade fruto de relações contínuas, o que normalmente potencia uma maior objetividade por parte do ROC;	Numa relação mais longa, existe mais eficiência na execução do trabalho pelo ROC, devido ao aprofundado conhecimento sobre o funcionamento da sociedade, é apontada como vantagem. A mudança de ROC implica a necessidade de um tempo de adaptação para conhecimento da sociedade e do seu funcionamento. Este período de adaptação implicará uma maior afetação de recursos, não só da parte do ROC como da sociedade auditada;
O ROC, sabendo que o seu trabalho será revisto no futuro, estará muito menos aberto à prática de atos fraudulentos ou menos transparentes;	O aumento do custo da auditoria quer no que diz respeito aos custos iniciais para o ROC de uma primeira auditoria, quer no que respeita aos custos da sociedade auditada, que tem de despende tempo e recursos na seleção do novo auditor e no seu acompanhamento inicial;
A rotina e a familiaridade, podem levar a algum excesso de à vontade face à revisão de contas, o que faz com que o ROC perca a atitude cética que deve ter face à informação que recebe.	A rotação torna o mercado menos competitivo.

Tabela 1 - Vantagens e Desvantagens da Rotatividade dos Auditores
Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2017

O autor também refere que, o sistema de rotação obrigatório dos ROC diminui a concorrência entre os mesmos, pois ao terem de mudar de cliente ao fim de determinado tempo, as quotas de mercado deixam de ter relevância e os ROC passam a ter um incentivo para recomendar aos seus clientes outros ROC, o que poderá levar à celebração de acordos entre os ROC a este respeito.

Bandeira (2011), não concorda com a rotação obrigatória dos auditores, pois, não obstante de que uma relação de longo prazo cria familiaridade entre auditor e auditado, considera que a intervenção regulatória no mercado se deve cingir ao indispensável, devendo ser as sociedades por si mesmas a estabelecer um prazo de rotação.

4. Experiência

Mahdavi e Houshmand (2012) referem que, as principais condicionantes da qualidade da auditoria não são as normas de auditoria, mas sim os atributos pessoais dos auditores, nomeadamente o seu nível de formação e os padrões éticos. Os autores argumentam que os fatores que determinam a qualidade do serviço prestado pelo auditor são essencialmente, as qualidades pessoais dos sócios das empresas de auditoria e dos colaboradores das equipas de auditoria, juntamente com a formação.

Com o mesmo pensamento, Carcello *et al.* (1992) aponta como fatores importantes para a qualidade da auditoria as características relacionadas com os membros das equipas de auditoria. Assim, são apontados alguns fatores, tais como: a experiência das equipas de auditoria, o conhecimento da indústria/setor, a capacidade de resposta às necessidades do cliente e ainda a atuação em conformidade com as normas de auditoria. Num estudo realizado pelos autores, o atributo que mais se destacou como determinante na qualidade da auditoria foi a experiência dos membros das equipas de auditoria.

De acordo com Duff (2004), as empresas de auditoria necessitam de atrair colaboradores com as necessárias competências técnicas e interpessoais para poder melhorar a qualidade do serviço prestado. Opinião esta partilhada por Arruñada (2000), que refere que a qualidade da auditoria depende da competência técnica do auditor, isto é, da sua capacidade de detetar possíveis distorções materiais presentes nas demonstrações financeiras e da independência para transmitir uma opinião objetiva sobre essas mesmas demonstrações financeiras.

Knechel (2007) ainda salienta que, a auditoria depende do julgamento do auditor e, por sua vez, a qualidade do julgamento do auditor depende das características deste. Isto é, a independência dos auditores está associada à liberdade no julgamento sobre os factos em análise e na sua capacidade de formular uma opinião justa e isenta. Na opinião deste mesmo autor, são fatores importantes para descobrir uma distorção materialmente relevante: a perícia técnica do auditor, a resolução de problemas, o perfil de risco e experiência do auditor.

5. Relatório de Auditoria Qualificado

Para Tabora (2006), “da revisão legal das contas resulta a certificação legal das contas, documento que exprime a opinião do auditor, e por isso é da sua inteira responsabilidade”. Costa (2014) refere que, a principal função que cabe a um revisor/auditor é a de, após ter

efetuado o exame das contas de uma empresa ou entidade, emitir um relatório sobre as demonstrações financeiras em que aquelas se refletem.

A certificação legal das contas, também denominada relatório de auditoria, refere-se a um relatório em forma breve que acompanha as demonstrações financeiras destinadas a divulgação pública. A IFAC denomina este relatório de “*Independent Auditor`s Report*” (Relatório do Auditor Independente).

Segundo Costa (2014), se a elaboração das demonstrações financeiras é da única e exclusiva responsabilidade dos órgãos de gestão das empresas, é por isso de se concluir a extrema importância que tem para terceiros o relatório elaborado pelo revisor/auditor, no qual este dá a sua opinião profissional e independente sobre tais demonstrações financeiras.

Para Pasiouras, Gaganis e Zopounidis (2007), o relatório de auditoria financeira assenta num relatório em que o auditor expressa a sua opinião relativa às demonstrações financeiras da empresa auditada, divulgando se estas estão livres de distorções relevantes e se foram elaboradas de acordo com a legislação específica vigente e com as normas e princípios contabilísticos.

Hope e Langli (2010), referem que,

“o relatório de auditoria financeira é um instrumento de comunicação, onde as partes interessadas são informadas sobre as conclusões obtidas pelo auditor e também sobre possíveis problemas que foram observados nos controlos internos e/ou demonstrações financeiras das empresas auditadas, inclusive aqueles que se referem à capacidade da empresa se manter em processo de continuidade”.

Como referido anteriormente, este relatório elaborado pelo auditor é importante para a generalidade dos utilizadores das demonstrações financeiras de qualquer empresa, sejam eles os seus acionistas, gestores, trabalhadores, credores, analistas financeiros, entre outros. Nos países onde existem verdadeiras sociedades de capitais e bolsas de valores operacionais, a generalidade das pessoas tem também interesse em conhecer tal relatório a fim de poderem decidir se devem aplicar as respetivas poupanças dependendo do risco. Daí o poder afirmar-se que, de um certo ponto de vista, o auditor exerce uma função de carácter social (Costa, 2014).

De acordo com a ISA 200, o relatório de revisão/auditoria visa estabelecer as normas e possibilitar orientação relativamente à forma e conteúdo dos mesmos.

Este parecer obriga a que eventuais alterações nas políticas contabilísticas ou no método de sua aplicação, assim como os respetivos efeitos, se encontrem divulgados nas demonstrações financeiras e sejam devidamente analisados pelo revisor/auditor.

O ROC deve emitir em conformidade com o nº3 do artigo 451º do CSC, um documento de Certificação Legal de Contas que incluirá diversos aspetos, dos quais se salienta o parecer (opinião) sobre se as demonstrações financeiras apresentam ou não, de forma verdadeira e apropriada, e de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites, a posição financeira e os resultados da empresa reportados a uma determinada data.

Segundo a ISA 200, a CLC é o principal relatório de revisão/auditoria descritivo, produzido pelo auditor onde este expressa a sua opinião de concordância ou não, sobre o conjunto completo dos mapas financeiros que analisou. Para isso, é necessário que o auditor esteja sempre atualizado quanto às normas e regras que regem a elaboração de um relatório de auditoria.

Taborda (2006) refere que, as demonstrações financeiras sujeitas a certificação legal de contas são imperiosamente o balanço, a demonstração de resultados por naturezas e o anexo ao balanço e à demonstração de resultados. Estas demonstrações podem ser menos desenvolvidas ou abreviadas, consoante a dimensão da entidade verificada na data do encerramento de contas, tendo por base os valores previstos no artigo 262º do CSC.

O mesmo autor refere que, em alguns casos a demonstração de resultados por funções e a demonstração dos fluxos de caixa e o respetivo anexo têm de ser elaboradas, sendo arroladas no conjunto das demonstrações financeiras auditadas, passando a certificação legal das contas a incidir nestes documentos.

Costa (2014) demonstra que, é interessante verificar que nos Estados Unidos da América era usual utilizar-se a expressão “certificado do auditor” em vez de relatório do auditor. No entanto, a partir de 1933, data em que pela primeira vez o AICPA recomendou uma forma padrão de relatório, foi desencorajada a utilização de tal expressão uma vez que se entendeu que para muitas pessoas a palavra certificado “transmitia a ideia de que o auditor estava a emitir uma garantia de correção absoluta das demonstrações financeiras”. E, de

facto, é do conhecimento geral que o auditor não pode ter a certeza absoluta da correção das demonstrações financeiras, por várias razões, das quais salientamos quatro:

- O auditor não analisa ao detalhe todas as operações da empresa nem inspeciona todos os seus ativos, mas sim, efetua o seu trabalho com base em amostras;
- Se, por um lado, é possível ter a certeza dos saldos de determinadas contas (por exemplo: Caixa e Depósitos à Ordem). Por outro lado, não se pode ter certezas relativamente a outros saldos, em que os mesmos são estimados e podem variar de acordo com o juízo profissional feito por cada auditor (por exemplo: imparidades, acréscimos, diferimentos).
- Podem utilizar-se várias políticas contabilísticas relativamente a um mesmo assunto, no entanto estão sujeitas à estrutura concetual de relato financeiro identificada (por exemplo: métodos de depreciação dos ativos fixos tangíveis).
- O auditor pode ter encontrado erros, inexatidões ou diferenças que, segundo o seu entendimento, podem não ser materiais, ao ponto de afetarem quaisquer avaliações ou decisões.

E pelo exposto anteriormente e, segundo este mesmo autor pode-se concluir que não é correto elaborar um documento denominado “certificação legal das contas”. Pois, este questiona como se pode dar uma certificação (certeza) a uns documentos se eles representam de forma apropriada (razoável) determinada posição.

A ISA 700 da IFAC estabelece que “o relatório dos auditores deve conter uma expressão clara da opinião dos auditores sobre as demonstrações financeiras”.

Para Taborda (2006), a auditoria às contas resulta das disposições previstas nos estatutos de uma entidade (auditoria às contas decorrente de disposição estatutária) ou quando há uma contratação específica nesse sentido (por exemplo, um potencial investidor solicita uma auditoria às contas de uma empresa).

A assembleia geral, segundo o nº5 do artigo 65º e o artigo 376º do CSC, deverá apreciar os documentos de prestação de contas do exercício anual nos prazos de três ou cinco meses a contar do respetivo encerramento. Este prazo é aplicável às sociedades obrigadas à elaboração de consolidação de contas ou que apliquem o método de equivalência patrimonial na valorização das suas participações.

O conselho de administração ou o conselho executivo deve enviar o relatório de gestão e as demonstrações financeiras ao ROC “até 30 dias antes da data da assembleia geral” segundo o nº1 do artigo 451 e nº 1 do artigo 453º do CSC.

O que determina o tipo de relatório de auditoria financeira a ser emitido prende-se com características da empresa auditada, do auditor e da relação bilateral auditor-auditado que auxiliam na previsão do resultado de uma auditoria financeira expressa no parecer emitido, ou seja, na probabilidade do relatório de auditoria financeira ser qualificado ou simples (Pasiouras, Gaganis & Zopounidis, 2007).

A CLC pode ser simples (não modificada) ou modificada como estabelece a ISA 700. A CLC é simples quando as demonstrações financeiras não merecem qualquer comentário do auditor, originando o “relatório padrão”. Será modificada quando resulta da introdução de ênfases (situações que não afetam a opinião do auditor, mas que exigem ou justificam a sua menção no relatório) e/ou quando são incluídas reservas, que configuram casos que afetam a opinião do auditor.

Quando o ROC não dispõe de evidência suficiente para concluir se as demonstrações financeiras estão ou não erradas no seu todo, exprime uma escusa de opinião e, se entender que os efeitos dos desacordos são tão profundos, significativos e penetrantes que afetam as demonstrações financeiras numa magnitude tal, que estas induzem em erro os destinatários, exprime uma opinião adversa.

Ou seja, de acordo com a ISA 700, a CLC pode ser emitida num dos seguintes modelos:

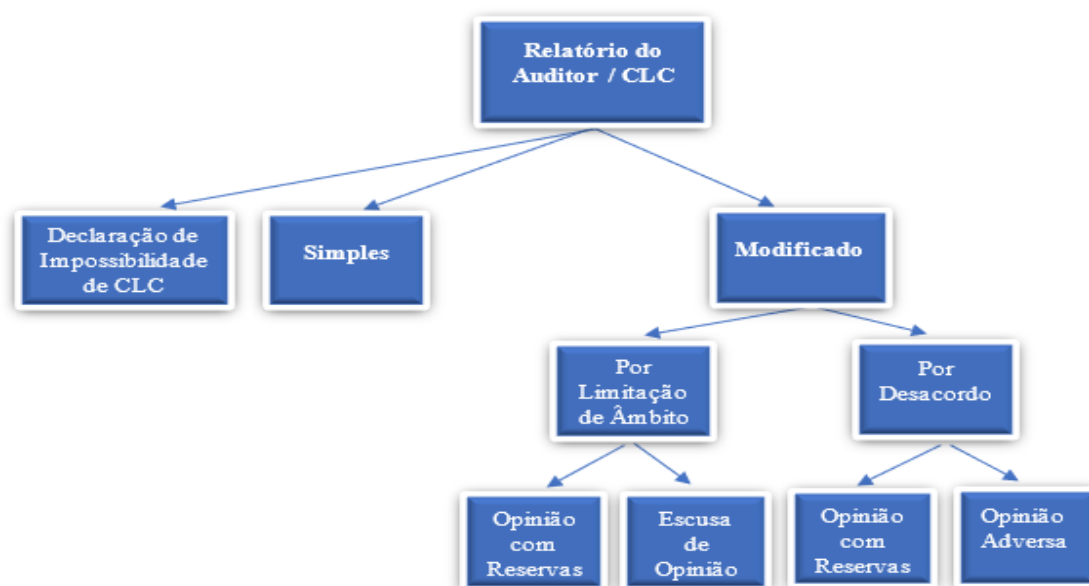


Figura 2 - Tipos de Certificação Legal de Contas
Fonte: Adaptado de Costa (2010).

A ISA 703 tem como objetivo estabelecer normas e proporcionar orientação sobre o relatório do auditor independente, emitido em resultado de uma auditoria dum conjunto completo de demonstrações financeiras, de acordo com uma estrutura concetual de relato financeiro que está concebida para ter apresentação apropriada. Esta ISA estabelece também as circunstâncias em que o auditor está em condições de expressar uma opinião sem reservas e não é necessária qualquer modificação ao relatório do auditor.

A ISA 705 estabelece normas e proporciona orientação sobre as modificações a este relatório relativamente a uma ênfase de uma matéria, a uma opinião com reservas, a uma escusa de opinião, ou a uma opinião adversa.

5.1.Certificação Legal das Contas Não Modificada: opinião sem reservas nem ênfases

Segundo a ISA 700, quando as demonstrações financeiras não merecem qualquer reparo ao revisor/auditor, a CLC contém apenas a opinião de que tais demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materialmente relevantes, a posição financeira, o resultado das operações e os fluxos de caixa da entidade, com referência a uma data e ao período nela findo, de acordo com a estrutura concetual de relato financeiro adotada.

5.2.Certificação Legal das Contas Modificada

A CLC pode ser modificada quando existam:

- Situações que não afetam a opinião do revisor/auditor, mas que exigem ou justificam uma ou mais menções na CLC e que dão lugar a ênfases; ou
- Situações que afetam a opinião do revisor/auditor e que dão lugar a reservas.

Vejamos, de seguida, o que a ISA 700 refere sobre cada um dos tipos de CLC modificada.

5.2.1. Opinião sem reservas, mas com ênfases

As ênfases destinam-se a destacar na CLC, situações incluídas nas demonstrações financeiras em que o tratamento e divulgação no Anexo merecem concordância do auditor

e que não afetam a sua opinião, ou seja, o auditor emite uma CLC sem reservas, mas com ênfases em todas as situações de incertezas que considere fundamentais.

Podem ainda ser incluídas nas ênfases, informações que o auditor considere importantes para os utilizadores das demonstrações financeiras, como por exemplo: a inexistência da Demonstração dos Fluxos de Caixa, quando obrigatória ou então alterações de políticas contabilísticas, adequadamente divulgadas e justificadas que, ao afetar a comparabilidade, se destinam a assegurar a imagem verdadeira e apropriada.

De referir que, sempre que for aplicável, cada uma das ênfases ou das situações deve remeter para a respetiva nota do Anexo ou para o Relatório de Gestão, onde tal descrição esteja pormenorizada, devendo o auditor, além disso, quantificar os respetivos efeitos nas demonstrações financeiras, se tal for aplicável e possível, ou justificar a impossibilidade da sua quantificação.

Uma vez que não afetam a opinião do auditor, as ênfases são incluídas em parágrafo após o da opinião, sendo descritas, de forma clara e concisa, caso a caso, as situações que lhe dão origem, quantificando o seu efeito sobre as demonstrações financeiras é efetuada remissão para as notas pertinentes do Anexo. Esta descrição deve permitir ao utilizador apreciar os principais aspetos e as suas implicações, não bastando a simples referência à respetiva nota do Anexo e devendo ser justificada a não quantificação, quando for o caso.

5.2.2. Opinião com reservas

É emitido este tipo de opinião, quando o auditor não pode declarar que as demonstrações financeiras, no seu todo, apresentam de forma verdadeira e apropriada a posição financeira, o resultado das operações e os fluxos de caixa da entidade, porque as mesmas estão afetadas por situações cujos efeitos são materiais. O auditor expressa uma opinião com reservas, exceto se os efeitos de tais situações forem tão profundos e significativos que o levem a escusar-se a expressar uma opinião ou a expressar uma opinião adversa.

O auditor expressa uma opinião com reservas por limitação do âmbito quando existem limitações do âmbito da auditoria cujos efeitos, no seu entender, tenham, ou possam vir a ter, importância significativa na informação proporcionada pelas demonstrações financeiras. Nestes casos, expressa uma opinião com reservas relativas aos eventuais ajustamentos que se poderiam revelar necessários caso não existissem tais limitações.

O auditor expressa uma opinião com reservas por desacordo quando as demonstrações financeiras apresentam, na sua forma ou no seu conteúdo, distorções materiais e que não se encontrem adequadamente divulgadas nas demonstrações financeiras.

O auditor expressa ainda uma opinião com reservas por desacordo quando a derrogação de normativos contabilísticos ou a alteração de políticas contabilísticas não mereçam o seu acordo ou não se encontrem adequadamente divulgadas e justificadas.

Por afetarem a opinião do auditor devem constar do parágrafo da opinião, sendo descritas de forma clara e concisa, caso a caso, as situações que lhe dão origem, quantificado o seu efeito sobre as demonstrações financeiras e efetuada a remissão para as notas pertinentes do Anexo, caso existam. Tal descrição deve permitir ao utilizador apreciar os principais aspetos e as suas implicações, não bastando a simples referência à respetiva nota do Anexo, caso exista, e devendo ser justificada a não quantificação, quando for o caso.

Refira-se que, na mesma CLC podem existir reservas por limitação do âmbito e reservas por desacordo.

5.2.3. Opinião com ênfase(s) e com reserva(s)

Neste caso está-se perante uma das seguintes situações:

- Ênfase (s) e reserva (s) por limitação do âmbito;
- Ênfase (s) e reserva (s) por desacordo;
- Ênfase (s) e reserva (s) por limitação do âmbito e reserva (s) por desacordo.

5.2.4. Escusa de opinião

Quando os eventuais efeitos das limitações do âmbito sejam tão profundos e significativos que o auditor não tem possibilidade de obter provas de auditoria que sejam apropriadas e suficientes e, conseqüentemente, não está em condições de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras no seu todo. Neste momento, o auditor emite uma CLC com escusa de opinião.

5.2.5. Opinião adversa

Quando os efeitos do desacordo são tao profundos e significativos que afetam de tal modo as demonstrações financeiras que estas induzem em erro os destinatários. O auditor expressa uma opinião adversa.

5.2.6. Declaração de impossibilidade de certificação legal das contas

A CLC será substituída por uma declaração de impossibilidade de CLC quando o auditor não está em condições de emitir aquele documento, por ter deparado com situações de inexistência ou significativa insuficiência ou ocultação de matéria de apreciação.

Pode-se concluir que, muitos são os tipos de certificação legal das contas possíveis, tendo em conta todas as situações anteriormente descritas.

Taborda (2006), refere que “uma certificação legal de contas com reservas é percebida, não raro, pelos utilizadores da informação financeira como uma falha grave na elaboração das demonstrações financeiras imputada ao órgão de gestão.”

Na figura 3 podemos resumir como é formada a opinião.

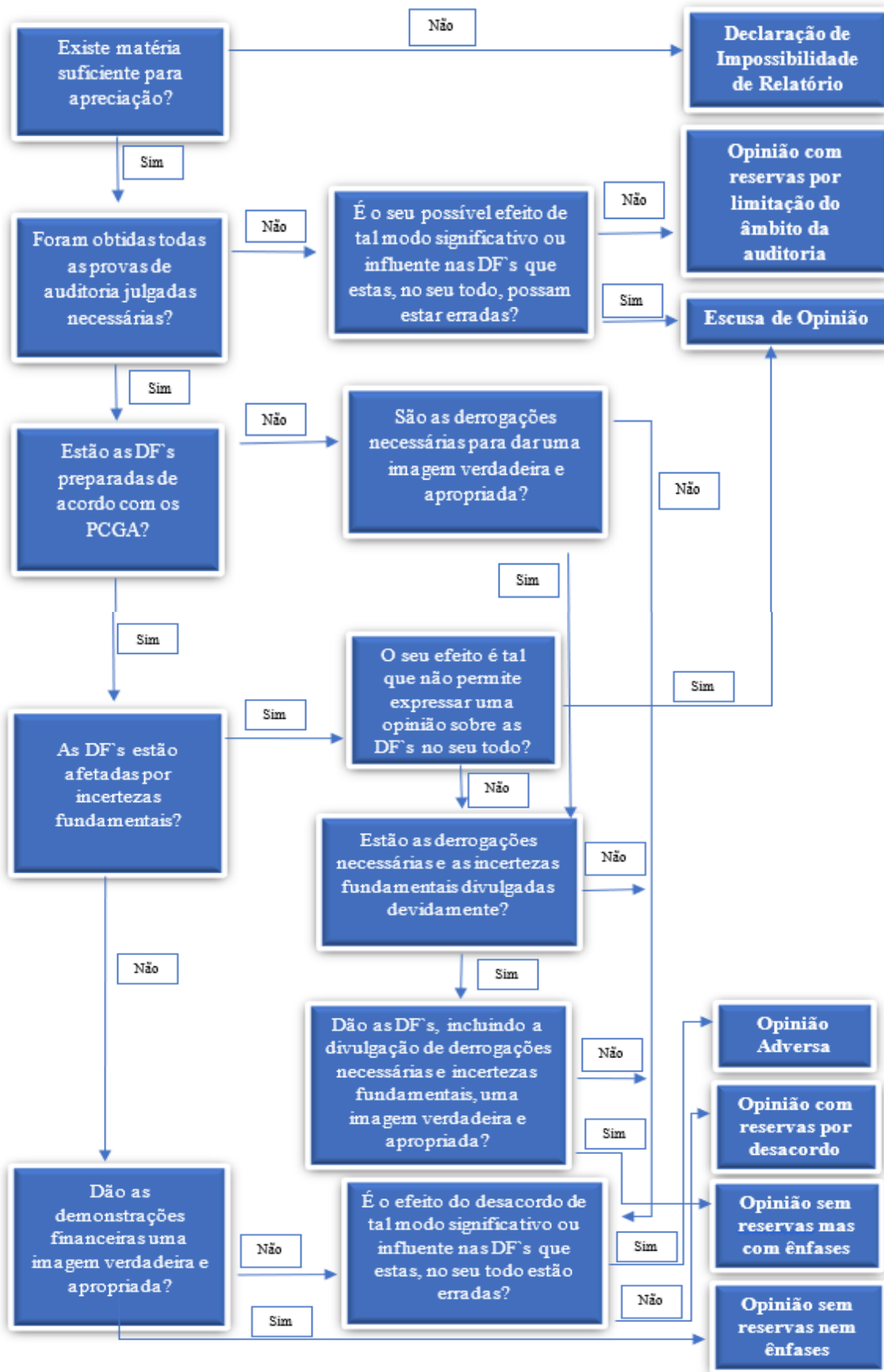


Figura 3 - Formação da Opinião
 Fonte: Adaptado Almeida (2014)

O auditor na CLC expressa a sua opinião de forma positiva, pois o nível de segurança proporcionado é elevado, ou seja, há uma garantia razoável de fiabilidade das demonstrações financeiras, no entanto nunca poderá ser absoluta. Existem sempre restrições inerentes ao trabalho de auditoria, tais como o uso de testes, as limitações da eficácia do sistema de controlo interno concebido pela entidade, o facto do processo de avaliação de prova e de formação de opinião ser mitigado por julgamentos do ROC, os quais impossibilitam que haja uma certeza plena e absoluta de que as demonstrações financeiras estão isentas de quaisquer distorções (Costa, 2014).

Com o intuito de dar resposta aos objetivos desta investigação, elaboramos as seguintes questões, que foram levantadas ao longo da revisão da literatura:

Questões de Investigação	Autor
Os auditores consideram que um relatório qualificado pode motivar uma empresa a mudar de auditor?	Chow & Rice (1982)
O tipo de opinião qualificada influencia a mudança de auditor?	Bertin (2011)
Existem fatores que podem levar à mudança de auditor?	Eichenser e Shields (1983) Chadegani, Mohamed e Jani (2011)
O comportamento dos auditores altera face à dependência económica?	Gul et al. (1992)
A proximidade auditor/cliente pode alterar o resultado da auditoria?	Bandeira (2011)
Existem ameaças à independência dos auditores?	Costa (2014)
Os auditores são contratados apenas para emitir o relatório de auditoria com base nas demonstrações financeiras?	Taborda (2006)
A melhoria da informação financeira de uma empresa, depende do auditor que as analisa?	
O auditor aumenta a confiança dos <i>stakeholders</i> ?	Lin, Liu e Wang (2009)

Tabela 2 - Relação Questões de Investigação vs Autores
Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2017

Capítulo IV – Metodologias de Investigação

1. Métodos de Investigação

A expressão “*método*” vem da palavra grega “*methodos*” que significa “o caminho para se chegar a um fim” (Santos V. e Candeloro R., 2006).

Este trabalho tem como finalidade analisar os fatores que influenciam uma empresa a querer mudar de auditor, e por esse motivo na primeira parte desta investigação foi efetuada uma revisão da literatura relevante existente sobre este tema. O enquadramento teórico do tema permite clarificar alguns conceitos e enquadrar as matérias que serão objeto do estudo empírico.

Segundo Hill e Hill (2005), em todas as ciências naturais, a investigação empírica contribui para a construção de explicações mais adequadas a determinado problema.

A escolha da metodologia é fundamental e de indiscutível importância para a obtenção adequada de respostas às questões de investigação e respetivas hipóteses formuladas, uma vez que na opinião de Fortin (1999), esta assegura a fiabilidade e a qualidade dos resultados de investigação.

O mesmo autor refere que, todos os trabalhos de pesquisa devem ter uma base metodológica científica que permita a organização crítica dos procedimentos de investigação. É necessário determinar os métodos a utilizar para obter as respostas às questões de investigação ou às hipóteses formuladas e escolher um desenho apropriado segundo se trata de explorar, de descrever um fenómeno, de examinar associações e diferenças ou de verificar hipóteses.

“A metodologia de investigação consiste num processo de seleção da estratégia de investigação, que condiciona, por si só, a escolha das técnicas de recolha de dados, que devem ser adequadas aos objetivos que se pretendem atingir” (Sousa e Baptista, 2011).

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 refere que é necessário tempo e paciência na realização desta tarefa, sugerindo 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.

O tipo de investigação, as definições operacionais das variáveis, o meio onde se desenrola a investigação e a população desse mesmo estudo, deve ser definido nesta etapa.

Na realização da investigação é essencial definir um método, que pode ser classificado em quantitativo ou qualitativo.

Segundo Bell (2004), os “investigadores quantitativos recolhem os factos e estudam a relação entre eles” enquanto os investigadores qualitativos “estão mais interessados em

compreender as percepções individuais do mundo. Procuram compreensão, em vez de análise estatística”.

Também Godoy (1995) aborda, de forma analítica, as diferenças entre os métodos qualitativo e quantitativo:

“Num estudo quantitativo, o pesquisador conduz seu trabalho a partir de um plano estabelecido a priori, com hipóteses claramente especificadas e variáveis ocasionalmente definidas. Preocupa-se com a medição objetiva e com a quantificação dos resultados. Procura a precisão, evitando distorções na etapa de análise e interpretação dos dados, garantindo assim, uma margem de segurança e relação às inferências obtidas. De maneira diversa, a pesquisa qualitativa não procura enumerar e/ou medir eventos estudados, parte de questões ou focos de interesse amplo, que vão se definindo à medida que o estudo desenvolve. Envolve a obtenção de dados descritivos sobre pessoas, lugares, processos iterativos pelo contato direto do pesquisador com a situação estudada, procurando compreender os fenômenos segundo a perspectiva dos participantes da situação de estudo”.

O mesmo autor refere que os métodos quantitativos são caracterizados por usarem o método experimental, que permite a formulação de hipóteses para a explicação de fenômenos. Permite também a verificação de hipóteses através da análise de dados estatísticos recolhidos, assim como a generalização dos resultados obtidos a partir de uma amostra, desde que, estatisticamente significativa. Os métodos qualitativos pretendem descrever, observar e compreender os dados. Não existem hipóteses pré-concebidas.

Ou seja, existem vários tipos de métodos de investigação: qualitativo, quantitativo ou misto.

1.1. Método de Investigação Quantitativa

A investigação quantitativa tem como objetivo a identificação e apresentação de dados, indicadores e tendências observáveis. Este tipo de investigação é geralmente o mais apropriado quando existe a possibilidade de recolha de medidas quantificáveis de variáveis e inferências a partir de amostras de uma população (Sousa M. e Batista C., 2014).

O mesmo autor refere que, numa investigação quantitativa, as hipóteses, as variáveis e o projeto de investigação são previamente definidos e baseiam a validade dos resultados no controlo conceptual e técnico das variáveis em estudo.

Esta investigação caracteriza-se por:

- Utilizar um método experimental;
- Formular hipóteses que experimentem relações entre variáveis;
- Explicar os fenómenos e estabelecer relações causais;
- Assentar num positivismo lógico, isto quer dizer que, procurar as causas dos fenómenos sociais;
- Realizar uma seleção probabilística de uma amostra, tendo como base uma população rigorosamente definida;
- Verificar as hipóteses através da utilização de análise estatística dos dados recolhidos;
- Generalizar os resultados obtidos a partir da amostra.

Profanov C. e Freitas E. (2013), refere que os dados recolhidos para este método são descritivos, e retratam o maior número possível de elementos existentes na realidade estudada. Preocupa-se muito mais com o processo do que com o produto em si.

Os recursos mais utilizados para estes métodos são as entrevistas, a observação, os questionários abertos, a interpretação de formas de expressão visual, como fotografias e pinturas, e os estudos de caso (Fonseca R.,2009).

1.2.Método de Investigação Qualitativa

A investigação qualitativa surge em alternativa à investigação quantitativa, os quais se mostraram ineficazes para a análise e estudo da subjetividade inerente ao comportamento e à atividade das pessoas e das organizações (Sousa M. e Batista C., 2014).

O autor ainda salienta que, esta investigação centra-se em compreender os problemas, analisar os comportamentos, as atitudes ou valores. Não se preocupa com a dimensão da amostra nem com a generalização de resultados, e não se coloca o problema da validação e da fiabilidade dos instrumentos. Este tipo de investigação é indutivo e descritivo, considerando que o investigador desenvolve conceitos, ideias e entendimentos a partir de padrões encontrados nos dados, ao contrário de recolher dados para comprovar modelos, teorias ou verificar hipóteses nos estudos quantitativos.

A investigação qualitativa caracteriza-se por:

- Apresentar um maior interesse no próprio processo de investigação e não apenas nos resultados;

- O investigador desempenha um papel fundamental na recolha de dados uma vez que, a qualidade (validade e fiabilidade) dos dados depende muito da sua sensibilidade, da sua integridade e do seu conhecimento;
- O investigador tem que mostrar uma grande sensibilidade ao contexto onde está a realizar a investigação;
- Ser holística, isto é, tem em conta a complexidade da realidade;
- O investigador deve tentar compreender os sujeitos de investigação a partir dos quadros de referência, dos significados que são atribuídos aos acontecimentos, às palavras e aos objetos;
- Utilizar procedimentos interpretativos, não experimentais.

Segundo Fonseca R. (2009), a técnica de mensuração mais utilizada são os questionários de escolha múltipla.

Quer o método de investigação quantitativo como o método de investigação qualitativo têm as suas vantagens e desvantagens, tal como podemos observar na tabela 3:

Tipo de Método	Vantagens	Desvantagens
Quantitativo	Analisa e integra os resultados de um conjunto mais ou menos alargado de investigações já realizadas sobre o tema.	O investigador não consegue controlar as variáveis independentes.
Qualitativo	Existe possibilidade de gerar boas hipóteses de investigação, devido ao facto de utilizar técnicas como: entrevistas detalhadas, observações minuciosas e análise de produtos escritos (relatórios, testes, composições).	Objetividade. Existem problemas de objetividade que podem resultar de pouca experiência, da falta de conhecimentos e da falta de sensibilidade do investigador.

Tabela 3 - Vantagens e Desvantagens dos Métodos Qualitativo e Quantitativo
Fonte: Sousa M. e Batista C. (2014)

1.3. Método Misto

Existe também o método de investigação misto, que articula os dois métodos de investigação, qualitativo e quantitativo.

Malhotra (2001) refere que, a pesquisa quantitativa tem como objetivo quantificar os dados e aplicar alguma forma de análise estatística e aconselha que este tipo de pesquisa deva suceder à pesquisa qualitativa, uma vez que esta ajuda a entender e a contextualizar o fenómeno. Ainda relativamente à pesquisa qualitativa e quantitativa, Flick (2004)

salienta que ao combinar as duas pesquisas, tem-se um maior nível de credibilidade e validade dos resultados obtidos.

O pesquisador, na etapa de metodologias, define como será efetuada a investigação, o modelo, o universo abrangente, a amostra, os instrumentos de recolha de dados que podem ser: questionários, entrevistas, observações, análise e discussão dos dados e resultados. É também nesta fase que é indispensável a realização de um modelo de análise que articule as questões de investigação com os objetivos, métodos e ferramentas a utilizar.

Prodanov C. e Freitas E. (2013) defendem que os métodos de investigação quantitativos e qualitativos estão interligados. Contudo, apresenta um quadro resumo para melhor entender as diferenças entre os dois métodos de pesquisa (tabela 4).

Tipos de Pesquisa			Caraterísticas		
Quanto à natureza	Quanto à forma de abordagem do problema	Quanto aos fins da pesquisa	Quanto aos procedimentos	Gerais	Tipos de Instrumentos
Básica	Quantitativa	Exploratória	Bibliográfica	Base em material já elaborado	Fontes bibliográficas
			Documental	Materiais que não recebem tratamento analítico ou podem ser reelaborados	Fontes secundárias de dados
				Efeitos de variáveis formas de controlo	
Aplicada	Qualitativa	Descritiva	Experimental	Verificar a relação entre variáveis	Plano da pesquisa – Manipulação de condições e observação dos efeitos produzidos
			Ex-Post.Facto	Conhecer o comportamento – interrogação direta	Observação, questionários e entrevistas
			Levantamento	Idem levantamento – um grupo ou uma comunidade	Questionário, entrevista e formulário
		Estudo aprofundado de um ou poucos objetos			
		Explicativa	Estudo de campo		Variados – Questionário, entrevistas, formulários e observação
			Estudo de caso		

Tabela 4 - Tipos de pesquisa e suas características
 Fonte: Prodanov C. e Freitas E. (2013)

Após apresentação do enquadramento teórico das metodologias de investigação, segue-se a apresentação do modelo adotado para este trabalho e posteriormente apresentam-se as hipóteses de investigação formuladas.

2. Método de Investigação Adotado

Para o tema subjacente a esta dissertação foram consideradas as seguintes fases: escolha do tema, sistematização à priori, elaboração de hipóteses, a amostra, a confirmação ou reprovação de hipóteses através da recolha de dados (questionário), sistematização à priori e explicação dos resultados.

Pela análise da tabela nº 4, foi possível delinear o tipo de pesquisa para este caso.

2.1. Quanto aos objetivos

A utilização do método de pesquisa exploratória teve por objetivo proceder ao reconhecimento desta realidade, visando oferecer informações e orientar a formulação de hipóteses

2.2. Quanto aos procedimentos

A seleção do método de pesquisa por levantamento deve-se a ter um conhecimento direto da realidade uma vez que se recorre à interrogação das pessoas. Neste caso, optou-se pelo questionário de escolha múltipla.

A análise documental também é importante na investigação uma vez que ajudou na seleção do tema, através do conhecimento de trabalhos anteriores. É uma técnica usada quer para complementar informações obtidas por outras técnicas quer para descobrir novos aspetos sobre um tema ou problema, recorrendo-se a livros, artigos, diretivas, normas e estatutos.

2.3. Triangulação de dados

Este método consiste em não se ser obrigado a utilizar apenas os métodos quantitativos ou qualitativos, sendo possível optar por combinar estes dois métodos, tornando o processo de investigação mais consistente e sólido.

Esta combinação pode subdividir-se em:

- Triangulação de dados - em que é usada uma variedade de fontes num mesmo estudo;
- Triangulação de investidores – em que são utilizados vários investigadores;
- Triangulação de teorias – que consiste no uso de várias perspetivas para interpretar um conjunto de dados;
- Triangulação metodológica – que se baseia no uso de diferentes métodos para estudar um dado problema.

Neste trabalho foi utilizado o método de triangulação de dados.

2.4. Quanto ao tipo de pesquisa

Neste estudo, é utilizada a pesquisa descritiva pois, de acordo com Gil (2007), tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenómeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis, ou seja, a pesquisa descritiva estuda as relações entre duas ou mais variáveis de um dado fenómeno sem as manipular.

2.5. Quanto à forma de abordagem do problema

Para obter as conclusões do nosso problema, que se centra em perceber quais os fatores que influenciam a mudança de auditor por parte da empresa auditada e, principalmente se existe alguma relação direta entre o resultado de um relatório de auditoria qualificado e a mudança de auditor, optou-se pela análise quantitativa, através da qual se pretende apontar numericamente a frequência e a intensidade dos comportamentos e/ ou opiniões dos indivíduos de um determinado grupo, ou população.

2.6. Quanto ao instrumento utilizado

Com o intuito de obter a opinião dos Revisores Oficiais de Contas, optou-se por recorrer aos questionários de escolha múltipla.

Este tipo de questionários são um conjunto de questões sobre um problema, previamente elaboradas, para serem respondidas por um determinado sujeito, por escrito ou oralmente. A construção do mesmo deve ser revista ao máximo cuidado tal como refere Ghiglione e Matalon (1992), “A construção do questionário e a formulação das questões constituem,

portanto, uma fase crucial do desenvolvimento de um inquérito... qualquer erro, qualquer inépcia, qualquer ambiguidade, repercutir-se-á na totalidade das operações ulteriores, até às conclusões finais”.

Segundo indicações de Bell (1997), o questionário é concebido com instruções claras de preenchimento, com perguntas espaçadas e quadrados para resposta e formulando respostas de forma simples.

O uso do questionário apresenta algumas vantagens nomeadamente, anonimato das respostas obtidas, recolha de informação junto de um grande número de indivíduos e generalização da amostra à totalidade da população selecionada.

3. Objeto e Objetivos da Investigação

3.1. Objeto de Estudo

O objeto deste estudo centra-se na identificação de quais fatores que poderão condicionar o trabalho dos auditores junto dos seus clientes e, eventualmente, traduzir-se numa mudança de auditor por estes.

3.2. Objetivos

A seguir apresentam-se os objetivos gerais definidos para este estudo.

1º analisar os fatores que condicionam a mudança de auditor por parte da empresa auditada.

2º analisar se existem motivos que condicionam a opinião do auditor na emissão de um relatório de auditoria qualificado.

3.3. Formulação das Hipóteses de Estudo

No desenvolvimento de uma pesquisa desta natureza devem-se formular hipóteses e classificar a relação entre as variáveis, de modo a garantir a precisão dos resultados e evitar contradições no processo de análise e interpretação (Prodanov C. e Freitas E., 2013).

Hill & Hill (2000, citado por Rodrigues, 2013, são da opinião que a hipótese tem como função estabelecer a ligação entre a parte teórica e a parte empírica da investigação. Para tal, a primeira coisa a fazer é utilizar a revisão da literatura realizada nos primeiros

capítulos da investigação, para daí deduzir uma ou mais hipóteses a serem testadas na parte empírica.

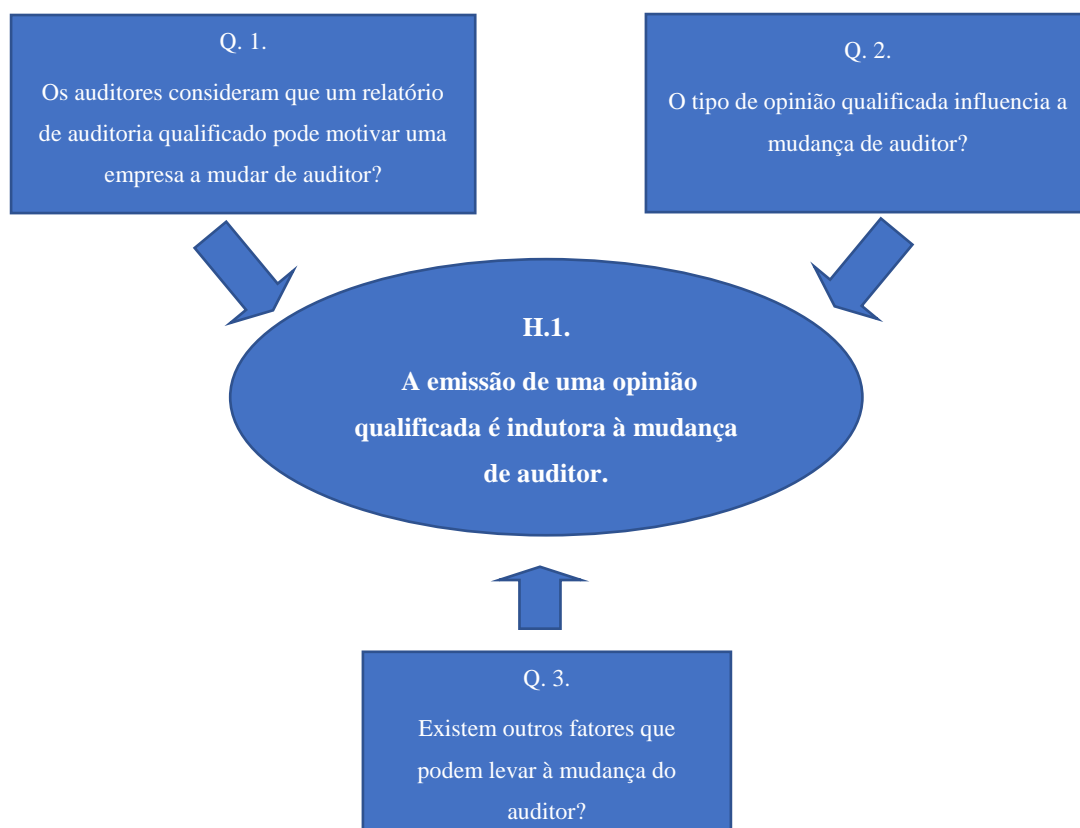


Figura 4 - Relação da hipótese 1 com as questões de investigação
Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2017

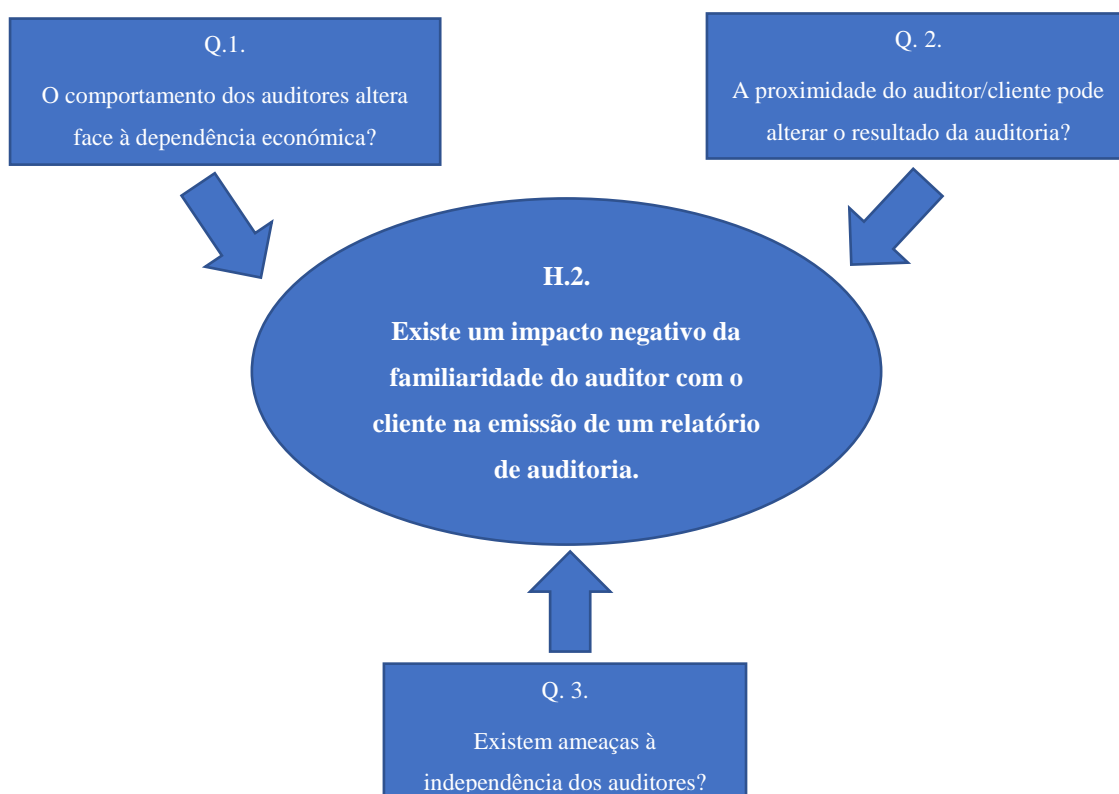


Figura 5 - Relação da hipótese 2 com as questões de investigação
Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2017

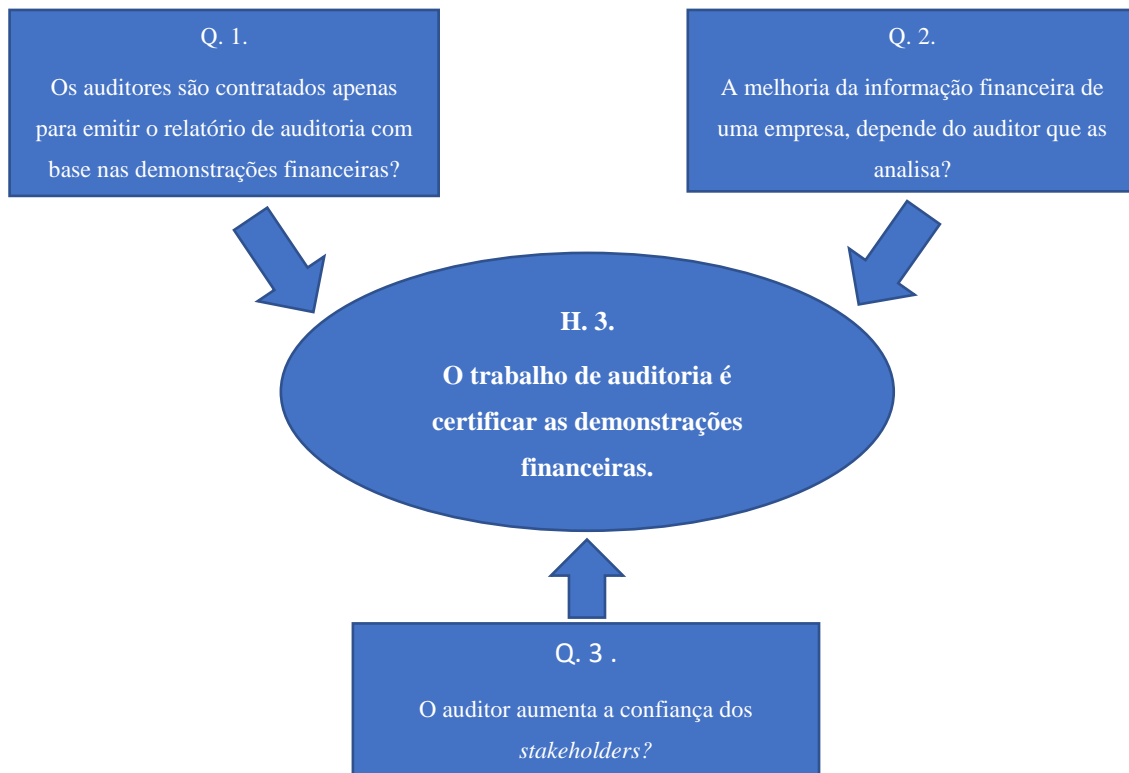


Figura 6 - Relação da hipótese 3 com as questões de investigação
 Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2017

As hipóteses constituem uma afirmação sobre o valor de um parâmetro ou de relacionamento entre parâmetros, que se pressupõe que sejam verdadeiras. No entanto, pelo facto de se estar a trabalhar com uma amostra e não com a totalidade da população, quaisquer que sejam as conclusões dos testes, são sempre baseadas na chamada evidência amostral, isto é, naquilo que se pode inferir a partir da amostra que se recolhe.

3.4. Definição das Variáveis

Segundo Lakatos & Marconi (1999),

“Ao colocar o problema e a hipótese, deve ser feita também a indicação das variáveis dependentes e independentes. Elas devem ser definidas com clareza e objetividade e de forma operacional. Todas as variáveis que possam interferir ou afetar o objeto em estudo devem ser não só levadas em consideração, mas também devidamente controladas para impedir o comprometimento ou risco de invalidar a pesquisa”.

3.4.1. Variável Dependente

Para Fortin (2000), a variável dependente é “aquela que o pesquisador tem interesse em compreender, explicar ou prever”. A variável dependente “é a que sofre o efeito esperado da variável independente: é o comportamento, a resposta ou o resultado observado que é devido à presença da variável independente”.

Assim, a variável dependente deste estudo é: “a mudança do auditor”.

3.4.2. Variável Independente

A variável independente é aquela que o investigador trabalha, com o fim de observar o seu efeito sobre a outra, variável dependente. Polit & Hungler (1995) definem variável independente como “aquela que é manipulada”.

Tendo em conta este pressuposto, foram consideradas as seguintes variáveis independentes:

- O grau de influência que a empresa auditada tem sobre o auditor;
- Os fatores que influenciam a mudança de auditor;
- A opinião qualificada do auditor.

3.5. Recolha, Organização e Análise dos Dados

De acordo com Gil (2008), o questionário consiste na “técnica de investigação composta por um conjunto de questões que são submetidas a pessoas com o propósito de obter informações sobre conhecimentos, crenças, sentimentos, valores, interesses, expectativas, temores, comportamento presente ou passado.”

A utilização do questionário permite um mais rápido acesso aos resultados, no entanto, e para uma melhor diversificação de resultados este incidirá numa amostra. Uma vez que, este estudo tem por base o entendimento da opinião dos revisores oficiais de contas sobre os fatores que levam as empresas auditadas a mudar de auditor. O foco essencial na escolha da amostra é conseguir perceber se os próprios auditores têm noção que existem fatores que levam as empresas auditadas a mudar de auditor.

3.5.1. População e Amostra

Tendo por base o estudo em questão a nossa população é enquadrada num elevado número de sujeitos pois, toda a população direta ou indiretamente tem uma visão sobre o objeto de análise. No entanto, para podermos obter resultados mais coerentes, concisos, maduros e com conhecimento focamos a população nos ROC inscritos na OROC, que estivessem em situação “em atividade” e que tivessem o correio eletrónico disponível. O número de ROC inscritos na OROC é de 1.429 e o número de ROC com a situação “em atividade” e com correio eletrónico disponível é de 1.278.

Assim, a nossa amostra é de 193 respostas, o que corresponde a 15 % da população alvo.

3.5.2. Recolha e Organização dos Dados

A recolha de dados foi realizada através da ferramenta de criação de questionários *online* “*Google Forms*”, uma vez que o mesmo permite a automatização da recolha e organização das respostas ao questionário, possibilitando a todo o tempo ter acesso aos dados e ainda oferece a opção de os analisar em tempo real através da visualização de gráficos produzidos automaticamente pelo *software*.

Neste seguimento, foi elaborado um inquérito por questionário estruturado com questões de resposta fechada. Para algumas das questões de resposta fechada, foi utilizada a opção de resposta “Sim/Não”, noutras questões foi utilizada a 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.

O “5” corresponde ao maior grau de concordância/opinião dos inquiridos e o “1” ao menor grau de concordância/ opinião dos inquiridos.

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, sendo que a identificação do inquirido não foi solicitada no mesmo e que todas as respostas eram de preenchimento obrigatório, caso não respondessem, o inquérito não era submetido.

O inquérito foi disponibilizado no site da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e enviado por correio eletrónico a todos os ROC que se encontravam na situação identificada no ponto 3.5.1.

O envio de correio eletrónico ocorreu em dois momentos distintos, com um intervalo de um mês e dezoito dias de desfasamento, de forma a obter um maior número de respostas, em face da população em estudo (Anexos 1 e 2).

Do total da população em estudo, de 1278 ROC, obtivemos 193 respostas.

3.5.3. Análise dos Dados

Após a recolha de dados, segue-se a fase de análise e interpretação da informação obtida. Segundo Gil (1999), a análise dos dados tem como objetivo organizar e comprimir os dados obtidos de forma a possibilitar respostas ao problema definido na investigação.

Para o tratamento e análise dos dados obtidos recorreu-se à estatística inferencial e foi utilizado o programa de análise SPSS, versão 22. Este programa é uma aplicação analítica e estatística que transforma os dados em informações importantes, sendo considerado um pacote estatístico para as ciências sociais.

3.5.3.1. Inferência Estatística

Marôco (2009) (citado por Lima, 2014), “uma das necessidades mais frequentes em análise estatística passa pela comparação de parâmetros populacionais tendo por base amostras aleatórias, e em que se pretende testar se o tratamento, intervenção ou manipulação teve um efeito significativo na variável resposta, no caso univariado, ou na matriz de variáveis resposta, no caso multivariado.

Ao fazer uma análise de resultados pretende-se por vezes tirar deduções sobre determinado parâmetro ou sobre uma distribuição de uma determinada população. Por este motivo, recorre-se à estatística inferencial cujo objetivo é generalizar, para toda a população, os resultados obtidos da amostra. Assim, de um modo geral, podemos afirmar que o principal objetivo das técnicas de inferência estatística é o de testar uma hipótese, isto é, como o próprio nome indica, 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.

Ou seja,

- H_0 hipótese nula, o ponto de partida da nossa investigação.
- H_1 hipótese alternativa, normalmente a negação da hipótese nula.

Neste estudo foram utilizadas as seguintes hipóteses com base na inferência estatística:

- Hipótese 1:

H_{10} – A emissão de uma opinião qualificada é indutora à mudança de auditor.

H_{11} – A emissão de uma opinião qualificada não é indutora à mudança de auditor.

- Hipótese 2:

H_{20} - Existe um impacto negativo da familiaridade do auditor com o cliente na emissão de um relatório de auditoria.

H_{21} – Não existe um impacto negativo da familiaridade do auditor com o cliente na emissão de um relatório de auditoria.

- Hipótese 3:

H_{30} – O trabalho de auditoria é certificar as demonstrações financeiras.

H_{31} – O trabalho de auditoria não é certificar as demonstrações financeiras.

4. Relação das Hipóteses de Estudo vs Questões de Investigação vs Questionário

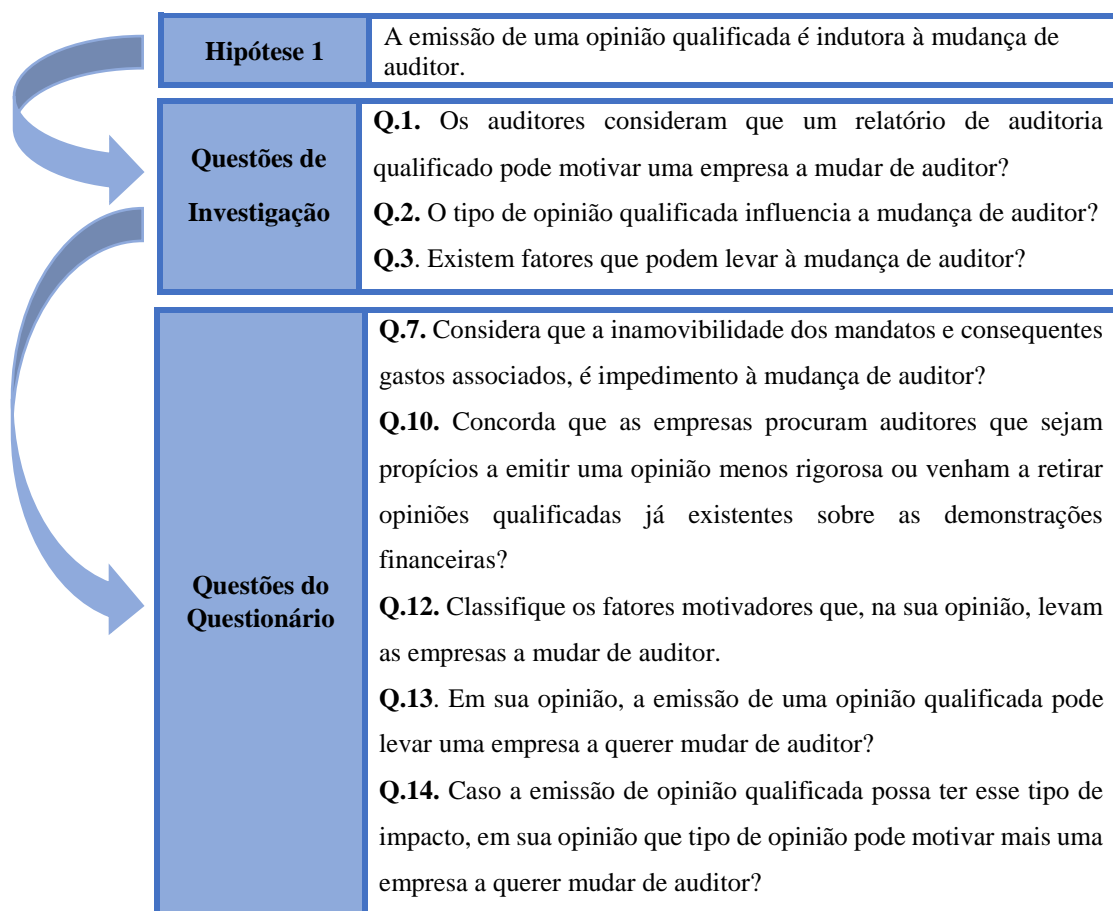


Figura 7 - Relação entre a hipótese 1 e as questões de investigação vs questões do questionário
Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2017

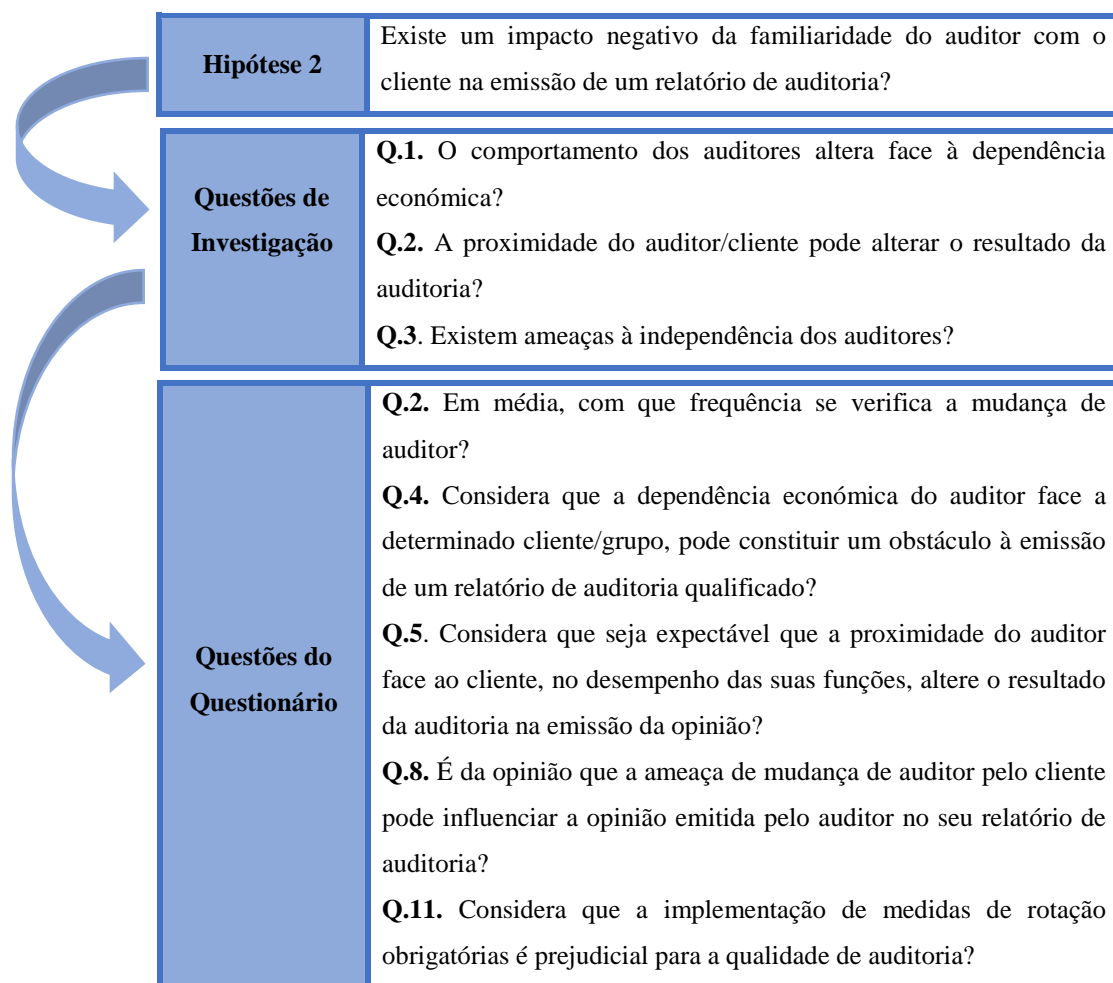


Figura 8 - Relação entre a hipótese 2 e as questões de investigação vs questões do questionário
 Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2017

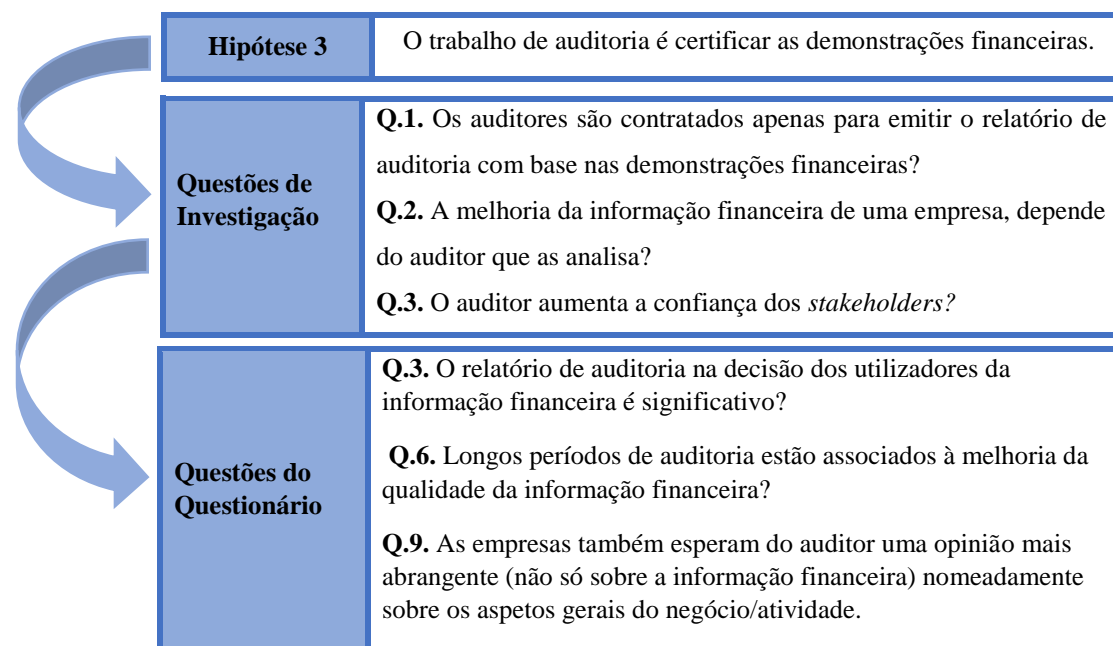


Figura 9 - Relação entre a hipótese 3 e as questões de investigação vs questões do questionário
 Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2017

Parte II – Estudo Empírico

Capítulo V – Apresentação e Discussão dos Resultados

1. Apresentação dos dados

Este capítulo tem como objetivo apresentar e interpretar os resultados alcançados, de acordo com a informação recolhida através do questionário.

A amostra é de 193 inquiridos, uma vez que, no questionário disponibilizado, só foi possível responder à sua totalidade, não deixando questões por responder, logo, das 193 respostas, todas foram consideradas válidas.

A estatística descritiva tem como objetivo a recolha, apresentação, análise e interpretação de dados numéricos, através da criação de instrumentos adequados nomeadamente quadros e gráficos, visando somente descrever e analisar um certo grupo (amostra) sem daí retirar conclusões ou inferências sobre a população da qual foi retirada a amostra.

1.1. Alpha de Cronbach

O *Alpha de Cronbach* permite medir o nível de consistência interna de um grupo de variáveis, ou seja, corresponde à correlação que se espera obter entre a escala usada e outras escalas hipotéticas, do mesmo universo e com igual número de itens utilizados que possam medir a mesma característica. O valor deste teste deve ser positivo e deve variar entre 0 e 1. (Pestana & Gageiro, 2008).

<i>Alpha de Cronbach</i>	<i>Alpha de Cronbach Padronizado</i>	Nº de Itens
0,567	0,61	22

Tabela 5 - *Alpha de Cronbach*

Fonte: Elaborado pela Mestranda, com base no layout do SPSS, versão 22, 2017

Este indicador apresenta-se próximo dos 60% para 22 itens. Uma vez que o primeiro item se refere à caracterização da amostra, este não foi considerado. Para este valor, a consistência é considerada fraca nos 22 itens analisados. Do total dos itens retirou-se os itens 2, 6 e 14 pela sua especificidade (mudança de auditor vs períodos de auditoria).

Como resultado da análise às estatísticas do item total, verificou-se que se estes três itens fossem excluídos para o cálculo do *Alpha de Cronbach*, este indicador seria elevado para cerca de 65%.

<i>Alpha de Cronbach</i>	<i>Alpha de Cronbach Padronizado</i>	Nº de Itens
0,65	0,646	19

Tabela 6 - *Alpha de Cronbach*

Fonte: Elaborado pela Mestranda, com base no layout do SPSS, versão 22, 2017

Assim, é possível analisar que este indicador sofre um acréscimo de 9 pontos percentuais, o que melhora a consistência interna do questionário.

Analisando a matriz de correlação entre itens verifica-se que a correlação é negativa nas questões 2, 6 e 14 (itens excluídos do cálculo do alfa), em 12, 9 e 7 correlações, conforme se pode aferir pela consulta da tabela seguinte.

Matriz de Correlação entre itens	Q.2.Frequência da mudança de auditor	Q.6.Longos períodos auditoria vs qualidade	Q.14.Tipo de opinião qualificada
Q.2. Frequência da mudança.	1,000	-0,238	0,078
Q.3. Importância do relatório	-0,032	0,034	-0,033
Q.4. Dependência Económica	-0,015	-0,126	-0,048
Q.5. Proximidade cliente/auditor	0,080	-0,182	0,045
Q.6. Longos períodos de auditoria vs qualidade	-0,238	1,000	-0,060
Q.7. Inamovibilidade contratos	-0,007	-0,038	0,029
Q.8 Ameaça de mudança de auditor vs Relatório	0,003	-0,113	0,039
Q.9. Empresas esperam opinião mais abrangente	0,069	0,078	-0,013
Q.10. Auditores menos rigorosos	-0,086	0,038	0,141
Q.11. Medidas de rotação obrigatórias	-0,079	0,152	0,107
Q.12.1. Honorários dos auditores	0,048	0,015	0,106
Q.12.2. Problemas Financeiros	-0,072	0,065	0,073
Q.12.3. Mudança na administração	-0,049	0,010	0,122
Q.12.4. Dimensão da empresa de auditoria	0,106	-0,050	0,057
Q.12.5. Alteração dimensão do cliente	0,097	0,018	0,066
Q.12.6. Necessidade de serviços adicionais	-0,066	0,187	-0,061
Q.12.7. Relatório de auditoria qualificado	-0,089	0,024	0,075
Q.12.8. Desacordo auditor/cliente	-0,159	0,042	0,099
Q.12.9. Duração do mandato	0,075	-0,001	-0,129
Q.12.10. Antiguidade da relação	0,105	-0,075	-0,049
Q.13. Opinião qualificada	-0,123	0,008	0,046
Q.14. Tipo de opinião qualificada	0,078	-0,060	1,000

Tabela 7 - Matriz de Correlação entre itens *Alpha de Cronbach*

Fonte: Elaborado pela Mestranda, com base no layout do SPSS, versão 22, 2017

Nesta decorrência, ao longo da análise, estas questões serão analisadas individualmente.

1.2.Ró de Spearman

Na análise à intensidade de associação entre as variáveis usou-se o coeficiente não paramétrico *Ró de Spearman* e interpretou-se a associação linear entre as variáveis como sendo: associação linear muito baixa para *Ró* menor que 0,2. Para valores situados entre

0,2 e 0,39 a associação linear é baixa, sendo uma associação linear moderada para valores de *Ró* entre 0,40 e 0,69. Entre 0,7 e 0,89 a associação linear é alta e entre 0,9 e 1 é muito alta. (Pestana e Gageiro, 2008).

Com os dados obtidos através da tabela do *Ró de Spearman* é possível verificar que a intensidade de associação entre as variáveis é baixa/fraca. Observe-se a seguinte tabela, onde foram recolhidos os dados com as melhores relações.

<i>Ró de Spearman</i> (todas as questões à exceção da 12)		Dep. Económica vs Opinião auditor (Q.4)	Proxim. cliente/ auditor (Q.5)	Inamovib. dos mandatos (Q.7)	Ameaça de mudança vs Rel. emitido (Q.8)
Dep. Económica vs Opinião auditor (Q.4)	Coef. Correlação	1,000	0,286**	0,192**	0,314**
	Sig (bilateral)		0,000	0,008	0,000
	N	193	193	193	193
Prox. cliente/ auditor (Q.5)	Coef. Correlação	0,286**	1,000	0,238**	0,398**
	Sig (bilateral)	0,000		0,001	0,000
	N	193	193	193	193
Inamovib. dos mandatos (Q.7)	Coef. Correlação	0,192**	0,238**	1,000	0,317**
	Sig (bilateral)	0,008	0,001		0,000
	N	193	193	193	193
Ameaça de mudança vs Rel. emitido (Q.8)	Coef. Correlação	0,314**	0,398**	0,317**	1,000
	Sig (bilateral)	0,000	0,000	0,000	
	N	193	193	193	193

**A correlação é significativa no nível 0,05 (bilateral)

*A correlação é significativa no nível 0,01 (bilateral)

Tabela 8 - Tabela *Ró de Spearman*

Fonte: Elaborado pela Mestranda, com base no layout do SPSS, versão 22, 2017

Como referido anteriormente, a relação entre as variáveis é baixa/fraca, podendo-se ver na tabela 8 que, as melhores relações respeitam às questões Q.5. “Considera expectável que a proximidade auditor/cliente altere o resultado na emissão de opinião?” e Q.8 “É da opinião que a ameaça de mudança de auditor pelo cliente pode influenciar a opinião emitida pelo auditor no seu relatório de auditoria?” que apresentam um coeficiente de correlação de 0,398, situando-se perto de uma correlação moderada (0,4 a 0,69).

Com intensidade mais baixa, ou seja, com uma correlação fraca tem-se o caso da Q.7 “Considera que a inamovibilidade dos mandatos e consequentes gastos associados, é impedimento à mudança de auditor?” e Q.8 “É da opinião que a ameaça de mudança de auditor pelo cliente pode influenciar a opinião emitida pelo auditor no seu relatório de auditoria?” que têm um coeficiente de correlação de 0,317.

Um exemplo de uma relação com intensidade bastante fraca é o caso das questões Q.4 “Considera que a dependência económica do auditor face a determinado cliente/grupo, pode constituir um obstáculo à emissão de um relatório de auditoria qualificado?” e Q.7 “Considera que a inamovibilidade dos mandatos e consequentes gastos associados, é

impedimento à mudança de auditor?”, com um coeficiente de correlação de 0,192 (próximo de ser uma correlação simplesmente fraca).

É possível analisar a tabela completa do *Ró de Spearman*, no apêndice 1 – *Ró de Spearman*, exceto questão 12).

Ao analisar o *Ró de Spearman* para a questão 12, verifica-se que as relações são melhores, sendo que a melhor relação de intensidade é entre as questões Q.12.7 “Relatório de auditoria qualificado” e Q.12.8 “Desacordo entre o auditor e a empresa auditada sobre a opinião emitida”, em que o coeficiente de correlação é de 0,483, correlação moderada (Apêndice 2 – *Ró de Spearman*, questão 12).

1.3.Ró de Pearson

O valor deste coeficiente de correlação mede a força da relação entre duas variáveis e, quanto mais próximo de 1 (ou de -1), maior será a correlação.

Segundo o coeficiente calculado no apêndice 3 intitulado “*Ró de Pearson*, exceto questão 12”, pode-se confirmar que as relações entre as diferentes variáveis são fracas, verificando-se novamente que a melhor relação respeita às questões Q.5. “Considera expectável que a proximidade auditor/cliente altere o resultado na emissão de opinião?” e Q.8 “É da opinião que a ameaça de mudança de auditor pelo cliente pode influenciar a opinião emitida pelo auditor no seu relatório de auditoria?” que apresentam um coeficiente de relação próximo de 0,4.

Na questão 12, confirma-se que as relações são melhores, sendo que a melhor relação é entre as questões Q.12.7 “Relatório de auditoria qualificado” e Q.12.8 “Desacordo entre o auditor e a empresa auditada sobre a opinião emitida”, em que o coeficiente de correlação é de 0,488 (Apêndice 4 – *Ró de Pearson*, questão 12).

1.4.Estatística Descritiva

Numa fase inicial opta-se por identificar qual o nível de experiência do profissional que está a responder ao questionário. Pela análise do gráfico 1, verifica-se que 58% dos profissionais que responderam têm experiência profissional superior a 15, o que se verifica também pela tabela 9 em que a moda é “4”, ou seja, existe maior frequência da resposta “>15 anos”. A média é de 3,13, uma vez que 13% dos profissionais responderam que têm idade entre “11 a 15 anos”, ou seja, 71% da amostra tem experiência profissional superior a 11 anos.

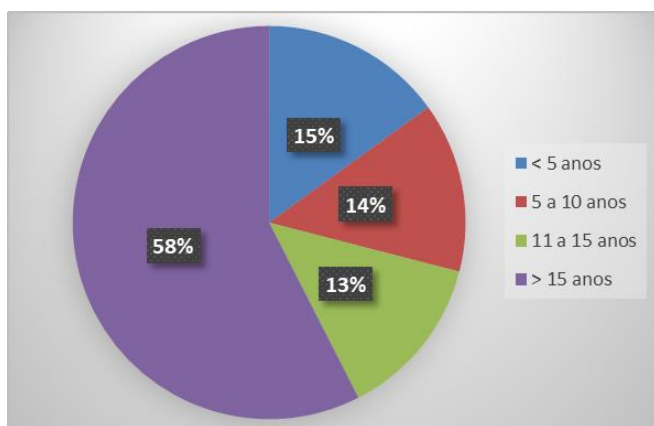


Gráfico 1 - Experiência Profissional
Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2017

superior a 11 anos.

Média	Moda	Desvio Padrão
3,13	4	1,142

Tabela 9 – Estatística Descritiva, questão 1
Fonte: Elaborado pela Mestranda, com base no layout do SPSS, 2017

Poder-se-á então concluir que as respostas obtidas são de profissionais experientes.

Média	Moda	Desvio Padrão
2,59	2	0,954

Tabela 10 - Estatística Descritiva, questão 2.
Fonte: Elaborado pela Mestranda, com base no layout do SPSS, 2017

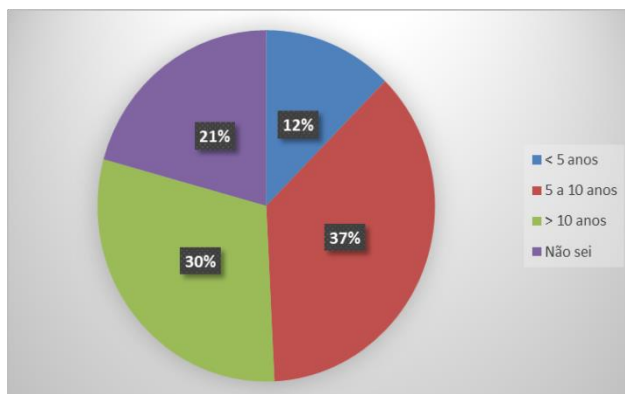


Gráfico 2 - Frequência com que se verifica a mudança de auditor
Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2017

De acordo com os dados da tabela 10 em que se verifica que a média se situa entre dois tipos de resposta “5 a 10 anos” e “>10 anos” e observando-se o gráfico 2, conclui-se que os inquiridos não são muito unânimes na opinião. Pois observa-se que, 37% da amostra acredita que as empresas mudam de auditor entre 5 a 10 anos (sendo a sua moda de “2” o que revela anuência dos inquiridos face a esta questão), 30% acredita que o auditor se mantém na mesma empresa mais de 10 anos e 12% dos inquiridos são da opinião que o auditor apenas permanece numa empresa por um período inferior a 5 anos. De salientar

que, 21% dos inquiridos referiu não saber responder a esta questão, sendo que parte desta resposta, se pode dever aos profissionais que têm uma experiência profissional reduzida. O desvio-padrão, com um valor de 0,954, demonstra que existe uma elevada dispersão dos dados, ou seja, não existe uma opinião unânime, uns auditores têm uma opinião, outros têm outra e outros têm outra.

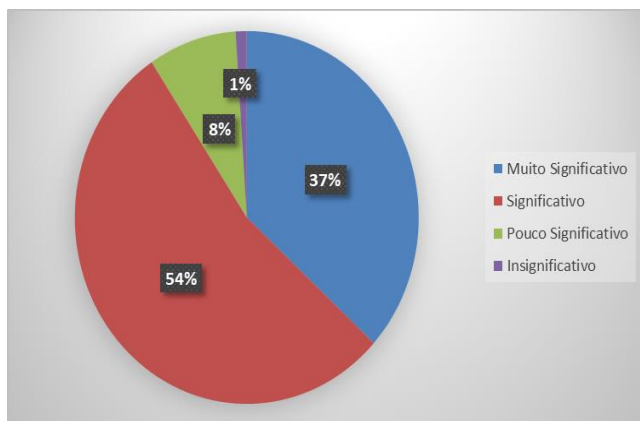


Gráfico 3 - O relatório de auditoria na decisão dos utilizadores da informação financeira

Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2017

Média	Moda	Desvio Padrão
1,74	2	0,652

Tabela 11 - Estatística Descritiva, questão 3

Fonte: Elaborado pela Mestranda, com base no layout do SPSS, 2017

Quer o gráfico 3 como a tabela 11, não deixam margens para dúvidas ao demonstrar que o relatório de auditoria financeira é, sem dúvida, importante para a tomada de decisão dos utilizadores da informação financeira. Dos inquiridos que responderam ao inquérito, 54% é da opinião que o relatório de auditoria tem um impacto significativo na decisão dos utilizadores da informação financeira (daí a moda ser “2 – Significativo”), 37% da amostra acredita ter um impacto muito significativo, seguindo-se apenas 8% dos inquiridos que acreditam ter pouca significância e 1% que acredita que não tem qualquer impacto na decisão dos utilizadores.

A média de 1,74 comprova que existem mais respostas com “significativo” do que “muito significativo”, no entanto os dois juntos têm uma percentagem de 91%, o que demonstra que os inquiridos se encontram em concordância quanto ao relatório de auditoria ser importante para os utilizadores da informação financeira.

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.

Média	Moda	Desvio Padrão
1,24	1	0,427

Tabela 12 - Estatística Descritiva, questão 4
 Fonte: Elaborado pela Mestranda, com base no layout do SPSS, 2017

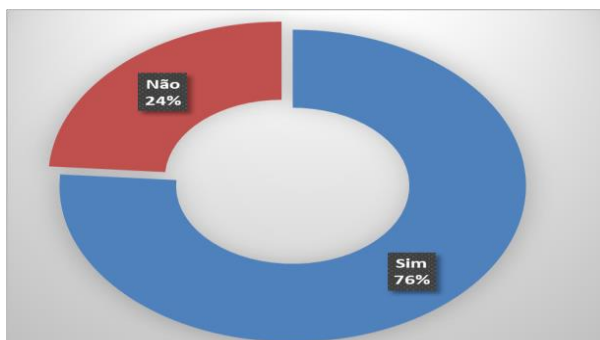


Gráfico 4 - A dependência económica do auditor pode constituir um obstáculo à emissão de um relatório de auditoria qualificado

Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2017

No que concerne à dependência económica do auditor ser um obstáculo à emissão de um relatório de auditoria qualificado, o gráfico 4 indica que a maioria da amostra 76% concorda que é um obstáculo e 24% nega essa situação.

A média de 1,24 vai ao encontro da conclusão retirada do gráfico 4 em que demonstra concordância entre os inquiridos e a moda está em 1 que afirma que a maioria das respostas foi “Sim - a dependência económica é um obstáculo à emissão de um relatório de auditoria qualificado”.

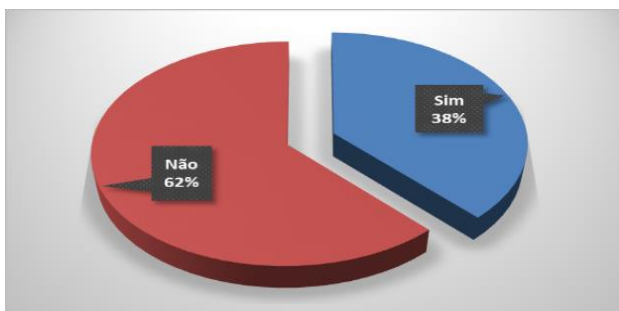


Gráfico 5 – É expectável que a proximidade auditor/cliente altere o resultado da auditoria

Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2017

Média	Moda	Desvio Padrão
1,62	2	0,486

Tabela 13 - Estatística Descritiva, questão 5
 Fonte: Elaborado pela Mestranda, com base no layout do SPSS, 2017

Através da análise do gráfico 5 pode-se verificar que, 62% dos inquiridos não são da opinião que a proximidade do auditor face ao cliente, possa alterar o resultado da auditoria, enquanto que 38% acreditam que isso possa acontecer.

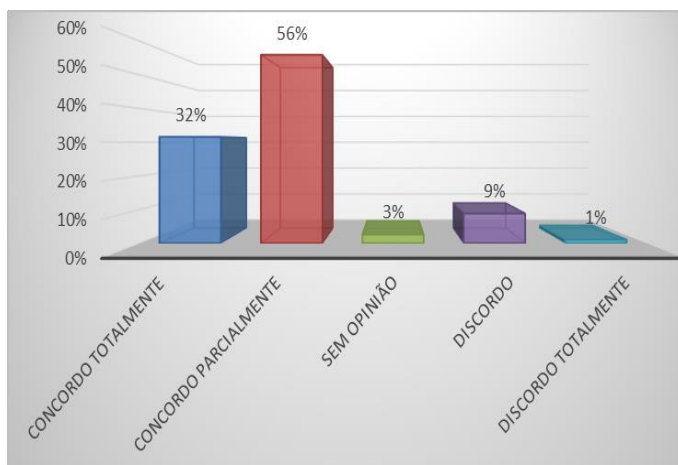


Gráfico 6 – Longos períodos de auditoria estão associados à melhoria da qualidade da informação financeira.

Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2017

Média	Moda	Desvio Padrão
1,92	2	0,886

Tabela 14 - Estatística Descritiva, questão 6

Fonte: Elaborado pela Mestranda, com base no layout do SPSS, 2017

demonstra elevada concordância entre os inquiridos, podendo-se assim concluir que longos períodos de auditoria estão associados à melhoria da qualidade da informação financeira. Dos restantes, 9% da amostra discordam com tal afirmação e 3% não têm sequer opinião acerca deste assunto e 1% discordam totalmente.

O desvio padrão de 0,886 evidencia dispersão nos resultados, mas deve-se na sua maioria às respostas “1” e “2”, em que ambas estão relacionadas entre si.

O gráfico 6 evidencia que 88% dos auditores da amostra acreditam que longos períodos de auditoria estão associados à melhoria da qualidade da informação, sendo que 56% concordam parcialmente, daí a nossa moda ser “2”, ou seja, existe grande anuência por parte dos inquiridos nesta resposta e 32% concordam totalmente. A média encontra-se em 1,92 uma vez que a maior parte das respostas se encontram entre “1 Concordo Totalmente” e “2 Concordo Parcialmente”, o que

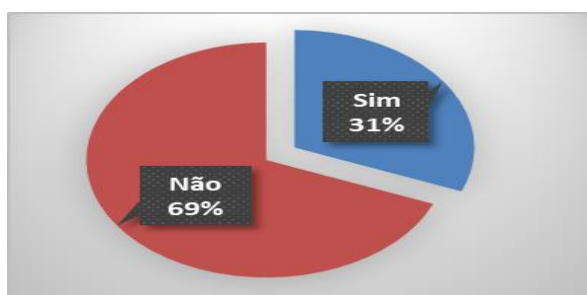


Gráfico 7 - A inamovibilidade dos mandatos é impedimento à mudança de auditor

Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2017

Média	Moda	Desvio Padrão
1,69	2	0,464

Tabela 15 - Estatística Descritiva, questão7

Fonte: Elaborado pela Mestranda, com base no layout do SPSS, 2017

A inamovibilidade dos mandatos e consequentes gastos associados não é impedimento à mudança de auditor na ótica dos profissionais da amostra, sendo que 69% não consideram impedimento e 31% acreditam que é um fator que pode condicionar essa mudança.

O desvio padrão é de 0,464 o que mostra alguma dispersão, sendo que a média é de 1,69, e a moda de “2”, encontrando-se as respostas com maior tendência para o “Não”.

Média	Moda	Desvio Padrão
1,70	2	0,460

Tabela 16 - Estatística Descritiva, questão 8
 Fonte: Elaborado pela Mestranda, com base no layout do SPSS, 2017

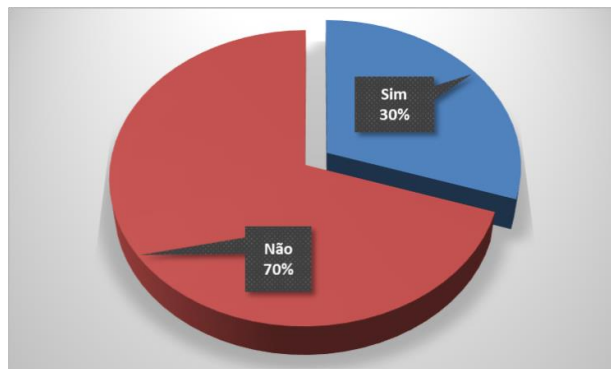


Gráfico 8 - A ameaça de mudança de auditor pelo cliente pode influenciar a opinião emitida pelo auditor no seu relatório de auditoria
 Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2017

Pela análise do gráfico 8, é possível verificar que 70% dos auditores que responderam, não são da opinião que a ameaça de mudança de auditor por parte do cliente, possa influenciar a opinião emitida pelo auditor no exercício das suas funções. No entanto, 30% são da opinião que a ameaça pode alterar a opinião do auditor.

A tabela 16, demonstra a mesma informação verificando-se que a média se encontra a 1,7, ou seja, os auditores acreditam que esta ameaça não influencia tal opinião.

A moda com o número “2 – Não” vem afirmar a percentagem de auditores que concordam entre si na negação desta afirmação.

Média	Moda	Desvio Padrão
1,22	1	0,414

Tabela 17 - Estatística Descritiva, questão 9
 Fonte: Elaborado pela Mestranda, com base no layout do SPSS, 2017

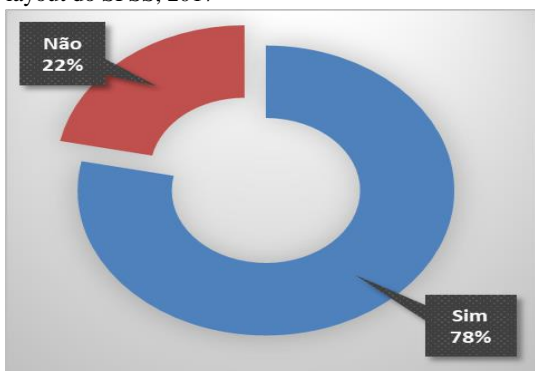


Gráfico 9 – As empresas também esperam do auditor uma opinião mais abrangente nomeadamente sobre os aspetos gerais do negócio.
 Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2017

No que se refere às empresas esperarem do auditor uma opinião mais abrangente, nomeadamente sobre os aspetos gerais do negócio, 78% diz que sim, que concordam que as empresas esperam outras opiniões (ou seja, o sim tem grande anuência, daí a moda ser “1”) enquanto que 22% pensa que não. A média situa-se em 1,22, o que significa que os inquiridos acreditam que as empresas têm a expectativa que os auditores terão outras funções além de certificarem as suas contas.

Média	Moda	Desvio Padrão
3	2	1,085

Tabela 18 - Estatística Descritiva, questão 10
 Fonte: Elaborado pela Mestranda, com base no layout do SPSS, 2017

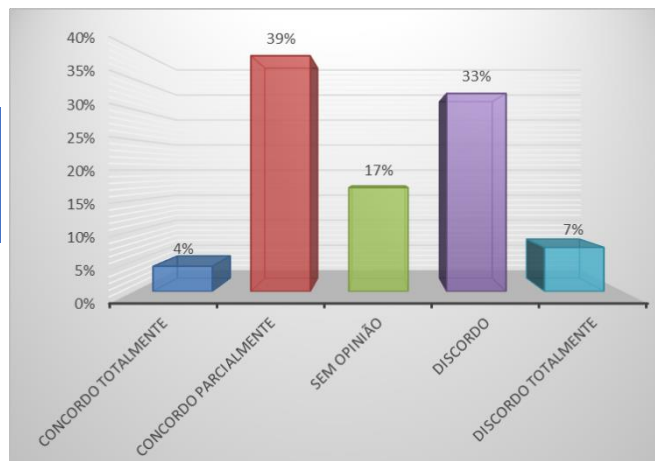


Gráfico 10 - As empresas procuram auditores que sejam propícios a emitir uma opinião menos rigorosa ou venham a retirar opiniões qualificadas já existentes sobre as demonstrações financeiras
 Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2017

Ao analisar-se a tabela 18, verifica-se que as opiniões não são unânimes nesta questão (daí se verificar um desvio padrão muito disperso de 1,085) e que a percentagem de pessoas sem opinião também é elevada (17%). Analise-se, 39% dos auditores responderam que concordam parcialmente que as empresas têm o intuito de contratar auditores que sejam propícios a emitir um relatório pouco rigoroso acerca das informações financeiras ou então que venham a retirar as opiniões qualificadas emitidas anteriormente enquanto que, 33% discordam desta opinião. Seguem-se 7% dos auditores que discordam totalmente com esta afirmação e 4% que concordam totalmente.

A média situa-se nos “3” o que demonstra que os inquiridos não têm uma opinião generalizada sobre esta questão, pois se 43% concordam (totalmente ou parcialmente), 40% discordam (totalmente ou parcialmente) com esta afirmação, não existe consenso.

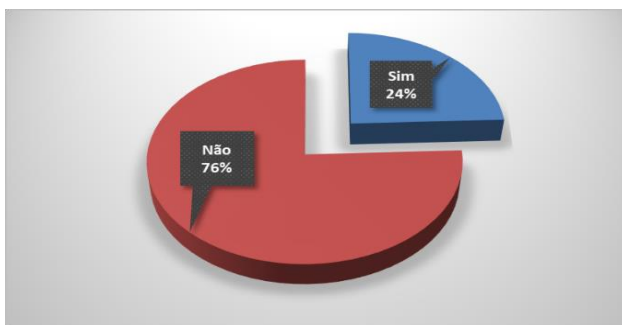


Gráfico 11 – A implementação de medidas de rotação obrigatórias é prejudicial para a qualidade da auditoria
 Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2017

Média	Moda	Desvio Padrão
1,76	2	0,430

Tabela 19 - Estatística Descritiva, questão 11
 Fonte: Elaborado pela Mestranda, com base no layout do SPSS, 2017

No que diz respeito à implementação de medidas de rotação obrigatórias, 76% dos inquiridos responderam que não será prejudicial para a qualidade da auditoria, enquanto que 24% responderam que sim.

A média é de 1,76 o que demonstra a maior afluência de respostas tipo “2 – Não”, concordante com a moda, ou seja, os inquiridos acreditam que esta medida não terá nenhum impacto negativo na qualidade da informação.

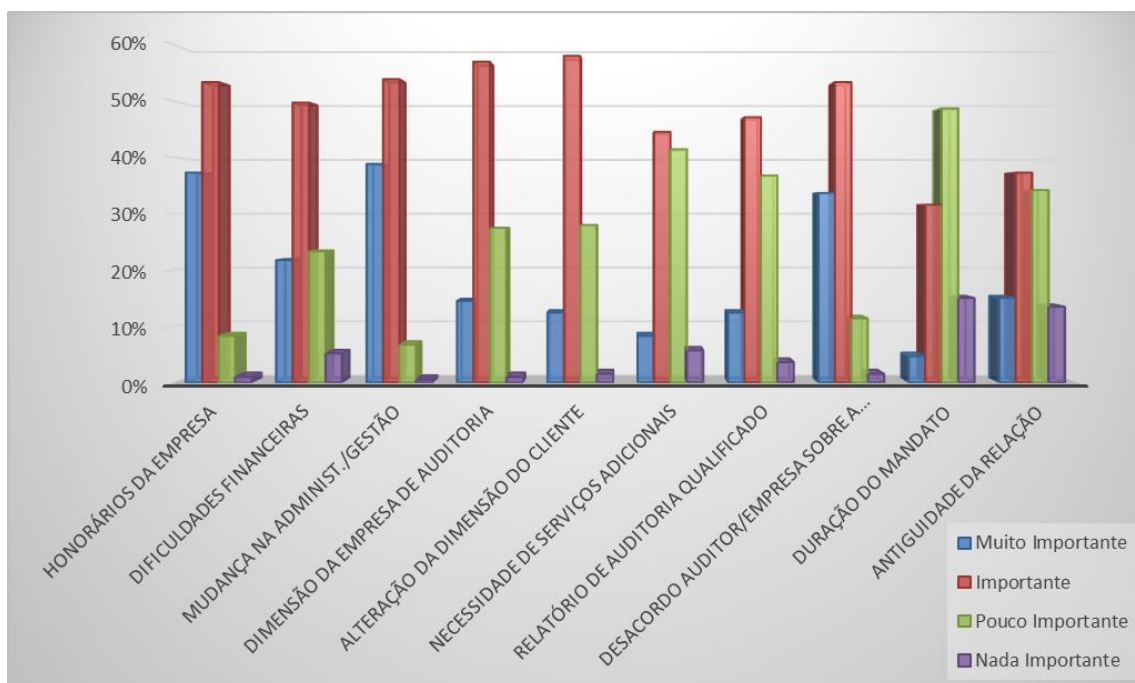


Gráfico 12 - Classificação dos fatores motivadores que levam a empresa a mudar de auditor
 Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2017

Ao analisar o gráfico 12 é possível verificar que o fator “honorários da empresa de auditoria” é de extrema importância na tomada de decisão por parte da empresa cliente em mudar de auditor, sendo que 37% admitem ser “muito importante” e 53% admitem ser “importante”.

Média	Moda	Desvio Padrão
1,73	2	0,653

Tabela 20 - Estatística Descritiva, questão 12.1
 Fonte: Elaborado pela Mestranda, com base no layout do SPSS, 2017

A média encontra-se em 1,73 o que demonstra que os inquiridos se encontram em concordância quanto aos honorários da empresa serem um fator importante que pode levar uma empresa a querer mudar de auditor.

Da amostra inquirida, 90% acreditam que este fator é importante na tomada da decisão da empresa cliente, sendo que a variação apenas se centra se os auditores consideram “muito importante” ou apenas “importante”.

No que diz respeito ao fator “problemas/dificuldades financeiras”, este é igualmente um fator de elevada importância, verificando-se que 22% acreditam ser de muita importância e 50% admitem ser importante. Existe também uma percentagem mais baixa de auditores que acreditam que é de pouca importância (23%).

Média	Moda	Desvio Padrão
2,12	2	0,804

Tabela 21 - Estatística Descritiva, questão 12.2

Fonte: Elaborado pela Mestranda, com base no layout do SPSS, 2017

Pela observação da média de 2,12, é possível afirmar que os auditores se encontram em sintonia de que este é um fator muito importante que motiva as empresas a querer mudar de auditor.

Relativamente à moda, as respostas que ocorrem com maior frequência é o “2 - importante”, o que revela anuência dos inquiridos.

A “mudança na administração/gestão” é o fator com maior classificação ao nível da importância entre todos os fatores (93%), existindo 39% dos auditores a considerarem que é um fator muito importante e 54% dos auditores a admitirem que é um fator importante.

Média	Moda	Desvio Padrão
1,69	2	0,618

Tabela 22 - Estatística Descritiva, questão 12.3

Fonte: Elaborado pela Mestranda, com base no layout do SPSS, 2017

A média situa-se em 1,69 o que significa que os auditores acreditam que este é um fator importante que motiva as empresas a quererem mudar de auditor.

Quanto à moda situa-se no 2, o que revela maior frequência de respostas “importante”.

Segue-se o fator “dimensão da empresa de auditoria” em que 15% acreditam ser muito importante na decisão da empresa cliente, 57% da amostra admitem ser importante e 27% acredita ser pouco importante.

Média	Moda	Desvio Padrão
2,15	2	0,664

Tabela 23 - Estatística Descritiva, questão 12.4

Fonte: Elaborado pela Mestranda, com base no layout do SPSS, 2017

No que concerne à média, esta situa-se em 2,15, significando que os inquiridos atribuem importância a este fator como motivador à empresa querer mudar de auditor, tendência esta também apresentada pela moda. No entanto, o desvio padrão de 0,664 demonstra alguma dispersão dos dados, ou seja, a resposta a este fator não é unânime.

A “alteração da dimensão do cliente” é classificada pelos auditores como muito importante (12%), como importante (58%) e como pouco importante (28%).

Média	Moda	Desvio Padrão
2,19	2	0,659

Tabela 24 - Estatística Descritiva, questão 12.5

Fonte: Elaborado pela Mestranda, com base no layout do SPSS, 2017

A média situa-se em 2,19, muito parecida com a média do fator anterior, o que significa que os inquiridos atribuem importância a este fator, sendo que a moda segue a mesma tendência pois o valor mais frequente é o “2 – importante”.

Quanto ao fator “necessidade de serviços adicionais”, a opinião dos auditores encontra-se muito dividida sendo que, 45% acreditam ser importante e 41% acreditam ser pouco importante.

Média	Moda	Desvio Padrão
2,45	2	0,728

Tabela 25 - Estatística Descritiva, questão 12.6

Fonte: Elaborado pela Mestranda, com base no layout do SPSS, 2017

Assim sendo, é de esperar alguma dispersão dos dados, com desvio padrão situado em 0,728.

A média centra-se nos 2,45, o que demonstra pouca concordância entre os indivíduos, encontrando-se muito dividida a opinião, no entanto, mesmo havendo alguma discordância, a moda situa-se em “2” o que revela maior frequência para a resposta “importante”.

O fator “relatório de auditoria qualificado” também tem opiniões divididas em que, 47% dos auditores acreditam ser importante e 37% são da opinião que é pouco importante.

Média	Moda	Desvio Padrão
2,32	2	0,735

Tabela 26 - Estatística Descritiva, questão 12.6

Fonte: Elaborado pela Mestranda, com base no layout do SPSS, 2017

A média nesta questão situa-se em 2,32, significando assim que existem mais inquiridos acreditar que o relatório de auditoria qualificado é um fator motivador para a empresa querer mudar de auditor, tal como a moda revela ao apontar para “2 – importante”.

O “desacordo entre o auditor e a empresa auditada sobre a opinião emitida” é considerado mais um dos fatores de elevada importância, em que 34% dos auditores são da opinião que este fator é muito importante na tomada de decisão por parte da empresa cliente em querer mudar de auditor e 53% são da opinião que é um fator importante.

Média	Moda	Desvio Padrão
1,81	2	0,692

Tabela 27 - Estatística Descritiva, questão 12.8

Fonte: Elaborado pela Mestranda, com base no layout do SPSS, 2017

No que diz respeito à média, o seu valor é de 1,81 o que vem afirmar a situação descrita anteriormente, que os auditores concordam entre si, que o desacordo entre o auditor e a empresa auditada sobre a opinião emitida é um fator de elevada importância na tomada de decisão.

A moda situa-se no “2”, o que demonstra que a maioria das respostas dos inquiridos se centra na resposta “importante”.

A “duração do mandato” é o único fator que tem maior percentagem de auditores a considerarem que é de pouca importância, atingindo uma percentagem de 49% e existindo apenas 32% que consideram que é importante. Seguem-se as respostas, “nada importante” com 15% e “muito importante” com 5%.

Média	Moda	Desvio Padrão
2,74	3	0,767

Tabela 28 - Estatística Descritiva, questão 12.9

Fonte: Elaborado pela Mestranda, com base no layout do SPSS, 2017

O valor da média é de 2,74 mostrando que os inquiridos estão um pouco em discordância pois apesar da maioria acreditar que este fator é pouco importante, existem auditores a considerarem que é importante.

A maior frequência de respostas respeita a “pouco importante” daí a moda ser “3”.

O fator “antiguidade da relação” é outro fator que divide a opinião dos auditores, verificando-se que 37% dos auditores consideram importante este fator e 34% consideram que é de pouca importância.

Média	Moda	Desvio Padrão
2,46	2	0,907

Tabela 29 - Estatística Descritiva, questão 12.10
 Fonte: Elaborado pela Mestranda, com base no layout do SPSS, 2017

Nesta questão, a média é de 2,46, demonstrando que os auditores também não se encontram em concordância, pois encontram-se indecisos se este fator é importante ou pouco importante, estando mais direcionado para ser um fator de importância, daí o desvio padrão ser de elevada dispersão, com o valor de 0,907.

A moda situa-se no 2 o que vem demonstrar que a maior frequência de respostas respeita a este fator ser importante.

Abaixo é efetuado um resumo das sub-questões da questão 12:

Questão	Média	Moda	Desvio Padrão
12.1	1,73	2	0,653
12.2	2,12	2	0,804
12.3	1,69	2	0,618
12.4	2,15	2	0,664
12.5	2,19	2	0,659
12.6	2,45	2	0,728
12.7	2,32	2	0,735
12.8	1,81	2	0,692
12.9	2,74	3	0,767
12.10	2,46	2	0,907

Tabela 30 - Resumo Estatística Descritiva, questões 12.1 à 12.10
 Fonte: Elaborado pela Mestranda, com base no layout do SPSS, 2017

Ao analisar a questão 12 na sua globalidade podemos verificar que a média se situa entre 1,73 (Q.12.1 – Honorários do Auditor) em que este fator é considerado de elevada importância (37% consideram muito importante e 53% consideram importante) para a tomada de decisão de uma empresa querer mudar de auditor, e 2,74 (Q.12.9 – Duração do Mandato) sendo que este fator é considerado pelos auditores como tendo pouca importância (49% dos auditores admitem ser um fator de pouca importância).

Relativamente à moda, nota-se que a frequência de respostas é 2, detetável também no gráfico 12, o que revela a anuência dos inquiridos quanto às respostas.

No que concerne ao desvio padrão, este admite valores entre 0,618 (Q.12.3 – Mudança na administração/gestão) e 0,907 (Q.12.10 – Antiguidade da relação), podendo-se concluir que existe sempre dispersão dos dados nas respostas, sendo a dispersão menos acentuada na questão 12.3 e mais acentuada na questão 12.10.

É assim possível concluir que, na sua maioria, todos os fatores influenciam a tomada de decisão por parte da empresa cliente na decisão de mudar de auditor.

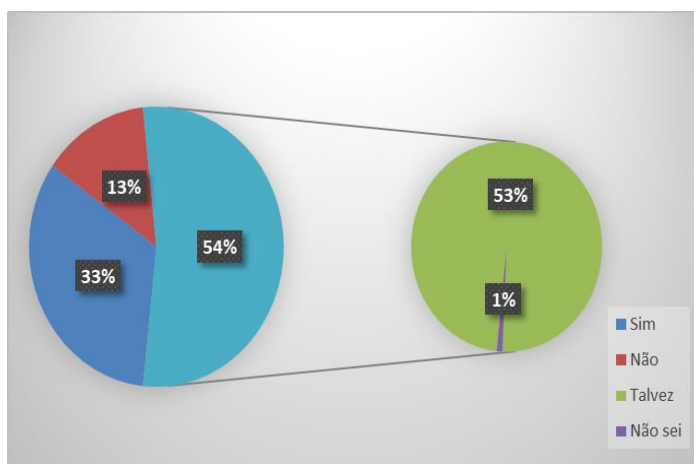


Gráfico 13 - A opinião qualificada pode levar a empresa a mudar de auditor

Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2017

Média	Moda	Desvio Padrão
2,21	3	0,918

Tabela 31 - Estatística descritiva, questão 13
Fonte: Elaborado pela Mestranda, com base no layout do SPSS, 2017

A questão do gráfico 13, é uma questão que demonstra alguma indecisão dos participantes deste questionário sendo que 53% dos auditores têm dúvidas quanto à opinião qualificada ser motivo para a empresa querer mudar de auditor e por isso responderam “talvez”. No entanto, 33% da amostra acredita que pode levar a empresa a mudar de auditor e 13% acredita que não, existindo apenas 1% que não soube responder a esta questão.

A média de 2,21, vem demonstrar que a opinião dos auditores se encontra dividida entre a resposta “Sim” e a resposta “Talvez”.

Quanto ao desvio padrão de 0,918, este indica que há uma elevada dispersão dos dados.

Ao analisar-se as respostas a esta questão, a qual é um dos temas mais debatidos ao longo dos tempos quanto à mudança de auditor, verifica-se que os próprios auditores têm algumas dúvidas se realmente a opinião qualificada é motivo para as empresas quererem mudar de auditor. É possível que esta dúvida também tenha por base o tipo de opinião qualificada, pois os auditores podem ser da opinião que dependendo do tipo de opinião qualificada, as empresas queiram ou não mudar de auditor. Esta questão é capaz de ser esclarecida, em parte, com base nas respostas à questão 14.

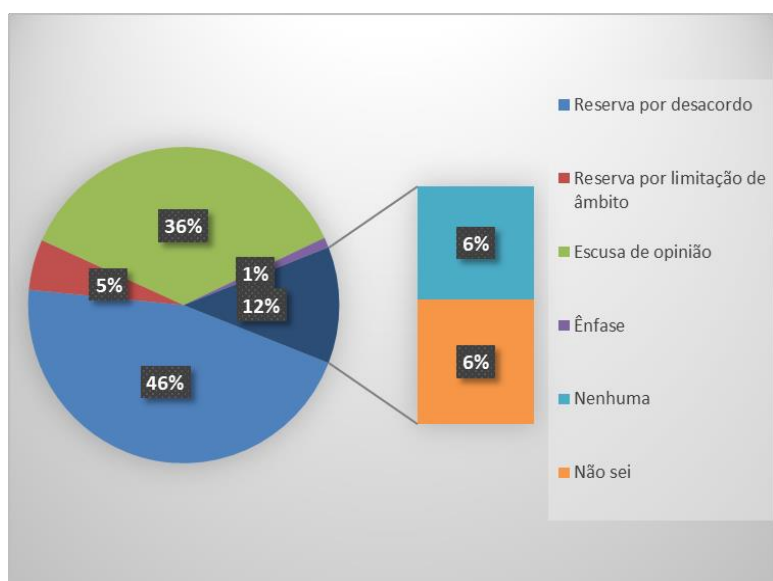


Gráfico 14 – Tipo de opinião emitida que pode influenciar a mudança de auditor
Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2017

Média	Moda	Desvio Padrão
2,35	1	1,503

Tabela 32 - Estatística descritiva, questão 14

Fonte: Elaborado pela Mestranda, com base no layout do SPSS, 2017

Tendo em consideração as respostas à questão nº13, verifica-se que os dados não são tão lineares como seria de esperar. Isto porque, nesta questão, existem 13% dos auditores que não concordam que a opinião qualificada pode levar uma empresa a mudar de auditor logo a resposta a esta questão seria “Nenhuma”, no entanto, verifica-se que apenas 6% dos inquiridos responderam “nenhuma”.

Analisando os restantes dados, é possível observar que a “reserva por desacordo” (46%) e a “escusa de opinião” (36%) são as principais opiniões qualificadas que podem influenciar uma empresa a querer mudar de auditor, seguindo-se a “reserva por limitação de âmbito” (5%) e a ênfase (1%).

Existem, no entanto, 6% dos auditores que não acreditam que a opinião do auditor influencie a empresa a querer mudar de auditor e 6% que não sabe responder.

A média situa-se em 2,35, o que significa que os inquiridos estão indecisos entre as opiniões qualificadas “Reserva por desacordo” e “Escusa de opinião”, o que também é verificável pelo desvio padrão que é de 1,503, o qual indica que existe uma elevada dispersão dos dados.

No que concerne à moda, o dado que ocorre com maior frequência é o “1 -Reserva por desacordo”, evidenciando a maior anuência de inquiridos.

1.5. Teste Kolmogorov-Smirnov

O teste *Kolmogorov Smirnov* destina-se a averiguar se uma amostra pode ser considerada como proveniente de uma população com uma determinada distribuição. Este teste é particularmente indicado para distribuições normais.

Questões Hipótese 1	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
	Estat.	df	Sig.	Estat.	df	Sig.
Q.7. Inamovibilidade dos contratos.	,438	193	,000	,582	193	,000
Q.10. Empresas procuram auditores menos rigorosos.	,252	193	,000	,863	193	,000
Q.12.1. Honorários da empresa de auditoria.	,287	193	,000	,773	193	,000
Q.12.2. Problemas Financeiros.	,274	193	,000	,850	193	,000
Q.12.3. Mudança na administração/gestão.	,304	193	,000	,757	193	,000
Q.12.4. Dimensão da empresa de auditoria.	,305	193	,000	,808	193	,000
Q.12.5. Alteração da dimensão do cliente.	,316	193	,000	,805	193	,000
Q.12.6. Necessidade de serviços adicionais.	,258	193	,000	,839	193	,000
Q.12.7. Relatório de auditoria qualificado.	,262	193	,000	,840	193	,000
Q.12.8. Desacordo auditor/cliente sobre a opinião emitida.	,272	193	,000	,795	193	,000
Q.12.9. Duração do mandato.	,269	193	,000	,851	193	,000
Q.12.0. Antiguidade da relação.	,218	193	,000	,879	193	,000
Q.13.A emissão de opinião qualificada pode levar à mudança de auditor.	,340	193	,000	,718	193	,000
Q.14. Tipo de opinião qualificada que pode levar à mudança.	,271	193	,000	,784	193	,000

Tabela 33 - Teste *Kolmogorov-Smirnov*, Hipótese 1

Fonte: Elaborado pela Mestranda, com base no layout do SPSS, versão 22,2017,

Da observação efetuada à tabela 33, respeitante ao teste de *Kolmogorov – Smirnov*, na qual se apresentam as questões correspondentes à Hipótese 1, pode-se concluir que a distribuição é normal atendendo que a amostra tem uma dimensão de 193 respondentes e, tendo em atenção que o p do teste de normalidade é igual a zero, é possível aceitar a hipótese da normalidade da população (Apêndice 5 – Teste *Kolmogorov-Smirnov*, Hipótese 1).

Questões Hipótese 2	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
	Estat.	df	Sig.	Estat.	df	Sig.
Q.2. Frequência com que se verifica a mudança de auditor.	,224	193	,000	,875	193	,000
Q.4. Dependência económica como obstáculo à emissão de um relatório de auditoria qualificado.	,473	193	,000	,528	193	,000
Q.5. Proximidade auditor/cliente pode alterar o resultado da auditoria.	,403	193	,000	,614	193	,000
Q.8. A ameaça de mudança de auditor pode influenciar a opinião emitida no relatório.	,443	193	,000	,576	193	,000
Q.11. Implementação de medidas de rotação obrigatórias é prejudicial à qualidade de auditoria.	,471	193	,000	,533	193	,000

Tabela 34 - Teste de *Kolmogorov-Smirnov*, Hipótese 2

Fonte: Elaborado pela Mestranda, com base no layout do SPSS, versão 22, 2017

A tabela 34 respeita ao teste *Kolmogorov-Smirnov* das questões correspondentes à Hipótese 2, do qual também se verifica a normalidade da amostra, e como o *p-value* do teste de normalidade é zero, conclui-se que a hipótese 2 não deve ser rejeitada (Apêndice 6 – Teste *Kolmogorov-Smirnov*, Hipótese 2).

Questões Hipótese 3	Kolmogorov-Smirnov			Shapiro-Wilk		
	Estat.	df	Sig.	Estat.	Df	Sig.
Q.3. Importância do relatório de auditoria.	,290	193	,000	,773	193	,000
Q.6. Longos períodos de auditoria associados à melhoria da qualidade da informação financeira.	,338	193	,000	,744	193	,000
Q.9. As empresas esperam do auditor uma opinião mais abrangente.	,483	193	,000	,508	193	,000

Tabela 35 - Teste de *Kolmogorov-Smirnov*, Hipótese 3

Fonte: Elaborado pela Mestranda, com base no layout do SPSS, versão 22, 2017

Através da análise da tabela 35, pode-se concluir que existe normalidade na amostra e uma vez que o seu *p-value* do teste de normalidade é zero, então a hipótese não deve ser rejeitada (Apêndice 7 – Teste *Kolmogorov-Smirnov*, Hipótese 3).

Conclusões

1. Conclusões

O presente estudo teve por objetivo principal analisar se o relatório de auditoria qualificado influencia a empresa auditada a querer mudar de auditor. Este estudo permitiu perceber se existem realmente fatores que influenciam a mudança de auditor por parte da empresa auditada.

A mudança de auditor poder-se-á considerar como um comportamento intencional realizado pela empresa para evitar a imagem adversa que pode surgir nos utilizadores da informação financeira contabilística do relatório de auditoria financeira. Ou seja, as entidades que mudam de auditor fazem-no de forma intencional com o intuito de salvaguardar a imagem negativa da mesma aos *stakeholders*.

Da pesquisa efetuada ao longo deste estudo sobre esta temática verificou-se que não existe consenso na literatura sobre a mudança de auditor e o tipo de opinião emitida pelo auditor através do relatório de auditoria financeira. Por um lado, há autores que consideram existir uma relação positiva entre o tipo de opinião e a tendência para a mudança de auditor (Chow & Rice, 1982). Para outros, não existe qualquer relação entre a opinião do auditor e a mudança de auditor, identificando outros fatores que influenciam essa mudança (Bertin, 2001; Eichenser e Shields, 1983).

A seguir apresentam-se as conclusões no que respeita à ligação entre o modelo de análise estudado e as hipóteses de investigação analisadas. Inicialmente, as conclusões serão apresentadas por hipóteses delineadas para, posteriormente, realçar os aspetos considerados como fundamentais nesta investigação.

1.1.Hipótese 1 em estudo:

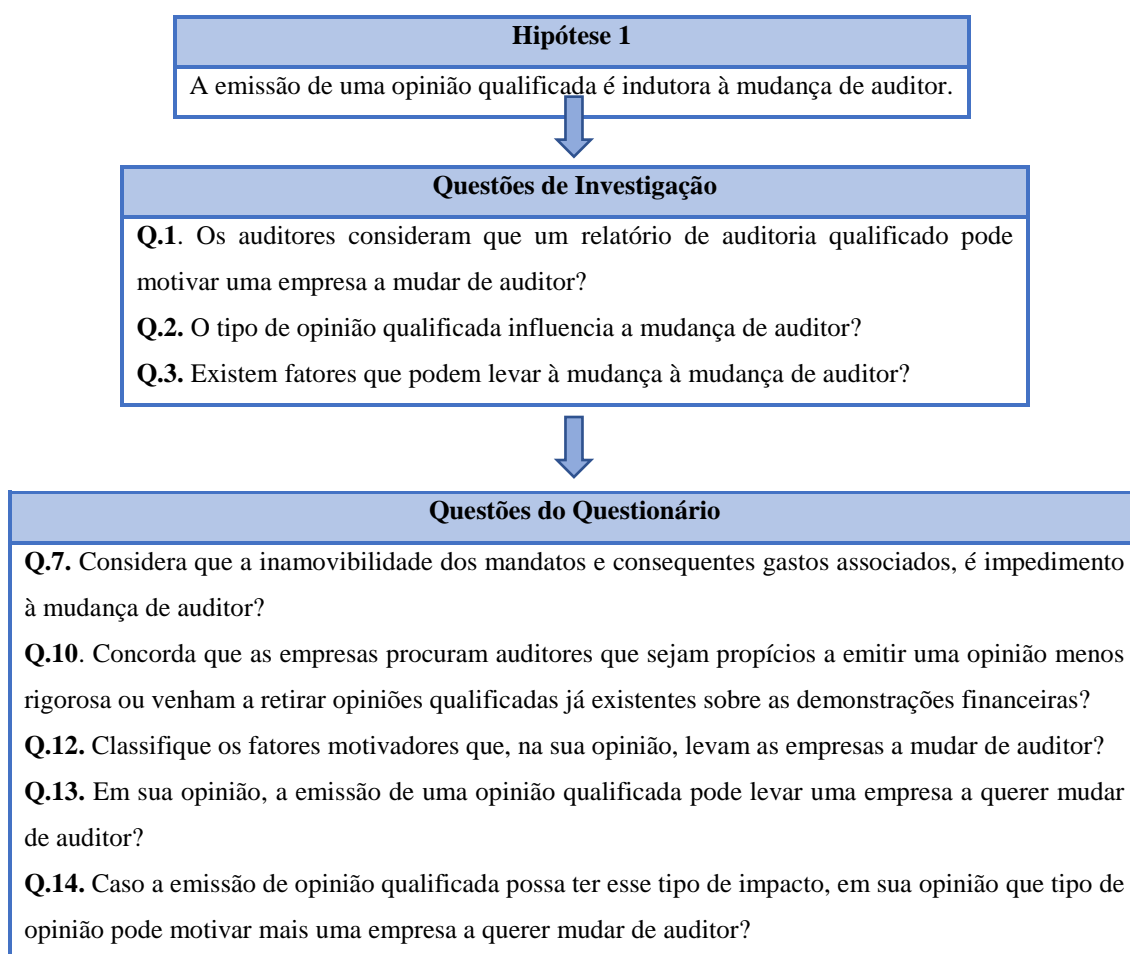


Figura 10 - Hipótese 1 e suas questões
Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2017

Nesta hipótese de investigação pretendemos aferir quanto à importância de uma eventual mudança de auditor sempre que seja emitida, na revisão legal das contas, uma opinião qualificada.

A opinião do auditor emitida no relatório de auditoria é da sua inteira responsabilidade. Esta opinião, emerge da função do auditor após o exame das contas de uma entidade, podendo ter consequências negativas para a entidade auditada. Daqui, pode resultar uma quebra na relação existente entre auditor e entidade e, consequentemente na mudança de auditor.

Para Pasiouras, Gaganis e Zopounidis (2007), o relatório de auditoria financeira assenta num relatório em que o auditor expressa a sua opinião relativa às demonstrações financeiras da empresa auditada, divulgando se estas estão livres de distorções relevantes e se foram elaboradas de acordo com a legislação específica vigente e com as normas e princípios contabilísticos.

A certificação legal das contas deve conter a opinião ou parecer do auditor quanto à veracidade e adequação dos princípios contábilísticos das demonstrações financeiras.

A ISA 700 da IFAC refere que “o relatório dos auditores deve conter uma expressão clara da opinião dos auditores sobre as demonstrações financeiras”.

Quando a expressão clara do auditor resulta da introdução de ênfases e/ ou reservas, o relatório é qualificado, caso contrário, a certificação é simples.

A CLC pode ser modificada quando existam situações que não afetam a opinião do revisor/auditor, mas que exigem ou justificam uma ou mais menções na CLC e que dão lugar a ênfases; ou situações que afetam a opinião do revisor/auditor e que dão lugar a reservas.

O auditor emite uma CLC sem reservas, mas com ênfases em todas as situações de incertezas que considere fundamentais.

É emitido um relatório com reservas, quando o auditor não pode declarar que as demonstrações financeiras, no seu todo, apresentam de forma verdadeira e apropriada a posição financeira, o resultado das operações e os fluxos de caixa da entidade, porque as mesmas estão afetadas por situações cujos efeitos são materiais. O auditor expressa uma opinião com reservas, exceto se os efeitos de tais situações forem tão profundos e significativos que o levem a escusar-se a expressar uma opinião ou a expressar uma opinião adversa.

A CLC será substituída por uma declaração de impossibilidade de CLC quando o auditor não está em condições de emitir aquele documento, por se lhe ter deparado com situações de inexistência ou significativa insuficiência ou ocultação de matéria de apreciação.

Caso a opinião seja qualificada, a relação contratual existente entre auditor e entidade auditada pode ser posta em causa até ao término do mandato.

Esta situação apresenta-se como um fator fundamental para a decisão de mudança de auditor por parte da empresa auditada, no entanto, existem outros fatores que podem originar esta mudança.

Eichenser e Shields (1983), argumentam no seu estudo que os honorários e a relação laboral eram os dois aspetos que influenciavam mais a mudança de auditor.

Chadegani, Mohamed e Jani (2011), analisaram os fatores mais importantes na mudança do auditor entre as empresas cotadas na Bolsa de Valores de Theran. De entre os seis fatores (mudança da direção, relatório de auditoria qualificado, dimensão da empresa do cliente, qualidade da auditoria, problemas financeiros e os honorários praticados pela empresa de auditoria) que os autores observaram como potenciais fatores para a mudança do auditor pela empresa cliente, apenas a dimensão da empresa de auditoria está significativamente relacionada com a mudança do auditor.

As questões 12, 13 e 14 do questionário relacionam-se com os fatores que levam as empresas a mudar de auditor, nomeadamente a emissão de uma opinião qualificada.

Como resultado da análise efetuada às respostas à questão 12 “Classifique os fatores motivadores que, na sua opinião, levam as empresas a mudar de auditor”, resulta que:

- A mudança na administração/gestão apresenta uma concordância de 93% dos inquiridos;
- Os honorários do auditor apresentam 90% de concordância dos inquiridos;
- O desacordo entre o auditor e a empresa auditada sobre a opinião emitida revela uma percentagem de concordância de 87 pelos inquiridos.

Dos três fatores anteriormente expostos, os inquiridos consideram-nos de “elevada importância” e “importante”, uma vez que, os seus valores de concordância variam entre os 87% e os 93%.

Considerando as respostas com valores de concordância no intervalo compreendido entre os 60% e os 72%, quanto à sua importância, encontram-se os seguintes fatores:

- Relatório de auditoria qualificado (62%);
- Alteração da dimensão do cliente (70%);
- Problemas/Dificuldades financeiras (72%);
- Dimensão da empresa de auditoria (72%)

Dos restantes fatores “antiguidade da relação” e “necessidade de serviços adicionais” apresentam 52% e 53%, respetivamente, de concordância dos inquiridos quanto à sua importância.

A “duração do mandato” é o único fator que, para os inquiridos, não tem importância, uma vez que, estes responderam a esta questão como sendo de pouca importância e nada importante (64%) e apenas 36% consideram este fator como importante.

No que concerne à mudança de auditor como resultado da emissão de uma opinião qualificada (questão 13) verifica-se que os próprios auditores têm algumas dúvidas se realmente a opinião qualificada é motivo para as empresas quererem mudar de auditor. É possível que esta dúvida também tenha por base o tipo de opinião qualificada, pois os auditores podem ser da opinião que dependendo do tipo de opinião qualificada, as empresas queiram ou não mudar de auditor.

Das respostas obtidas à questão 14 “Caso a emissão de opinião qualificada possa ter esse tipo de impacto, que tipo de opinião pode motivar uma empresa a querer mudar de auditor” é possível observar que a “reserva por desacordo” (46%) e a “escusa de opinião” (36%) são as principais opiniões qualificadas que podem influenciar uma empresa a querer mudar de auditor, seguindo-se a “reserva por limitação de âmbito” (5%) e a ênfase (1%).

Os inquiridos não são unânimes às respostas dadas à questão 10 “Concorda que as empresas procuram auditores, que sejam propícios a emitir uma opinião menos rigorosa ou, venham a retirar as opiniões qualificadas já existentes sobre as demonstrações financeiras” uma vez que, 43% concordam, 40% discordam e 17% não têm opinião.

A inamovibilidade dos mandatos e consequentes gastos associados não é impedimento à mudança de auditor (questão 7) na ótica dos inquiridos, uma vez que, 69% não consideram impedimento e 31% acreditam que é um fator que pode condicionar essa mudança. Ou seja, pelo facto das empresas terem gastos associados à rescisão do contrato, este não é um fator relevante para que as empresas não mudem de auditor.

Conclui-se que a emissão de uma opinião qualificada não é indutora à mudança do auditor, logo, a hipótese 1, não se verifica na sua globalidade, uma vez que pelo resultado das questões 12, 13 e 14 do questionário, se conclui que, a emissão de uma opinião qualificada é um dos fatores, e não o principal, na decisão de mudança de auditor.

1.2.Hipótese 2 em estudo:

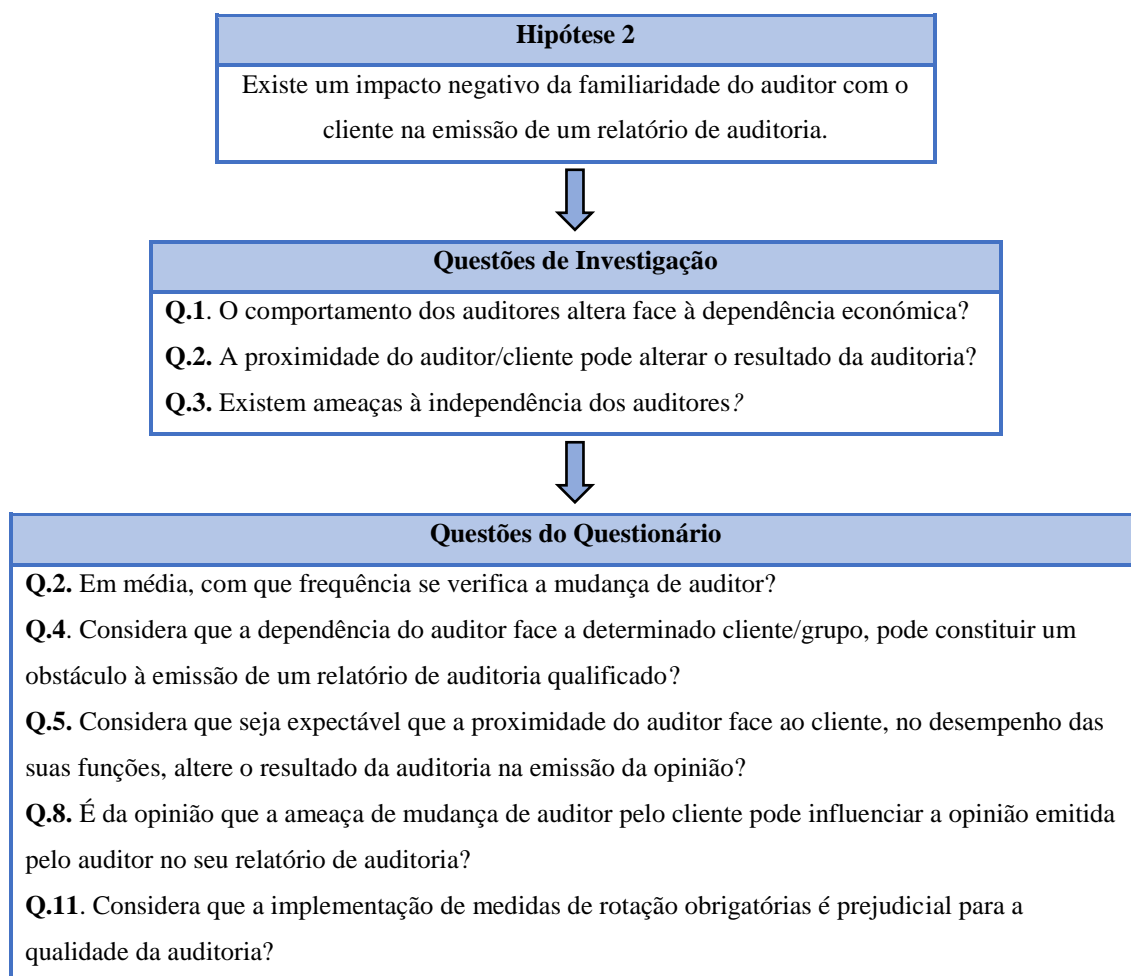


Figura 11 - Hipótese 2 e suas questões
Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2017

A obrigatoriedade de rotação dos auditores surgiu com o objetivo de diminuir questões relacionadas com a familiaridade na auditoria, no entanto esta obrigatoriedade só existe para as entidades de interesse público.

Regra geral, não existe limitação quanto ao número de mandatos, sendo que cada mandato só pode ter duração de 3 ou 4 anos.

A rotatividade de auditores traduz-se em vantagens nomeadamente na confiança que suscita no mercado, na diminuição da cumplicidade que potencia uma maior objetividade por parte do auditor e permite poupanças a nível temporal e financeiro.

Bandeira (2011), não concorda com a rotação obrigatória dos auditores, pois, não obstante de que uma relação de longo prazo cria familiaridade entre auditor e auditado, considera que a intervenção regulatória no mercado se deve cingir ao indispensável, devendo ser as sociedades por si mesmas a estabelecer um prazo de rotação.

A fixação de honorários e a nomeação do auditor são aspetos que podem conduzir à falta de independência do mesmo, o que pode pôr em causa a distância e a falta de interesse essenciais na relação auditor/auditado, que deve ser independente, isenta e objetiva.

Os honorários estimados devem ser calculados com base no número total de horas previstas para a realização da auditoria e nas taxas horárias aplicadas aos técnicos envolvidos, as quais variarão tendo em consideração as respetivas qualificações e experiências profissionais. É necessário também, ter em conta tarefas auxiliares precisas que, sob a supervisão e controlo dos auditores, possam ser realizadas pelo pessoal da empresa auditada (Costa, 2014).

Segundo Gul *et al.* (1992), quando os honorários assumem um peso importante nas receitas totais dos auditores, a perceção por parte de terceiros da capacidade de estes resistirem ao poder dos gestores é negativamente afetada, sugerindo uma ligação entre reputação e independência.

De salientar que, as empresas de auditoria com grandes carteiras de clientes têm incentivos mais fortes para ser diligentes nos seus exames às empresas clientes, para proteger a sua reputação e independência (Chow e Rice, 1988).

Para validação da hipótese 2, é importante a análise às questões 2, 4, 5, 8 e 11 do questionário.

A frequência que se verifica na mudança de auditor, rotatividade, é baixa para os inquiridos, uma vez que, 67% considera que a mudança de auditor ocorre num período de 5 a 10 anos e superior a 10 anos. Resulta que, o grau de rotatividade é reduzido, ou seja, há uma tendência para manter o mesmo auditor.

Neste seguimento, apresentam-se as conclusões quanto às respostas dadas à questão 11 “considera que a implementação de medidas de rotação obrigatória é prejudicial para a qualidade da auditoria”, no qual podemos observar que 76% dos inquiridos consideram que não há qualquer relação entre a obrigatoriedade de rotação e a qualidade da auditoria, ou seja, não é por existir rotatividade que a qualidade de auditoria vai piorar.

No que diz respeito à proximidade auditor/cliente vs resultado final de auditoria (questão 5), 60% dos inquiridos consideram que a proximidade do auditor face ao cliente não altera o resultado final de auditoria.

Quando questionados sobre “a ameaça de mudança de auditor pelo cliente, pode influenciar a opinião emitida pelo auditor no seu relatório de auditoria” (questão 8), 70%

dos inquiridos acreditam que não existe relação entre a ameaça de mudança de auditor e a opinião a emitir no relatório.

A questão 4 do questionário pretende aferir se os auditores consideram que a sua dependência económica face ao cliente constitui um obstáculo à emissão de um relatório de auditoria qualificado. Os inquiridos concordam com a existência desta mesma dependência, tendo 76% destes, manifestado a sua anuência.

É de referir que o resultado obtido nesta última questão é antagónico ao princípio da independência do auditor.

Em face do que foi exposto anteriormente verifica-se a validade da hipótese 2.

1.3.Hipótese 3 em estudo:

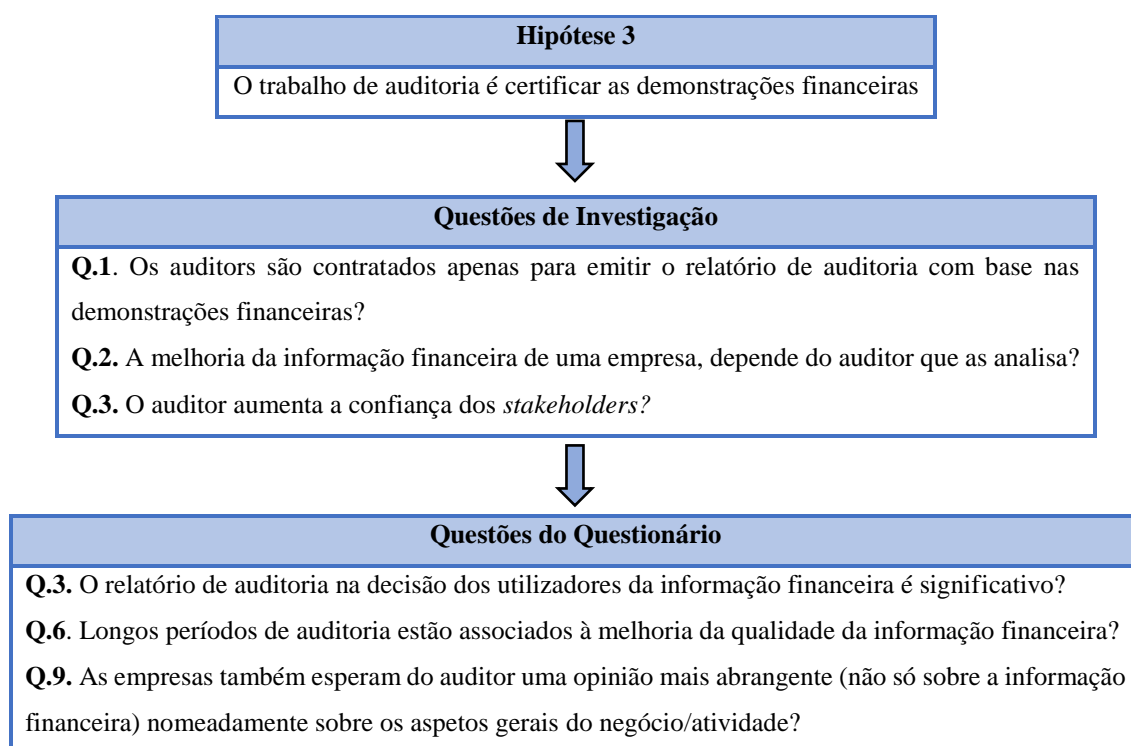


Figura 12 - Hipótese 3 e suas questões
Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2017

Tendo a auditoria, como objetivo “um exame independente, objetivo e competente, de um conjunto de demonstrações financeiras de uma entidade” e sendo o auditor “o perito independente” que deve produzir um relatório de auditoria, onde são expendidos os aspetos positivos e negativos da entidade auditada, certificando assim as demonstrações financeiras.

A auditoria tem como objeto promover a segurança sobre a qualidade das mensagens contabilísticas emitidas pelas empresas.

A Lei *Sarbanes-Oxley* descreve auditoria como um exame das demonstrações financeiras delimitado pelas regras internacionais e nacionais aceites, com o objetivo de emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras.

Em Portugal, é entendido que o auditor, aquando da certificação legal das contas, deve dar o seu parecer sobre a conformidade da informação contabilística disponibilizada, sendo que esta obedece a um conjunto de princípios e técnicas.

A função do auditor é de emitir a sua opinião sobre a fiabilidade das demonstrações financeiras, estando ultrapassada a ideia de que a auditoria tem como objetivo a deteção de erros ou fraudes.

Segundo a estrutura concetual do Sistema de Normalização Contabilística, o objetivo das demonstrações financeiras é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, desempenho e das alterações na posição financeira de uma entidade que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas.

O relato da informação financeira deve ser tempestivo uma vez que tem de existir um equilíbrio entre a relevância e a fiabilidade de forma a satisfazer, com plenitude, a necessidade dos utentes das demonstrações financeiras.

O IASB defende que a informação financeira deve ser compreensível, relevante, fiável e comparável através do tempo, dando, assim resposta aos diferentes *stakeholders*, quanto ao uso desta informação.

O relatório de auditoria financeira tem um valor significativo, uma vez que a tomada de decisão por parte dos *stakeholders* depende, em grande parte, deste documento.

O auditor deve ter uma relação de independência em relação ao cliente auditado, uma vez que, “a isenção, a independência e a transparência” são aspetos essenciais a ter em conta na preparação da certificação legal das contas.

Segundo Costa (2014), se a elaboração das demonstrações financeiras é da única e exclusiva responsabilidade dos órgãos de gestão das empresas, é por isso de se concluir a extrema importância que tem para terceiros o relatório elaborado pelo revisor/auditor, no qual este dá a sua opinião profissional e independente sobre tais demonstrações financeiras.

Dos resultados obtidos pela análise efetuada às respostas dos inquiridos para as questões 3, 6 e 9, ressalta que:

- o relatório de auditoria financeira é importante para o processo da tomada de decisão, tendo cerca de 91% dos inquiridos é da opinião de que o relatório de auditoria tem um impacto significativo (54%) e muito significativo (37%) na decisão dos *stakeholders*;
- a qualidade da informação financeira aumenta sempre que os auditores são responsáveis pela certificação legal de contas por longos períodos de tempo, 88% dos inquiridos acredita que longos períodos de auditoria estão associados à melhoria da qualidade de informação;
- as empresas esperam que o auditor dê uma opinião abrangente sobre o negócio, 78% dos inquiridos concorda com a existência desta expectativa por parte das empresas objeto da certificação legal das contas.

Relativamente à verificação da validade da hipótese em análise pode aferir-se da sua validação, uma vez que, quer da informação recolhida neste estudo aquando da revisão da literatura, quer da análise estatística efetuada, as questões de investigação 1, 2 e 3 encontraram resposta favorável.

1.4. Conclusões finais

Neste estudo e através da análise descritiva, é possível concluir que apesar das entidades obterem uma opinião qualificada no relatório de auditoria financeira, optam na sua maioria por continuar com o mesmo auditor. Assim, sugere que a receção de relatórios de auditoria qualificados não parece influenciar a mudança de auditor ou, pelo menos, não são o principal fator.

As empresas mudam de auditor, o que leva a deduzir que existem determinados fatores que poderão conduzir a esta mudança. Pela análise das respostas obtidas ao questionário, verifica-se que existem determinados fatores que influenciam a mudança de auditor, nomeadamente, a “mudança na administração/ gestão”, no qual se verificou uma anuência por parte dos auditores de 93% que consideram como sendo o fator mais importante para uma possível mudança por parte das empresas, seguindo-se os “honorários do auditor” com uma concordância entre estes de 90% e o “desacordo entre o auditor e a empresa

auditada” com uma percentagem de concordância de 87. O fator “relatório de auditoria qualificado” aparece com uma percentagem bem mais baixa de concordância entre os auditores, com 62. De referir que, a empresa auditada que decide mudar de auditor devido ao relatório de auditoria qualificado, tem maior tendência a fazê-lo quando recebe uma opinião com “reservas por desacordo” ou uma “escusa de opinião”.

No que concerne, à opinião do auditor ser condicionada pela proximidade cliente/ auditor ou pela ameaça de mudança por parte do cliente, foi possível analisar que, na sua maioria, os auditores concordam que não existe qualquer relação. No entanto, face ao fator “dependência económica”, os auditores consideram que este é um obstáculo à emissão de uma opinião qualificada.

Ao longo da análise foi possível aferir que os auditores têm consciência que os *stakeholders* dão elevada importância ao relatório de auditoria e que tomam decisões com base neste.

Também se verifica que os auditores têm a mesma perceção quanto aos seus clientes esperarem do auditor, uma opinião mais abrangente do negócio, não apenas a emissão de um relatório sobre a fiabilidade das demonstrações financeiras.

Em suma, pode-se concluir que foi atingido o objetivo principal desta investigação que era o de verificar quais os fatores que influenciam a mudança do auditor e se existem motivos que condicionam a opinião do auditor na emissão de um relatório de auditoria qualificado.

2. Limitações encontradas

No decorrer desta investigação, a principal limitação encontrada residiu na disponibilidade encontrada junto dos auditores. De um total de cerca de 1.500 auditores, apenas 193 responderam ao questionário.

3. Propostas para investigações futuras

Para futuro, seria importante conhecer a opinião das empresas sujeitas a certificação legal de contas quanto a esta temática e, concomitantemente explorar a informação

disponibilizada pelo Bureau Van DIJK, na base SABI (Sistema de Análise de Balanços Ibéricos), quanto à mudança de auditor perante relatórios de auditoria qualificados.

Bibliografia

Livros

Almeida, M.L.F. (2015). A fraude de relato financeiro e a independência dos auditores. Dissertação de Mestrado em Gestão de Empresas – especialização em Auditoria Contabilística, Económica e Financeira. Universidade Autónoma de Lisboa.

Arens, A. A., Randal, J. E., & Beasley, M. S. (2003). Auditing and Assurance Services - An Integrated Approach (Ninth Edition). New Jersey: Prentice Hall.

Attie, W. (2011). Auditoria: Conceitos e Aplicações. 6ª Edição. São Paulo: Atlas.

Bandeira, Paulo. (2011). O Governo dos Auditores. Coimbra: Almedina.

Boynton, William C. & Walter G. (2008). Auditoria (7ª Ed.) São Paulo: Atlas.

Costa, C. B. (2007). Auditoria Financeira - Teoria e Prática. Lisboa: Rei dos Livros.

Costa, C (2010). *Auditoria financeira – Teoria & prática* (9ª Edição). Lisboa: Rei dos Livros.

Costa, C. B. (2014). Auditoria Financeira - Teoria & Prática (10ª ed. Atualizada e aumentada). Letras e Conceitos, Lda.

Costa, C., & Alves, G. (2005). Contabilidade Financeira (5ª Ed). Lisboa: Publisher Team.

Figueiredo Dias, Gabriela. (2013). Comentário ao artigo 446.º do CSC. Código das Sociedades Comerciais em Comentário, vol. VI (artigos 373.º a 480.º). Coimbra: Almedina.

Flick, U. (2004). Uma introdução à pesquisa qualitativa (2ª edição). Porto Alegre: Bookman.

Fonseca R. (2009). Metodologia do Trabalho Científico. Brasil: IESDE BRASIL SA.

Fortin, M.-F. (1999). *O Processo de Investigação - Da concepção à realização*. Lusociência - Edições Técnicas e Científicas, Lda.

Gil, A. C. (2002). *Como Elaborar Projetos de Pesquisa* (4ª ed.). São Paulo: Editora Atlas S.A.

Holmes, A. W. (1978). *Princípios Básicos de Auditoria*. México: Editorial Continente S.A (CECSA).

Malhotra, N. (2010). *Pesquisa de Marketing - Foco na Decisão* (3ª ed.). São Paulo: Pearson.

Marôco, J. (2011). *Análise Estatística com o SPSS Statistics* (5ª Ed). Pero Pinheiro.

Marques, Madeira (1997). *Auditoria e Gestão* (1ª Edição). Lisboa: Editorial Presença.

Menezes Cordeiro, António (Coord.). (2014). *Comentário ao artigo 446.º do CSC. Código das Sociedades Comerciais Anotado*. Coimbra: Almedina.

Pestana, Maria Helena & Gageiro, João Nunes (2008). *Análise de Dados para Ciências Sociais. A complementaridade do SPSS, 5ª edição revista e corrigida*. Lisboa, Edições Sílabo, pp. 527-528.

Polit, D. F. & Hungler, B. P. (1995). *Fundamentos de Pesquisa em Enfermagem* (3ª Edição).

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

Santos V. e Candeloro R. (2006). *Trabalhos Acadêmicos*. Porto Alegre: Editora AGE Ltda.

Sousa, José M. e Baptista, Sales C. (2011). Como fazer Investigação Dissertações, Teses e Relatórios Segundo Bolonha (1ª Edição). Lisboa: Pactor.

Taborda, D. (2006). Auditoria – Revisão Legal das Contas e Outras Funções do Revisor Oficial de Contas. Lisboa: Edições Sílabo.

Yin, K. (2003). Case study research: Design and methods (3ª Edição). London. Sage Publication

Artigos

Alleyne, P. A. (2006). Perceptions of auditor independence in Barbados. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21.

Arruñada, B. (2000). Audit Quality: Attributes, private safeguards and the role of regulation. *The European Accounting Review*. 205-224.

Carcello, J. V., Hermanson, R. H. e McGrath, N. T. (1992). Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Preparers, and Financial Statement Users. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 1-15.

Chow, C. W., & Rice, S. J. (1982). Qualified Audit Opinions and Auditor Switching. *Accounting Review*, April, 326 – 335.

Dias, Alcina Augusta de Sena Portugal (maio 2014). Auditoria e Governo das Sociedades. *Revista TOC nº170*, pp. 57-61.

Ferreira Gomes, José (2006). A fiscalização externa das sociedades comerciais e a independência dos auditores. *Caderno do Mercado de Valores Mobiliários*, nº24.

Gomes, E. & Barboza, R. (Maio, 2009). Auditoria: alguns aspetos a respeito da sua origem. *Revista Científica Eletrónica de Ciências Contábeis*.

Gonçalves, A. (janeiro 2009). A Concentração do Mercado de Revisão/Auditoria no Âmbito do Mercado de Capitais Português. *Técnicos Oficiais de Contas, Revista «TOC»* nº106.

Gul, F., Lee, D. e Lynn, (1992). A Note on Audit Qualifications and Switches: Some Further Evidence from a Small Sample Study. *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*, 111-120.

Hope, O. K., & Langli, J. C. (2010). Auditor Independence in a Private Firm and Low Litigation Risk Setting. *The Accounting Review*, 573 – 605.

Lee, T. H., & Azham, M. A. (March 2008). The Evolving Role of Audit: Where do we go from here? *Accountants Today*.

OCDE. (1999). *OCDE Principles of Corporate Governance*. OCDE Publications. Paris.

Pasiouras, F., & Gaganis, C. (2007). A multivariate analysis of the determinants of auditor's opinions on Asian Banks. *Managerial Auditing Journal*, 268 – 287.

Legislação

Código das Sociedades Comerciais (Lei n.º 148/2015, de 09/09). Procuradoria Geral Distrital de Lisboa.

Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro.

Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro.

Portaria 83/74, de 6 de fevereiro.

Organismos

CMVM (2007). *Código de Governo das Sociedades*. Lisboa: CMVM.

Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2015). Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

IFAC (1999). Technical Pronouncements. New York: IFAC.

Manual do Revisor Oficial de Contas (2001). IASB.

Parlamento Europeu e do Conselho. Diretiva 2006/43/CE, de 17 de maio.

Parlamento Europeu e do Conselho. Regulamento nº 537/2014/UE.

Sarbanes-Oxley Act, 2002.

Teses/Dissertações

Figueiredo, J.D. (2011). A independência dos auditores. Relatório de Estágio do Mestrado em Ciências Empresariais. Instituto Superior de Economia e Gestão.

Melo, A.G.P. (2014). A rotação das sociedades de auditoria: estudo dos pareceres do PSI geral. Dissertação de Mestrado em Auditoria. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.

Journal

Bertin, E. (2001). De la Confiance dans la Certification des Comptes: le Cas de L' Avis du Commissaire aux Comptes sur la Continuité de L' Exploitation. Presented at the XVèmes Journées des IAE, Bayonne - Biarritz.

Cabal García, E. (2000). La Efectividad Comunicativa del Informe de Auditoria Medida Através de su Impacto en el Mercado Bursátil. Estudios Financieros, 123 – 178.

Chadegani, A. Á., Mohamed, Z. M., & Jari, A. (2011). The Determinant Factors of Auditor Switch among Companies Listed on Tehran Stock Exchange. *International Research Journal of Finance and Economics*, 158 – 168.

Duff, A. (2004). *Auditqual: Dimensions of audit quality*. Endimburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland.

Eichenseher, J. M., & Shields, D. (1983). The Correlates of CPA - Firm Change for Publicly - Held Corporations. *A Journal of Practice and Theory*, Spring, 23-37.

Gramling, A., & Karapanos, V. (2008). Auditor Independence: A Focus on the SEC Independence Rules. *Issues in Accounting Education*.

Knechel, R. (2007). The Business Risk Audit: Origins, Obstacles and Opportunities. *Accounting, Organizations and Society*, 383-408.

Mahdavi, G. e Houshmand, A. (2012). The Impact of national auditing standards on the quality of auditors' opinions: Iranian experience. *African Journal of Business Management*, 8620-8629

Silva, Mariza, Paiva, I.S. & Silva, A.L. (2016). A Importância da Informação Financeira nas Empresas Portuguesas. *Revista Lusófona de Economia e Gestão das Organizações*, 133-151.

Anexos

Anexo 1:

Email enviado em 4 de agosto de 2017 a solicitar que respondam ao questionário.

“Bom dia, neste momento encontro-me a desenvolver uma dissertação no âmbito do mestrado de auditoria no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto e peço, por favor, a vossa colaboração.

A sua resposta é importante.

Agradeço desde já toda a atenção dispensada.

Com os melhores cumprimentos,

Chantelle Sousa

Questionário

Relatório de Auditoria: Fatores que condicionam a mudança de auditor

O presente questionário foi desenvolvido no âmbito do Mestrado de Auditoria no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, tendo por objetivo concluir em que circunstâncias o relatório qualificado implica a mudança de auditor.

O questionário é destinado aos auditores financeiros e é composto por 14 questões referentes a esta temática tendo subjacente a importância da informação financeira e o trabalho de auditoria em análise.

Este questionário é anónimo pelo que garantimos a confidencialidade dos dados, no entanto a sua resposta é obrigatória. As respostas serão tratadas apenas de forma agregada, não permitindo, por conseguinte, a identificação individual.

1.Experiência Profissional

- < 5 anos
- 5 a 10 anos
- 11 a 15 anos
- >15 anos

2. Em média, com que frequência se verifica a mudança de auditor?

- < 5 anos
- 5 a 10 anos
- > 10 anos
- Não sei

3. O relatório de auditoria na decisão dos utilizadores da informação financeira é:

- Muito significativo
- Significativo
- Pouco significativo
- Insignificativo

4. Considera que a dependência económica do auditor face a determinado cliente/grupo, pode constituir um obstáculo à emissão de um relatório de auditoria qualificado?

- Sim
- Não

5. Considera que seja expectável que a proximidade do auditor face ao cliente, no desempenho das suas funções, altere o resultado da auditoria na emissão da opinião?

- Sim
- Não

6. Longos períodos de auditoria estão associados à melhoria da qualidade da informação financeira?

- Concordo totalmente
- Concordo
- Sem opinião
- Discordo
- Discordo totalmente

7. Considera que a inamovibilidade dos mandatos e consequentes gastos associados, é impedimento à mudança de auditor?

Sim

Não

8. É da opinião que a ameaça de mudança de auditor pelo cliente pode influenciar a opinião emitida pelo auditor no seu relatório de auditoria?

Sim

Não

9. As empresas também esperam do auditor uma opinião mais abrangente (não só sobre a informação financeira) nomeadamente sobre os aspetos gerais do negócio/atividade?

Sim

Não

10. Concorda que as empresas procuram auditores que sejam propícios a emitir uma opinião menos rigorosa ou venham a retirar as opiniões qualificadas já existentes sobre as demonstrações financeiras?

Concordo totalmente

Concordo

Sem opinião

Discordo

Discordo totalmente

11. Considera que a implementação de medidas de rotação obrigatórias é prejudicial para a qualidade de auditoria?

Sim

Não

12. Classifique os fatores motivadores que, na sua opinião, levam as empresas a mudar de auditor.

Fatores motivadores	Muito importante	Importante	Pouco importante	Nada importante
Honorários da empresa de auditoria				
Problemas/Dificuldades Financeiras				
Mudança na Administração/ Gestão				
Dimensão da empresa de auditoria				
Alteração da dimensão do cliente				
Necessidade de serviços adicionais				
Relatório de auditoria qualificado				
Desacordo entre o auditor e a empresa auditada sobre a opinião emitida				
Duração do mandato				
Antiguidade da relação				

13. Em sua opinião, a emissão de uma opinião qualificada pode levar uma empresa a querer mudar de auditor?

- Sim
- Não
- Talvez
- Não sei

14. Caso a emissão de opinião qualificada possa ter esse tipo de impacto, em sua opinião que tipo de opinião pode motivar mais uma empresa a querer mudar de auditor?

- Reserva por Desacordo
- Reserva por limitação de âmbito
- Escusa de opinião
- Ênfase

Nenhuma

Não sei

Obrigada pela colaboração.

Anexo 2

Email enviado em 21 de setembro de 2017 a solicitar que respondam ao questionário

Boa tarde,

Neste momento encontro-me a desenvolver uma dissertação no âmbito do mestrado de auditoria no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto e, por isso, peço mais uma vez, a vossa colaboração para responderem ao questionário que envio abaixo.

Este questionário é composto por 14 questões e destina-se aos auditores financeiros.

Aos que já responderam, agradeço desde já a vossa colaboração e peço que ignorem este email.

Muito obrigada pela vossa disponibilidade.

Com os melhores cumprimentos,

Chantelle Sousa

Apêndices

Apêndice 1 – Ró de Spearman, exceto questão 12

Apêndice 2 – Ró de Spearman, questão 12

Apêndice 3 – Ró de Pearson, exceto questão 12

Apêndice 4 – Ró de Pearson, questão 12

Apêndice 5 – Teste Kolmogorov-Smirnov, Hipótese 1

Apêndice 6 – Teste Kolmogorov-Smirnov, Hipótese 2

Apêndice 7 – Teste Kolmogorov-Smirnov, Hipótese 3