

INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO

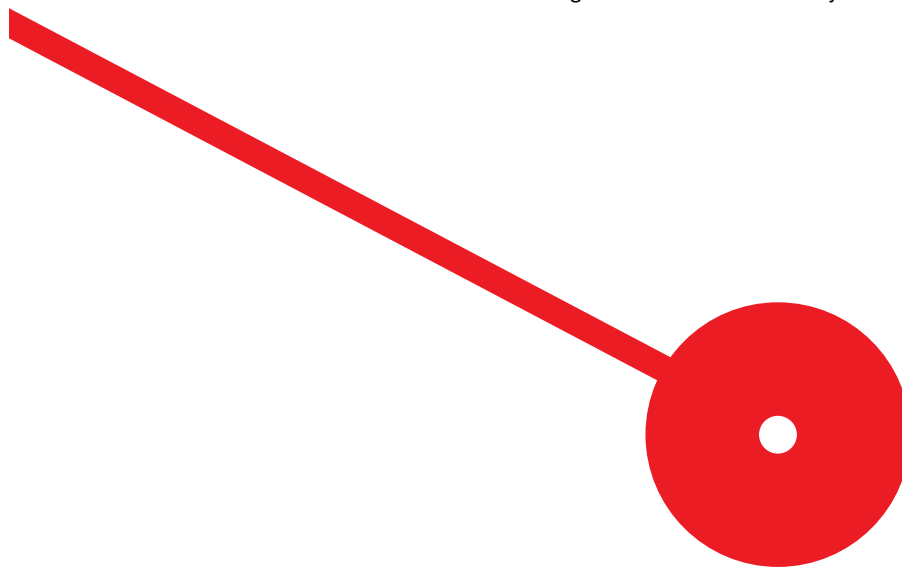
M MESTRADO
AUDITORIA

Ceticismo, Independência e Emissão de Opinião

Marta Sofia da Silva Jesus

10/2020

Esta versão contém as críticas e sugestões dos elementos do júri



INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO

M MESTRADO
AUDITORIA

Ceticismo, Independência e Emissão de Opinião

Marta Sofia da Silva Jesus

Dissertação de Mestrado
apresentado ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do
Porto para a obtenção do grau de Mestre em Auditoria, sob orientação de
Exma. Professora Doutora Alcina Augusta de Sena Portugal Dias

Resumo

Como que em qualquer profissão é necessário que haja segurança e credibilidade no produto final, principalmente quando nos referimos a informação destinada a produzir efeitos em tomadas de decisão. Tal informação, tem sempre como ponto-chave a finalidade de retirar da mesma uma conclusão idónea e sem qualquer tipo de alteração face à realidade.

A informação financeira produzida pelas entidades competentes tem como finalidade uma vasta variedade de destinatários. Tais destinatários após alcança-la estão aptos a realizar as suas avaliações para que seja possível agir consoante aquilo que lhe é disponibilizado e aquilo que pretendem atingir. Por exemplo, para qualquer fornecedor é necessário perceber se o seu cliente apresenta capacidade para cumprir as suas obrigações financeiras para com ele, bem como para um investidor perceber se os seus investimentos possibilitam algum retorno ou pelo contrário prejuízo.

Por outro lado, fazemos parte de uma mudança global a nível tecnológico, político e regulamentar que exigem da auditoria uma resposta imediata com informação compreensível, relevante, fiável e comparável.

O presente estudo tem como finalidade destacar a necessidade da independência dos auditores e empresas da auditoria no exercício das suas funções. O questionário realizado no âmbito desta problemática foi destinado a profissionais e estudantes na área das ciências económicas, sobretudo de auditoria que permitiu concluir que existem condicionantes à independência plena dos auditores, tais como a rotação dos auditores e os honorários e lucros das empresas de auditoria.

Palavras-Chave: Independência, Ceticismo, Opinião, Auditoria

Abstract:

As in any profession, it is necessary to have security and credibility in the final product, especially when referring to information destined to produce effects in decision making. Such information always has as a key point the purpose of drawing from it a suitable conclusion and without any type of change in face of reality.

The financial information produced by the competent entities is intended for a wide variety of recipients. Such recipients after reaching it are able to carry out their evaluations so that it is possible to act according to what is made available to them and what they intend to achieve. For example, for any supplier, it is necessary to understand whether his client has the capacity to fulfill his financial obligations to him, as well as for an investor to understand whether his investments make any return possible or, on the contrary, a loss.

On the other hand, we are part of a global change at a technological, political and regulatory level that require an immediate response from the audit with understandable, relevant, reliable and comparable information.

This study aims to highlight the need for the independence of auditors and auditing companies in the exercise of their functions. The questionnaire carried out in the context of this issue was aimed at professionals and students in the area of economic sciences, especially auditing, which allowed us to conclude that there are conditions to the full independence of auditors, such as the rotation of auditors and the fees and profits of audit companies.

Keywords: Independence, Skepticism, Opinion, Audit

Agradecimentos

Em todo o meu percurso académico fui privilegiada no apoio que recebi das pessoas que me rodeiam, pessoas essas a quem devo um enorme e sincero agradecimento.

Em primeiro lugar, quero agradecer à minha família que sempre me apoiou e torceu para que em tudo aquilo que eu enveredasse tivesse sucesso.

À minha orientadora e professora, Doutora Alcina Dias, pela disponibilidade e apoio em todo o meu percurso neste mestrado, desde o primeiro momento.

Por fim, ao Pedro, que mais que um companheiro, foi um apoio incondicional neste que foi um desafio partilhado e que ambos dedicamos muito de nós para o concluir.

A todos, sem exceção, obrigada por fazerem parte desta dissertação, que mais que minha, é nossa.

Obrigada!

Índice

Introdução	11
Capítulo I – Revisão da Literatura	13
1 A Auditoria: Conceito e função.....	13
2 Conceito de Auditoria Interna	16
2.1. Requisitos da Auditoria Interna.....	17
2.1.1. Independência.....	17
2.1.2. Ceticismo e Cuidado Profissional	19
3 Conceito de Auditoria Financeira.....	21
3.1. Requisitos da Auditoria Financeira	22
3.1.1. Independência do Auditor	22
3.1.2. Ceticismo, confidencialidade e responsabilidade do Auditor	27
3.1.3. Transparência – âmbito e importância	30
3.1.4. A Comissão de Auditoria como órgão de controlo da independência	31
3.1.5. Fiscalização em Portugal	33
4 Fraude: Conceito, Responsabilidade e Triângulo da Fraude	35
5 Emissão de Opinião em Auditoria	38
6 Questões de Investigação associadas à Revisão de Literatura	40
Capítulo II– Metodologia de Investigação	42
1 Metodologia de Investigação	42
1.1. Método de Investigação Adotado	45
1.2. Formulação das Hipóteses	46
2 Construção do Modelo de Análise	47
3 Recolha de Dados	49
3.1. Definição da Amostra	50
3.2. Estrutura do Questionário	50
Capítulo III – Estudo Empírico.....	53

1	Apresentação e Interpretação dos Resultados.....	53
2	Validação do Modelo de Análise	62
	Capítulo IV – Conclusão	64
	Referências Bibliográficas	68
	Apêndices.....	72
	 Apêndice 1 – Inquérito	72
	 Apêndice 2 – Validação do Modelo de Análise.....	76
	 Apêndice 3 – Lista de Acrónimos	77

Índice de Figuras

Figura 1 - A Independência ao Longo do Tempo _____	14
Figura 2 – Triângulo da Fraude _____	26
Figura 3 - Métodos e Técnicas de Pesquisa e do Trabalho Acadêmico _____	33
Figura 4 - Hipóteses de Análise e respectivas questões de investigação _____	36
Figura 5 - Modelo com base nas Hipóteses _____	37

Índice de Tabelas

Tabela 1 – Finalidade da Informação Financeira _____	4
Tabela 2 – Síntese dos Benefícios da Independência do Auditor _____	16
Tabela 3 – Idade dos Inquiridos _____	43
Tabela 4 - Compilação de respostas – Modelo de Análise _____	52

Índice de Gráficos

Gráfico 1 – Idades dos Inquiridos _____	43
Gráfico 2 - Género dos Inquiridos _____	44
Gráfico 3 - Profissão dos Inquiridos _____	44
Gráfico 4 - Qualificações dos Inquiridos _____	45
Gráfico 5 - Opinião relativamente às afirmações 1, 2, 3 e 4 _____	46
Gráfico 6 - Opinião relativamente às afirmações 5 e 6 _____	48
Gráfico 7 - Opinião relativamente às afirmações 7 e 8 _____	49
Gráfico 8 - Opinião relativamente às afirmações 9 e 10 _____	50
Gráfico 9 - Opinião relativamente à afirmação 11 _____	51
Gráfico 10 – Modelo de Análise _____	52

Na sociedade atual, os profissionais mais destemidos são aqueles que conseguem coordenar todos os seus fatores da envolvente prezando pela busca de resultados e idoneidade das funções exercidas.

Em geral, para um correto funcionamento dos sistemas é fundamental que exista confiança no trabalho exercido pelas entidades com quem nos relacionamos.

Em auditoria, e tendo em conta que nos referimos a informação financeira, temos de ter especial atenção pelos conflitos que possam surgir em torno do auditor.

Casos como a Parmalat, Enron e WorldCom são efeitos negativos para a obtenção da confiança sobre os auditores pelos utentes da informação financeira. Os escândalos têm um reflexo deveras negativo na sociedade e a sua dimensão, por vezes torna-se intemporal.

Nesta abordagem pretendo verificar os comportamentos, perspectivas e formas de atuação desde o início da análise de auditoria até à emissão de opinião.

Quando são corretamente separados os interesses motivacionais da correta elaboração da análise de auditoria, tem-se o efeito desejado, pois a independência estreita o campo de atuação dos profissionais.

Por outro lado, uma atitude cética, dá ao auditor uma razoabilidade na deteção de incoerências que possam existir e que, como se verifica a maior parte das vezes, não está diretamente refletido nas demonstrações financeiras, isto é, é necessário por parte do auditor ter competências para além da observação que lhe permita detetar valores, contratos, transações, etc., que possam implicar a continuidade da atividade de determinada empresa. Estamos perante um dos mecanismos capazes de detetar possíveis situações de fraude.

Assim, a finalidade da escolha do tema da dissertação prende-se com a necessidade de alertar e motivar auditores bem como as suas equipas, a perceber o impacto que um correto comportamento tem na nossa profissão. Como seres humanos

temos fragilidades, e ter consciência daquilo que é certo, é um avanço para uma carreira de sucesso, íntegra e exemplar.

A emissão de opinião por parte das equipas de auditoria, representadas pelas empresas da qual fazem parte, tem de espelhar uma correta abordagem às contas e à atividade da organização auditada, uma vez que este documento, para além de diretamente responsabilizar quem o assina, reflete a reputação e credibilidade das entidades responsáveis por tal. Neste caso, e tendo em conta os escândalos anteriormente referidos, a origem teve por base o conluio e envolvimento da equipa de auditoria contratada, o que ao torna-se público deu origem a falências, desconfiança e acima de tudo descrédito pela profissão de auditoria.

Todas as práticas recomendadas de desempenho interrelacionadas e corretamente aplicadas, conduzem a uma mecânica saudável da atividade de auditoria.

De forma a abordar as perspetivas e situações de caso, esta dissertação será dividida em cinco capítulos: no capítulo 1, será abordado a Auditoria, como conceito e função, onde o objetivo é definir quais os requisitos e finalidades da mesma, de uma forma geral e abrangente; no capítulo 2, abordar a temática da Auditoria Interna e de que forma a mesma se relaciona com a independência do auditor; no capítulo 3, a abordagem da Auditoria Financeira, onde se diferencia da Auditoria Interna; no capítulo 4, a elaboração da opinião dos auditores espelhadas nos relatórios emitidos, no capítulo 5, a apresentação das metodologias de investigação a utilizar e, por fim, no capítulo 6, o estudo empírico analisado.

Este estudo procura dar um contributo importante para a discussão da temática da independência do auditor e de que forma o mundo atual se encontra condicionado pelos interesses e motivações que promovem as decisões e comportamentos de cada um.

1 A Auditoria: Conceito e função

Auditoria: *“Processo sistemático que consiste no exame ou verificação objectiva das actividades e operações de uma organização. O objectivo desse exame é analisar a conformidade dessas actividades e operações em relação a determinadas regras e normas e aos objectivos definidos para essa organização. Deve ser realizada por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada. A sua realização obedece a um conjunto de princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, as quais permitem ao auditor formar uma opinião fundamentada e emitir um parecer acerca da matéria analisada. A auditoria permite identificar quaisquer tipos de desvios que possam vir a requerer uma acção correctiva e as suas conclusões e recomendações devem ser comunicadas a todos os detentores de interesse”*

In Instituto Português de Apoio ao Desenvolvimento/GAAI – Gabinete de Avaliação e Auditoria Interna (2009)

A auditoria para Costa (2010) resume-se em:

“Em termos gerais podemos afirmar que todo e qualquer tipo de informação deve ser credível de forma a que as pessoas a quem a mesma se destina possam dela retirar conclusões idóneas. Se se considera este princípio como objectivo a atingir para a generalidade da informação ele será, contudo, da maior importância para a informação financeira produzida pelas empresas uma vez que a mesma irá ser interpretada por uma vasta gama de destinatários” (Costa, 2010; p.37).

De todas as definições e teorias às quais nos podemos aliar, existe sempre algo em comum sobre elas: a auditoria é fruto de um aumento de dimensão e complexidade das organizações o que leva a uma especialização da economia e a uma necessidade de controlarmos o dinheiro que circula diretamente. Deste modo, o acionista de uma grande empresa já pode controlar diretamente os ativos da sua empresa.

A Auditoria é um mecanismo de controlo para o acionista que tem de confiar a outrem a gestão dos seus investimentos, para os contribuintes que são obrigados a confiar na gestão da administração pública da economia, para todo o mercado envolvido nos negócios que necessita de garantir que as políticas e diretivas estão a ser aplicadas.

Por outro lado, e pela força da lei, existe obrigatoriedade de produzir informação para efeitos internos e externos, da qual se destaca aquela referente ao desempenho e à posição financeira.

A ISA 200 do IFAC indica que a finalidade de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras.

Finalidade da Informação Financeira

Público em Geral	Tomada de Decisão
Estado	Investimentos
Bancos	Financiamentos
Trabalhadores	Fornecimentos
Fornecedores/Clientes	Fornecimentos/ Transações

Tabela 1 – Finalidade da Informação Financeira

Elaboração Própria

Segundo a tabela acima, verificamos que uma informação conclusiva e documentada permite que todos os intervenientes no setor de negócio tenham toda a informação necessária para a sua tomada de decisão. Por exemplo, o Estado ter acesso a informação financeira de determinada organização permite analisar possíveis apoios ou investimentos solicitados, bem como se existe segurança na sua contrapartida. Para os trabalhadores, serve como fonte de segurança a longo prazo para perceberem se a estabilidade financeira da empresa permanece e permitindo a consequente continuação dos postos de trabalho. Para os terceiros que compram e vendem, permite-lhes perceber se os seus produtos continuarão a ser produzidos, bem como se os fornecimentos serão liquidados dentro dos prazos.

Um dos objetivos da auditoria é que os utentes da informação acreditem na informação prestada e que a mesma seja o espelho da realidade da organização, designadamente da sua posição financeira e dos seus resultados.

Um dos recursos para uma garantia de serviço é prestar um serviço que ateste a credibilidade do relato financeiro, os resultados divulgados, o uso eficiente dos recursos e a conformidade com as leis e regulamentos.

Assim, é importante delinear as várias fases da auditoria, que no seu conjunto, determinam a emissão de uma opinião sobre as demonstrações financeiras de uma empresa.

- ✓ Planeamento: Avaliação dos principais fatores de risco associados à organização e ao setor de atividade.
- ✓ Preparação da Auditoria: Fase em que o auditor se direciona para o conhecimento da organização.
- ✓ Execução da Auditoria: Recolha e tratamento de informações através de testes, exames, avaliação da informação, procedimentos alternativos e *follow-up* de temas provenientes de auditorias anteriores.
- ✓ Conclusão da Auditoria: Elaboração do Relatório de Auditoria com base nas áreas analisadas anteriormente e que constituem ou não recomendações de correção de problemas e/ou erros detetados.

A auditoria emerge de fatores morais, tais como a necessidade de evitar que os recursos sejam usados em benefício pessoal dos gestores, surgindo assim a característica mais importante do auditor, a sua independência profissional.

2 Conceito de Auditoria Interna

O conceito de auditoria interna tem vindo a mudar ao longo dos anos fruto das constantes mudanças do mercado financeiro.

Para o autor Jund (2001), a auditoria interna pode ser determinada como “uma atividade de avaliação independente, virada para o exame e avaliação da adequação, eficiência e eficácia dos sistemas de controlo, assim como da qualidade do desempenho das áreas, em relação às atribuições e aos planos, às metas, aos objetivos e às políticas definidas para as mesmas”.

Atualmente, segundo o Institute of Internal Auditors (2009, p.10) a auditoria interna “é uma atividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Ajuda a organização a alcançar os seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada na avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação.”

Assim, a auditoria interna abrange os serviços de garantia e os serviços de consultoria entendendo-se que (IIA, 2009):

- Os serviços de garantia traduzem-se numa avaliação independente dos processos de governação, de gestão de risco e de controlo;
- Os serviços de consultoria, de natureza consultiva, são realizados a pedido do cliente, tendo como objetivo acrescentar valor e melhorar os processos de governação, de gestão de risco e de controlo da organização.

A independência é um pilar fundamental que significa a não sujeição a situações que ameacem a capacidade da atividade de auditoria interna para cumprir as suas responsabilidades de forma imparcial.

2.1. Requisitos da Auditoria Interna

2.1.1. Independência

Com a necessidade de garantir o bom funcionamento e o cumprimento dos deveres da profissão, o IIA criou um Código de Ética que se aplica aos indivíduos e às entidades que prestem serviços de auditoria interna. Este código defende os princípios de integridade, objetividade, confidencialidade e competência, bem como as normas de conduta associadas a cada um destes princípios.

Para uma correta aplicação de independência é essencial que o objetivo, o posicionamento, a autoridade e a responsabilidade da atividade sejam espelhados em documentos devidamente aprovados pelo órgão de gestão que tem à sua responsabilidade a tutela da auditoria interna, nomeadamente a Administração, o Conselho Fiscal ou a Comissão de Auditoria.

Uma independência real é sinal de imparcialidade, isenção total, ausência de preconceito e de conflitos de interesses.

De acordo com a Prática Recomendada 1110-1: Independência Orgânica (IIA):

“- Reporte direto a responsável da entidade que garanta a independência, assegure uma cobertura ampla da auditoria e garanta que os relatórios sejam considerados e as respetivas recomendações implementadas.

- A avaliação da auditoria, a nomeação e destituição do diretor de auditoria e a aprovação do seu salário, devem ser feitos ao mais elevado nível da organização.

- Reporte funcional à Comissão de Auditoria, Conselho de Administração ou equiparado.”

A organização deve sempre avaliar as situações que configurem impedimentos à independência e encontrar as medidas para solucioná-los.

Segundo Célia Ramos, no seu artigo *“A importância da independência dos auditores - externos e internos - na prevenção e deteção de fraude”* publicado em 2016, o auditor interno é referido como o ponto fundamental para o cumprimento da independência de auditoria, sendo que lhes é exigido que sejam independentes no âmbito

da sua atuação onde deve existir uma preocupação sobre as pressões a que estão sujeitos e que a condicionam.

Por outro lado, também Dal Magro, Cristian Baú da Cunha e Paulo Roberto, no artigo conjunto *“Red flags na detecção de fraudes: percepção dos auditores internos”* publicado em 2017 na Revista Acadêmica - Revista Brasileira de Gestão de Negócios, que determina a existência de mecanismos que podem ser utilizados pelos auditores internos para antecipação na detecção de possíveis fraudes.

Os mecanismos devem ser criados pelas organizações, e testar com regularidade as áreas de risco de cada organização.

Assim, não só garantem que as áreas de risco são analisadas com frequência, como possíveis irregularidades e interesses pessoais podem ser detetados e corrigidos.

2.1.2. Ceticismo e Cuidado Profissional

O ceticismo como a própria definição comum nos diz, *“ceticismo é qualquer atitude de questionamento para com o conhecimento, factos, opiniões ou crenças estabelecidas. Filosoficamente, é a doutrina da qual a mente humana pode não atingir certeza alguma a respeito da verdade”*.

O trabalho de auditoria interna requer o conhecimento e domínio de técnicas e matérias adequadas ao desempenho profissional. (IIA 1200 – Proficiência e Trabalho Profissional Adequado). Por exemplo, e remetendo para a abordagem inicial, o auditor deve ter capacidade para detetar indícios de fraude, mas não é exigível que disponha de conhecimentos necessários para a sua investigação (IIA, Norma 1210 – Proficiência).

A qualidade do trabalho realizado é o motor para a concretização de objetivos e como tal deve existir avaliação onde é equacionada uma monitorização interna contínua, com o objetivo de avaliar a conformidade com as normas e a ética profissional (IIA, Norma 1300 – Programa de Garantia de Qualidade e Aperfeiçoamento).

No caso de auditoria interna, e tendo em conta a importante segregação de funções, é aconselhável e esperado que avaliações sejam feitas por entidades externas independentes.

Desde o século passado que a manipulação de decisões e alteração de resultados é tema abordado por vários autores. De entre vários, podemos destacar Healy e Wahlen (1999) que definiram o conceito de “Manipulação das Demonstrações Financeiras” como um ato deliberado realizado pelos membros das organizações no relato financeiro como forma de enviesar a perceção dos *stakeholders* sobre o desempenho económico da empresa ou influenciar possíveis resultados contratuais de que depende a informação financeira publicada.

Assim, torna-se essencial que no interior de uma organização, existam pessoas responsáveis por verificar o correto funcionamento do sistema para de forma independente, criar a sua opinião e propor ações a melhorar. A comunicação da observação de irregularidades nem sempre é abordada de forma positiva pelos membros das organizações, contudo, é necessário incentivar e prezar pelas boas práticas, de uma forma geral, apelar à opinião própria e ao ceticismo de cada um.

É necessário que a auditoria interna seja dotada de conhecimentos abrangentes e características pessoais de ceticismo na partilha da opinião, pois, na maior parte dos casos, as alterações das demonstrações financeiras são realizadas com o maior cuidado de forma a não serem detetados pelos restantes. Por exemplo, no caso do alisamento dos resultados, este pode ser feito importando para o período corrente resultados de períodos futuros ou exportar para o futuro resultados do período corrente (DeFond e Park, 1997). Para tal deteção é necessário elevado conhecimento do mecanismo de registo contabilístico e divulgação de informação para emitir uma opinião com ceticismo profissional.

O ceticismo profissional é, assim, fundamental para a avaliação crítica da prova de auditoria (Schilder, 2012) e deste modo é uma “atitude importante no trabalho de auditoria, que deve ser concretizada através de uma educação sólida e uma formação consistente, nas quais as próprias firmas de auditoria têm um papel fundamental no desenvolvimento de uma mente cética através de uma cultura interna a ela propícia”, Breia (2007).

De acordo com o que Beasley et al. (2001) defende, o mesmo considera que a falta de independência e ceticismo profissional estão entre as principais causas das falhas de auditorias.

3 Conceito de Auditoria Financeira

A auditoria financeira surge com a necessidade de verificação da informação financeira emitida pelas empresas. Para tal, devem ser colocadas as seguintes questões: A informação é fidedigna? Existe credibilidade da informação? Os procedimentos contabilísticos estão a ser tidos em contas? A informação financeira espelha de forma verdadeira e adequada a realidade da empresa auditada?

Assim, o auditor apenas consegue responder e emitir a sua opinião com o exame necessário às contas da mesma, de forma independente e de acordo com as normas.

De acordo com o *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), a auditoria abrange os trabalhos de garantia de fiabilidade e os serviços relacionados.

Desta forma, defendem que aumenta o grau de confiança dos utentes numa avaliação e mensuração de um determinado assunto, avaliação essa efetuada de acordo com critérios definidos.

A auditoria financeira permite obter segurança razoável sobre as demonstrações financeiras, isentas de distorções materiais para habilitar a expressar uma opinião sobre se estas estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com a estrutura do relato financeiro. Esta auditoria é efetuada por profissionais devidamente qualificados e habilitados a exercer a atividade de forma independente e objetiva.

Para o Tribunal de Contas em Portugal (1999), a auditoria financeira consiste na análise das contas, da situação financeira e da legalidade das operações.

3.1. Requisitos da Auditoria Financeira

3.1.1. Independência do Auditor

A independência na realização de revisões legais de contas é um requisito essencial, e deve ser garantida através de determinadas restrições. Os auditores financeiros devem ser independentes relativamente à entidade auditada e devem-se manter afastados das tomadas de decisão da mesma. Os conflitos de interesse existentes ou potenciais devem ser um impedimento à emissão da sua revisão e futura opinião.

Aquando da existência de ameaças, interesses próprios, relações pessoais, relações financeiras ou comerciais, a revisão legal de contas não deve ocorrer. Deve ainda ser garantido que, caso existam revisores que detenham instrumentos financeiros de uma entidade auditada ou uma associada, ou que tenham tido uma relação de trabalho durante o período abrangido pelas demonstrações financeiras, não participem na auditoria ou influenciem os seus resultados.

Uma das restrições existentes, e diretamente relacionada com a independência do auditor, é a impossibilidade de aceitar ofertas pecuniárias ou não pecuniárias, nem favores da entidade, exceto se estes forem de valor insignificante.

Como tal, para cada projeto e preparação de equipas, deve ser feita uma avaliação das ameaças à independência, devendo o revisor documentar todas as situações que considere que possam ser um conflito à realização do trabalho, de forma a salvaguardar um trabalho independente e de qualidade.

Naturalmente, e no seguimento da temática de independência, requer que seja necessário garantir que a informação e dados das organizações sejam mantidos em confidencialidade.

Devemos, de alguma forma, associar a que riscos estão interligadas as falhas da independência em auditoria. Estes riscos podem ser: riscos de auto-revisão, interesse pessoal, familiaridade ou confiança e intimidação.

O risco de auto-revisão existe “(...) *quando um ROC, uma SROC, uma entidade de uma rede de sociedades ou um seu sócio, gestor ou trabalhador participa na elaboração dos registos contabilísticos ou das demonstrações financeiras do cliente da revisão legal de contas.*” (Costa, 2014).

Por outro lado, o risco de interesse pessoal existe “(...) *quando a independência do ROC possa ser ameaçada por um interesse financeiro próprio ou por um conflito de interesses pessoais de outra natureza, designadamente, em virtude de uma participação financeira directa ou indirecta no cliente ou de uma dependência excessiva dos honorários a pagar pelo cliente pela revisão de contas ou por outros serviços.*” (Costa, 2014)

A questão da familiaridade ocorre quando um relacionamento estreito com uma entidade auditada, com seus administradores, com diretores ou com funcionários, ultrapassa a barreira dos interesses pela entidade auditada.

A intimidação surge quando existem obstáculos ao correto desempenho das funções de auditoria, deixando ao indivíduo grande dificuldade em agir com ceticismo profissional devido a ameaças, reais ou percebidas, por parte de pessoas com elevado poder sobre a tomada de decisões laborais na organização.

Tal como Kleinman e Palmon (2001) e citado por Figueiredo (2011) defendem, deixar de ser independente é fácil de ocorrer, devido aos mais diversos fatores e pressões sociais, profissionais, financeiras, que fazem com que haja um desvio constante do que é considerado como “verdadeira independência”.

Callaghan, Parkash, & Singhal (2009) referem que as situações que põem a independência em risco não são diretamente observáveis.

Podemos considerar como fatores defendidos pelos autores:

- ✓ Incentivos: Benefícios Económicos adquiridos não pelo desempenho da profissão de auditoria, mas sim como resultado de uma alteração na conduta da mesma;
- ✓ Desincentivos: Custos decorrentes de processos de litígios e de reputação pela não emissão de um parecer imparcial;

Segundo Alves (2015), “(...) em Portugal o início da atividade regulada de auditoria deu-se com o Decreto-Lei n.º 49381, de 15 de novembro de 1969, que introduziu

medidas em matéria de fiscalização das sociedades anónimas, nomeadamente a exigência de um dos membros do conselho fiscal ser pessoa inscrita na lista de revisores oficiais de contas.”

A Independência ao longo do tempo:



Figura 1 – A Independência ao Longo do Tempo

Fonte: adaptado de Gonçalves, 2012, p.8 e 9 e referido na Tese de Dissertação “O Preço da independência dos Auditores – Denise Ribeiro de Sousa”

Tendo em conta a evolução expressa na imagem anterior, também outros autores desde 2002 discutiram a definição e importância da independência.

Em 2007, 2008 e 2010, Kana, Porter e Simon Hatherly e Whittington Pany, respetivamente, consideravam que a independência do auditor era considerada uma condição necessária, mas não suficiente para a profissão de auditoria. Tal característica apenas conjugada com a competência e integridade do auditor poderiam melhorar a qualidade de análise.

A Lei 147/2015 veio aprovar o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, onde é mencionado entre outros assuntos, a importância e a conformidade da prestação de serviços de auditoria.

Uma das medidas de combate à criação de conflitos de interesse é a proibição de prestação de certos tipos de serviços pelas sociedades revisoras de contas.

“(...) Ao revisor oficial de contas ou à sociedade de revisores oficiais de contas que realize a revisão legal das contas de uma entidade de interesse público, ou a qualquer membro da rede a que esse revisor oficial de contas ou essa sociedade de revisores oficiais de contas pertença, é proibida a prestação direta ou indireta à entidade auditada, à sua empresa-mãe ou às entidades sob o seu controlo na União Europeia de quaisquer dos seguintes serviços distintos da auditoria (...)”

Um dos mecanismos que deve ser adotado pelas organizações para garantir uma adequada independência, é da rotação dos auditores (Artº 54 EOROC), uma vez que permite que seja possível mitigar a dependência a clientes, ou a determinados projetos. As equipas que o realizam podem não ser sempre constituídas pelas mesmas pessoas, o que impede a possibilidade de existirem interesses pessoais, ou relacionamentos estreitos com clientes e entidades que leve ao incentivo a comportamentos menos éticos no decorrer da profissão.

Ghosh e Moon (2003), diferença entre ideia de “Regulatory” e “Auditor-Expertise” referem duas ideias distintas no que diz respeito à rotação dos auditores:

1. Regulamentar

Os auditores são mais brandos com as sociedades, porque pretendem recuperar o primeiro ano de perdas. Esta atitude tem um impacto grande quando o auditor se encontra em situações de juízos de valor.

A imposição de limites à permanência do auditor nos seus clientes por um elevado período é esperada para melhorar a qualidade de auditoria, na medida em que melhora a independência do auditor.

Assim o autor defende que a qualidade de auditoria diminui com a permanência do auditor por muito tempo no mesmo projeto.

2. Conhecimento do Auditor

A permanência do auditor melhora a tomada de decisão uma vez que mais tempo num projeto permite uma melhor visão sobre o cliente.

A maior permanência indica também uma maior probabilidade de detetar irregularidades na contabilidade.

As maiores falhas dos auditores são mais frequentes nos primeiros anos de auditoria, devida à menos experiência adquirida.

Síntese dos benefícios da Independência do Auditor

Benefício	Autor
1. Transmite um aspeto de confiança, integridade e objetividade	John L. Carey e referida por Carmichael e Swieringa (1968)
2. Evitar ações intencionalmente parciais e prejudiciais	Carmichael e Swieringa (1968)
3. Aumento dos lucros e da competitividade	Gupta e Campbell (1995)
4. Examina, corrige, ajusta e certifica	Attie (1998)
5. Adicionar valor e melhorar as operações da organização	IIA (2009)

Tabela 2 – Síntese dos Benefícios da Independência do Auditor

Fonte: Tese de Dissertação “Fatores influenciadores da Gestão de Qualidade e Independência do Auditor”, Mónica Gonçalves ISCAP (2012)

Tal como referido nos capítulos anteriores, existe uma interligação entre independência e o ceticismo demonstrados pelo auditor.

Neste trabalho de pesquisa muitos autores defendem que o problema dos serviços de auditoria está relacionado com os conflitos de interesses: “*O auditor não deverá*

participar em qualquer processo de decisão do seu cliente e não poderá auditar as suas contas caso tenha qualquer relação financeira, empresarial, de trabalho ou de qualquer outro tipo com o mesmo que possa comprometer a sua independência, nomeadamente se lhe presta serviços adicionais.” Barrote, 2010.

Nos últimos anos, e de acordo com um inquérito (2001) elaborado pela *Accountancy Magazine*, houve um aumento do valor dos honorários pagos às empresas de auditoria em serviços de “Não Auditoria”, o que constituiu uma preocupação para as entidades regulamentadoras, uma vez que situações de interesses secundários podem estar envolvidos na emissão de opinião.

“Uma das principais causas das fraudes nos Estados Unidos foi o aumento exponencial dos incentivos dos auditores para colaborar com os seus clientes ao longo dos anos 90. Até à entrada em vigor do Sarbanes Oxley Act, assistiu-se a uma tendência crescente para as sociedades pagarem muito mais por serviços de consultoria do que por serviços de auditoria.” (Barrote, 2010)

3.1.2. Ceticismo, confidencialidade e responsabilidade do Auditor

O conceito de ceticismo profissional é de maior destaque na profissão de auditoria (Hurt 2007).

Dentro da globalidade do ceticismo devemos considerar a posição neutral, em que, segundo Quadackers (2012), os auditores não acreditam nem descreem na gestão, mas adotam uma posição de verificação. Para Hurt consiste “numa propensão de um individuo em adiar a conclusão até que a evidência forneça suporte para uma alternativa/explicação sobre os factos”.

Bamber et al. (1997) consideram o ceticismo como uma atualização de crenças à luz de novas evidências e Cushing (2003) que define como um comportamento de precisão da avaliação de risco.

Também em 2012, Quadackers, defendeu que os auditores assumem à partida algum nível de desonestidade por parte da gestão.

Por outro lado, Shaud (1996), Choo e Tan (2000) consideram que ceticismo profissional é sinónimo de confiança.

McMillan e White (1993) consideram o ceticismo como a sensibilidade que reduz o risco de não detetar erros nas demonstrações financeiras.

O ceticismo profissional surge assim como indicador de avaliação de risco de que determinada asserção é incorreta de acordo com a informação disponível.

PCAOB: *“Uma atividade que inclui uma mente questionadora e uma avaliação crítica da evidência de auditoria (...) essencial para o desempenho de uma auditoria eficaz (...)” e ainda “(...) uma atitude que questiona e avalia de forma crítica a evidência de auditoria.”*

IFAC (2006) ISA 200 – Paragrafo 16: *“Ceticismo significa que o auditor faz uma avaliação crítica, com mente questionadora, da validade da evidência de auditoria obtida, e está em alerta para a evidência de auditoria que contradiz ou põe em causa a confiabilidade dos documentos e respostas a indagações e outras informações obtidas da administração e dos responsáveis pela governança.”*

Numa relação de boas práticas e de forma a garantir uma alta qualidade o artigo elaborado por Arnold Schilder salienta o exercício de julgamento profissional por parte do auditor e um estado de espírito que inclui ceticismo profissional durante o planeamento e a execução de auditoria.

Devemos encarar o ceticismo profissional como uma atitude que permite ao auditor identificar e responder a possíveis situações de distorções, isto é, ser capaz de realizar uma avaliação crítica da prova de auditoria. *(Arnold Schilder – Presidente do IAASB (2012) - “Ceticismo Profissional numa Auditoria de Demonstrações Financeiras”)*

Com base na fiabilidade das evidências de auditoria o ceticismo permite uma maior atenção sobre provas de auditoria que se contradigam entre si, só assim se retiram conclusões apropriadas.

As Normas Internacionais de Auditoria do IAASB salientam a importância que o ceticismo tem na profissão do auditor. Assim, a aplicação e adoção de ceticismo é, em última análise, uma responsabilidade pessoal e profissional que deve ser assumida por cada auditor.

Esta característica faz parte das competências do auditor e está relacionada com os conceitos de independência e julgamento profissional. Contribuí ainda significativamente para a qualidade de uma auditoria. A independência do auditor e os seus princípios éticos aumentam a sua capacidade de agir com integridade, ser objetivo e manter uma atitude cética.

Ser cético inclui motivação e competências adquiridas com a experiência do auditor, onde as próprias empresas de auditoria formam, com base no desenvolvimento, de uma mente cética.

O ceticismo tem aumentado nos últimos anos, uma vez que hoje se procura tratar a informação que é mais relevante para os utilizadores e onde é necessário um maior julgamento e crescente subjetividade das decisões tomadas.

A ISA 200 define ceticismo profissional: “uma atitude que inclui uma mente interrogativa, alerta para condições que possam indicar uma possível distorção devido a erro ou a fraude, e uma avaliação crítica de prova”. Neste parágrafo é esperado que o auditor planeie e execute uma auditoria com base nesse pressuposto, reconhecendo que podem existir circunstâncias em que as demonstrações financeiras possam estar distorcidas.

Aplicar ceticismo profissional significa questionar e considerar a suficiência e apropriação da prova de auditoria. Por exemplo, casos em que possa haver indício de fraude e onde a qualidade das demonstrações financeiras podem significar algum tipo de distorção, deve aplicar-se o ceticismo profissional.

Cabe ao auditor manter a responsabilidade da sua profissão e o desempenho das suas tarefas com base no cumprimento das regras estabelecidas, uma vez que todas as decisões que tomar serão afetas a si e à empresa à qual pertence.

Nesta rubrica podemos destacar um tema pertinente, a confidencialidade de informação. O auditor deve manter a confidencialidade da informação dos seus clientes e garantir o maior brio profissional, prezando por manter assuntos internos na equipa de trabalho e documentos ou evidências de auditoria não serem transmitidas a terceiros, sob pena de consequências graves para o desempenho quer da atividade do cliente, quer da reputação da firma a que pertence.

3.1.3. Transparência – âmbito e importância

A transparência pode ser caracterizada como qualidade, uma vez que possibilita que as tarefas do cotidiano sejam executadas com consciência. Um auditor transparente reflete uma auditoria saudável, confiável e sem surpresas.

As sociedades de revisores que realizem revisão legal de contas às empresas com títulos emitidos, são obrigadas à publicação de relatórios anuais de transparência, que devem incluir:

- Descrição da estrutura jurídica, da propriedade, da rede a que pertence, da governação, do seu sistema interno de controlo de qualidade e a data da realização da última verificação de controlo de qualidade;
- Uma listagem das entidades de interesse público que revisou no exercício financeiro precedente;
- Dados sobre a política de formação contínua dos ROC;
- O volume de negócios repartido pela revisão legal de contas e por outros serviços que não sejam revisão de auditoria, como por exemplo a consultoria fiscal;
- Informação sobre a base remuneratória dos sócios.

“O relatório de transparência da PwC descreve os valores e princípios fundamentais que sustentam o nosso trabalho. A nossa equipa trabalha diariamente com o objetivo de oferecer um nível de excelência na prestação dos serviços de auditoria e está verdadeiramente comprometida com o profissionalismo a independência, a objetividade, a transparência e a qualidade.” - José Manuel Bernardo, Territory Senior Partner PwC no Relatório de Transparência emitido em 2019

3.1.4. A Comissão de Auditoria como órgão de controlo da independência

As empresas de maior dimensão estão obrigadas legalmente a cumprir requisitos organizacionais. Empresas de interesse público e títulos emitidos, devem ter um comité de auditoria, sendo que a maioria dos seus membros devem ser independentes da entidade auditada, existindo pelo menos um deles com competência nos domínios da contabilidade e/ou da revisão e auditoria.

As funções que se destacam da Comissão de Auditoria (*Joaquim José dos Santos Alves, Princípios e Prática de auditoria e revisão de contas – outubro de 2015 – EAN 978-9726188216*) são:

- Acompanhamento do processo de informação financeira;
- Controlo da eficácia dos sistemas de controlo interno, da auditoria interna, sempre que aplicável, e da gestão de risco da empresa;
- Acompanhamento da revisão legal das contas anuais e consolidadas;
- Controlo da independência do revisor oficial de contas ou da sociedade de ROC e, em especial, da prestação de serviços adicionais à entidade examinada;
- A seleção do revisor oficial de contas.

Em relação à criação dos Comité de Auditoria nas organizações vários autores apresentaram a sua opinião:

De acordo com Cordeiro, António Menezes, “*A grande reforma das sociedades comerciais*”, cit., p. 452, em matéria de fiscalização, assistiu-se à fixação de incompatibilidades para os membros dos órgãos de fiscalização, de modo a reforçar a sua independência.

Adicionalmente, Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees (1999)¹, recomendou que os membros do comité de auditoria fossem independentes e alertou para a necessidade de controlo da independência dos auditores.

Em suma, a Comissão de auditoria permite uma maior fiscalização e controlo, uma vez que a sua missão é, supervisionar as atividades de auditoria, o processo de preparação e divulgação da informação financeira, a eficácia dos sistemas de controlo interno, de gestão de risco, de controlo do cumprimento e a atividade e a independência do revisor oficial de contas e do auditor externo.

¹ trata-se de um grupo de pessoas qualificadas e nomeadas para investigar, estudar ou analisar determinada questão. Na sua seleção é garantida a independência dos indivíduos. A experiência é usada como forma de encontrar conclusões ou recomendações para o trabalho prático.

3.1.5. Fiscalização em Portugal

As competências relativas à fiscalização nas sociedades com conselho geral e de supervisão com comissão de auditoria estão divulgadas no artigo 423º-F do CSC.

As competências são genericamente as seguintes:

1. Fiscalizar a administração da sociedade;
2. Vigiar pela observância da lei e do contrato de sociedade;
3. Verificar a regularidade dos livros, registos contabilísticos e documentos que lhes servem de suporte;
4. Verificar, quando o julgue conveniente e pela forma que entenda adequada, a extensão da caixa e as existências de qualquer espécie dos bens ou valores pertencentes à sociedade ou por ela recebidos em garantia, depósito ou outro título;
5. Verificar a exatidão dos documentos de prestação de contas;
6. Verificar se as políticas contabilísticas e os critérios valorimétricos adotados pela sociedade conduzem a uma correta avaliação do património e dos resultados;
7. Elaborar anualmente relatório sobre a sua ação fiscalizadora e dar parecer sobre o relatório, contas e propostas apresentados pela administração;
8. Convocar a assembleia geral, quando o presidente da respetiva mesa o não faça, devendo fazê-lo;
9. Fiscalizar a eficácia do sistema de gestão de riscos, do sistema de controlo interno e do sistema de auditoria interna, se existentes;
10. Receber as comunicações de irregularidades apresentadas por acionistas, colaboradores da sociedade ou outros;
11. Fiscalizar o processo de preparação e de divulgação de informação financeira;
12. Propor à assembleia geral a nomeação do revisor oficial de contas;
13. Fiscalizar a revisão de contas aos documentos de prestação de contas da sociedade;
14. Fiscalizar a independência do revisor oficial de contas, designadamente no tocante à prestação de serviços adicionais;
15. Contratar a prestação de serviços de peritos que coadjuvem um ou vários dos seus membros no exercício das suas funções, devendo a contratação e a remuneração dos peritos ter em conta a importância dos assuntos a eles cometidos e a situação económica da sociedade;

16. Cumprir as demais atribuições constantes da lei ou do contrato de sociedade.

Tais mecanismos são utilizados de forma a garantir que a independência e a aplicação adequada das normas são cumpridas.

Por outro lado, e tendo em conta as novas diretrizes em Portugal, existe um cuidado pela auditoria interna de igual forma, principalmente nas empresas de maior dimensão, competindo à comissão de auditoria as funções de fiscalização da eficácia do sistema de gestão de riscos, do sistema de controlo interno e do sistema de auditoria interna.

Os membros dos órgãos de fiscalização têm a responsabilidade solidária relativamente a administradores e aos gerentes das sociedades, referente a atos ou omissões no desempenho dos seus cargos quando exista dano que não se teria verificado se estes tivessem cumprido as suas obrigações de fiscalização.

Assim, para o auditor afigura-se um papel importante na credibilidade e fiabilidade da informação financeira.

4 Fraude: Conceito, Responsabilidade e Triângulo da Fraude

Fraude: *“Fraude é o crime ou ofensa de deliberadamente enganar outros com o propósito de prejudicá-los, usualmente para obter propriedade ou serviços dele ou dela injustamente.”*

Inicialmente devemos ser capazes de distinguir o erro da fraude. O erro nas demonstrações financeiras, é algo que ocorre de forma não intencional, tais como enganos matemáticos, ou má interpretação de factos ou de aplicação de políticas contabilísticas.

A fraude é uma ação praticada intencionalmente e que consiste na manipulação da lei, falsificação ou alteração de registos ou documentos com a intenção de obter uma representação não verdadeira da informação financeira.

As fraudes que surgem nas demonstrações financeiras originam distorções feitas de forma intencional, para elaborar um reporte financeiro com o objetivo, por exemplo, de apropriação indevida de ativos.

São exemplos de fraude: A venda fictícia de ativos, valorização imprópria de ativos, preços de transferência incorretos, transações com entidades relacionadas não adequadamente valorizadas, reconhecimento de réditos não resultantes de transações reais, informação desadequada registada ou omissa, apropriação ilegítima de bens e compras/ vendas fictícias.

O auditor deve assim estar atento a possíveis distorções nas demonstrações financeiras e não colaborar com ações às quais pode ser incentivado por parte das empresas que audita, sob pena de ocorrer em incumprimento, motivado por ofertas ou valores por parte dos seus clientes.

Neste caso, o auditor estaria a colaborar com a fraude e assim sendo a independência do auditor é inexistente, uma vez que as suas ações levaram à desconsideração das práticas recomendadas para a profissão e do respetivo código de ética que o regia profissionalmente.

Triângulo da Fraude

O Triângulo da Fraude é um modelo criado por *Cressey* relativo à fraude.

Este modelo permite identificar os fatores que levaram a ocorrência de fraude por parte de um indivíduo ou organização. *Cressey* considerava que deveriam estar presentes, em simultâneo, três componentes para o ato de fraude: a pressão, a oportunidade e a racionalização.

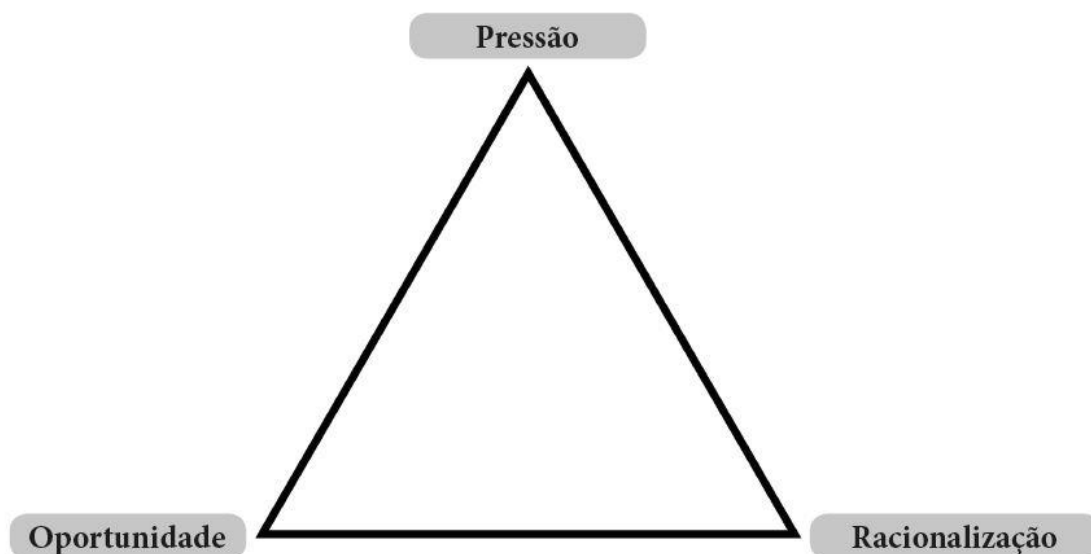


Figura 2 – Triângulo da Fraude

Fonte: Scielo – Adaptado de Coenen (2008, p.10) e Wells (2011, p.8)

De acordo com Albrecht, W. Steve; Albrecht, Conan C; Albrecht, Chad O e Zimbelman, Mark (2009) e com Biegelman e Bartow (2006), as componentes do triângulo caracterizam-se por:

Pressão – é o que motiva pelo qual as pessoas cometem fraudes. Pressões financeiras, ambição, dívidas pessoais, perdas financeiras pessoais e/ou necessidades financeiras inesperadas, entre outros.

Oportunidade – é a circunstância que permite a ocorrência da fraude. De acordo com Albrecht et al. (2009), existem seis fatores que podem justificar a oportunidade para a prática da fraude: Falha nos controlos internos, incapacidade de avaliar a qualidade de desempenho, falha na punição dos indivíduos que cometem fraude, falhas no acesso a

informações, ignorância, apatia, incapacidade e falhas no processo de avaliação de riscos na revisão de auditoria.

Segundo Biegelman e Bartow (2006), a oportunidade é o único componente da fraude em que a prevenção se pode destacar, dado que o seu objetivo é a eliminação ou diminuição das oportunidades para a prática de fraudes.

Racionalização – é a justificação da fraude como um ato aceitável ou justificável, avaliando os ganhos e as perdas decorrentes da sua prática, de acordo com Albrecht et al. (2009) e Biegelman e Bartow (2006).

Com o passar dos anos e a evolução do estudo na área da Fraude, têm surgido novos modelos que pretendem encontrar respostas para as componentes que levam à fraude.

Assim, e tendo em conta as fraudes que ocorrem atualmente, a Ordem dos Contabilistas Certificados, defende que *“As organizações devem reforçar a prevenção de fraude nos seus sistemas de controlo. Além dos custos financeiros e de imagem a que estas poderão incorrer, no limite, a sua perenidade poderá ser colocada em causa, e, em última instância, a economia dum país poderá estremecer. Ao topo da gestão são também exigidas responsabilidades públicas. É assim primordial conhecer-se com maior profundidade as raízes e as consequências dos diversos tipos de fraudes, de forma a permitir às organizações preveni-las e detetá-las eficazmente”*.

Os auditores devem combater e estar atentos à envolvente das organizações que auditam, uma vez que o seu papel é importante para manter a confiança, efetuando um trabalho com independência, ceticismo profissional, objetividade, rigor, verdade e qualidade.

A prova deve ser sempre obtida em conformidade com as leis, regulamentos e ser suficiente e apropriada.

De acordo com a ISA 240, terá de existir empenho na criação de uma cultura de honestidade e de comportamento ético, que pode ser reforçada por uma supervisão ativa.

O auditor deve encaminhar as suas ações com base no código de ética da profissão. O IIA dispõe de um código de ética que se aplica aos indivíduos e às entidades que prestem serviços de auditoria interna. Para a profissão de auditor externo existe o código de ética e conduta da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

5 Emissão de Opinião em Auditoria

Na realização do trabalho de auditoria é esperado que exista uma adequada comunicação dos resultados. Os mesmos devem ser obrigatoriamente comunicados em relatórios onde devem constar: os objetivos, o âmbito, as conclusões e as respetivas recomendações, bem como planos de ação.

A revisão de auditoria é direcionada para a realização de testes mediante a população a verificar, onde são definidos os procedimentos de auditoria utilizados pelos auditores na realização do seu exame.

De acordo com o parágrafo A2 da ISA 500, o trabalho do auditor é baseado na obtenção e avaliação de provas de auditoria que leva, assim, à criação da sua opinião final.

Após um período de análise e avaliação, é emitido um relatório onde são comunicados os dados extraídos das avaliações efetuadas.

As comunicações devem ser construtivas e apresentar clareza, concisão, oportunidade e plenitude. Tais documentos são considerados um instrumento que confere maior utilidade aos investidores e não deve ser descurado na interpretação que merece por parte destes.

O auditor deve também ser capaz de concluir que a informação financeira é apropriada e suficiente tendo em consideração pontos tais como: a importância em distorções existentes, a eficácia dos controlos que avaliou na entidade, a experiência de trabalhos anteriores, a origem de informação e a sua fiabilidade, a natureza da prova de auditoria e o conhecimento essencial do negócio e da entidade auditada.

Caso não tenha informação suficiente, devem ser compreendidos mecanismos e procedimentos adicionais antes de realizar a sua emissão de opinião.

Aquando da deteção de distorções nas demonstrações financeiras, e agindo de forma independente, o auditor deve recomendar na sua comunicação que sejam feitas as alterações necessárias e eliminar os erros detetados. O objetivo é concluir com demonstrações financeiras isentas de distorções.

Em Portugal, no âmbito das competências exclusivas dos ROC, há lugar a emissão dos seguintes relatórios:

- Certificação Legal de Contas: decorrente da revisão legal das contas ou quando seja exigível uma opinião;

- Relatório de Auditoria: sobre as demonstrações financeiras auditadas e na sequência da realização da auditoria às contas;

- Relatório onde é descrito a natureza, a extensão do trabalho e a respetiva conclusão do mesmo.

Deste modo, é essencial que o auditor tenha realizado um trabalho com ceticismo e independência, de forma a ser capaz de detetar e comunicar todas as distorções que sejam materialmente relevantes para a auditoria.

Todos estes relatórios são para os interessados nas demonstrações financeiras e garantem a confiança e investimento nas entidades auditadas, de acordo com aquilo que revelam sobre a atividade e desempenho das contas e as suas demonstrações.

O auditor é responsável pela informação que é enviada e colocada a circular no mercado sobre as entidades que audita e deve, assim, garantir a sua reputação e a da empresa a qual se encontra vinculado.

Assim, o conteúdo do relatório de auditoria permitirá, aos interessados, conhecer a opinião técnica de um profissional, habilitado para tal, baseada em elementos de juízo disponíveis.

6 Questões de Investigação associadas à Revisão de Literatura

A revisão de literatura permite uma maior perceção das várias teorias defendidas pelos vários autores.

Apesar do tema da Independência e do Ceticismo ser algo que facilmente atingimos ser algo essencial, existem diferenças na forma como cada autor aplica, ou considera ser o entendimento.

Desta forma, e indo de encontro aos objetivos desta investigação, destaco as seguintes questões de investigação:

1.

Aquando da abordagem das restrições impostas pelo Código de Conduta da OROC, Lei 147/2015, **até que ponto podemos considerar a medida de rotação dos auditores (Artº 54 EOROC) como uma salvaguarda da independência? Sendo equipas diferentes e serviços diferentes a variável da independência seria reduzida?**

2.

A rotatividade, imposta por lei, Artº 54 EOROC, diminui a qualidade de auditoria? **A experiência e o conhecimento que se adquire com o tempo em cliente aumenta a independência, mas diminuiu a qualidade da revisão efetuada?**

3.

Tendo em conta a rotação dos auditores mencionada na questão anterior, como reagem as empresas à mesma? **A confiança desejada pelos interessados nas demonstrações financeiras mantém-se inalterada com esta rotação legal?**

4.

Segundo o Institute of Internal Auditors (2009, p.10) a auditoria interna “*é uma atividade independente*”, **até que ponto podemos considerar esta afirmação sabendo que os auditores internos fazem parte dos colaboradores da empresa, abrangidos por um contrato de trabalho?**

5.

A Auditoria Interna tem como finalidade, segundo o Institute of Internal Auditors (2009, p.10) “(...) acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização.”

**Como podem as empresas acrescentar valor utilizando a Auditoria Interna?
A Auditoria Externa não o realizaria de forma mais independente?**

6.

Segundo Arnold Schilder, devemos encarar o ceticismo profissional como uma atitude que permite ao auditor identificar e responder a possíveis situações de distorções, **assim como devemos equacionar a posição de verificação constante e a criação de empatia com a Gestão da empresa?**

7.

Gupta e Campbell (1995) defendem que um dos benefícios da Independência do auditor é o aumento dos lucros e da competitividade. **Pode a Independência ser relacionada com a obtenção de lucros/ honorários?**

8.

Callaghan, Parkash, & Singhal (2009) referem que as situações que põem a independência em risco não são diretamente observáveis, contudo, **não deverá o auditor estar atento a possíveis situações? Não deverão as equipas de trabalho detetar possíveis alterações ou comportamentos nos restantes colegas do projeto?**

9.

As sociedades de revisores que realizem revisão legal de contas às empresas com títulos emitidos estão obrigadas a publicação de relatórios anuais de transparência, assim, quem controla a informação que é depositada nestes documentos? **Será que a imparcialidade se mantém tendo em conta que quem emite é a própria empresa que faz a revisão legal?**

1 Metodologia de Investigação

As metodologias de investigação são mecanismos orientadores que obedecendo a normas estabelecidas, tornam possíveis a seleção e a articulação de técnicas com o objetivo de atingir uma verificação empírica. (Pardal, L. e Correia, E. (1995:10))

Em qualquer momento de investigação devemos ser capazes de explicar os princípios metodológicos e os métodos a utilizar.

“Uma investigação pode ser definida como sendo o melhor processo de chegar a soluções fiáveis para problemas, através de recolhas planeadas, sistemáticas e respetiva interpretação de dados. É uma ferramenta da máxima importância para incrementar o conhecimento e, deste modo, promover o progresso científico permitindo ao Homem um relacionamento mais eficaz com o seu ambiente, atingindo os seus fins e resolvendo os seus conflitos” (Cohen & Manion, 1980; Santos, 1999, 2002)

Tendo em conta a premissa de Fortin (1999), a metodologia é a fase mais importante porque só assim estamos capazes de produzir os resultados com o auxílio dos mecanismos que a mesma nos retorna.

Como qualquer trabalho o objetivo é que os passos sejam tomados de forma a atingir a finalidade esperada, por essa razão Quivy e Campenhoudt (1995) defendem que a melhor forma de se fazer uma investigação é através da prossecução de um procedimento estabelecido antes da investigação.

As metodologias de investigação devem seguir cinco etapas: identificação de um problema, clarificação do problema, determinar a informação necessária e como deve ser obtida, organizar a informação e interpretar os resultados.

Numa forma de categorizar, podemos dividir metodologias de duas formas: quantitativa e qualitativa ou mista.

Yin (2003) defendia que as questões de investigação são a chave para um bom plano de metodologia. Para o autor a análise qualitativa é a mais importante, uma vez que foca a recolha e armazenamento dos dados e a hipótese de os mesmos serem analisados posteriormente.

O quadro resumo que se segue encontram-se apresentadas as várias técnicas existentes.

Tipos de Pesquisa			Características		
Quanto à natureza	Quanto à Forma de Abordagem do Problema	Quanto aos fins da Pesquisa	Quanto aos Procedimento	Gerais	Tipos de Instrumentos
Básica	Quantitativa	Exploratória	Bibliográfica	Base em material já elaborado	Fontes bibliográficas
			Documental	Materiais que não receberam tratamento analítico ou podem ser reelaborados Efeitos de variável – formas de controle	Fontes secundárias de dados
Aplicada	Qualitativa	Descritiva	Experimental	Verificar a relação entre variáveis	Plano da pesquisa – Manipulação de condições e observação dos efeitos produzidos
			Ex-Post-Facto	Conhecer comportamento interrogação direta	Observação, questionário 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	Várias técnicas				

Figura 3 - Métodos e Técnicas de Pesquisa e do Trabalho Acadêmico

Fonte: Prodanov C. e Freitas E. (2013). Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas de Pesquisa e do Trabalho Acadêmico (2ª edição) - na Tese de Dissertação “O Preço da independência dos Auditores – Denise Ribeiro de Sousa”

✓ Metodologia de Investigação Quantitativa

“Existem várias técnicas para análise quantitativa de dados, incluindo estatísticas descritivas e uma variedade de maneiras de generalizar a partir de dados observados. Métodos para fazer frases generalizadas a partir de um leque de observações – incluindo técnicas comuns tais como correlação, regressão, e análise de variância – todos

dependem da ideia de amostragem. A assunção por baixo da amostragem é que os resultados que observámos (a amostra) são obtidos de uma forma imparcial de uma maior população. A questão estatística é se as características da amostra refletem as características em geral da maior população a partir da qual a amostra foi retirada.” (Shaffer e Serlin, 2004; p.15)

Para Carmo e Ferreira (1998), a metodologia quantitativa é caracterizada por criar uma conceção global positivista, hipotética, particular e orientada para os resultados.

O Positivismo Lógico é o fenómeno focalizado nas causas, onde não são relevantes os aspetos subjetivos dos indivíduos. Este tipo de metodologia é rigoroso, controlado e não fundamentado na realidade, orientado para o resultado.

✓ **Metodologia de Investigação Qualitativa**

“Metodologia qualitativa como uma conceção global fenomenológica, indutiva, estruturalista, subjetiva e orientada para o processo” Carmo e Ferreira (1998, p.177)

A investigação qualitativa tem por base técnicas de recolha de dados descritivas.

Este tipo de investigação utiliza como fio condutor as seguintes técnicas: observação dos sujeitos, entrevistas, notas e consultas. Neste tipo de investigação privilegia-se o contexto material como fonte direta dos dados sendo o investigador o principal elemento de recolha.

Uma das grandes diferenças face à metodologia quantitativa é o facto de transmitir dados subjetivos, uma vez que tenta interpretar a conduta humana na perspetiva de quem selecionou na sua amostra, o que o torna num estudo de caso mais isolado. É a técnica mais realista, dando prioridade a uma realidade dinâmica.

1.1. Método de Investigação Adotado

Com base na abordagem anterior, e tendo em conta o tema fundamentado, esta investigação será de cariz quantitativo.

A investigação será sustentada com base num Inquérito.

O inquérito será realizado a profissionais na área da Auditoria e que exercem atualmente funções de revisão. Pretende-se diversificar a amostra tendo em conta vários patamares profissionais, desde auditores mais jovens até auditores com bastante responsabilidade em empresas que prestam serviços de auditoria.

O inquérito foi escolhido com base na importância da avaliação da independência de cada profissional e assim espera-se que o resultado obtido espelhe a forma como a mesma restringe ou condiciona, mas ao mesmo tempo conduz as decisões e comportamentos na vida profissional do auditor.

1.2. Formulação das Hipóteses

Após a definição das questões de investigação devemos formular as nossas hipóteses.

As hipóteses de análise permitem avaliar um parâmetro ou uma relação entre parâmetros em que se pressupõe a sua veracidade.

Hipóteses de Análise	Questões de Investigação
H1. A independência aumenta com a rotação dos auditores	Q2. A experiência e o conhecimento que se adquire com o tempo em cliente aumenta a independência, mas diminuiu a qualidade da revisão efetuada?
	Q3. A confiança desejada por parte dos auditores nos interessados nas demonstrações financeiras mantém-se inalterada com esta rotação legal?
H2. A independência das sociedades de revisores diminui com a prestação de serviços distintos da auditoria.	Q1. Até que ponto podemos considerar a medida de restrição de serviços de auditoria como uma salvaguarda da independência? Sendo equipas diferentes e serviços diferentes a variável da independência seria reduzida?
	Q7. Pode a Independência ser relacionada com a obtenção de lucros/ honorários?
H3. A auditoria interna é independente da envolvente que realiza a sua avaliação.	Q4. A auditoria interna "é uma atividade independente", até que ponto podemos considerar esta premissa sabendo que os auditores internos fazem parte dos colaboradores da empresa, abrangidos por um contrato de trabalho?
	Q5. Como podem as empresas acrescentar valor utilizando a Auditoria Interna? A Auditoria Externa não o realizaria de forma mais independente?
	Q8. Não deverão as equipas de trabalho detetar possíveis alterações ou comportamentos nos restantes colegas do projeto?
H4. As sociedades de revisores obtêm as suas receitas mediante os clientes que auditam.	Q6. Devemos encarar o ceticismo profissional como uma atitude que permite ao auditor identificar e responder a possíveis situações de distorções, assim como devemos equacionar a posição de verificação constante e a criação de empatia com a Gestão da empresa?

H5. O relatório de transparência relaciona-se diretamente com a independência do auditor e das sociedades de revisores.	Q9. Será que a imparcialidade se mantém tendo em conta que quem emite é a própria empresa que faz a revisão legal?
---	--

Figura 4 – Hipóteses de Análise e respetivas questões de investigação

Elaboração Própria

Neste caso específico a amostra será representativa da população, contudo, não será efetuado inquérito à totalidade de auditores existentes. Assim, a conclusão será baseada naquilo a que se chama evidência amostral.

2 Construção do Modelo de Análise

“Decorrente da revisão de literatura, surge novas propostas e análises que se resumem num conjunto de hipóteses” Manuel Portugal Ferreira, A construção de hipóteses (2014)

As hipóteses criadas não devem surgir de forma abstrata para os revisores, isto é, cada hipótese precisa ser bem argumentada (Sutton e Staw, 1995).

A ligação e a respetiva justificação e entendimento das hipóteses de análise irão criar uma conclusão para o respetivo estudo.

O modelo de análise é fundamentado com base na revisão de literatura e na consequente informação recolhida devidamente tratada.

Modelo com base nas hipóteses:

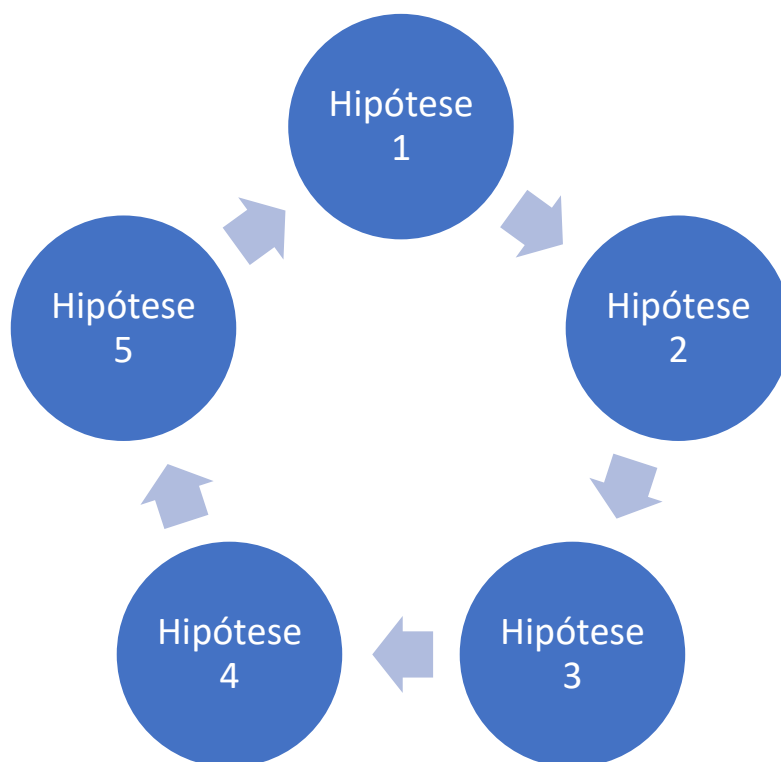


Figura 5 – Modelo com base nas Hipóteses

Fonte: Elaboração Própria

De acordo com a criação das hipóteses todas elas se interligam entre si.

Na Hipótese 1 é abordada a temática relacionada com a rotação dos auditores face à independência que o tempo de permanência pode revelar. Na Hipótese 2 a independência das sociedades de revisores é analisada de acordo com os serviços distintos que presta aos seus clientes de não-auditoria. Na Hipótese 3 o ramo específico da auditoria interna é analisado na vertente dos fatores da organização que podem condicionar a equipa responsável. Na Hipótese 4, muito diretamente relacionada com a Hipótese 2, apresenta o valor de receita das sociedades de revisores face aos serviços que presta e como a independência é afetada mediante o montante. Na Hipótese 5 é abordado o facto de os relatórios emitidos apresentarem a transparência e independência necessárias.

Todas as hipóteses encontram-se diretamente relacionadas, uma vez que vários fatores que podem condicionar a independência estão a ser abordados, sendo que em todos eles podem surgir motivações que reduzam a independência do auditor face ao seu trabalho executado e àquilo que é estritamente exigido.

3 Recolha de Dados

Tendo em conta o método de estudo escolhido para o caso, e tendo por base as técnicas de recolha de dados disponíveis, o inquérito foi a opção escolhida.

O inquérito é definido como uma pesquisa sistemática e o mais rigorosa possível de dados sociais significativos, a partir de hipóteses já formuladas de modo a poder oferecer uma explicação. Quivy et al. (2005)

O inquérito terá como destinatários auditores de empresas de auditoria, revisores oficiais de contas, auditores internos e estudantes de auditoria.

A escolha da população alvo tem por base a necessidade de obter respostas individuais dadas a um conjunto de questões, onde o grupo representativo tem diariamente contacto com o tema em causa na sua profissão. Desta forma, é pretendido resultados que produzam conclusões passíveis de serem generalizadas ao universo da população em estudo. (Thayer-Hart et al., 2010)

As questões seleccionadas têm por base a forma coerente, explícita e direta.

Para a obtenção dos resultados, o inquérito será composto por questões de resposta aberta e fechada.

Para as questões diretas e sucintas foi seleccionada a escala de Likert.

A forma mais simples deste método é a definição de 5 níveis de concordância sobre o teor da questão em que os níveis se apresentam:

- 1- Discordo totalmente
- 2- Discordo parcialmente
- 3- Indiferente
- 4- Concordo parcialmente
- 5- Concordo totalmente

De acordo com esta abordagem, a resposta ao inquérito é possível de forma sucinta e breve. A facilidade e compreensão do mesmo é essencial para a concretização de respostas conclusivas.

As respostas ao inquérito são totalmente anónimas, sendo que a identificação do inquirido não foi solicitada no mesmo. No final, todos os inquéritos realizados serão validados e analisados.

3.1. Definição da Amostra

O trabalho realizado tem por base a análise das principais restrições impostas e necessárias para a profissão de auditoria.

Da população alvo foram selecionados aleatoriamente 60 para responderem ao questionário.

De salientar, que dentro da profissão de auditoria foram selecionados vários níveis hierárquicos, como managers e seniores de projetos.

No capítulo seguinte à definição da amostra será estruturado o questionário utilizado neste trabalho e que será posteriormente encaminhado aos destinatários.

3.2. Estrutura do Questionário

Questões de enquadramento:

- 1- Indique a sua idade. (O inquirido deve escrever a sua idade)
- 2- Indique o seu género: Feminino, Masculino, Outro, Prefiro não dizer (O inquirido deve selecionar a opção que se aplica)
- 3- Indique a sua profissão atual: Revisor Oficial de Contas, Auditor, Estudante, Outro (indicar qual) (O inquirido deve selecionar a opção que se aplica)
- 4- Qual o nível de instrução mais elevado que concluiu/ está a concluir? (Resposta aberta em texto)

Questões elaboradas no âmbito das Hipóteses formuladas:

H1: A independência aumenta com a rotação dos auditores

- 1- A permanência temporal no mesmo cliente pode influenciar a independência do auditor (O inquirido deve responder com o grau de concordância com esta afirmação)
- 2- A experiência adquirida com o tempo no mesmo cliente aumenta a independência, mas diminuiu a qualidade da revisão efetuada (O inquirido deve responder com o grau de concordância com esta afirmação)
- 3- As renovações nos contratos de prestação de serviço com a empresa auditada podem influenciar a perda de independência (O inquirido deve responder com o grau de concordância com esta afirmação)
- 4- A rotação dos auditores aumenta a confiança nas demonstrações financeiras (O inquirido deve responder com o grau de concordância com esta afirmação)

H2: A independência das empresas de auditoria diminuiu com a prestação de serviços distintos da auditoria, tais como consultoria, tratamento fiscal ou informático

- 5- A execução de serviços de consultoria em simultâneo com os serviços de auditoria, pode influenciar a independência do auditor (O inquirido deve responder com o grau de concordância com esta afirmação)
- 6- A independência em auditoria pode ser influenciada pela obtenção de lucros/honorários (O inquirido deve responder com o grau de concordância com esta afirmação)

H3: A auditoria interna é independente da envolvente que realiza a sua avaliação

- 7- O facto de a equipa de Auditoria Interna constituir parte integrante dos quadros das organizações, influencia a independência dos mesmos na emissão da opinião e análise (O inquirido deve responder com o grau de concordância com esta afirmação)
- 8- A auditoria interna acrescenta valor à qualidade das operações da organização, contudo a informação utilizada pelos auditores externos (resultado da

auditoria interna) deve ser devidamente analisada tendo em conta que a independência por estar condicionada por questões laborais (O inquirido deve responder com o grau de concordância com esta afirmação)

H4: As sociedades de Revisores obtêm as suas receitas mediante a dimensão dos clientes que auditam

- 9- O ceticismo profissional pode ser influenciado pela obtenção de lucros/honorários (O inquirido deve responder com o grau de concordância com esta afirmação)
- 10- A criação de empatia com a Gestão das organizações condiciona o nível de independência profissional (O inquirido deve responder com o grau de concordância com esta afirmação)

H5: O relatório de transparência relaciona-se diretamente com a independência do auditor e das sociedades de revisores

- 11- A emissão do relatório de transparência é em simultâneo realizado pela empresa que realiza a revisão legal. Tal condição pode influenciar a imparcialidade da informação. (O inquirido deve responder com o grau de concordância com esta afirmação)

1 Apresentação e Interpretação dos Resultados

O inquérito foi partilhado com um grupo de pessoas que diariamente trabalham/estudam na área das Ciências Económicas tais como Auditoria, Contabilidade e Gestão.

Obtiveram-se 60 respostas ao respetivo inquérito.

De acordo com a informação compilada podemos verificar que:

A maioria dos inquiridos tem entre 18 e 30 anos de idade (68,3%). Cerca de 25% tem entre 31 e 45 anos e o remanescente divide-se em 5% entre os 46 e 55 anos e apenas 1,7% com mais de 56 anos.

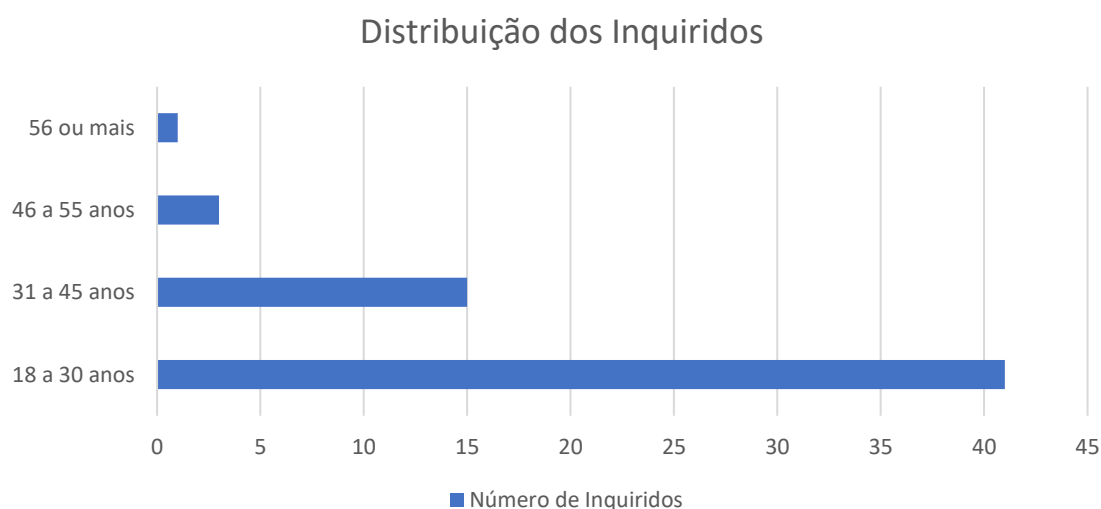


Gráfico 1 – Idades dos Inquiridos

Elaboração Própria

Idade	Número de Inquiridos	% de Inquiridos
18 a 30 anos	41	68,3%
31 a 45 anos	15	25,0%
46 a 55 anos	3	5,0%
56 ou mais	1	1,7%

Tabela 3 – Idades dos Inquiridos

Elaboração própria

Relativamente ao género, cerca de 66,7% (40 indivíduos) dos inquiridos pertencem ao sexo feminino e o remanescente 33,3% (20 indivíduos) pertencem ao sexo masculino.

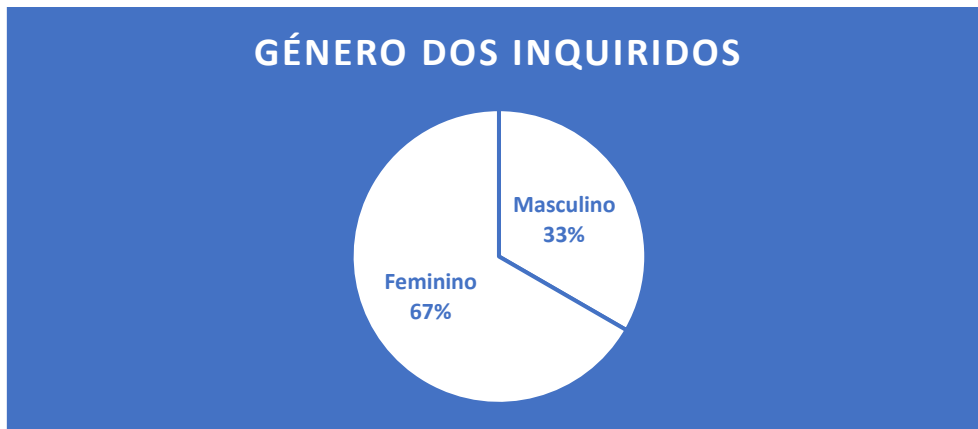


Gráfico 2 – Género dos Inquiridos

Elaboração própria

Tendo em conta a importância da área de atuação de cada inquirido, compilou-se informação sobre a profissão que atualmente exercem.

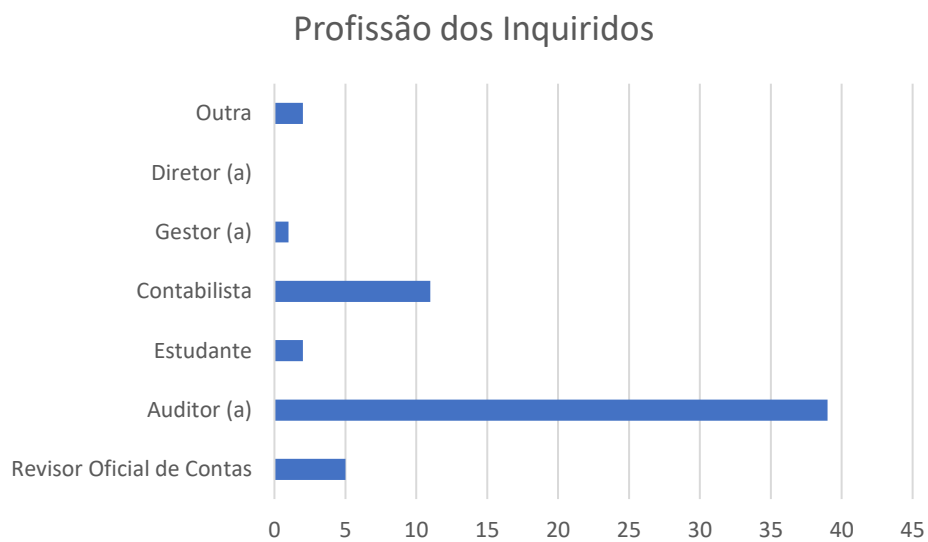


Gráfico 3 – Profissão dos Inquiridos

Elaboração própria

Das 60 pessoas que responderam ao inquérito, 39 são, atualmente, Auditores, 11 são Contabilistas, 5 são Revisores Oficiais de Contas e os remanescentes dividem-se em Estudantes, Gestores ou outra profissão no ramo das ciências económicas.

Relativamente ao nível de qualificação dos inquiridos, 27% têm Licenciatura, 62% Mestrado, 7% pós-graduação e os remanescentes 5% encontram-se a concluir mestrado.

Todos os inquiridos têm as suas qualificações na área das Ciências Económicas.

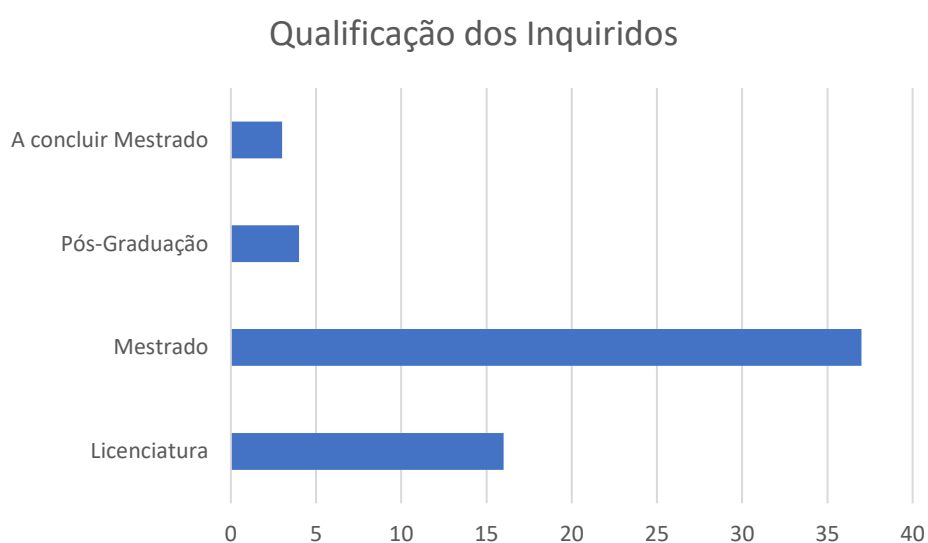


Gráfico 4 – Qualificações dos Inquiridos

Elaboração própria

Concluída uma primeira fase de questões de conhecimento geral dos inquiridos, em que conseguimos perceber a sua idade, género, profissão e qualificações, passamos para uma fase em que o questionário abrange questões de opinião.

As questões pediam que os inquiridos respondessem numa escala de “Não Concordo Totalmente a Concordo Totalmente” com as situações descritas nas afirmações.

Consideramos que para todas as questões o número de respostas é 60.

As afirmações apresentadas foram as seguintes:

1. Afirmações H1: **A independência aumenta com a rotação dos auditores**

- 1- A permanência temporal no mesmo cliente pode influenciar a independência do auditor
- 2- A experiência adquirida com o tempo no mesmo cliente aumenta a independência, mas diminuiu a qualidade da revisão efetuada
- 3- As renovações nos contratos de prestação de serviço com a empresa auditada podem influenciar a perda de independência
- 4- A rotação dos auditores aumenta a confiança nas demonstrações financeiras

A independência aumenta com a rotação dos auditores

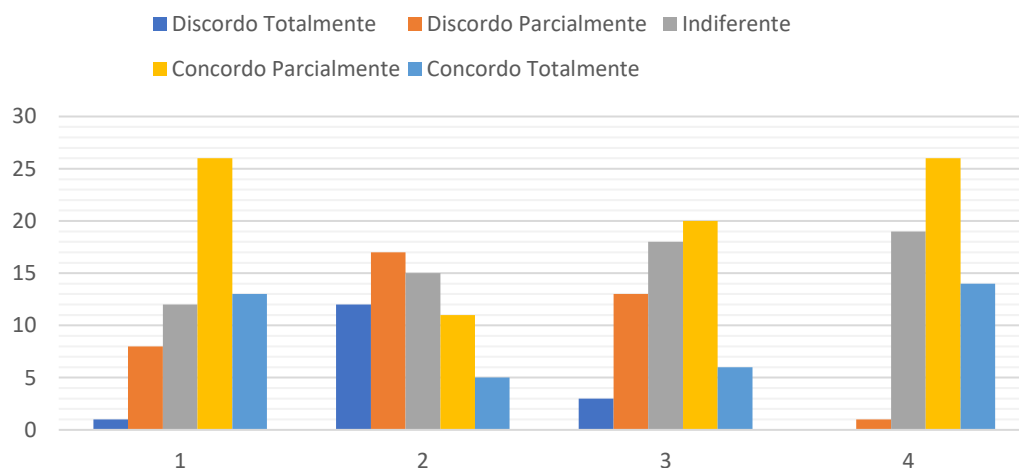


Gráfico 5 – Opinião relativamente às afirmações 1, 2, 3 e 4

Elaboração própria

Na afirmação nº1, verificamos que a maioria dos inquiridos concordam parcialmente (26 dos inquiridos) que o facto de existir uma permanência temporal superior em determinado cliente pode influenciar negativamente a independência do auditor.

Contudo, ainda se verifica que cerca de 9 discordam dessa afirmação e 12 mantêm-se indiferentes. Cerca de 13 dos inquiridos concorda totalmente que o facto de um cliente ser antigo pode influenciar a independência do auditor.

Na afirmação nº2, verificamos que as repostas se mantiveram dispersas ao longo da escala disponibilizada. Conseguimos verificar que é um tema que permite várias abordagens e os inquiridos mantiveram-se dispersos na emissão da sua opinião. Por um lado, verificamos, que cerca de 25 inquiridos não concordam com a afirmação, cerca de 16 não concordam nem discordam, mantem-se neutros, e cerca de 16 concorda que a experiência temporal pode aumentar a independência, mas diminuir a qualidade de revisão efetuada.

Na afirmação nº3, cerca de 26 inquiridos concordam que as renovações de contratos de prestação de serviços com a empresa auditada podem influenciar a independência. Assim, podemos concluir que tendo em conta as renovações sucessivas, as empresas de auditoria podem ver a sua independência diminuir face ao conhecimento, confiança e negociação com o cliente auditado. Ainda assim, verificamos que existem cerca de 16 inquiridos que discordam que tal acontecimento possa ver reduzida a independência do auditor.

Na afirmação nº4, claramente a população inquirida concorda (40 inquiridos) que a rotação dos auditores melhora a confiança nas demonstrações financeiras. O facto de existir periodicamente a troca das empresas/auditores a analisar e emitir opinião sobre as contas, faz com que as demonstrações financeiras demonstrem mais confiança, uma vez que conflitos de interesse podem ser evitados com a aplicação de rotatividade e afastamento dos auditores anteriores na emissão da opinião de determinado período.

2. Afirmações H2: A independência das empresas de auditoria diminuiu com a prestação de serviços distintos da auditoria, tais como consultoria, tratamento fiscal ou informático

- 5- A execução de serviços de consultoria em simultâneo com os serviços de auditoria, pode influenciar a independência do auditor
- 6- A independência em auditoria pode ser influenciada pela obtenção de lucros/honorários

A independência das empresas de auditoria diminuiu com a prestação de serviços distintos da auditoria, tais como consultoria, tratamento fiscal ou informático

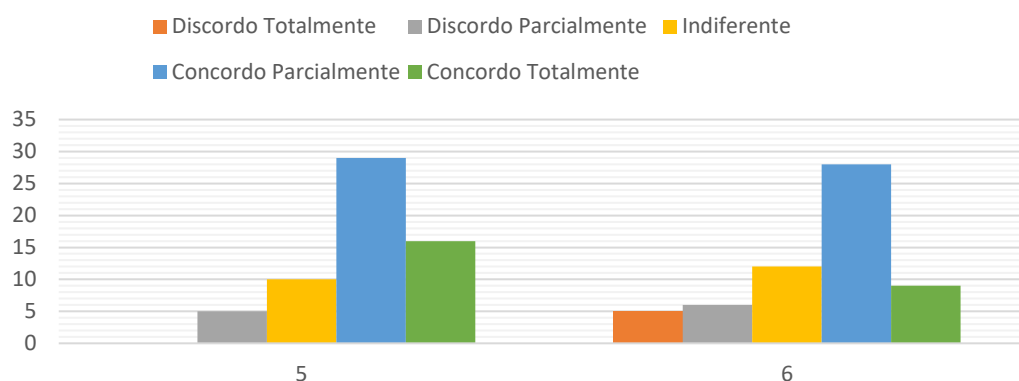


Gráfico 6 – Opinião relativamente às afirmações 5 e 6

Elaboração própria

Na afirmação nº5, verificamos a relação entre a prestação de serviços de auditoria e não auditoria em simultâneo. Tendo em conta a opinião dos inquiridos, a sua maioria (cerca de 45 inquiridos) concorda que a prestação de serviços de consultoria e auditoria, em simultâneo, influencia a independência dos auditores e das empresas de auditoria responsáveis. A ocorrência deste facto deve-se ao facilitismo na elaboração dos contratos onde são negociados honorários mais reduzidos pelos serviços de auditoria e honorários mais elevados nos serviços não relacionados com auditoria. Desta forma, o cliente representa uma receita mais elevada para a empresa de auditoria, o que pode vir a condicionar negativamente a independência apresentada face a necessidade de manter um cliente com potencial financeiro e de mercado.

Na afirmação nº6, verificamos de uma forma muito unânime, que a maioria dos inquiridos concorda que a obtenção de lucros ou honorários mais elevados pode influenciar a independência dos auditores (37 dos inquiridos). Os lucros ou honorários nas empresas são sempre pontos sensíveis para uma correta independência, principalmente quando as empresas dependem desses montantes para a sua permanência no mercado. As receitas derivam diretamente dos clientes contratados e dos contratos com estes efetuados, que pode muitas vezes provocar situações de conflito de interesse, refletindo-se diretamente na imparcialidade da revisão e emissão de opinião efetuada,

contrabalançando com a do receio de perder determinado cliente para a sua concorrência direta.

3. Afirmações H3: **A auditoria interna é independente da envolvente que realiza a sua avaliação**

- 7- O facto de a equipa de Auditoria Interna constituir parte integrante dos quadros das organizações, influencia a independência dos mesmos na emissão da opinião e análise
- 8- A auditoria interna acrescenta valor à qualidade das operações da organização, contudo a informação utilizada pelos auditores externos (resultado da auditoria interna) deve ser devidamente analisada tendo em conta que a independência por estar condicionada por questões laborais

A auditoria interna é independente da envolvente que realiza a sua avaliação

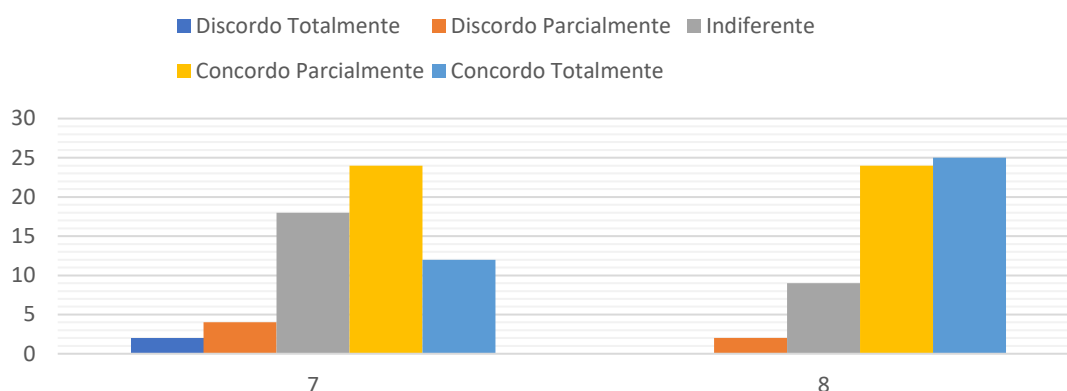


Gráfico 7 – Opinião relativamente às afirmações 7 e 8

Elaboração própria

Na afirmação nº7, verificamos que a maioria dos inquiridos (36 inquiridos) concorda que o facto da equipa de Auditoria Interna constituir parte da organização, pode condicionar a independência na análise e opinião emitida e divulgada. Também nesta questão, um número significativo dos inquiridos não concorda nem discorda (18 inquiridos). Apenas um reduzido número discorda que tal facto possa alterar a independência necessária.

Na afirmação nº8, verificamos que quase toda a população (49 inquiridos) é da opinião que a auditoria externa deve analisar cuidadosamente a informação partilhada pela auditoria interna pelo facto, de também incluído na afirmação anterior, a auditoria interna ser parte constituinte da organização e existirem condicionantes na análise efetuada, presas a medos, incertezas e receios fruto da relação laboral existente.

4. Afirmações H4: **As sociedades de Revisores obtêm as suas receitas mediante a dimensão dos clientes que auditam**

9- O ceticismo profissional pode ser influenciado pela obtenção de lucros/honorários

10- A criação de empatia com a Gestão das organizações condiciona o nível de independência profissional

As sociedades de Revisores obtêm as suas receitas mediante a dimensão dos clientes que auditam

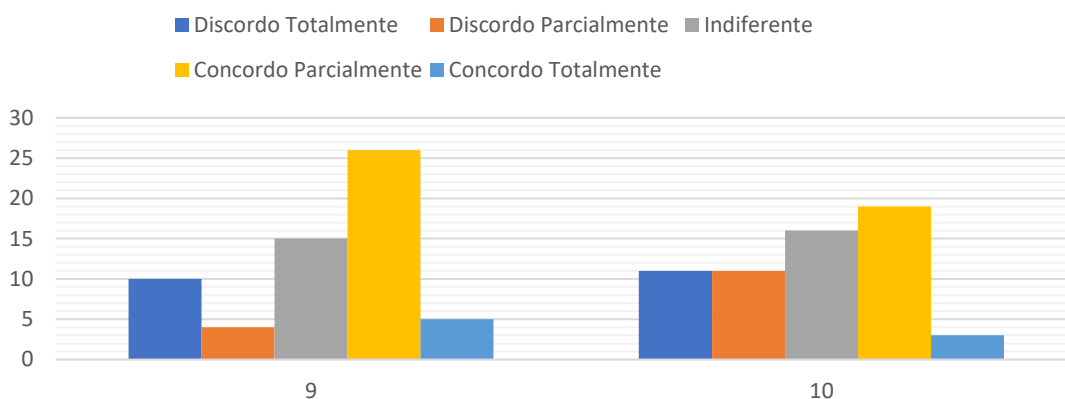


Gráfico 8 – Opinião relativamente às afirmações 9 e 10

Elaboração própria

Na afirmação nº9, verificamos que a maior parte dos inquiridos (31 inquiridos) concorda que o ceticismo profissional pode ser afetado tendo em conta a necessidade de obtenção de lucros ou honorários. Tal ocorre com a necessidade por parte das empresas de auditoria de obter receita para a sua atividade, constituindo assim um conflito de interesse subjacente.

Na afirmação nº10, verificamos alguma dispersão nos resultados obtidos, uma vez que todas as opções de resposta apresentam um número semelhante de inquiridos. Neste caso, a afirmação salienta que a criação de empatia com a Gestão da Empresa possa

condicionar o nível de independência apresentado pela equipa de auditoria. A empatia criada pode afetar as relações e suscitar propostas ou pedidos impróprios por parte da Gestão para a apresentação de resultados mediante o seu interesse, isto é, a Gestão pode beneficiar do facto de manter uma boa relação com a equipa de auditoria para obter alterações e informações sobre a análise a ser divulgada na auditoria e assim poder intervir. Ainda que os resultados sejam semelhantes, o maior número de respostas (23 inquiridos) concorda que tal empatia criada possa diretamente condicionar o nível de independência profissional adotado pelas equipas de auditoria.

5. Afirmções H5: O relatório de transparência relaciona-se diretamente com a independência do auditor e das sociedades de revisores

11- A emissão do relatório de transparência é em simultâneo realizado pela empresa que realiza a revisão legal. Tal condição pode influenciar a imparcialidade da informação

O relatório de transparência relaciona-se diretamente com a independência do auditor e das sociedades de revisores

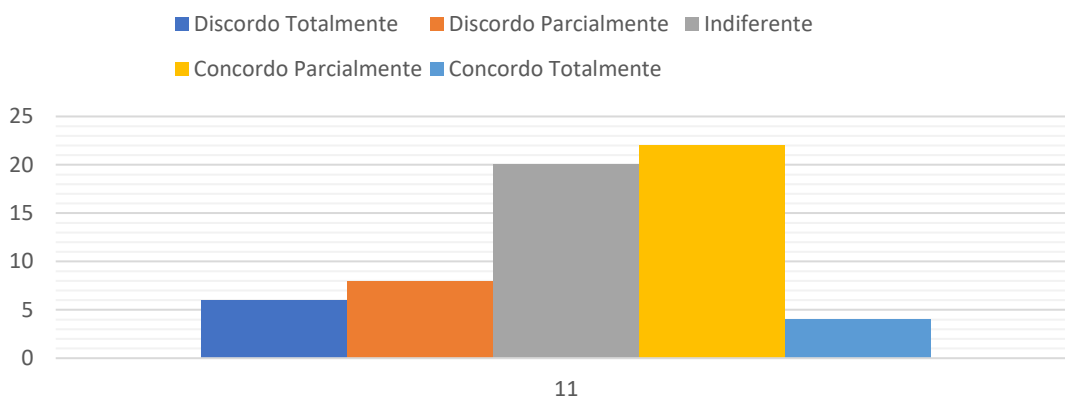


Gráfico 9 – Opinião relativamente à afirmação 11
Elaboração própria

Na afirmação nº11, a última deste inquérito, verificamos que a maior parte dos inquiridos (26 inquiridos) ou concorda ou mantém-se neutro (20 inquiridos) em relação ao facto de existir alguma influência na independência dos auditores quando são os próprios que emitem o seu relatório de transparência. Uma vez que o mesmo relatório divulga informação ao público em geral da atividade da empresa de auditoria e do seu

desempenho ao longo de um ano, os inquiridos consideram que uma vez que existe necessidade de captação de clientes no mercado, o mesmo possa influenciar diretamente aquilo que é divulgado e a forma como é expresso pela empresa relacionada.

2 Validação do Modelo de Análise

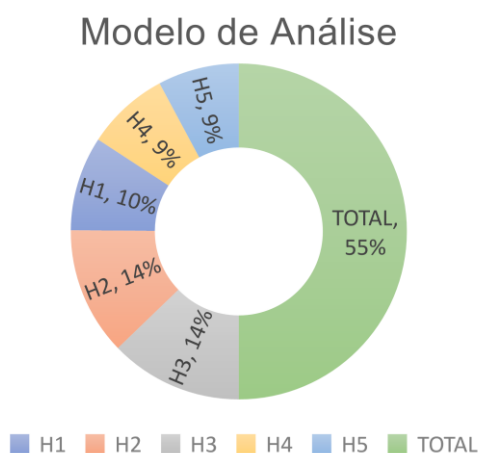


Gráfico 10 – Modelo de Análise

Elaboração própria

Tendo em conta as hipóteses anteriormente apresentadas, definimos uma preponderância de 1/5 (20%) para cada uma das hipóteses em análise.

Assim, sendo pré-registado na tabela seguinte os valores de cada afirmação colocada no questionário, obtivemos uma validação do modelo de 55%.

[1] Para a validação do modelo de análise foram consideradas todas as afirmações "Concordo Parcialmente" e "Concordo Totalmente"

Hipóteses	Afirmação	Nº de respostas Totais	Nº respostas Análise [1]	Afirmações componentes de cada Hipótese	Validação	Modelo	Observações
H1 - 20%	1	60	39	25%	65,00%	3,25%	[1]
	2	60	16	25%	26,67%	1,33%	
	3	60	26	25%	43,33%	2,17%	
	4	60	40	25%	66,67%	3,33%	
Sub-Total	4				201,67%	10,08%	
H2 - 20%	5	60	45	50%	75,00%	7,50%	[1]
	6	60	37	50%	61,67%	6,17%	
Sub-Total	2				136,67%	13,67%	
H3 - 20%	7	60	36	50%	60,00%	6,00%	[1]
	8	60	49	50%	81,67%	8,17%	
Sub-Total	2				141,67%	14,17%	
H4 - 20%	9	60	31	50%	51,67%	5,17%	[1]
	10	60	22	50%	36,67%	3,67%	
Sub-Total	2				88,33%	8,83%	
H5 - 20%	11	60	26	100%	43,33%	8,67%	[1]
Sub-Total	1				43,33%	8,67%	
TOTAL	11	60			611,67%	55,42%	

Tabela 4 – Compilação de respostas – Modelo de Análise

Fonte: Elaboração própria

Desta forma, concluímos que a independência dos auditores aumenta com a sua rotação ao longo dos períodos do exercício, podendo ser afetada negativamente com a prestação de outros serviços que não sejam auditoria, e prestados cumulativamente, e interesses relacionados com honorários e lucros das empresas de auditoria.

Por outro lado, verificamos que a auditoria interna pode ver a sua independência alterada tendo em conta questões laborais e vínculos profissionais com as empresas que auditam.

Em suma, o inquérito permitiu concluir que existem várias condicionantes ao correto desempenho e imparcialidade na profissão de auditoria. Com a população selecionada no ramo das ciências económicas, e principalmente profissionais de auditoria percebemos que existe concordância com os diversos fatores que podem levar a práticas menos independentes em função de interesses comuns ou pessoais.

No seguimento do que foi mencionado no início deste documento, o objetivo principal estava direcionado para a investigação dos comportamentos, perspectivas e formas de atuação dos auditores quando deparados com dilemas pessoais e de grupo, que de certa forma direta ou indiretamente, condicionassem a independência e o ceticismo profissional. Assim, na sua abrangência, este estudo foi guiado pela pesquisa, análise, observação e inquérito da forma de desempenho dos auditores no contexto profissional, tentando alcançar a sua opinião face às limitações e efeitos da aplicabilidade de uma correta conduta profissional.

O primeiro capítulo, foi composto pela Revisão de Literatura, onde foi estabelecido o desenvolvimento para a estrutura deste trabalho. No ponto inicial, foi apresentado o conceito de Auditoria de uma forma transversal e a respetiva função desempenhada no contexto económico. A segunda parte desmembra o conceito de auditoria nas suas duas vertentes, a auditoria interna e a auditoria externa. Tal separação deveu-se à necessidade de analisar as diferentes condicionantes que surgem ao auditor interno como membro da organização que audita e limitado por contrato laboral, face ao cenário do auditor externo, que realiza a sua auditoria com base num contrato de prestação de serviços remunerado e contratado à sua empresa de auditoria. Para ambos foi analisado o comportamento cético, bem como a independência exigida para a sua correta execução das funções que lhes são destinadas.

No ponto seguinte, foi abordada a Fraude, uma vez que constitui muitas vezes o resultado da falta de independência e sobrevalorização dos interesses pessoais. Como mencionado na introdução deste estudo, os escândalos financeiros trazem efeitos negativos para a obtenção da confiança sobre os auditores e é necessário que a profissão de auditor seja encaminhada mediante padrões claros e estruturantes que estreitem o campo de atuação dos profissionais e criem barreiras à ocorrência de comportamentos fraudulentos.

Para finalizar o capítulo da Revisão de Literatura, foi abordada a Emissão de Opinião em auditoria, que se apresenta como o resultado do trabalho do auditor no seu período de observação e análise. Tendo em conta o referido anteriormente, a aplicação de uma correta conduta profissional transparece no relatório final emitido que se destina

maioritariamente aos interessados nas demonstrações financeiras das organizações como forma de investidor, parte comercial ou colaborador.

No segundo capítulo, foi apresentada a Metodologia de Investigação que serviu de seleção e articulação de técnicas para a possibilidade da realização deste estudo.

Os objetivos definidos anteriormente encaminharam o modo como a investigação foi realizada, onde foram definidas as hipóteses de investigação e a elaboração do respetivo modelo de análise.

Neste estudo foi adotado como método de investigação o inquérito. Assim, foi aqui definido a forma de elaboração do questionário bem como a sua amostra a estudar. O inquérito possibilitou preencher os objetivos definidos na medida em que foi direcionado especialmente para uma população que no seu quotidiano se relaciona com os termos usados no estudo, população essa constituída maioritariamente por auditores no ativo das suas funções que têm uma opinião formada na matéria apresentada.

No terceiro capítulo, foi apresentado o Estudo Empírico.

Com base num inquérito em que as questões foram limitadas a cinco níveis de concordância sobre as afirmações e direcionado para uma população na área das Ciências Económicas, maioritariamente de auditoria.

De acordo com o modelo de análise definido, onde se delineou que a H1: A independência aumenta com a rotação dos auditores, H2: A independência das empresas de auditoria diminui com a prestação de serviços distintos da auditoria, tais como a consultoria, tratamento fiscal ou informático, H3: A auditoria interna é independente da envolvente que realiza a sua avaliação, H4: As sociedades de revisores obtêm as suas receitas mediante a dimensão dos clientes que auditam e a H5: O relatório de transparência relaciona-se diretamente com a independência do auditor e das sociedades de revisores, com uma preponderância de 1/5 (20%) para cada uma das hipóteses de análise.

Tendo em conta a interpretação dos resultados obteve-se uma validação do modelo de 55%. Desta análise verificamos várias respostas bastante interessantes.

Em relação à H1, encontramos concordância quanto ao aumento da independência se existir periodicamente rotação dos auditores atribuídos aos projetos, com uma validação de 10%. Na H2, concluiu-se que independência das empresas de auditoria diminui com a prestação em simultâneo de serviços de auditoria e serviços distintos da auditoria, com uma validação de 14%. Na H3, verificou-se uma concordância de que a auditoria interna deve ser independente da envolvente onde a avaliação é efetuada, com uma validação de 14%. Por fim, na H4 e H5, com uma validação de 9%, verificamos que existe concordância face ao facto de as sociedades de revisores obterem as suas receitas mediante a dimensão dos clientes que auditam, bem como, o relatório de transparência se relaciona diretamente com a independência dos auditores e das sociedades de revisores.

Posto isto, concluímos que existem vários fatores condicionantes da independência, do ceticismo e de uma conduta profissional plena que motivadas pelos interesses pessoais ou de grupo, podem constituir infrações ou distorções relevantes daquilo que deve ser uma avaliação e emissão de opinião imparcial e idônea.

Limitações do Estudo

No desenvolvimento deste trabalho foram surgindo limitações ao estudo, que apesar de serem contornadas, teriam acrescentado valor à realização do mesmo, nomeadamente na obtenção de respostas por parte de alunos de auditoria, que poderiam acrescentar uma visão mais teórica mas muito interessante uma vez que não estiveram em contacto com o mercado de trabalho ainda e não conhecem motivações reais que podem surgir no dia-a-dia.

Orientações para futuras investigações

Como forma de sugestão para futuras investigações, seria um complemento ao inquérito realizado, efetuar entrevistas a alguns profissionais de auditoria para obter respostas contínuas e livres de concordância e níveis estabelecidos.

Por outro lado, outra sugestão seria acrescentar tipos de condicionantes específicas no contexto de interesses pessoais, como a familiaridade dentro de uma

organização, a troca de profissionais de auditoria entre as várias empresas de revisores e a relação específica auditor-cliente, cliente-auditor.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Albrecht, W., Albrecht, C., Albrecht, C., & Zimbelman, M. (2011). *Fraud examination. Cengage Learning.*
- Almeida, B. J. (2013). Independência do auditor em Portugal. *O estudo teórico e empírico do remotness gap.*
- Alves, J. (2015). *Princípios e prática de auditoria e revisão de contas.* Lisboa: Edições Sílabo.
- Alves, J. J. (2015). *Princípios e Prática de Auditoria e Revisão de Contas.* Edições Sílabo.
- Attie, W. (1998). *Auditoria: Conceitos e Aplicações.* São Paulo: Atlas, 3ª edição.
- Auditors, I. o. (janeiro de 2009). *Institute of Internal Auditors.* Obtido de Institute of Internal Auditors: https://www.ipai.pt/fotos/gca/ippf_2009_port_normas_0809_1252171596.pdf
- Auditors, I. o. (2009). Normas Internacionais para a prática profissional de Auditoria Interna. *Normas Internacionais para a prática profissional de Auditoria Interna,* p. 10.
- Barrote. (2010). A Independência no trabalho do auditor e na governação das sociedades. *OROC.*
- Beasley, Mark S., Joseph V. Carcello, and Dana R. . (2001). Top 10 Audit Deficiencies. *Journal of Accountancy 191.4.*
- Callaghan, J., Parkash, M., & Singhal, R. (2009). Going-Concern Audit Opinions and the Provision. *Auditing,* 153-169.
- Carmichael, D.R. e R.J. Swieringa. (1968). The Compatibility of auditing Independence and Management Services – An Identification of Issues. *The Accounting Review,* 697-705.
- Carmo, H., & Malheiro, M. (2015). *Metodologia da investigação [Em linha] : guia para auto-aprendizagem.* Lisboa: Universidade Aberta.
- Cohen, L. & Manion, L. (1997). *Research Methods in Education.* Londres: Routledge, Inglaterra.

- Contas, T. (1999). *Manual de Auditoria e de Procedimentos*. Lisboa: Tribunal de Contas.
- Cordeiro, A. M. (2006). A grande reforma das sociedades comerciais. 452.
- Costa, C. (2014). *Auditoria Financeira - Teoria & Prática*. Rei dos Livros.
- DeFond, M. a. (1997). Smoothing Income in Anticipation of Future Earnings. *Journal of Accounting and Economics*.
- Ferreira, H., & Ferreira. (1998). Metodologia da Investigação - Guia para Auto-Aprendizagem. *Universidade Aberta - Lisboa*.
- Ferreira, M. P. (2014). A construção das hipóteses. *Working Paper 112/2014*.
- Figueiredo, J. (2011). *A Independência dos Auditores*. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa.
- Fortin, M. F. (1999). *O Processo de Investigação: Da Conceção à Realização*. Loures: Lusociência - Edições Técnicas e Científicas, Lda.
- Ghosh, Al (Aloke) and Moon, Doocheol,. (2003). Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality. *Office of Economic Analysis, The Securities and Exchange Commission Working Paper*.
- Gonçalves, M. (2012). Fatores Influenciadores da Gestão da Qualidade e Independência do Auditor – um Estudo de Caso. *Instituto Superior de Contabilidade do Porto*.
- Guerra, A. C. (2007). Partes Relacionadas: uma perspectiva teórico-prática e o âmbito diversificado de intervenção do revisor/auditor – Parte II. 5,6.
- Gupta, M. e Campbell, V.S. (1995). The cost of quality. *Production and Inventory Management Journal, Vol. 36, No. 3, 43-49*.
- Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A. & Wallage, P. (2012). Principles of Auditing: An Introduction to Internacional Standards on auditing.
- Healy, P. a. (2003). How the quest for efficiency corroded the market. *Harvard Business Review*.
- Hurt, R.K. (2007). Professional Skepticism: An Audit Specific Model and Measurement Scale. *Working paper, Baylor University*.

- IFAC. (maio de 2010). *ISA 200 – Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in accordance with International Standards on Auditing*. Obtido de IFAC: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf>
- Jund, S. (2001). *Auditoria: conceitos, normas, técnicas e procedimentos*. Rio de Janeiro: Consulex.
- Magro, D., Baú, C., & Roberto, P. (2017). Red flags na detecção de fraudes: percepção dos auditores internos. *Revista Académica - Revista Brasileira de Gestão de Negócios*.
- Martin T. Biegelman , & Joel T. Bartow. (2006). *Executive roadmap to fraud prevention and internal control: creating a culture of compliance*. Nova Jérсия: Wiley.
- Mc Millan, J., & White, R. (1993). Auditors belief revisions and evidence search: The effect of hypothesis frame, confirmation bias and professional skepticism.
- Pardal, L. &. (1995). *Métodos e Técnicas de Investigação Social*. Porto: Areal.
- Porter, B., Simon, J., & Hatherly, D. (2008). *Principles of external auditing 4th Edition*.
- Quadackers, Luc et all. (2012). Auditors' Professional Skepticism: Neutrality versus Presumptive Doubt, Working paper, VU University Amsterdam. *Amsterdam Research Center in Accounting*.
- Quivy, R., Campenhoudt, L. V. (1995). *Manual de Investigação em Ciências Sociais*. Lisboa: Grávida.
- Ramos, C. (2016). A importância da independência dos auditores - externos e internos - na prevenção e deteção de fraude.
- República, D. d. (09 de setembro de 2015). *Diário da República n.º 176/2015, Série I de 2015-09-09 - Lei 147/2015*. Obtido de Diário da República: <https://data.dre.pt/eli/lei/147/2015/09/09/p/dre/pt/html>
- Robert, I., & M.Staw, B. (1995). *Administrative Science Quarterly* - Volume 40. 371-384.
- Schilder, A. (2012). Ceticismo Profissional numa Auditoria de Demonstrações. *IAASB*.

- SHAFFER, David W. & SERLIN, Ronald C. (2004). *What good are statistics that don't generalize?* Educational Researcher, vol. 33, nº 9.
- Sousa, D. R. (2018). O Preço da Independência dos Auditores. *Dissertação de Mestrado*.
- Thayer-Hart, N., J. Dykema, K. Elver, N. C. Schaefer. (2010). Survey Fundamentals - A guide to designing and implementing surveys. *Office of Quality Improvement*.
- Wahlen, & Healy. (03 de 1999). Manipulação das Demonstrações Financeiras. *Manipulação das Demonstrações Financeiras*, p. 36.
- Yin, K. R. (2003). *Case Study Research: Design and Methods*. California: Thousand Oaks.

Apêndice 1 – Inquérito

Ceticismo, Independência e Emissão de Opinião - Mestrado em Auditoria - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto

O presente questionário tem como objetivo definir e quantificar a importância de existir independência e ceticismo profissional na execução de trabalhos e projetos de auditoria. A informação recolhida é anónima e destina-se apenas a ser analisada e tratada estatisticamente, para efeitos desta investigação.

A sua colaboração é essencial. O inquérito tem a duração máxima de 8 minutos.

Obrigada pela vossa participação!

***Obrigatório**

1. Indique a sua idade *

Marcar tudo o que for aplicável.

- 18 a 30 anos
- 31 a 45 anos
- 46 a 55 anos
- 56 ou mais

2. Indique o seu género *

Marcar apenas uma oval.

- Feminino
- Masculino
- Outro

3. Indique a sua profissão atual *

Marcar apenas uma oval.

- Revisor Oficial de Contas
 Auditor (a)
 Estudante
 Contabilista
 Gestor (a)
 Diretor (a)
 Outra

4. Qual o nível de instrução mais elevado que concluiu / está a concluir *

5. A permanência temporal no mesmo cliente pode influenciar a independência do auditor. *

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Totalmente

6. A experiência adquirida com o tempo no mesmo cliente aumenta a independência, mas diminuiu a qualidade da revisão efetuada. *

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Totalmente

7. As renovações dos contratos de prestação de serviço com a empresa auditada podem influenciar a perda de independência. *

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Totalmente

8. A rotação dos auditores aumenta a confiança nas demonstrações financeiras. *

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Totalmente

9. A execução de serviços de consultoria em simultâneo com os serviços de auditoria, pode influenciar a independência do auditor. *

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Totalmente

10. A independência em auditoria pode ser influenciada pela obtenção de lucros/honorários. *

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Totalmente

11. O facto de a equipa de Auditoria Interna constituir parte integrante dos quadros das organizações, influencia a independência dos mesmos na emissão da opinião e análise. *

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Totalmente

12. A auditoria interna acrescenta valor à qualidade das operações da organização, contudo a informação utilizada pelos auditores externos (resultado da auditoria interna) deve ser devidamente analisada tendo em conta que a independência por estar condicionada por questões laborais. *

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Totalmente

13. O ceticismo profissional pode ser influenciado pela obtenção de lucros/honorários. *

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Totalmente

14. A criação de empatia com a Gestão das organizações condiciona o nível de independência profissional. *

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Totalmente

15. A emissão do relatório de transparência é em simultâneo realizado pela empresa que realiza a revisão legal. Tal condição pode influenciar a imparcialidade da informação. *

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	
Discordo Totalmente	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	Concordo Totalmente

Apêndice 2 – Validação do Modelo de Análise

[1] Para a validação do modelo de análise foram consideradas todas as afirmações "Concordo Parcialmente" e "Concordo Totalmente"

Hipóteses	Afirmção	Nº de respostas Totais	Nº respostas Análise [1]	Afirmções componentes de cada Hipótese	Validação	Modelo	Observações
H1 - 20%	1	60	39	25%	65,00%	3,25%	[1]
	2	60	16	25%	26,67%	1,33%	
	3	60	26	25%	43,33%	2,17%	
	4	60	40	25%	66,67%	3,33%	
Sub-Total	4				201,67%	10,08%	
H2 - 20%	5	60	45	50%	75,00%	7,50%	[1]
	6	60	37	50%	61,67%	6,17%	
Sub-Total	2				136,67%	13,67%	
H3 - 20%	7	60	36	50%	60,00%	6,00%	[1]
	8	60	49	50%	81,67%	8,17%	
Sub-Total	2				141,67%	14,17%	
H4 - 20%	9	60	31	50%	51,67%	5,17%	[1]
	10	60	22	50%	36,67%	3,67%	
Sub-Total	2				88,33%	8,83%	
H5 - 20%	11	60	26	100%	43,33%	8,67%	[1]
Sub-Total	1				43,33%	8,67%	
TOTAL	11	60			611,67%	55,42%	

NOTAS:

Nº de Hipóteses 5
 % por Hipótese 20%

> Fórmula da Validação:

$$\frac{\text{Nº de respostas Análise [1]}}{\text{Nº de respostas Totais}}$$

> Fórmula do Modelo:

% por Hipótese * Validação * 1/(número de afirmações dessa Hipótese)

Apêndice 3 – Lista de Acrónimos

CSC – Código das Sociedades Comerciais

EOROC – Estatuto Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

GAAI – Gabinete de Avaliação e Auditoria Interna

IAASB - International Auditing and Assurance Standards Board

IFAC - International Federation of Automatic Control

IIA - Institute of Internal Auditors

ISA - International Standards on Auditing

ISCAP – Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto

PCAOB - Public Company Accounting Oversight Board

PwC – Pricewaterhouse Coopers

ROC – Revisor Oficial de Contas

SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas