

INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO

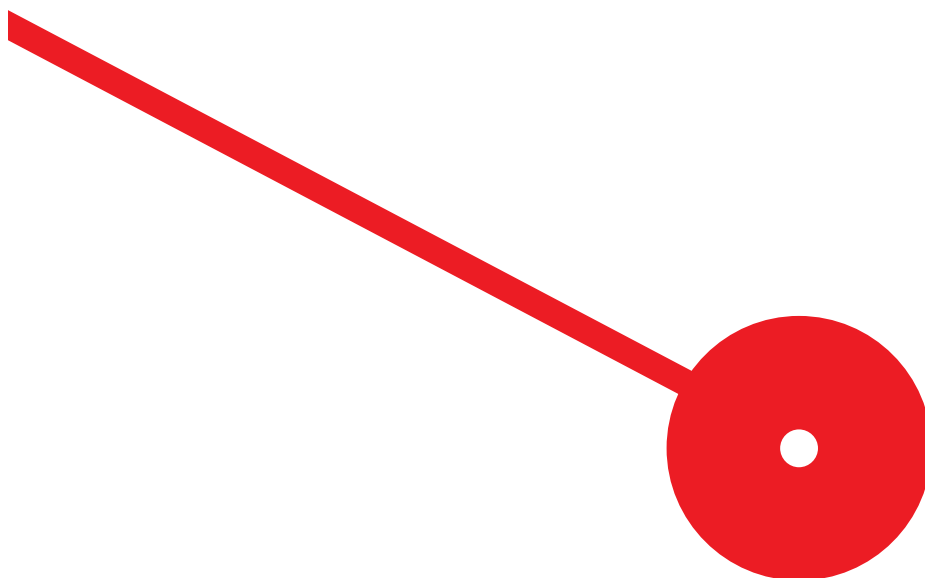
M

MESTRADO
Auditoria

A Qualidade da Auditoria Financeira

Rui Pedro Resende Silva

10/2023



INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO

M

MESTRADO
Auditoria

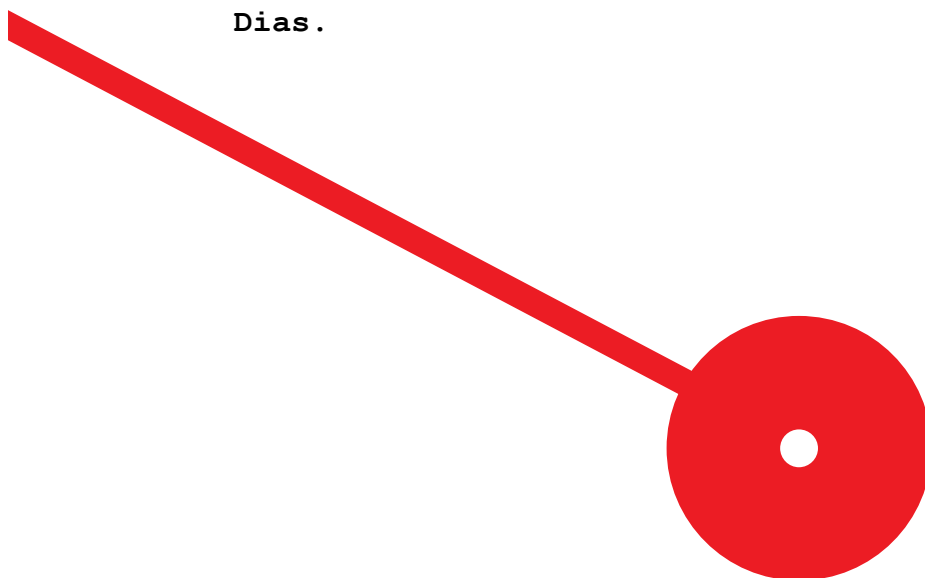
A Qualidade da Auditoria Financeira

Rui Pedro Resende Silva

**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 Alcina Augusta de Sena Portugal
Dias.**

Rui Pedro Resende Silva. A Qualidade em Auditoria

10/2023



Agradecimentos

A conclusão desta tese representa não apenas o término de um projeto acadêmico, mas também o resultado de uma jornada que envolveu apoio, orientação e contribuições inestimáveis de diversas pessoas. Gostaria de aproveitar este momento para expressar minha sincera gratidão a todos aqueles que desempenharam um papel fundamental neste percurso.

Em primeiro lugar, quero expressar meu profundo agradecimento à minha orientadora, Doutora Alcina Augusta de Sena Portugal Dias. Agradecer pela sua disponibilidade e apoio.

À minha família, quero expressar minha profunda gratidão. O apoio constante, encorajamento e compreensão foram como uma âncora que me sustentou durante os desafios e incertezas.

Aos meus amigos, obrigado por compartilhar ideias, discutir conceitos e fornecer um ambiente de colaboração enriquecedor. Sem eles não seria possível.

Finalmente, quero estender meus agradecimentos a todas as pessoas que, de alguma forma, contribuíram para esta jornada. Seja através de conversas inspiradoras, debates estimulantes ou simples gestos de apoio, cada um de vocês desempenhou um papel importante.

A todos, um muito obrigado.

Resumo:

A auditoria desempenha um papel de enorme importância em diversos setores da sociedade, esta não só promove a responsabilidade e transparência nas operações, como constrói também a confiança dos utilizadores da informação financeira. Esta garante que as demonstrações financeiras espelham a realidade das empresas e promovem a estabilidade dos mercados.

Fruto dos grandes escândalos no início do século XXI, a profissão de auditoria e os auditores têm vindo a ser colocados em causa quanto ao seu profissionalismo e credibilidade, levando os *stakeholders* e utilizadores da informação financeira a questionar se os serviços contratualizados são prestados com a devida qualidade.

Assim, a qualidade de auditoria surge como o principal foco deste estudo, de forma a perceber junto de revisores oficiais de contas e auditores no geral, se certos determinantes afetam a qualidade de auditoria.

Desta forma, procedeu-se à revisão da literatura sobre o tema escolhido e realizou-se uma pesquisa de campo através de inquérito por questionário. Os questionários elaborados, foram direcionados a ROC e auditores.

Feita a análise dos dados, concluiu-se que os inquiridos consideram que, as características do auditor, como a sua dimensão e especialização é aquela que mais pode influenciar a qualidade de auditoria.

Palavras chave: Auditoria; qualidade de auditoria; honorários; características do auditor; rotação dos auditores

Abstract:

Auditing plays an extremely important role in various sectors of society. It not only promotes accountability and transparency in operations, but also builds trust among users of financial information. It ensures that the financial statements reflect the reality of the company and promotes the stability of the markets.

As a result of the major scandals at the beginning of the 21st century, the auditing profession and auditors have been called into question with regard to their professionalism and credibility, leading stakeholders and users of financial information to question whether the services contracted are provided with the appropriate quality.

Therefore, audit quality is the main focus of this study, in order to find out from statutory auditors and auditors in general whether certain determinants affect audit quality.

In this way, the literature on the chosen topic was reviewed and field research was carried out using a questionnaire survey. The questionnaires were addressed to auditors and auditors.

After analyzing the data, it was concluded that the respondents consider that the characteristics of the auditor, such as their size and specialization, are the ones that can most influence audit quality.

Key words: Audit; audit quality; fees; auditor characteristics; auditor rotation

Índice

1	Primeira Abordagem à Qualidade de Auditoria	4
1.1	Conceito de Qualidade de Auditoria	4
1.2	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas	6
1.2.1	Comissão do Controlo de Qualidade	6
1.2.2	Código de Ética e Deontologia da OROC	8
1.3	Norma Internacional sobre o Controlo de Qualidade	9
1.4	Indicadores de Qualidade da Auditoria	11
1.4.1	Constituição das Equipas	13
1.4.2	Responsabilidades Sob Gestão	13
1.4.3	Experiência	13
1.4.4	Formação	14
1.4.5	Rotação dos Colaboradores	14
1.4.6	Horas por Fases de Auditoria	15
1.4.7	Resultados dos Controlos de Qualidade	16
1.4.8	Funções de Controlo de Qualidade	16
2	Fatores Determinantes da Qualidade de Auditoria	17
2.1	Honorários	17
2.2	Características do Auditor	18
2.3	Relação entre Auditor-Cliente	19
3	Questões à Investigação	21
4	Metodologias de Investigação	23
4.1	Método de Investigação Adotado	24
4.2	Hipóteses e questões de investigação	25
4.3	Modelo de Análise	26
5	Apresentação e interpretação de dados	28
5.1	Caracterização da amostra	28

5.2	Apresentação dos resultados.....	32
5.3	Validação do Modelo de Análise.....	46
6	Conclusão	49
7	Apêndice I – Formulário.....	59

Índice de Figuras

Figura 1- Modelo de análise de Hipótese	26
---	----

Índice de Tabelas

Tabela 1- Questões de Investigação	21
Tabela 2- Hipótese de Investigação.....	25
Tabela 3- Estatística Descritiva, questão 7	32
Tabela 4- Estatística Descritiva, questão 8.....	33
Tabela 5- Estatística Descritiva, questão 9	35
Tabela 6- Estatística Descritiva, questão 10.....	36
Tabela 7- Estatística Descritiva, questão 11	37
Tabela 8- Estatística Descritiva, questão 13.....	38
Tabela 9- Estatística Descritiva, questão 14.....	40
Tabela 10- Estatística Descritiva, questão 15.....	41
Tabela 11- Estatística Descritiva, questão 16.....	42
Tabela 12- Estatística Descritiva, questão 17	43
Tabela 13- Estatística Descritiva, questão 18.....	45
Tabela 14- Validação do modelo de análise	47

Índice de Gráficos

Gráfico 1- Género dos Inquiridos.....	28
Gráfico 2 – Faixa Etária dos Inquiridos.....	29
Gráfico 3- Habilitações Literárias	30
Gráfico 4- Área de formação	30
Gráfico 5- Anos de experiencia profissional	31
Gráfico 6 - Firma em que trabalha.....	31
Gráfico 7 - Q7 – “Os honorários praticados têm impacto na QA”	33
Gráfico 8 - Q8 – “A prática de honorários mais baixos do que seria expectável suporta uma menor QA”	34
Gráfico 9 - Q9 – “A prática de honorários atipicamente altos traduz-se numa melhor QA, uma vez que o auditor aumenta o seu profissionalismo, assim como o esforço exercido devido à sua satisfação financeira”	35
Gráfico 10 - Questão 10 – “A prática de honorários anormalmente altos pode comprometer a QA, uma vez que, há maior possibilidade de perda de independência do auditor”	36
Gráfico 11 - Q11 – “Empresas BIG4 apresentam um nível de QA superior a empresas não BIG4”	38
Gráfico 12 - Q13 – “A especialização dos auditores nos setores de atividade dos seus clientes influencia a qualidade de auditoria”	39
Gráfico 13 - Q14 – “A aceitação de novos clientes afeta a qualidade de auditoria quando o auditor apresenta diferentes especializações”	40
Gráfico 14 - Q15 – “Quando estamos perante indústrias bastante complexas, a especialização do auditor contribui para uma melhor QA”	42
Gráfico 15 - Q16 – “A duração da relação entre auditor e cliente afeta sempre a QA”.	43
Gráfico 16 - Q17 – “A rotação das equipas de auditoria importante para a Independência do auditor e consequentemente para a QA”	44
Gráfico 17 - Q18 – “As empresas que estão sujeitas a um processo de rotação obrigatório apresentam melhor QA do que as que não estão sob essa obrigatoriedade”	45

Lista de abreviaturas

BIG FOUR - Deloitte; EY; KPMG; PwC

QA- Qualidade de Auditoria

OROC- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

CMVM - Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

SROC - Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

ROC- Revisor Oficial de Contas

AQI- *Audit Quality Indicators*

DF'S- Demonstrações Financeiras

PCAOB- *Public Company Accounting Oversight Board*

FEA- *Federation of European Accountants*

CCQ- Comissão Controlo de Qualidade

ISQC1- *International Standard on Quality Control 1*

CAPÍTULO - INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, a profissão de auditoria tem vindo a ser exposta a uma série de questões quanto à importância do papel do auditor, quanto ao seu profissionalismo, desempenho e credibilidade (Marques, 2017).

Fruto da consequência dos impactos da crise financeira e das sucessivas ocorrências de fraudes, não só no mercado de capitais, mas também para a sociedade em geral, o papel dos auditores têm sido colocado em causa (Kogout, J. , 2013).

Ao longo dos tempos tem existindo uma maior importância no tema da qualidade de auditoria, mais propriamente de qual será a melhor forma de a definir e, qual o melhor sistema da mesma. Este aumento deve-se essencialmente aos grandes escândalos no início do século como por exemplo a *Enron* em 2001, *WorldCom* e *Tyco* em 2002 ou mesmo a *Lehman Brothers* em 2011. A crise financeira provocada por estes escândalos degradou a opinião pública sobre a profissão de auditoria, levando os investidores a questionar se o serviço era prestado com qualidade (Little Jr. & Lehkamp, 2018).

Uma economia de mercado apenas subsiste se houver confiança na fiabilidade da informação partilhada, na sua relevância, na sua exatidão e se a mesma reflete, de uma forma verdadeira e apropriada, a posição atual das organizações e as suas perspetivas futuras. Segundo Liu et al. (2017), a qualidade de auditoria é fundamental para que os mercados funcionem de forma eficiente.

Desta forma, é de elevada importância para os reguladores da profissão, ordens profissionais e firmas de auditoria tenham o foco na melhoria da qualidade de auditoria e a sua monitorização, tentando encontrar indicadores capazes de quantificar e avaliar a qualidade do trabalho executado (FEE, 2016).

As informações financeiras devem ser relevantes, oportunas e confiáveis para atender às necessidades dos utilizadores da informação. As leis e regulamentos, bem como as partes interessadas de uma entidade, muitas vezes exigem uma auditoria externa a alguns elementos da informação financeira para dar aos utilizadores da informação a confiança de que as mesmas podem ser confiáveis. Para o auditor externo cumprir o seu objetivo, os utilizadores das demonstrações financeiras auditadas devem ter confiança de que o

auditor trabalhou com o profissionalismo necessário e que “uma auditoria de qualidade” foi realizada.

É no sentido de melhoria da qualidade de auditoria, que se centra a presente dissertação onde, tem como principal objetivo explorar e concluir sobre os fatores determinantes da qualidade de auditoria, como os honorários, a dimensão do auditor e a relação do auditor com o seu cliente.

Posto isto, a dissertação está dividida em quatro capítulos. Primeiramente, procedeu-se à Revisão da Literatura que constitui uma base teórica de reforço ao estudo mencionado onde se faz um breve enquadramento dos diferentes conceitos ligados à qualidade de auditoria.

De seguida, no segundo capítulo, é descrita a metodologia, onde são expostas as questões de investigação, os objetivos a atingir, o método utilizado na recolha e tratamento dos dados bem como a caracterização da amostra.

Segue-se o terceiro capítulo focado totalmente no estudo empírico realizado, onde se apresenta e discute os resultados obtidos, bem como as limitações inerentes ao estudo.

Por fim, encerra-se este trabalho de investigação com as principais conclusões e propostas de investigação futura.

1 Primeira Abordagem à Qualidade de Auditoria

1.1 Conceito de Qualidade de Auditoria

A qualidade sempre foi e sempre será um tema presente no quotidiano do mundo empresarial. Muito por força da globalização, as empresas procuram investir de forma a sobressair diante a concorrência, focando-se na competitividade e excelência para que possam melhorar a sua eficiência com os menores custos possíveis.

Segundo DeAngelo (1981), um dos autores mais citados no mundo da auditoria, define que qualidade de auditoria é a probabilidade de um determinado auditor detete distorções relevantes nas demonstrações financeiras da entidade que está a ser auditada.

Windmoler (2000) afirma que a qualidade de auditoria é fortemente condicionada pelas regras e regulamentos em vigor num determinado território. Estas regras e regulamentos podem variar de país para país, no entanto, as grandes empresas de auditoria utilizam regulamentos adaptados ao mercado em que procuram atuar.

Windmoler (2000) afirma ainda que um ambiente de aprendizagem contínua e a implementação de um sistema competente é necessário para garantir a qualidade de auditoria. Nos trabalhos de auditoria, de forma a manter o nível suficiente de qualidade na execução, as equipas de trabalho devem ser compostas por *partners* e pessoal, onde existe uma combinação de experiência e conhecimentos técnicos nos trabalhos executados. Além do mais, é necessário ter um bom conhecimento da entidade que está a ser alvo da auditoria, uma vez que, dada a complexidade de muitos negócios, cada vez mais verifica-se a necessidade de especialização em certos e determinados produtos e indústrias.

Segundo Costa (2010), a prova *“tem a ver com a medida da qualidade da mesma, ou seja, com a sua relevância e a sua credibilidade em proporcionar apoio para a confirmar as asserções relativas a classes de transações e acontecimentos durante o período, a saldos de contas no final do período e à apresentação e divulgação ou para detetar distorções nas mesmas.”*

De acordo com o Framework for Audit Quality, o objetivo de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos utilizadores nas demonstrações financeiras. É necessário a obtenção de prova suficiente e apropriada para que se atinja este grau de confiança, estando a opinião de acordo com as normas de reporte financeiro aplicável (IAASB, 2014).

É necessário perceber que a qualidade de auditoria é percecionada de forma diferente pelas diversas pessoas, ou seja, essa definição será diferente para o regulador, auditor, utilizador das demonstrações financeiras ou para qualquer outro *stakeholder* do processo de reporte financeiro (Knechel et al., 2013).

“A qualidade da auditoria é um tema complexo e abstrato, daí ser tão controversa a criação de uma definição e de métricas eficazes para a avaliar” (Dickins et al., 2014).

DeFond e Zhang (2014) na sua interpretação de qualidade da auditoria argumentam que esta é mais do que a deteção de distorções materiais e da deteção e reporte das violações das normas contabilísticas, mas também, garantem que as demonstrações financeiras refletem a realidade económico-financeira das empresas auditadas. Assim o auditor é responsável por assegurar um nível de qualidade.

Já Gaynor et al. (2016), consideram que a auditoria de elevada qualidade é aquela que fornece um maior nível de garantia de que os auditores obtêm evidência apropriada e suficiente de que as DF's representam de forma verdadeira a posição financeira e o desempenho económico da empresa. O mesmo autor argumenta adicionalmente que a qualidade das DF's e a QA são construtos relacionados, mas distintos.

Mais recentemente, Brivot, Roussy & Mayer (2018) referem que o objetivo final de uma auditoria é que qualquer auditor seja capaz de chegar à mesma conclusão que um colega, com base na mesma evidência no mesmo contexto. Com base no seu raciocínio, caso esta situação se verifique então pode-se concluir que o serviço prestado apresenta qualidade.

1.2 Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas é “uma associação pública profissional a quem compete representar e agrupar os seus membros, inscritos nos termos do presente Estatuto, bem como superintender em todos os aspetos relacionados com a profissão de revisor oficial de contas”.

De acordo com as informações disponibilizadas pela OROC, os órgãos sociais são constituídos pelo bastonário, assembleia representativa, conselho superior. Conselho diretivo, conselho disciplinar e conselho fiscal.

No EOROC são indicadas todas as atribuições que a OROC pode exercer, tendo em conta as competências de supervisão pública da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM), entre elas: a regulação do acesso à profissão, concessão de títulos, zelo pelo prestígio da profissão, participar na elaboração de legislação, exercer jurisdição profissional, colaborar com o Governo na melhoria contínua da auditoria.

A OROC tem, entre outras, as seguintes responsabilidades:

- Reforçar o reconhecimento da profissão, da sua atuação e dos seus valores;
- Promover a credibilização e a notoriedade da profissão, enaltecendo o desempenho confiável das funções de interesse público;
- Promover junto das empresas, instituições e sociedade em geral, o valor criado pela profissão, e a sua importância para a confiança e transparência da informação financeira;
- Apoiar os seus membros, no sentido do incremento permanente da qualidade dos serviços prestados;
- Sensibilizar legisladores, reguladores e supervisores para os problemas e objetivos da profissão, tentando mitigar o *expectation gap*.

1.2.1 Comissão do Controlo de Qualidade

A Comissão do Controlo de Qualidade surge em 1993, mesmo antes de ser criada a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Segundo o artigo 4 do Regulamento do Controlo de Qualidade, aprovado pela Assembleia Geral extraordinária de 30 de junho de 2016, “a Comissão do Controlo de Qualidade é

composta por um presidente, que será membro do Conselho Diretivo da Ordem, um vice-presidente, que será o responsável técnico, e três vogais, todos nomeados pelo Conselho Diretivo de entre pessoas com experiência relevante”.

Segundo o artigo quinto do mesmo regulamento, a comissão tem, entre outras responsabilidades, de propor ao Conselho Diretivo o plano anual de intervenção sobre quais serão os controlos a efetuar, sugerir guias de controlo que serão utilizados pelos controladores-relatores e emitir o seu parecer relativo a cada controlo ou acompanhamento efetuado.

Segundo Gonçalves (2011), o trabalho elaborado pela comissão do controlo de qualidade é identificar insuficiências e situações que possam ser alvo de posterior acompanhamento de modo a superar algumas lacunas que foram detetadas. Todo este processo de controlo de qualidade pode detetar possíveis faltas de formação por parte dos auditores.

Segundo Andrino (2019), *“as guias utilizadas pelos controladores-relatores durante o controlo de qualidade devem ser atualizadas anualmente e de acordo com a evolução dos normativos pela CCQ, com o intuito de introduzirem sempre que possível, novos e melhorados controlos”*.

A inspeção de controlo de qualidade é feita de três em três anos aos auditores que executem trabalhos a entidades de interesse público e de cinco em cinco anos para os restantes casos.

Os membros da Comissão do Controlo de Qualidade não podem participar/emitir um parecer acerca de um *dossier* de controlo onde exista motivo que possa “afetar a objetividade, independência, isenção ou imparcialidade, exista um conflito de interesses com o revisor sujeito a controlo”, como refere o artigo 6 do regulamento do controlo de qualidade, e, todas a pessoas que de alguma forma interagiram no processo de controlo de qualidade devem guardar segredo profissional sobre quaisquer factos e informações que tomem conhecimento.

Quanto à seleção dos controladores-relatores, o artigo sétimo indica que estes devem possuir experiência mínima de cinco anos nos domínios da revisão legal de contas e, possam dedicar anualmente ao exercício destas funções cerca de setenta horas. A verificação destes pontos, pressupõe uma garantia da qualidade nos serviços de auditoria e de controlo. Os controladores-relatores irão efetuar um acompanhamento “da

implementação das recomendações resultantes da ação de controlo de qualidade” indicadas ao Revisor Oficial de Contas. Por sua vez, de modo a garantir também um processo de qualidade dos controladores-relatores, estes são acompanhados pela comissão de controlo de qualidade onde irá rever e aprovar o trabalho executado pelos mesmos.

1.2.2 Código de Ética e Deontologia da OROC

O código de ética e deontologia dos ROC entra em vigor em outubro de 1987.

Segundo Costa (2010), *“para o atual código de ética, a credibilidade, o profissionalismo, a qualidade e a confiança dos serviços são, de certa forma, a base para o desempenho da profissão de ROC. Os auditores devem fazer cumprir o presente código de ética, sendo que este se aplica aos Revisores Oficiais de Contas, aos colaboradores dos mesmos e às Sociedades de Revisores Oficiais de Contas, bem como, todos os sócios, não ROC, que sejam titulares de partes de capital de SROC”*.

O código de ética e deontologia regula a profissão de auditoria no que toca a: independência, competência, sigilo profissional, publicidade, deveres para com os colegas, clientes e para com a OROC e outras entidades. Desta forma, o profissional de auditoria nunca se deve colocar numa posição que diminua a sua capacidade de formular uma opinião justa e imparcial.

O código de ética e deontologia faz também referência ao trabalho executado pelos ROC/SROC. Este indica que os relatórios emitidos devem representar uma imagem justa e verdadeira da situação das empresas, e que, esses mesmos relatórios devem ser devidamente fundamentados pelo trabalho realizado. Assim, conclui-se que os trabalhos devem ser planeados, executados, revistos e documentados

Costa (2014) indica que os honorários de auditoria devem ter por base de calculo a previsão de qual será o tempo despendido no trabalho a executar e qual será o número de profissionais que serão necessários para o exercício das suas funções.

Relativamente ao ceticismo profissional, a própria definição refere que, o “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”. Desta forma, o auditor deve preservar o ceticismo

profissional durante todo o processo de auditoria, através da identificação de “distorções materiais.

O presente código indica também que, os profissionais de auditoria devem respeitar o sigilo profissional e a confidencialidade. As informações que obtém do exercício das suas funções não podem, em momento algum, serem utilizadas para benefício próprio ou de terceiros.

1.3 Norma Internacional sobre o Controlo de Qualidade

A Norma Internacional sobre o Controlo de Qualidade (ISQC1) entrou em vigor no dia 15 de junho de 2006 e foi aplicável a partir de 15 de dezembro de 2009, tendo como principais objetivos definir quais os aspetos essenciais do sistema de controlo da garantia da qualidade das firmas de auditoria.

A norma passa por definir que “firma” é um profissional executor único, uma parceria, sociedade ou outra entidade de contabilistas profissionais. Assim, segundo o parágrafo 13 da ISQC 1, as firmas de auditoria devem estabelecer e manter um sistema de controlo de qualidade e cumprir com cada um dos requisitos desta norma, que são concebidos para habilitar a firma a aplicar as normas profissionais em vigor de forma a garantir garantia e segurança razoáveis na emissão dos seus relatórios.

Assim, a norma identifica quais os elementos essenciais para um bom sistema de controlo de qualidade são:

- i) Responsabilidade de liderança;
- ii) Requisitos éticos;
- iii) Aceitação e renovação de contratos com os clientes;
- iv) Recursos humanos;
- v) Desempenho de trabalho;
- vi) Monitorização.

Quanto à responsabilidade de liderança, os parágrafos 18 e 19 da ISQC 1, referem que a “firma deve estabelecer políticas e procedimentos, de modo a promover uma cultura interna com fundamento no reconhecimento de que a qualidade é essencial na execução dos trabalhos”. A finalidade desta estrutura interna das firmas é para que, no final de contas, os diretores-gerais assumam responsabilidade pelo sistema de controlo de qualidade da firma.

No que aos princípios éticos diz respeito, o parágrafo 20 e seguintes da ISQC 1, diz-nos que, tanto a firma como o seu pessoal devem exercer a profissão com o padrão ético que é suposto de forma que possa proporcionar segurança razoável. Desta forma, as políticas adotadas pelas firmas devem identificar e avaliar situações que possam colocar em causa a independência do auditor assim como, tomar medidas de mitigação de forma a tentar diminuir potenciais ameaças à execução do trabalho de auditoria. O parágrafo 24 indica que a firma deveria obter, com regularidade anual, a confirmação escrita dos procedimentos relativos à independência.

O parágrafo 26 fala-nos da aceitação e continuidade dos clientes. Este tema é bastante importante para a execução de um trabalho uma vez que, tanto pode proteger e salvaguardar a firma de auditoria como garantir a qualidade na execução dos trabalhos. Assim, o presente parágrafo indica que as firmas devem apenas executar os trabalhos para os quais tenha competências técnicas e humanas para o fazer. Devem também respeitar os princípios éticos relevantes, rejeitando, por exemplo, um cliente que ponha em causa a independência do auditor. Por fim, mas não menos importante, devem adquirir informações sobre a integridade do cliente, não aceitando o cliente se tal informação o levar a concluir que o mesmo não é íntegro.

Quanto aos recursos humanos, no parágrafo 29 da ISQC 1, a firma deve ter uma estrutura de controlo que permita obter garantia de que tem pessoal suficiente e com competências técnicas, capacidades e rigor com os princípios éticos de forma a executar os seus trabalhos de acordo com normas profissionais e requisitos regulamentares e legais e que habilitem à firma a emissão de relatórios que sejam apropriados nas circunstâncias.

Segundo o parágrafo 32 da presente norma, ao nível da execução do trabalho, a firma deve emitir relatórios adequados e apropriados às circunstâncias e garantir que estes são emitidos de acordo com as normas profissionais.

Ao nível da monitorização e segundo o parágrafo 48 da ISQC 1, “a firma deve estabelecer um processo de monitorização concebido para lhe proporcionar garantia razoável de que as políticas e procedimentos relacionados com o sistema de controlo de qualidade sejam relevantes, adequados e operem eficazmente”. Na estrutura de controlo da firma, esta deve incluir uma avaliação contínua do sistema de controlo de qualidade, incluindo uma inspeção aos trabalhos de cada sócio.

O controlo horizontal visa verificar que cada ROC/SROC cumpre com as normas profissionais aplicáveis à sua atividade, isto é, que os ROC/SROC concebem, implementam e monitorizam um Sistema Interno de Controlo de Qualidade que respeita o ISQC1, adaptado à dimensão e complexidade da sua atividade.

O controlo vertical visa verificar através da documentação produzida pelo ROC/SROC para suportar a emissão da CLC que se cumpriram as normas de auditoria/revisão e outras regras profissionais em vigor, ou seja, verificar que essas normas/regras foram seguidas de modo adequado no planeamento, na execução e no relato de cada CLC. O controlo incluiu uma avaliação da razoabilidade dos principais julgamentos efetuados pelo revisor para concluir sobre a opinião formulada na Certificação Legal das Contas e ainda uma avaliação sobre a evidência, a adequação e a suficiência da prova de auditoria obtida.

Segundo a artigo 57 da presente norma, as firmas devem obter “documentação apropriada para proporcionar prova do funcionamento de cada elemento do seu sistema de controlo de qualidade”. Por fim, as firmas devem conservar a documentação pelo número de anos suficientes para permitir que o processo de monitorização possa ser executado.

1.4 Indicadores de Qualidade da Auditoria

Segundo a (CMVM, 2020), os *Audit Quality Indicators* (AQI) correspondem a métricas de avaliação de alguns aspetos do processo de auditoria financeira, que são fundamentais para promover a qualidade da auditoria.

A implementação de um modelo de AQI vai permitir obter informação periódica e adequada sobre os fatores que, de alguma forma, contribuem para a promoção da qualidade da auditoria.

De acordo com (Broke, 2014), o termo de AQI têm vindo a ser bastante utilizado por diversos *stakeholders* de modo a descrever a qualidade de auditoria. Sendo que, a interpretação/definição pode variar de *stakeholder para stakeholder*.

No que à implementação do *Audit Quality Indicators* diz respeito, este tem um interesse inerente pela transparência do mercado e a comparabilidade entre as próprias firmas de auditoria que, até então, não teria uma base objetiva de comparação (Baltazar, 2022).

De acordo com a PCAOB (2015), os AQI procuram incluir controlo de qualidade para os órgãos do topo da hierarquia. A pesquisa feita sugere que uma boa comunicação organizacional está diretamente relacionada com a qualidade do trabalho executado.

Segundo PCAOB (2013) e Bedard et al. (2010), um dos principais fatores para a implementação e desenvolvimento dos indicadores de qualidade de auditoria é que, este irá beneficiar todos os intervenientes e utilizadores da informação gerada pelo relatório de auditoria. Os auditores saíram beneficiados, os clientes, e os próprios *stakeholders* pois os AQI aumentam a transparência das sociedades de auditoria tendo um impacto positivo na avaliação dos investidores quanto à qualidade de auditoria.

Um estudo realizado por Brown & Popova (2019), que se foca na relação entre a divulgação dos AQI e o relatório de auditoria e como este influencia a perceção do público sobre a sua opinião acerca da qualidade do trabalho executado. O referido estudo de Brown & Popova (2019) conclui que, de facto, os indicadores de qualidade de auditoria apoiam o investidor no processo de tomada de decisão e no que ao processo de confirmação e validação do auditor diz respeito, sendo que, o investidor tende a apoiar a manutenção de um auditor que divulgue um portefólio positivo de AQI quando comparado com outros que não divulguem um portefólio de AQI's.

Segundo Baltazar (2022), há um aumento significativo de empresas a nível global em divulgar o seu portefólio de AQI's, devido aos benefícios que os mesmo trazem para a firma de auditoria. Com base no autor, é esperado que no futuro, a divulgação dos AQI's seja uma forma de angariação de clientes, uma vez que, pode ser um fator que auxilie na tomada de decisão. Esta forma do cliente efetuar a sua decisão pode provocar um incentivo nas firmas de auditoria no investimento da qualidade da auditoria e do serviço prestado.

Assim, acordo com a (CMVM, 2020), é recomendada a utilização de 8 indicadores que permitem obter informação útil sobre vários fatores que contribuem para a qualidade da auditoria, numa perspetiva da firma e/ou projeto de auditoria, sendo eles:

- Constituição das Equipas;
- Responsabilidades Sob Gestão;
- Experiência;
- Formação;
- Rotação dos Colaboradores;

- Horas por Fases de Auditoria;
- Resultados dos Controlos de Qualidade;
- Funções de Controlo de Qualidade;

1.4.1 Constituição das Equipas

Este indicador representa o número de horas dos elementos da equipa de auditoria onde, permite obter uma percentagem das horas incorridas por categoria profissional. Segundo a CMVM (2020), existe uma correlação positiva entre a qualidade de auditoria e o nível de envolvimento dos seniores da equipa de trabalho uma vez que, reconhece-se que estes elementos possuem um elevado grau de conhecimentos e experiência que permite identificar e solucionar os temas de auditoria com maior complexidade.

Por outro lado, um maior envolvimento dos elementos seniores nas equipas de auditoria implica, também, uma maior supervisão e revisão dos trabalhos executados pelos elementos com menos experiência. Desta forma, permite que exista um maior controlo de qualidade na execução dos trabalhos onde, existe um controlo sobre todas as horas incorridas em todos os trabalhos de auditoria ou seja, sabemos o número de horas despendidas para a execução daquele trabalho em específico e, sabemos ainda o número de horas que cada elemento da equipa despôs para aquele projeto (CMVM, 2020).

1.4.2 Responsabilidades Sob Gestão

Estamos perante um indicador que nos permite obter o número de horas médias sob gestão dos sócios responsáveis por projeto de auditoria e também nos dá informação sobre o número médio de projetos por cada sócio. Assim, permite analisar a disponibilidade de cada sócio responsável de auditoria para acompanhar e rever os projetos que estão sob a sua responsabilidade.

Este indicador permite concluir se existe uma carga de trabalho excessiva que possa levar o sócio a não conduzir a sua atenção para todos os projetos do qual é responsável (CMVM, 2020).

1.4.3 Experiência

Segundo a (CMVM, 2020), este é um indicador que fornece a informação sobre os anos de experiência em auditoria, por categoria profissional. Assim, permite analisar se as equipas de auditoria têm a capacidade de executar os procedimentos de auditoria tendo em conta o risco e a complexidade das entidades auditadas.

Mais uma vez, existe uma correlação positiva entre o número de anos de experiência em auditoria e a qualidade da mesma. Auditores com mais experiência têm maior capacidade de executar e definir uma estratégia de auditoria tendo em conta o contexto das entidades.

1.4.4 Formação

Segundo a (CMVM, 2020), este indicador avalia se os colaboradores das equipas de trabalho de auditoria têm o conhecimento adequado e atualizado sobre as matérias críticas da profissão. Este é um indicador bastante importante para a qualidade da auditoria pois, sem uma boa rede de conhecimentos atualizados a probabilidade da existência de erros é maior.

As horas de formação incluem:

- Todas as horas de formação independentemente de serem atestadas por um departamento da firma de auditoria ou de serem certificadas;
- Todos os tipos de formação (por exemplo, e-learning, web-based training, formação em sala);
- As horas despendidas por colaboradores da firma enquanto formadores internos no que se refere à preparação da formação;
- As horas de formação de estagiários e colaboradores temporários afetos a projetos de auditoria;
- As horas de formação internas (ministradas pela firma de auditoria ou por outra firma da rede) e externas (ministradas por terceiros).

1.4.5 Rotação dos Colaboradores

O indicador rotação dos colaboradores dá informação sobre a estabilidade das equipas de auditoria identificando a taxa de saída dos colaboradores. A CMVM indica que a rotação elevada nas equipas de auditoria pode ter consequências negativas na qualidade dos trabalhos, na medida em que o conhecimento acumulado e a experiência no cliente e nos

procedimentos da firma não são devidamente consolidados quando existe uma elevada rotação (CMCM, 2020).

1.4.6 Horas por Fases de Auditoria

Existem três fases de auditoria: Planeamento, Execução e Conclusão.

O planeamento inclui o entendimento realizado pelo auditor sobre o sistema de controlo interno da sociedade, a sua avaliação e realização de testes e a definição da estratégia e de um plano de auditoria. A definição da estratégia global do trabalho a realizar deve estabelecer a natureza, a extensão, a profundidade e a oportunidade dos procedimentos a executar, com vista a expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras da entidade auditada.

A fase de execução inclui as horas incorridas na execução dos procedimentos de auditoria intercalares e finais, excluindo todos os procedimentos relacionados com o planeamento.

A fase de conclusão inclui as horas incorridas no processo de conclusão da auditoria que, para este efeito, inclui: a elaboração do relatório adicional dirigido ao órgão de fiscalização, elaboração da CLC/RA, obtenção da declaração do órgão de administração, comunicações efetuadas ao órgão de administração e ao órgão de fiscalização das conclusões do trabalho de auditoria e organização dos arquivos finais do projeto. As horas incorridas após a emissão da CLC/RA até à fase de arquivo da documentação associada ao projeto de auditoria devem também ser consideradas nesta fase.

Este indicador permite avaliar se houve um adequado envolvimento dos elementos mais seniores da equipa ao longo do trabalho de auditoria, nomeadamente na definição da estratégia e planeamento de auditoria.

O desenvolvimento dos trabalhos de auditoria de forma atempada permite ao auditor identificar tempestivamente as matérias críticas de auditoria (incluindo a identificação de riscos de distorção material / riscos significativos e riscos de fraude) e adequar a estratégia de auditoria.

A qualidade de auditoria depende também da adequação do planeamento e execução e na forma como a globalidade das horas de auditoria são faseadas para assegurar um processo de auditoria bem-sucedido. O tempo alocado à fase de planeamento da auditoria pode ser

crítico, sendo igualmente relevante saber se os elementos com maior senioridade participam ativamente na definição da estratégia de auditoria (CMVM, 2020).

1.4.7 Resultados dos Controlos de Qualidade

Este indicador apresenta sumariamente os resultados do processo de monitorização da firma de auditoria e de monitorizações externas.

O processo de monitorização interno da firma e é assegurado pela firma ou por sociedades que pertençam à rede da firma como parte do seu programa de monitorização da qualidade da auditoria. O processo de monitorização em relação ao controlo de qualidade é “um processo que abrange a consideração e avaliação contínuas do sistema de controlo de qualidade da firma, incluindo uma inspeção periódica a uma seleção de trabalhos concluídos, concebido para proporcionar à firma segurança razoável de que o seu sistema de controlo de qualidade está a operar com eficácia.

O programa de controlo de qualidade interno de uma firma pode demonstrar o seu nível de atenção relativamente à monitorização e melhoria da qualidade na prática de auditoria.

Os processos de monitorização externa é um processo assegurado por autoridades com competência de supervisão de auditoria (CMVM, OROC, PCAOB). Os resultados das monitorizações externas, nomeadamente o número de recomendações relacionadas com o sistema de controlo de qualidade interno da firma de auditoria corroboram se esse sistema é adequado (CMVM, 2020).

1.4.8 Funções de Controlo de Qualidade

As FCQ a considerar são as seguintes:

- Gestão do risco, independência e ética – inclui atividades relacionadas com a verificação da conformidade dos requisitos de independência relevantes; excluem-se as horas dedicadas a estas matérias ao nível do projeto de auditoria desempenhadas pelos membros da equipa de auditoria;
- Garantia de qualidade – inclui as atividades relacionadas com a realização de revisões do controlo de qualidade internas e monitorização da qualidade das auditorias realizadas; não devem ser incluídas as horas despendidas por sócios e

gerentes enquanto revisores de controlo de qualidade interno de projetos de auditoria específicos; e

- Apoio técnico – inclui atividades tais como o desenvolvimento de metodologias de auditoria, análise e elaboração de pareceres técnicos, elaboração de guias de apoio às equipas de auditoria.

Este indicador permite avaliar o compromisso da firma de auditoria em disponibilizar recursos centralizados para dotação das equipas de auditoria com as ferramentas, conhecimento e recursos necessários para a realização de auditorias de qualidade de forma consistente (CMVM, 2020).

2 Fatores Determinantes da Qualidade de Auditoria

2.1 Honorários

Os honorários de auditoria representam o valor cobrado pelo auditor por executar todo o processo de auditoria a uma entidade. As empresas devem ter as suas contas auditadas por um auditor externo, sem comprometer a qualidade de auditoria e é expectável que os profissionais de auditoria cobrem honorários ressoáveis consoante o trabalho executado (Mohammed et al., 2018)

De acordo com Choi et al (2010), existe uma correlação positiva entre a qualidade de auditoria e os honorários praticados.

Segundo Santos (2019), os honorários podem ser normais ou atípicos, sendo que, os atípicos podem ser positivos ou negativos. Ou seja, positivos no sentido em que o valor pago é superior ao trabalho desempenhado ou negativo no sentido de que o valor pago é inferior ao tempo e meios despendidos para a prossecução do trabalho.

De acordo com Al-Khoury et al. (2015), quando um auditor recebe honorários atípicos, ou seja, anormalmente altos ou baixos em relação ao trabalho executado, pode ser um indício de que a qualidade de auditoria possa estar comprometida, uma vez que, existe uma maior possibilidade de dependência do auditor face ao cliente.

Com base na pesquisa efetuada existem algumas diferenças de opinião quanto à relação de honorários e qualidade de auditoria. De acordo com Ettredge et al. (2014), os honorários atípicos negativos (honorários praticados pelo valor abaixo daquilo que seria razoável) influencia a qualidade de auditoria, provocando uma diminuição da qualidade.

No entanto, no que aos honorários atípicos positivos diz respeito, as opiniões variam sendo que, de acordo com Mohammed et al. (2018), os mesmos refletem uma auditoria executada com menos qualidade.

Estudos efetuados indicam que quando os honorários que os auditores praticam aumentam, aumenta também o vínculo económico entre as firmas de auditoria e os seus clientes, provocando uma diminuição da independência dos auditores, o que contribui para uma baixa qualidade dos relatórios financeiros (Markelevich e Rosner (2013)).

No entanto, com base no que Nkemjika et al. (2017) indica, os honorários praticados acima do trabalho executado provocam uma maior qualidade na execução dos trabalhos.

Segundo Muzatko e Teclezion (2016), honorários de auditoria mais elevados refletem nos auditores um maior incentivo para estes trabalharem com mais precisão, reduzindo a probabilidade de os gestores manipularem os resultados, contribuindo assim para uma maior qualidade de auditoria.

Por fim, Dabor & Benjamine (2017) indica que não existe qualquer relação entre os honorários praticados e o desempenho da qualidade de auditoria.

2.2 Características do Auditor

Este capítulo foca-se essencialmente na dimensão da firma de auditoria assim como na especialização do auditor, e como estas características podem influenciar a qualidade de execução do trabalho de auditoria.

É muito usual da linguagem, em Portugal, de empresas *Big 4* e não *Big 4*. Segundo DeAngelo (1981), existe uma correlação positiva entre uma empresa *Big 4* e a qualidade de auditoria uma vez que, estes têm uma maior preocupação com a sua reputação.

É natural, dada a estrutura das *Big 4*, que haja um maior investimento em capital humano e em tecnologias de suporte à auditoria, promovendo um ambiente de competência dentro

da organização e, consequentemente, um aumento da qualidade face às empresas não *Big 4* (Jiang et al., 2019).

Dados estes recursos financeiros e humanos, as *Big 4* tornam-se mais habilitadas a realizar uma análise mais pormenorizada, profunda, fidedigna e completa em relação a empresas não *Big 4* (Rodríguez e Torres (2005)).

Segundo Costa, Gomes e Serra (2013), as grandes empresas de auditoria detêm uma vasta carteira de clientes, permitindo assim oferecer maior resistência à pressão efetuada pelos seus clientes. Quando estamos perante empresas de dimensão mais reduzida, estas prestam o seu serviço de forma mais personalizada, existindo assim uma maior proximidade com o cliente que, posteriormente, pode contribuir para ceder à pressão exercida pelos clientes mais facilmente.

Outro fator que indica que as *Big 4* são mais eficientes e prestam um serviço de alta qualidade, está relacionada com o facto de estes estarem em contacto com empresas de maior dimensão a nível nacional e global e, portanto, devem ter a qualidade como base para o desenvolvimento da atividade (DeFond, Erkens & Zhang, 2016).

No entanto, existem estudos que identificam que a dimensão do auditor não influencia a qualidade da auditoria executada, dizendo que as empresas não *Big 4* apresentam um nível de qualidade de auditoria igual ou superior à identificada nas *Big 4* (Geiger, Raghuraman & Riccardi, 2014).

Segundo Stanley & DeZoort, (2007), a especialização na indústria dos auditores contribui para uma melhoria da prestação dos serviços, uma vez que permite uma acumulação de conhecimento específico que foi vindo a ser adquirido ao longo do tempo por prestarem serviços a clientes que pertencem àquele setor de atividade.

Habib, (2011) indica que o investimento em especialização no setor de atividade é algo dispendioso, sendo um investimento em recursos, mas que é justificado pela melhoria da qualidade de auditoria.

2.3 Relação entre Auditor-Cliente

Segundo Santos (2019), a duração da relação entre o auditor e o cliente pode representar um risco à prossecução da atividade de auditoria uma vez que, pode colocar em causa a dependência do auditor face ao cliente e, consequentemente, a qualidade de auditoria.

A rotação das equipas de trabalho

Neste sentido e segundo Maria (2016), a rotação do auditor é uma forma de solucionar este potencial problema, uma vez que, um auditor diferente pode proporcionar uma nova perspetiva melhorando a qualidade de auditoria.

Há autores, como Ball et al. (2015), que indica que uma maior permanência do auditor na execução dos seus serviços a um cliente provoca uma maior dependência entre eles e, portanto, diminui a qualidade de auditoria e aumenta o risco de ocorrência de litígio.

No entanto, as opiniões não são unânimes quanto a esta matéria e, segundo Carcello & Nagy (2004) afirma que uma maior permanência do auditor implica um maior desenvolvimento do conhecimento do auditor face à atividade desempenhada pela empresa auditada. Este aprofundamento de conhecimentos está diretamente relacionado com um aumento da qualidade de auditoria.

De acordo com Geiger e Raghunandan (2002), existem mais erros nos relatórios de auditoria nos primeiros anos, o que permite pensar que relacionamentos de maior duração proporcionam maior qualidade nos relatórios de auditoria, uma vez que o auditor tem maior conhecimento sobre a empresa auditada.

Posto isto, não existe uma opinião universal formada. Uns autores defendem que a rotação dos auditores pode não solucionar o problema da dependência do auditor face aos seus clientes uma vez que leva à perda do conhecimento dos clientes, mas, por outro lado, existem autores que defendem que a rotação aumenta a independência dos auditores e, por consequência, o aumento da qualidade.

3 Questões de Investigação

Autor	Questão de Investigação
Khan & Haq (2015)	Q1- Existe alguma correlação entre a qualidade de auditoria e os honorários praticados?
Junge et al. (2016)	Q2- Os honorários atípicos praticados influenciam a qualidade de auditoria?
Lopes (2018)	Q3- As empresas <i>Big 4</i> apresentam melhor qualidade de auditoria face a empresas não <i>Big 4</i> ?
Stanley & DeZoort, (2007)	Q4- A especialização do auditor aumenta a qualidade de auditoria?
Ball et al., (2015)	Q5- Ao existir uma relação entre o auditor e o os órgãos de gestão do cliente prolongada afeta a qualidade de auditoria?
Choi et al. (2017)	Q6- Existem diferenças na qualidade de auditoria executada por empresas que efetuam o processo de rotação e as que não executam?

Tabela 1- Questões de Investigação

Fonte: Elaboração Própria

4 Metodologias de Investigação

De acordo com Fortin (1999), *“os métodos de investigação harmonizam-se com os diferentes fundamentos filosóficos que suportam as preocupações e as orientações da investigação”*.

Sousa e Batista (2011), considera que o método de investigação é a adoção de uma estratégia que condiciona as escolhas quanto ao modo de como vamos efetuar a recolha de dados, e que, estes devem ser adequados face aos objetivos que pretendemos atingir.

Segundo Quivy e Campenhoudt (1995), a investigação *“É uma forma de progredir em direção a um objetivo. Expor o procedimento científico consiste, portanto, em descrever os princípios fundamentais a pôr em prática em qualquer trabalho de investigação. Os métodos não são mais do que formalizações particulares do procedimento, percursos diferentes concebidos para estarem mais adaptados aos fenómenos ou domínios estudados.”*

Quanto à adoção da metodologia de investigação, esta pode ser qualitativa ou quantitativa.

- **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 44 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).

De acordo com Fonseca (2009), os métodos para recolha de informação mais utilizados são as entrevistas, questionários, observação e estudos de caso.

- **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)

Prodanov C. e Freitas E. (2013) refere que este modelo se concentra mais no processo do que no produto e, portanto, os dados de recolha são mais descritivos. O autor indica que neste tipo de metodologia devem ser formuladas hipóteses e as variáveis de modo que exista uma precisão nos resultados obtidos.

Segundo Jesus (2020), a maior diferença entre a metodologia quantitativa e qualitativa é quanto aos dados obtidos, uma vez que, a metodologia qualitativa pretende analisar a conduta humana na perspetiva de quem selecionou a amostra.

4.1 Método de Investigação Adotado

Com base nos temas abordados, considerou-se que o método mais adequado seria o método quantitativo

A recolha de dados será efetuada através de inquéritos por questionários, e este será efetuado aos profissionais de auditoria. Este método foi utilizado tendo em conta a celeridade da recolha de informação assim como o tratamento de dados.

É objetivo desta investigação diversificar a amostra tendo em conta os diversos níveis hierárquicos dos auditores, pretendendo obter respostas desde os auditores juniores até aos auditores sénior, que detém mais responsabilidade nos processos.

4.2 Hipóteses e questões de investigação

Hipóteses de investigação	Questões de investigação
H (1) – Os honorários praticados afetam diretamente a qualidade de auditoria	Q1 - Existe alguma correlação entre a qualidade de auditoria e os honorários praticados?
	Q2 - Os honorários atípicos praticados influenciam a qualidade de auditoria?
H (2) -A dimensão e a especialização do auditor e o facto de ser <i>Big 4</i> ou não <i>Big 4</i> afeta a qualidade de auditoria	Q3 - As empresas <i>Big 4</i> apresentam melhor qualidade de auditoria face a empresas não <i>Big 4</i> ?
	Q4 - A especialização do auditor aumenta a qualidade de auditoria?
H (3) – A relação do auditor e do cliente influenciam a independência do mesmo e, conseqüentemente, a qualidade de auditoria	Q5- Ao existir uma relação entre o auditor e o os órgãos de gestão do cliente prolongada afeta a qualidade de auditoria?
	Q6- Existem diferenças na qualidade de auditoria executada por empresas que efetuam o processo de rotação e as que não executam?

Tabela 2- Hipótese de Investigação

Fonte: Elaboração Própria

4.3 Modelo de Análise

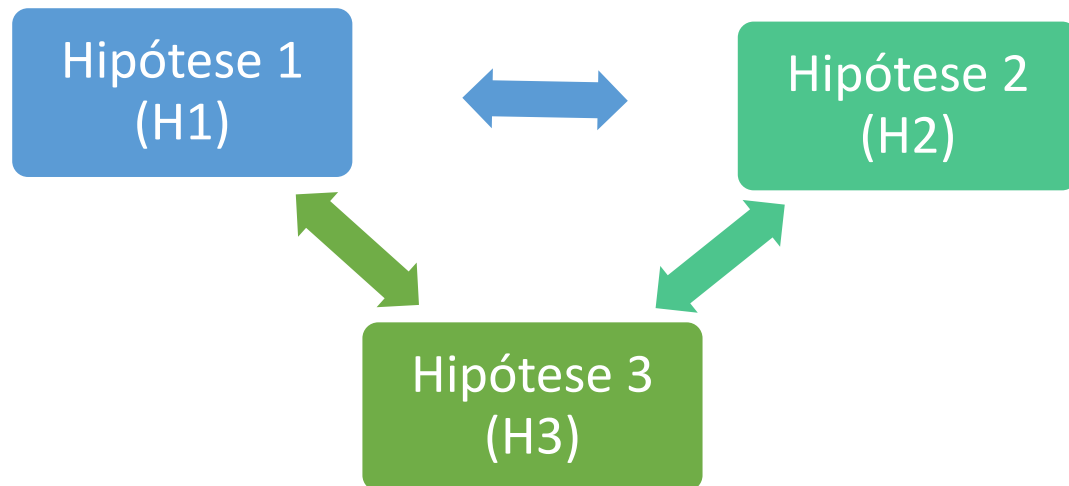


Figura 1- Modelo de análise de Hipótese

Fonte: Elaboração Própria

Na Hipótese 1 é abordada a temática relacionada com os honorários dos auditores face à qualidade da execução do trabalho. Na Hipótese 2 a dimensão das sociedades de revisores é analisada de acordo com as diferenças face à qualidade de auditoria. Na Hipótese 3 será analisada a relação do auditor com o seu cliente e como pode provocar algum tipo de dependência entre eles.

5 Apresentação e interpretação de dados

Neste capítulo é pretendido apresentar e a interpretar os resultados alcançados, conforme a informação recolhida através do questionário.

A amostra é de 77 inquiridos, e uma vez que o questionário facultado era composto por questões obrigatórias, foi possível responder à sua totalidade, não existindo questões por responder, logo todas as 77 respostas foram consideradas válidas. No total o questionário foi enviado para 300 profissionais de auditoria, que constam na lista de revisores oficiais de contas disponibilizada no site da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

5.1 Caracterização da amostra

Numa fase inicial foi pretendido analisar a população da amostra, permitindo perceber e analisar os vários contextos dos inquiridos.

Quanto ao género dos inquiridos, podemos evidenciar que 53,20% dos mesmo pertence ao sexo feminino enquanto os restantes 46,80% são do sexo masculino.

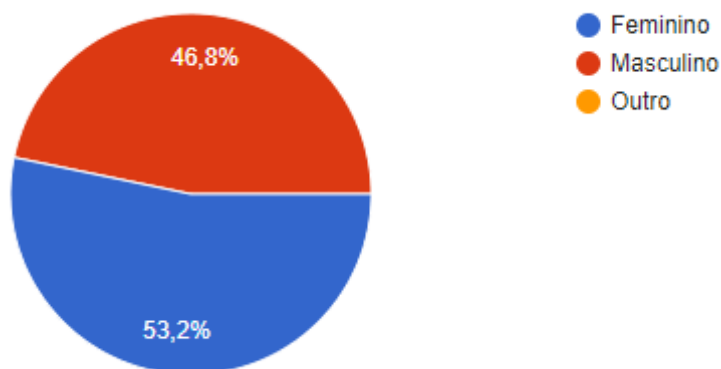


Gráfico 1- Género dos Inquiridos

Fonte: Elaboração Própria

Relativamente às faixas etárias, podemos evidenciar que mais de metade dos inquiridos tem idades compreendidas entre os 41 e os 50 anos, representando 54,50% da população em análise. Cerca de 22,10% dos inquiridos tem idades compreendidas entre os 31 e os 40 anos, 11,70% tem até 30 anos de idade e, com a mesma percentagem do grupo anterior, encontra-se a faixa etária compreendida entre os 51 e os 60 anos de idade. Na população em análise, nenhuma pessoa tinha 61 ou mais anos.

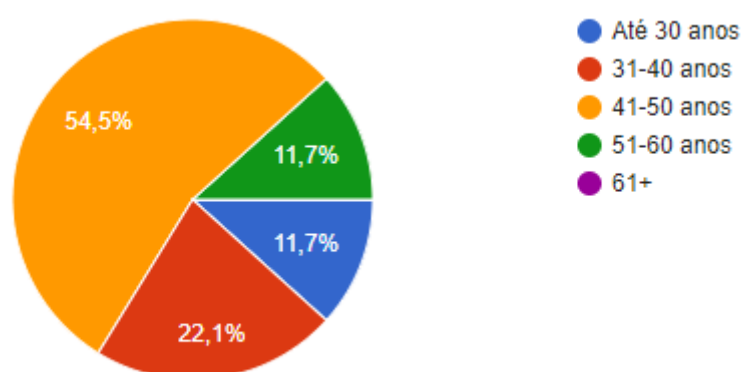


Gráfico 2- Faixa etária dos inquiridos

Fonte: Elaboração própria

No que às habilitações literárias diz respeito, 30 pessoas têm apenas o grau de licenciatura o que representa 39% da população. Com o mesmo número de respostas encontra-se o grau de mestrado, representado assim a mesma percentagem dos 39%. 20,80% dos inquiridos têm pós-graduação e apenas 1 pessoa possui o grau de doutoramento, representando assim 1,20% da população.

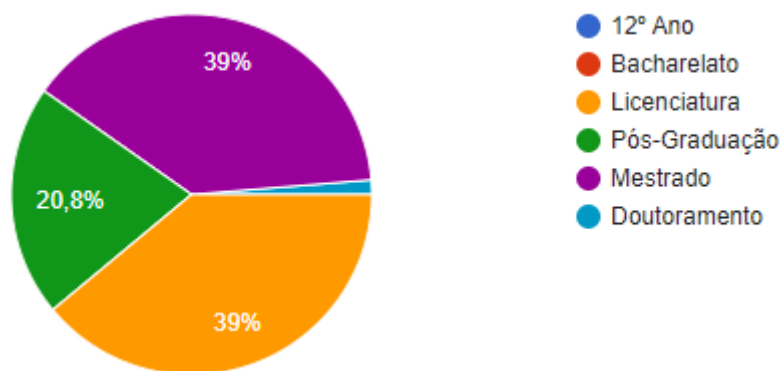


Gráfico 3- Habilitações Literárias

Fonte: Elaboração Própria

Relativamente à área de formação, o gráfico abaixo indica que 33.80% dos inquiridos são formados em economia, 31.20% em gestão, 27.30% em auditoria e os restantes 7.70% de contabilidade.

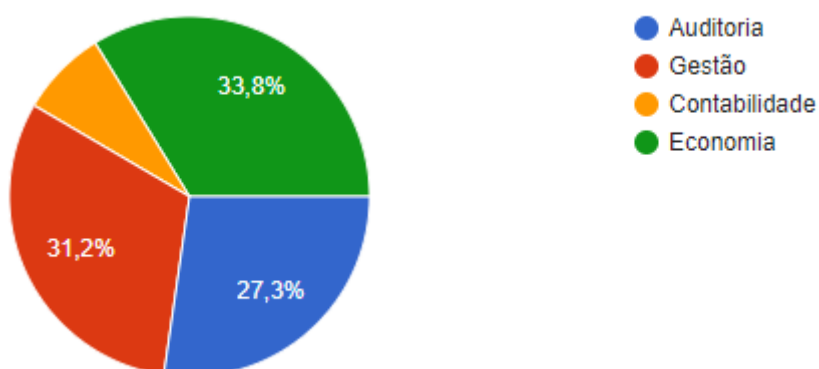


Gráfico 4- Área de formação

Fonte: Elaboração Própria

Relativamente ao número de anos de experiência na área de auditoria, 45,50% dos inquiridos têm entre os 16 e os 25 anos de experiência na área, 29.90% tem entre os 6 e os 15 anos de experiência, 13% tem apenas até 5 anos de experiência e apenas 11.70% tem 26 ou mais anos de experiência na área.

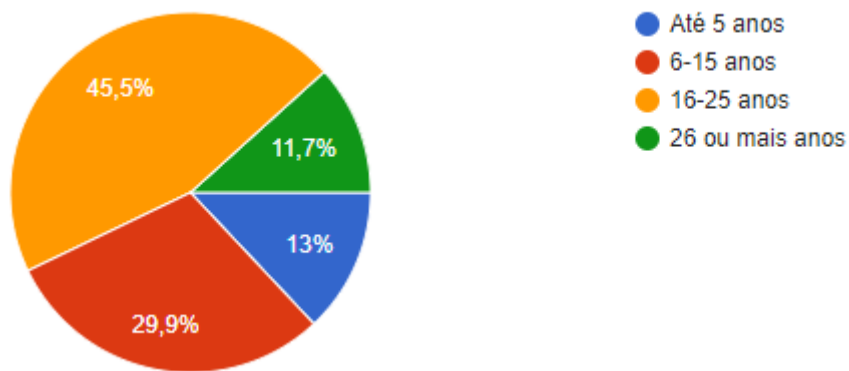


Gráfico 5- Anos de experiencia profissional

Fonte: Elaboração Própria

Dos 77 inquiridos, 45 trabalho/trabalhou em sociedades de revisores oficiais de contas que não são *BIG4*, o que representa 58.4% do total da população. 27.30% dos inquiridos trabalha/trabalhou em sociedade de revisores oficiais de contas *BIG4*. 14.3% são revisores oficiais de contas independentes.

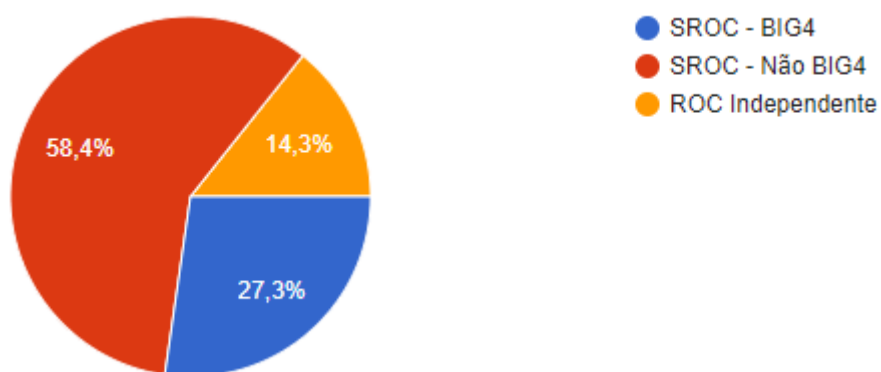


Gráfico 6- Firma em que trabalha

Fonte: Elaboração Própria

5.2 Apresentação dos resultados

Questão 7 – “Os honorários praticados têm impacto na QA”

Com base no gráfico apresentado, podemos evidenciar que 13 inquiridos concordam completamente, 32 concordam, 19 não concordam nem discordam, 4 discordam e 9 discordam totalmente. Assim sendo, não contabilizando os 19 inquiridos que não têm uma opinião concreta acerca desta situação, verifica-se que a maioria dos inquiridos expressaram a opinião de que concordam ou concordam totalmente. Desta forma, entende-se que os honorários praticados têm impacto na qualidade de auditoria.

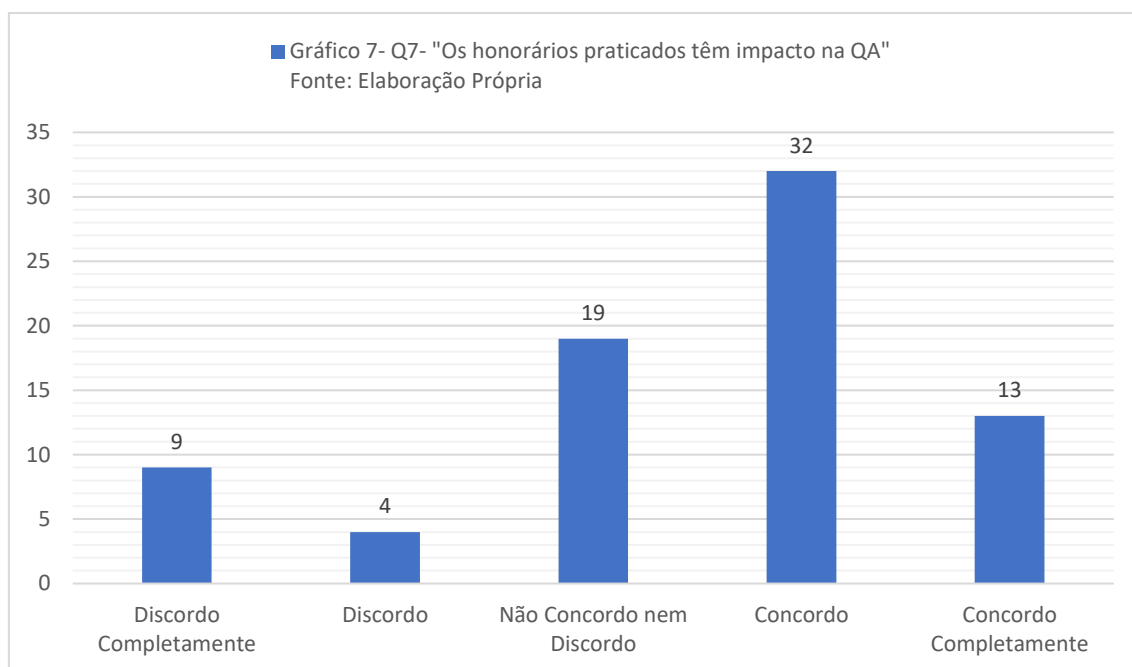
Média	Moda	Desvio Padrão
3,468	4	1,18

Tabela 3- Estatística Descritiva, questão 7

Fonte: Elaboração Própria

Relativamente à moda, as respostas que ocorrem com maior frequência é “4- concordo”. A média de respostas foi 3,468, o que comprova que existe um maior número de resposta com 4.

O desvio-padrão, com um valor de 1,18, demonstra que existe uma dispersão, ou seja, a opinião não é unânime.



Questão 8 – “A prática de honorários mais baixos do que seria expectável suporta uma menor QA”

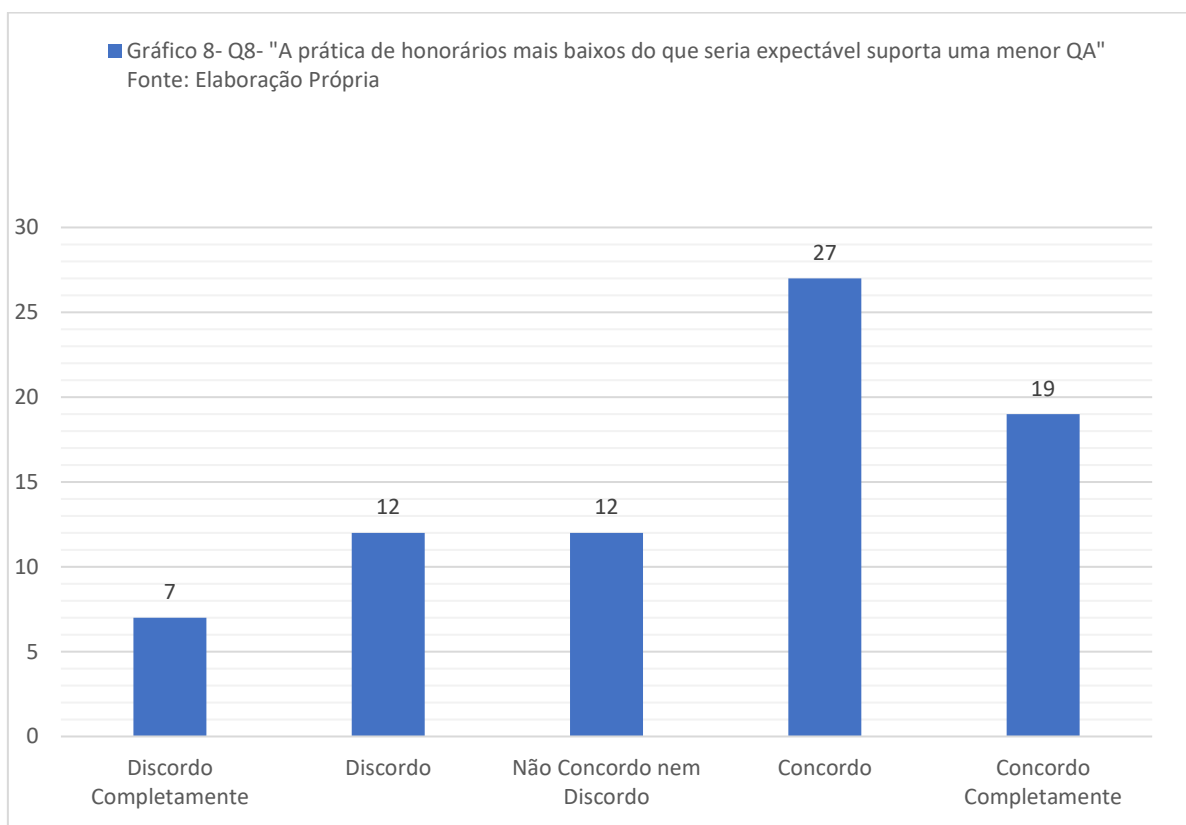
Tendo em contas as respostas recolhidas à questão 8, 59.8% dos inquiridos concordam com a questão efetuada (19 concordam completamente e 27 concordam), 14 não possuem uma opinião sobre o assunto, 12 discordam e 7 discordam completamente. Assim, a maioria coloca-se entre os inquiridos que concordam que praticar honorários mais baixos do que seria expectável suporta uma menor qualidade de auditoria.

Média	Moda	Desvio Padrão
3,506	4	1,265

Tabela 4- Estatística Descritiva, questão 8

Fonte: Elaboração Própria

A média é de 3,506 o que demonstra que a maior frequência das respostas é de “4-Concordo”, concordando com a moda que se fixa no 4 e o desvio padrão é de 1,265, ou seja, a opinião não é unânime.



Questão 9 – “A prática de honorários atipicamente altos traduz-se numa melhor QA, uma vez que o auditor aumenta o seu profissionalismo, assim como o esforço exercido devido à sua satisfação financeira”.

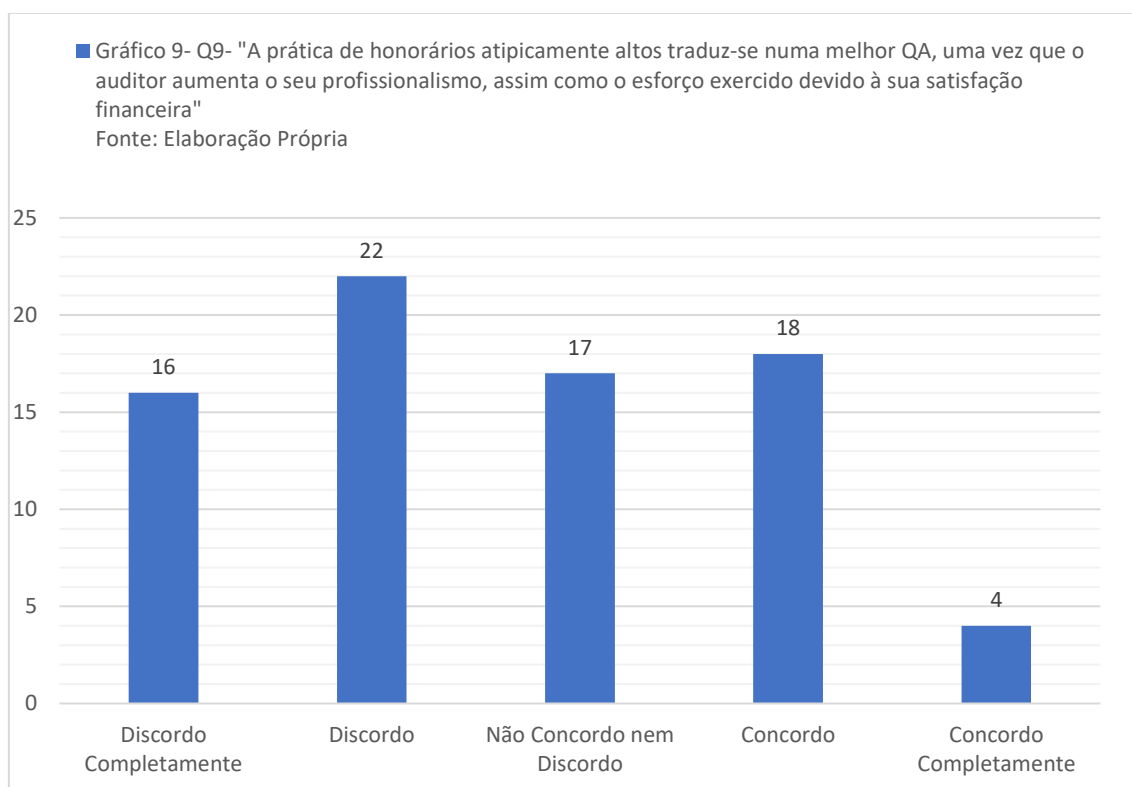
Nas respostas adquiridas nesta questão, podemos evidenciar que 49.4% dos inquiridos discorda ou discorda completamente a afirmação (16 dos inquiridos discorda completamente enquanto 22 discorda), 17 não concorda nem discorda da afirmação, 18 concorda e apenas 4 concordam completamente. Assim, excluindo aqueles que não têm uma opinião formada sobre o assunto, podemos concluir que a maioria dos inquiridos discorda que a prática de honorários atipicamente altos traduz uma qualidade de auditoria superior.

Média	Moda	Desvio Padrão
2,636	2	1,194

Tabela 5- Estatística Descritiva, questão 9

Fonte: Elaboração Própria

Pela verificação da média 2,636, é possível afirmar que os inquiridos não consideram que os honorários atipicamente altos melhoram a qualidade de auditoria. O desvio padrão fixa-se nos 1,194 o que representa que as opiniões não são unânimes.



Questão 10 – “A prática de honorários anormalmente altos pode comprometer a QA, uma vez que, há maior possibilidade de perda de independência do auditor”.

Esta foi a questão onde existiu um maior número de inquiridos a responder “não concordo nem discordo”, um total de 29 pessoas não tem uma opinião formada sobre a afirmação,

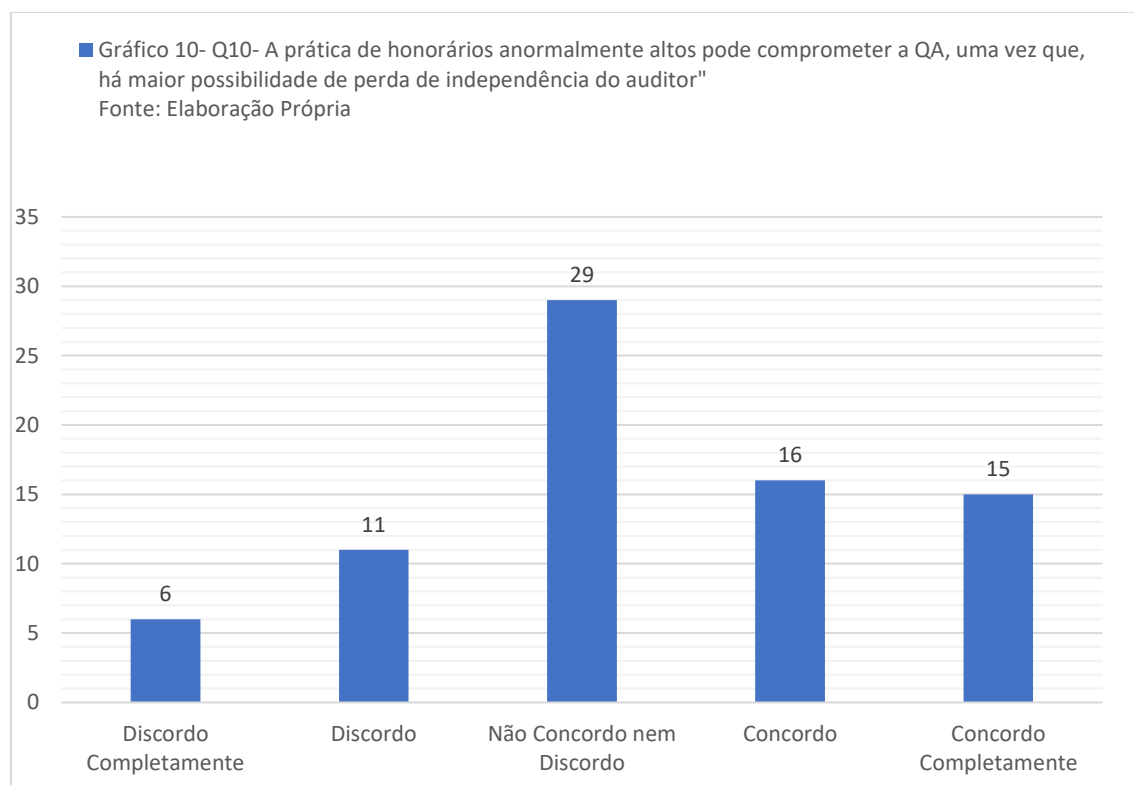
representando 37.7% da população. 40.3% dos inquiridos concordam de alguma forma com a afirmação (sendo que 16 concordam e 15 concordam completamente), 11 dos inquiridos discorda enquanto apenas 6 discorda completamente. Assim, podemos concluir que a prática de honorários anormalmente altos pode contribuir para a diminuição da independência do auditor.

Média	Moda	Desvio Padrão
3,299	3	1,163

Tabela 6- Estatística Descritiva, questão 10

Fonte: Elaboração Própria

Face ao acima exposto, a moda foi “3- nem concordo nem discordo da afirmação”, o que representa algum nível de ceticismo acerca desta questão. A média foi 3,299 e o desvio padrão fixa-se nos 1,163.



Questão 11 – “Empresas BIG4 apresentam um nível de QA superior a empresas não BIG4”.

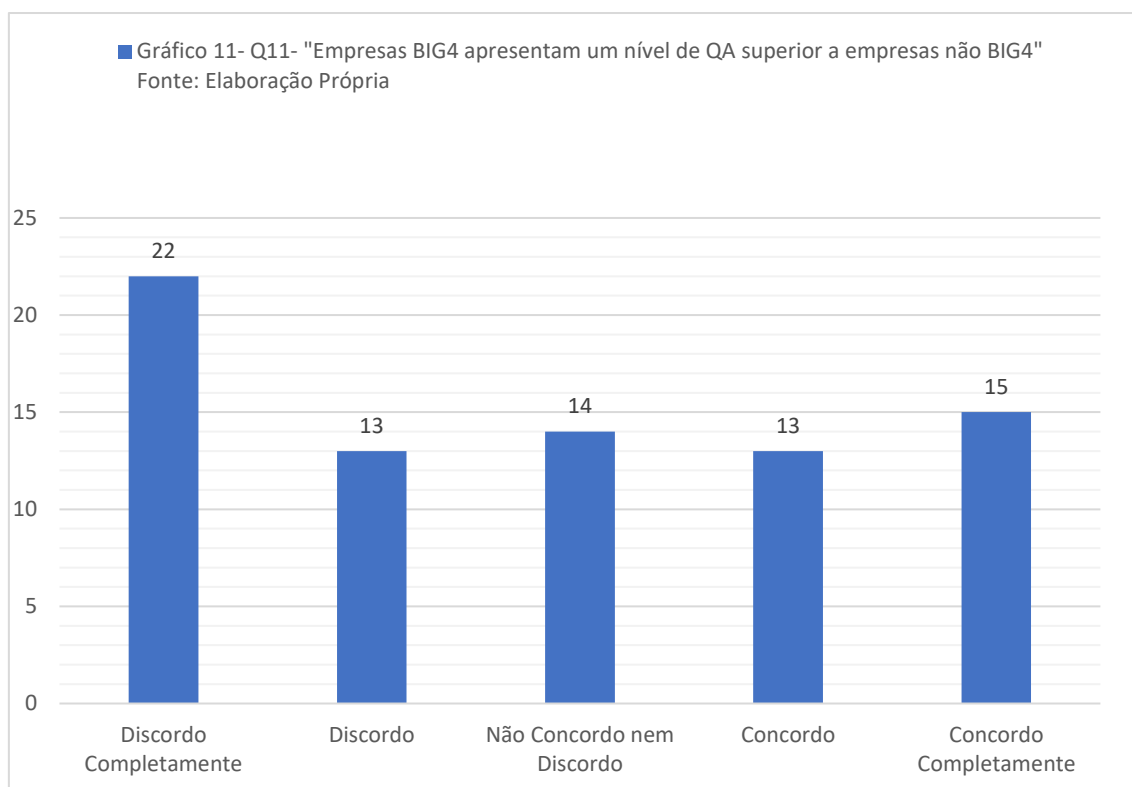
Nesta questão as opiniões foram um pouco divididas, 22 dos inquiridos discordam completamente da afirmação, enquanto 13 apenas discordam da mesma. 14 não concordam nem discordam, não proferindo assim qualquer opinião, 13 concordam com a afirmação enquanto 15 concordam completamente. Conclui-se que o facto de a sociedade ser *BIG4* pode contribuir para uma melhor qualidade de auditoria, no entanto, não significa que quando existe uma elevada qualidade de auditoria a mesmas não possa ser de uma sociedade não *BIG4*.

Média	Moda	Desvio Padrão
2,818	1	1,492

Tabela 7- Estatística Descritiva, questão 11

Fonte: Elaboração Própria

Com base no quadro acima exposto, a média das respostas são 2,818 o que representa que maior parte dos inquiridos não concordam que as empresas *BIG4* apresentam melhor qualidade que empresas não *BIG4*. Existiu uma maior afluência de respostas tipo “1-Discordo completamente”.



Questão 13 – “A especialização dos auditores nos setores de atividade dos seus clientes influencia a qualidade de auditoria”.

De facto, a esmagadora maioria dos inquiridos concorda com afirmação, 81.9% (37 concordam e 26 concordam completamente) dos inquiridos considera que a especialização do auditor é um indicador que influencia positivamente a qualidade da auditoria.

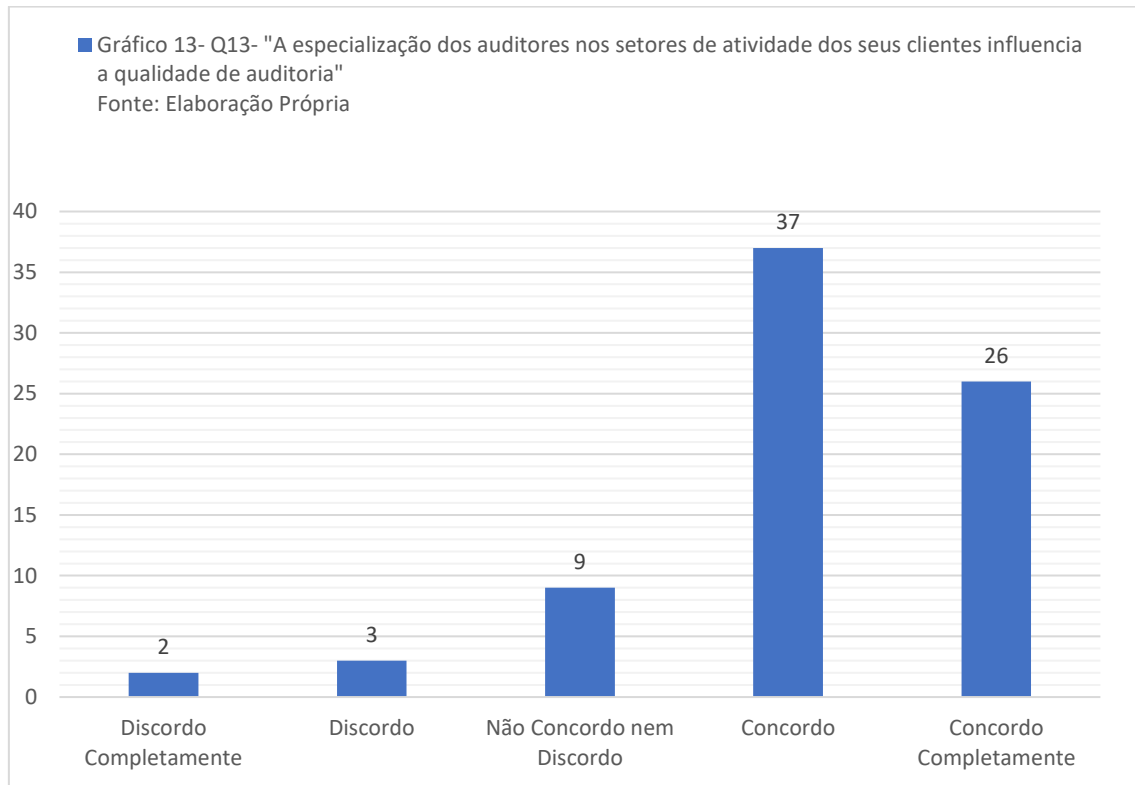
Média	Moda	Desvio Padrão
4,065	4	0,916

Tabela 8- Estatística Descritiva, questão 13

Fonte: Elaboração Própria

Pela observação da média de 4,065, é possível concluir que os inquiridos estão em sintonia de que a especialização do auditor nos setores de mercado dos seus clientes é um

fator que muito contribui para a qualidade de auditoria. A moda foi 4 e o desvio padrão foi de 0,916, existindo, face às questões anteriores, uma maior concordância nas respostas.



Questão 14 – “A aceitação de novos clientes afeta a qualidade de auditoria quando o auditor apresenta diferentes especializações”.

Nesta questão as respostas foram bastante divididas, sendo que 39% dos inquiridos discordam da afirmação (12 discordam completamente e 18 discordam), 19 não concordam nem discordam, não exercendo assim qualquer opinião sobre o assunto, e 36.4% dos inquiridos concordam com a afirmação (23 concordam e 5 concordam completamente). Podemos assim concluir que, a aceitação de novos clientes de áreas diferentes da especialização do auditor pode afetar a qualidade de auditoria, aumentando

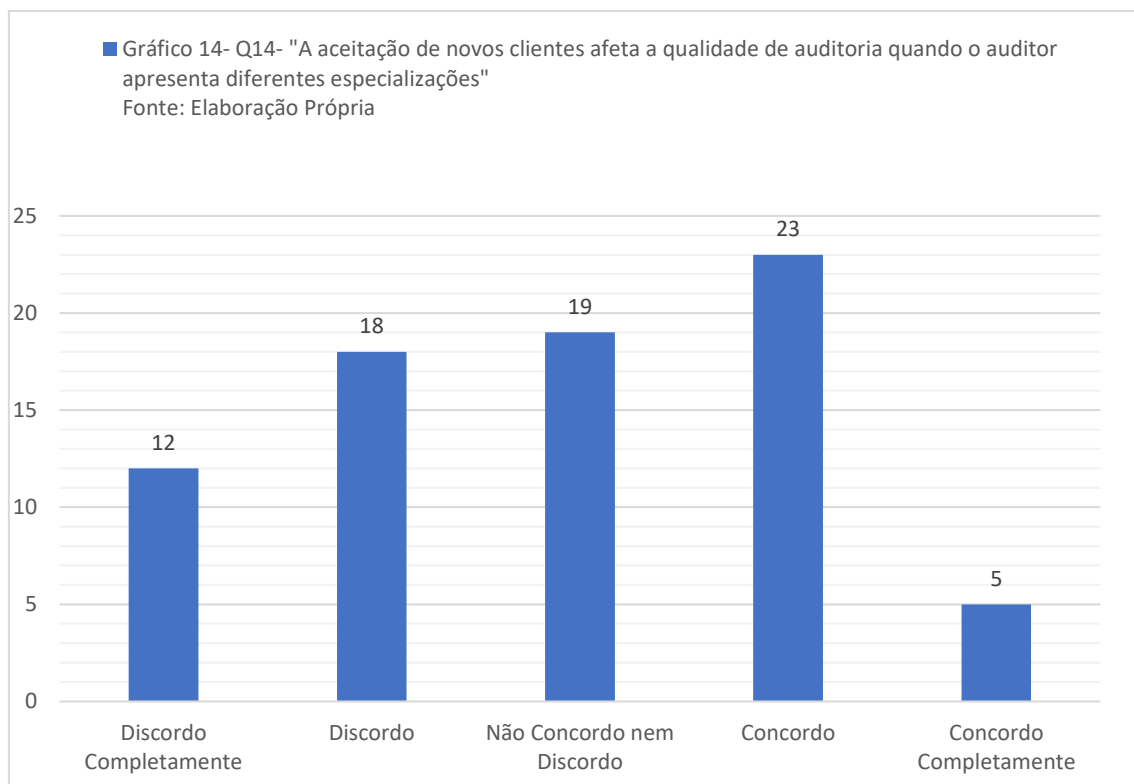
o risco de existir menos qualidade, no entanto, o facto de existir menor qualidade numa auditoria pode não ser consequência da não especialização na área por parte do auditor.

Média	Moda	Desvio Padrão
2,883	4	1,184

Tabela 9- Estatística Descritiva, questão 14

Fonte: Elaboração Própria

A média das respostas foi muito próxima do “3- nem concordo nem discordo”, porém a média exata foi de 2,883, o que leva a concluir que maior parte dos inquiridos não concorda que a aceitação de novos clientes, quando os auditores apresentam diferentes especializações, afeta a qualidade de auditoria. Porém a moda das respostas foi “4- concordo” e o desvio padrão foi de 1,184.



Questão 15 – “Quando estamos perante indústrias bastante complexas, a especialização do auditor contribui para uma melhor QA”.

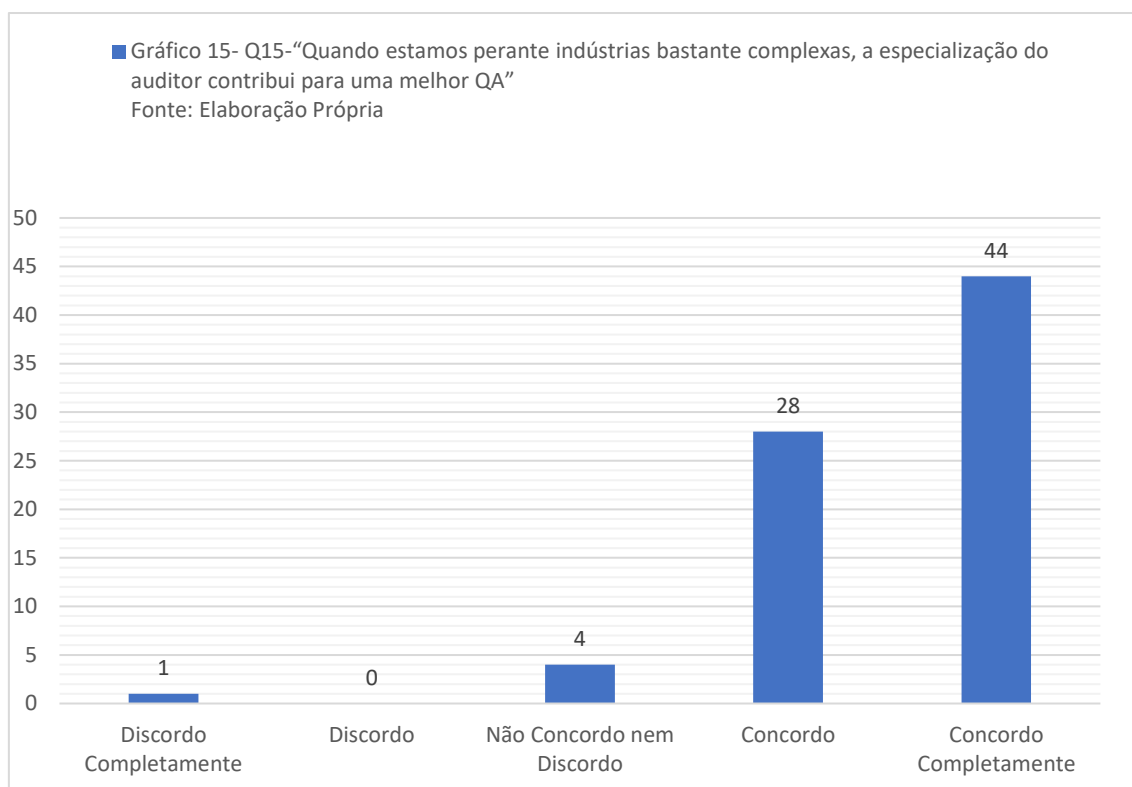
Observando o gráfico que foi executado, podemos verificar que 72 dos 77 inquiridos concordam que quando estamos perante indústrias bastantes complexas, a especialização do auditor contribui para uma melhor qualidade de auditoria, 4 não têm opinião exata e apenas 1 pessoa discorda que assim seja.

Média	Moda	Desvio Padrão
4,481	5	0,714

Tabela 10- Estatística Descritiva, questão 15

Fonte: Elaboração Própria

A média foi de 4,481 e a moda foi de “5- concordo completamente”, maior parte das respostas dos inquiridos foram entre o “4- concordo” e o “5- concordo completamente”. O desvio padrão foi de 0,714 o que representa uma elevada concordância entre os inquiridos.



Questão 16 – “A duração da relação entre auditor e cliente afeta sempre a QA”.

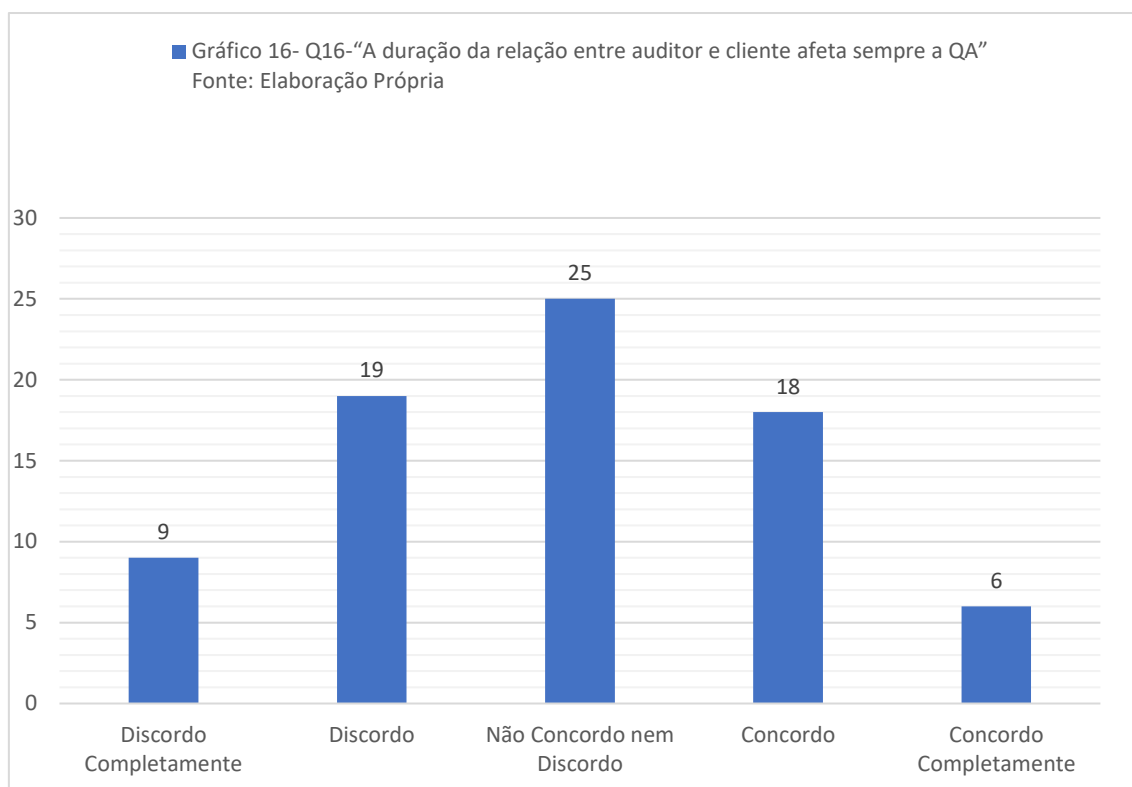
No que diz respeito à afirmação referida, 24 dos inquiridos concordam com a mesma (6 concordam completamente enquanto 18 concordam), 25 não têm qualquer tipo de opinião e 28 dos inquiridos discorda da afirmação, representando assim uma taxa de 36,4%.

Média	Moda	Desvio Padrão
2,909	3	1,119

Tabela 11- Estatística Descritiva, questão 16

Fonte: Elaboração Própria

A média foi 2,909 e a moda foi de “3- nem concordo nem discordo”. Esta afirmação teve muitas opiniões repartidas não sendo as respostas unânimes, como comprova o desvio padrão de 1,119.



Questão 17 – “A rotação das equipas de auditoria importante para a Independência do auditor e consequentemente para a QA”.

Em relação à penúltima questão, cerca de 48% considera importante a rotação das equipas de auditoria para garantir um maior grau de independência do auditor e, por conseguinte, promover um ambiente de qualidade na execução da auditoria. 25 dos inquiridos não proferiu qualquer tipo de opinião acerca deste tema e 15 dos inquiridos não consideraram importante a rotação das equipas de auditoria para promover a qualidade das mesmas.

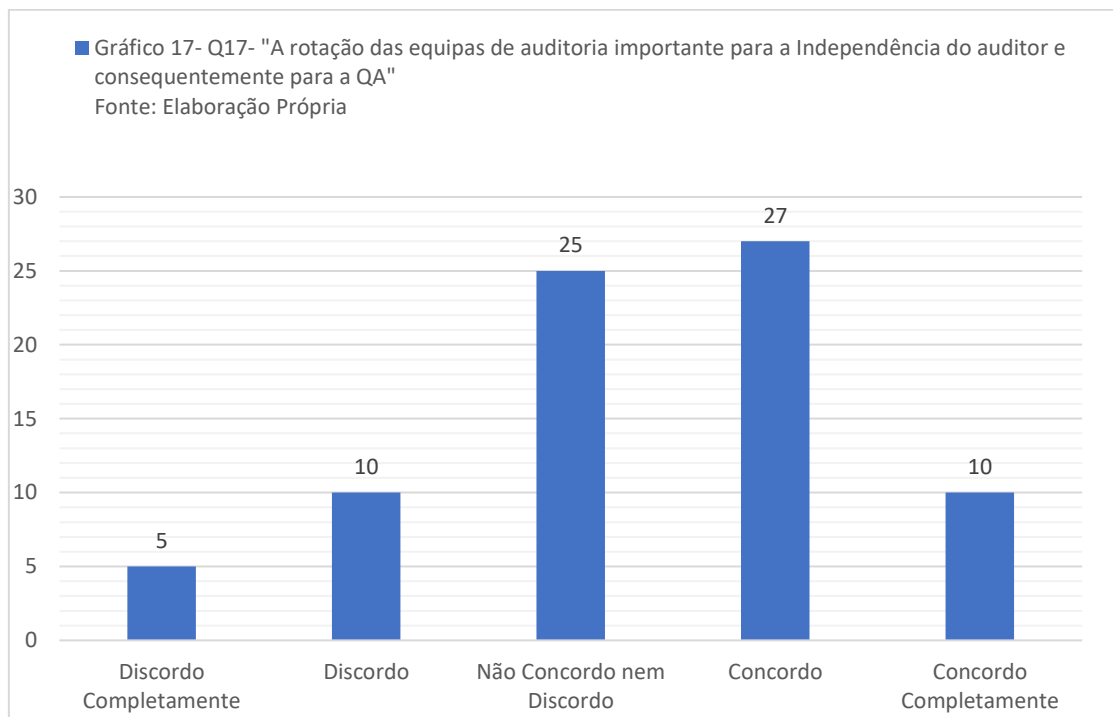
Média	Moda	Desvio Padrão
3,351	4	1,066

Tabela 12- Estatística Descritiva, questão 17

Fonte: Elaboração Própria

A média fixa-se em 3,351 o que significa que maior parte dos inquiridos considera a rotação das equipas de trabalho importante para o aumento da qualidade de auditoria. A

moda estabeleceu-se no “4- concordo” e o desvio padrão foi de 1,066 o que significa que não existiu muita unanimidade nas respostas obtidas.



Questão 18 – “As empresas que estão sujeitas a um processo de rotação obrigatório apresentam melhor QA do que as que não estão sob essa obrigatoriedade”.

Nesta última questão, verificamos que cerca de 35% dos inquiridos concorda com a afirmação, cerca de 38% não concorda nem discorda da afirmação e cerca de 27% discorda da afirmação. Ora se na questão anterior pretendemos verificar se os inquiridos consideram importante o processo de rotação das equipas de auditoria para aumentar a qualidade das mesmas, nesta questão pretendemos analisar se quando existe este processo implementado nas firmas de auditoria, isto traduz uma melhor qualidade de auditoria. Se compararmos as respostas obtidas nas duas questões, verificamos que o nível de concordância diminuiu, e o nível de discordância aumentou. O que permite concluir que o processo de rotação é necessário para uma melhor qualidade de auditoria, porém não suficiente para assegurar uma melhor qualidade de auditoria.

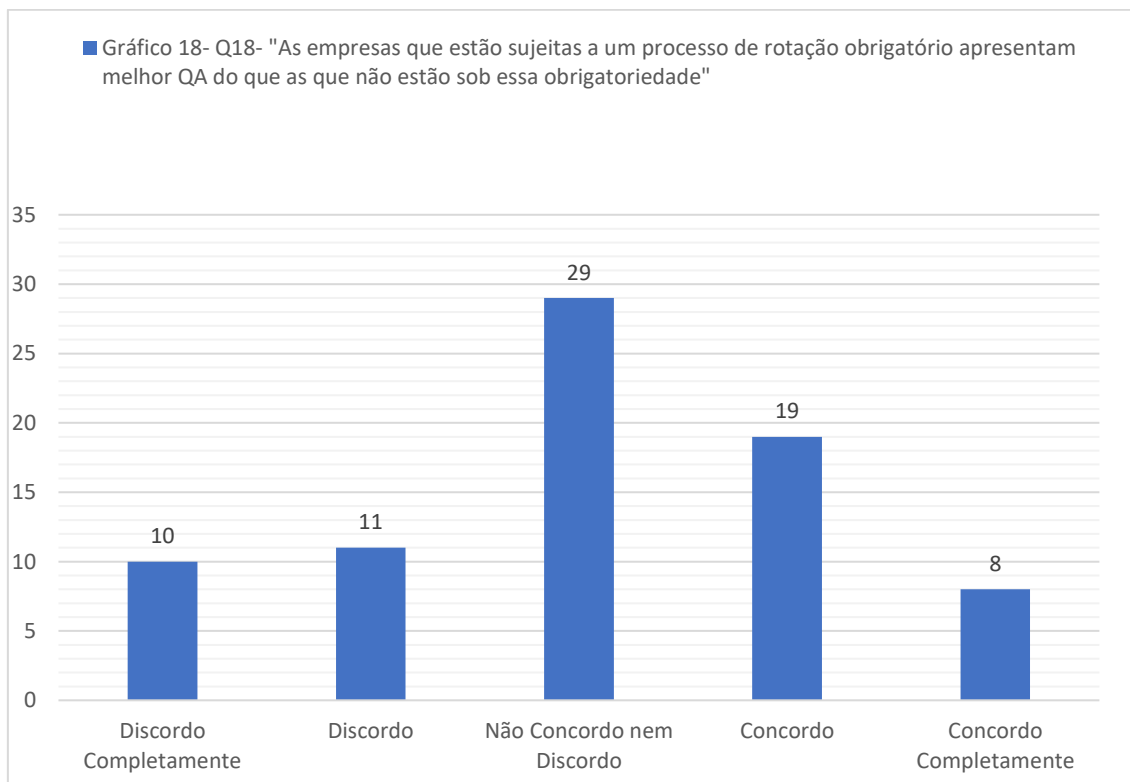
Média	Moda	Desvio Padrão
3,05	3	1,15

Tabela
13-

Estatística Descritiva, questão 18

Fonte: Elaboração Própria

A média das respostas nesta questão foi de 3,05 e a moda foi 3. O desvio padrão fixou-se no 1,150.



5.3 Confirmação do Modelo de Análise

H (1): Os honorários praticados afetam diretamente a qualidade de auditoria.

O estudo foi efetuado a 77 inquiridos, sendo que 58,44% considera os honorários praticados tem impacto na qualidade de auditoria. Se porventura, uma entidade praticar honorários mais baixos daquilo que seria expectável, 59,74% dos inquiridos considera que existe uma diminuição da qualidade de auditoria. Em relação à contratualização de honorários atipicamente altos, apenas 28,57% considera que esta prática traduz um aumento da qualidade de auditoria. Quanto à possibilidade desta prática de honorários atipicamente altos, 40,26% considera que esta pode influenciar a independência do auditor e, por conseguinte, diminuir a qualidade de auditoria.

Assim, tendo em conta a concordância por questão, a hipótese 1 encontra-se confirmada em 46,75%.

H (2): A dimensão e a especialização do auditor e o facto de ser *Big 4* ou não *Big 4* afeta a qualidade de auditoria.

O estudo foi efetuado a 77 inquiridos, sendo que 36,36% considera que empresas *BIG4* apresenta um nível de qualidade de auditoria superior às firmas de auditoria não *BIG4*. Em relação à especialização dos auditores nos setores de atividade dos seus clientes, 81,82% considera influencia a qualidade de auditoria. Quanto à aceitação de novos clientes, 36,36% considera que quando os auditores detêm especializações diferentes destes novos clientes, pode afetar a qualidade de auditoria. Quando estamos perante indústrias que dada a sua complexidade e especificidade, 93,51% dos inquiridos considera imperativa a especialização do auditor para uma qualidade de auditoria superior.

Assim, tendo em conta a concordância por questão, a hipótese 2 encontra-se validada em 62,01%.

H (3): A relação do auditor e do cliente influenciam a independência do mesmo e, consequentemente, a qualidade de auditoria.

O estudo foi efetuado a 77 inquiridos, sendo que 31,17% considera a duração entre o auditor e o cliente afeta sempre a qualidade de auditoria. Em relação à rotação das equipas de trabalho de auditoria, 48,05% considera que é importante para aumentar a independência do auditor e consequentemente aumentar a qualidade de auditoria. Quanto às firmas de auditoria que estão sujeitas a processos de rotação obrigatórios, 35,06% dos inquiridos concorda que estas apresentam um nível de qualidade de auditoria superior àquelas que não têm por rotina efetuar o processo de rotação das equipas de trabalho.

Assim, tendo em conta a concordância por questão, a hipótese 3 encontra-se confirmada em 38,09%.

Modelo de Análise

A confirmação ou não do modelo de análise é uma consequência da interligação das hipóteses criadas. Assim sendo em termos de síntese teremos:

Validação do Modelo de Análise						
Hipóteses	Perguntas de Investigação	% pergunta na asserção	% de concordância por pergunta	Confirmação por H	Modelo de Análise	% de Confirmação do modelo de Análise
H1	7	25%	58,44%	46,75%	33,33%	15,58%
	8	25%	59,74%			
	9	25%	28,57%			
	10	25%	40,26%			
H2	11	25%	36,36%	62,01%	33,33%	20,67%
	13	25%	81,82%			
	14	25%	36,36%			
	15	25%	93,51%			
H3	16	33,33%	31,17%	38,09%	33,33%	12,70%
	17	33,33%	48,05%			
	18	33,33%	35,06%			
					100%	48,95%

Tabela 14-Confirmação do modelo de análise

Fonte: Elaboração própria

A hipótese 1 e 2 são compostas por quatro questões, o que significa que cada uma das questões tem uma ponderação de 25%. Em relação à hipótese 3, esta é composta por três questões, o que significa que cada uma das questões tem uma ponderação de 33,33%.

A concordância por pergunta corresponde à percentagem de respostas com o nível concordância “4- concordo” e “5- concordo completamente”.

A confirmação por hipótese surge da soma das multiplicações da percentagem da pergunta na asserção com a percentagem de concordância por pergunta.

Uma vez que existem 3 hipóteses, cada uma delas tem uma ponderação de 33,33% no modelo de análise.

Assim, da multiplicação da confirmação por hipótese com a ponderação de cada hipótese no modelo de análise temos a percentagem de confirmação do modelo de análise.

6 Conclusão

Fruto da consequência dos grandes escândalos financeiros a nível global, a profissão de auditoria tem vindo a ser colocada em causa quanto ao seu profissionalismo, desempenho e credibilidade. Esta exposição da profissão traduz um aumento da pressão exercida sobre os auditores.

A opinião do auditor emitida no relatório de auditoria é fundamental para o funcionamento eficaz dos mercados financeiros, assim como, para a tomada de decisão dos utilizadores das demonstrações financeiras. Assim, a qualidade de auditoria torna-se num tema de importante relevância para o atual exercício da profissão de auditoria, contribuindo para uma maior confiança por parte dos investidores.

Considerando o estudo efetuado, pretendeu-se nesta dissertação aferir a importância da qualidade na profissão de auditoria assim como entender se os honorários, as características do auditor e a relação dos auditores com os seus clientes estão diretamente ligados com a qualidade de auditoria.

Inicialmente foram definidos alguns conceitos, nomeadamente de auditoria e a qualidade de auditoria, a sua evolução e os alguns órgãos e normas que são importantes para a qualidade de auditoria. Tendo por base a pesquisa efetuada através da revisão da literatura, concluiu-se que para o atual código de ética, a credibilidade, profissionalismo, a qualidade e a confiança são a base para a profissão de revisor oficial de contas (Costa (2010)).

Encerrando este capítulo optou-se por abordar os principais fatores que podem, de algum modo, afetar a qualidade de auditoria, ressalva-se que este último ponto foi considerado de extrema importância para guiar o estudo empírico.

Segundo capítulo, intitulado de Metodologia de Investigação, pretendeu-se apresentar o estudo de caso que visa explicar o objetivo que se pretende atingir. Deste modo, descreveu-se de forma mais pormenorizada o modo como foi realizada a investigação, explicando a metodologia adotada, sendo ela o método quantitativo, definindo-se as

hipóteses de investigação, nomeadamente, e o modelo de análise, nomeadamente H1: Os honorários praticados afetam diretamente a qualidade de auditoria; H2: A dimensão e a especialização do auditor e o facto de ser *Big 4* ou não *Big 4* afeta a qualidade de auditoria e H3: A relação do auditor e do cliente influenciam a independência do mesmo e, consequentemente, a qualidade de auditoria, onde se chegou a um modelo de análise em que as hipóteses se interligam entre si, com uma ponderação de 33,33%.

No terceiro capítulo foi apresentado o estudo empírico.

O quarto e último capítulo diz respeito à discussão e análise dos resultados obtidos e às conclusões retiradas através dos mesmos, bem como a confirmação do modelo de análise em 48,95%. Desta análise encontramos várias respostas bastante interessantes.

Em relação à H1, encontramos a hipótese confirmada em 46,75%, o que permite concluir que os honorários praticados não afetam diretamente a qualidade de auditoria. No entanto, é possível concluir que segundo as respostas obtidas pelos inquiridos, estes consideram que os honorários mais baixos do que seria expectável diminui a qualidade de auditoria, afetando assim diretamente a qualidade de auditoria, mas, honorários mais altos do que seria expectável não aumenta nem diminui a qualidade de auditoria.

No que à H2 diz respeito, podemos concluir que a dimensão do auditor e a especialização do auditor é um determinante que afeta a qualidade de auditoria, com uma taxa de confirmação de 62,01%. Importante referir que, nesta hipótese, o fator da especialização do auditor é mais importante para a qualidade de auditoria do que o fator da dimensão do auditor. Em relação à dimensão, o facto de uma empresa ser *Big 4* não apresenta um maior nível de qualidade de auditoria que uma empresa não *Big 4*, segundo 63,64% dos inquiridos. Quanto à especialização, 81,82% dos mesmos consideram importantíssimo para uma melhoria da qualidade de auditoria.

A H3 foi a que atingiu uma taxa de confirmação mais reduzida, sendo apenas confirmada em 38,09%. Portanto, conclui-se que, segundo os inquiridos, uma relação mais longa entre o auditor e o seu cliente não afetam a independência da auditoria e consequentemente a qualidade de auditoria. O processo de rotação das equipas de auditoria, apesar de importante, segundo 64,94% dos inquiridos não afeta a qualidade de auditoria.

Face ao exposto, é possível concluir que de entre os três determinantes em estudo, a dimensão e especialização do auditor é a que mais contribui para uma melhoria da qualidade de auditoria.

Limitações do estudo

A principal limitação ao presente estudo prende-se com a falta de aderência por parte do público alvo no preenchimento do inquérito. No total foram enviados 300 inquéritos, dos quais só conseguimos obter 77 respostas.

Sugestões para investigações futuras

Para futuras investigações relativas a este tema da qualidade de auditoria, sugere-se, em alternativa aos questionários, utilizar o método da realização de entrevistas para obtenção de respostas. Embora as mesmas sejam em menor quantidade, estas permitem um maior aprofundamento naquilo que é a opinião dos inquiridos sobre o tema. Assim, esta abordagem permitiria retirar mais informações nas questões efetuadas e conclusões mais concisas.

Uma vez que quase 75% da população em análise trabalha/trabalhou em empresas não *Big 4*, uma limitação encontrada na presente dissertação, foi o facto desta população poder influenciar a análise da hipótese 2.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Al-Khoury, A., Ali, A., Al-Sharif, M., Hanania, J., Al-Malki, I., & Jallad, M. (2015). Auditor independence and mandatory auditor rotation in Jordan. *International Business Research*, 8(4), 73-82
- Andrino, J. A. S. (2019). Relatório de estágio em controlo de qualidade da auditoria (Doctoral dissertation).
- Ball, F., Tyler, J., & Wells, P. (2015). Is audit quality impacted by auditor relationships?. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 11(2), 166-181.
- Baltazar, C. G. (2022). Indicadores de qualidade da auditoria: o modelo português (Doctoral dissertation).
- Bedard, J. C., Johnstone, K. M., & Smith, E. F. (2010). Audit quality indicators: A status update on possible public disclosures and insights from audit practice. *Current Issues in Auditing*, 4(1), C12-C19.
- Brivot, M., Roussy, M., & Mayer, M. (2018). Conventions of audit quality: The perspective of public and private company audit partners. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 37(2), 51-71.
- Broke, S. (2014). Seeking a Path Foward on Audit Quality Indicators. *The CPA Journal*, 84(6), 8–10.
- Brown, J. O., & Popova, V. K. (2019). How do investors respond to disclosure of audit quality indicators?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38(4), 31-53.
- Brown, V.L., Jodi, L.G., Daniel, G.N. (2016). Audit Quality Indicators: Perceptions of Junior Level Auditors.” *Managerial Auditing Journal*, 31(8/9), 949-980.
- Carcello, J. V., & Nagy, A. L. (2004). Audit firm tenure and fraudulent financial reporting. *Auditing: a journal of practice & theory*, 23(2), 55-69.
- Choi, J. H., Kim, C., Kim, J. B., & Zang, Y. (2010). Audit office size, audit quality, and audit pricing. *Auditing: A Journal of practice & theory*, 29(1), 73-97.
- Choi, Jong-Hag; Kim, Jeong-Bon; QIU, Aini; and ZANG, Yoonseok. Auditor Locality, Audit Quality and Audit Pricing. (2007). American Accounting Association Annual Meeting. Research Collection School Of Accountancy

CMVM. (2020). Guia de Indicadores de Qualidade de Auditoria. <https://www.cmvm.pt/pt/SDI/Auditores/Documents/GUIADEAPLICAÇÃOQAQI.pdf>

Código de Ética da OROC

Conceição, C. D. S. C. (2015). A evolução do controlo de qualidade nas empresas de auditoria em Portugal (anos 2000 a 2014) (Doctoral dissertation, ISCAL).

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

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

Dabor, A., & Benjamine, U. (2017). Abnormal Audit Fee and Audit Quality: A Moderating Effect of Firm Characteristics. Sriwinijaya International Journal of Dynamic Economics and Business, 1(4), 327-340.

DeAngelo, L.E. (1981), “Auditor Size and Audit Quality”, Journal of Accounting and Economics 3, pp 183-189.

Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro – Estatuto dos Revisores Oficiais de Contas.

DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. Journal of Accounting and Economics, 58(2-3), 275-326.

DeFond, M., Erkens, D., & Zhang, J. (2016). Do client characteristics really drive the Big N audit quality effect? New evidence from propensity score matching. Management Science, 63(11), 3628-3649.

Dickins, D., Fay, R. G., & Reisch, J. (2014). Measuring and communicating audit quality: The new AQIs. The CPA Journal, 84(9), 16-25

Ettredge, M., Fuerherm, E. E., & Li, C. (2014). Fee pressure and audit quality. Accounting, Organizations and Society, 39(4), 247-263.

Federation of European Accountants (FEE). (2016). Overview of audit quality indicators initiatives.

Fonseca, R. (2009). Metodologia do Trabalho Científico. Brasil: Iesde Brasil .

Fortin, M. F. (1999). O Processo de Investigação: Da Concepção à Realização. Loures: Lusociência - Edições Técnicas e Científicas, Lda.

Garcia, R. M. C. (2014). Controlo de qualidade nas SROC's (Doctoral dissertation, FEUC).

Gaynor, L. M., Kelton, A. S., Mercer, M., & Yohn, T. L. (2016). Understanding the relation between financial reporting quality and audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(4), 1-22.

Geiger, M., Raghunandan, K., & Riccardi, W. (2014). The global financial crisis: U.S. bankruptcies and going concern audit opinions. *Accounting Horizons*, 28(1), 59–75.

Gonçalves, A. (2011). O controlo da qualidade nas firmas de auditoria no actual contexto económico e situação da profissão. *Revisores & Auditores*, 54, 10-14.

IAASB. (2014). Framework for Audit Quality: Key Elements that Create an Environment for Audit Quality. New York: The International Federation of Accountants (IFAC).

ISA 220- Quality management for an Audit of Financial Statements (Controlo de Qualidade para uma Auditoria de Demonstrações Financeiras)

ISQC 1 – Norma Internacional sob Controlo de Qualidade 1

Jesus, M. S. D. S. (2020). *Ceticismo, independência e emissão de opinião* (Doctoral dissertation).. Jiang, J. X., Wang, I. Y., & Wang, K. P. (2019). Big N auditors and audit quality: New evidence from quasi-experiments. *The Accounting Review*, 94(1), 205-227.

Knechel, W. R. (2016). Audit quality and regulation. *International Journal of Auditing*, 20(3), 215-223.

Kogut, J. (2013). Audit committee functioning in public interest entities—current status and future perspectives. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, (302), 82-90.

Little Jr., H. T., & Lehkamp, J. M. (2018). The Development of Audit Quality Indicators. *Archives of Business Research*, 6(1), 6–25.

Lopes, A. P. (2018). Audit quality and earnings management: Evidence from Portugal. *Athens Journal of Business & Economics*, 4(2), 179-192.

Maria, R. L. (2016). Audit firm rotation and audit quality. Thesis Presented to Erasmus School of Economics Rotterdam. Accounting Auditing and Control.

Marques, I. F. (2017). Perceptions of the Implicit Changes of Mandatory Audit Firms Rotation: Evidence from Portuguese Audit Firms and Audited Entities.

Mohammed, A., Joshua, O., & Ahmed, M. (2018). Audit Fees and Audit Quality: A Study of Listed Companies in the Downstream Sector of Nigerian Petroleum Industry. *Humanities*, 6(2), 59-73.

Nkemjika, O. M., Sunday, A. A., & Nwamaka, O. C. (2017). Audit quality, abnormal audit fee and auditor attributes. *International Journal of Management Excellence* (ISSN: 2292-1648), 8(3), 973-984.

OROC - Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, Newsletter, nº 3/10, Abril de 2010. Manual das Normas Internacionais de Auditoria e de Controlo de Qualidade e Manual do Código de Ética para Auditores e Contabilistas Profissionais

Prazeres, C. M., & Pais, C. A. (2017). The audit quality and the audit firm's characteristics in Portugal. 12th Iberian Conference on Information Systems and Technologies (CISTI), 1-6

Prodanov, C. C., & Freitas, E. C. (2013). Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico (2ª edição). Brasil: Feevale

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2015), Concept Release on Audit Quality Indicators, PCAOB Release No. 2015-005, PCAOB, Washington, DC,

Quivy, R., Campenhoudt, L. V. (1995). Manual de Investigação em Ciências Sociais. Lisboa: Grávida.

Santos, A. M. S. (2007). A qualidade da Auditoria: Evidências sobre os Serviços de Não Auditoria e Independência dos Auditores em Portugal.

Santos, A. S. C. (2019). Revisão de Literatura na área da Qualidade de Auditoria.

Santos, E. M. F. (2015). O Sistema de controlo interno e a qualidade da auditoria. Aveiro: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.

SHAFFER, David W. & SERLIN, Ronald C. (2004). What good are statistics that don't generalize? *Educational Researcher*, vol. 33, nº 9

Silva, E. D. (2021). Relatório de Estágio Auditoria Financeira (Doctoral dissertation, Instituto Politecnico do Porto (Portugal)).

Soares, A. D. D. V. A. (2005). O controlo de qualidade do trabalho de Auditoria: estudo comparativo dos países da União Europeia (Doctoral dissertation).

Sousa, M. J., & Baptista, C.S. (2011). *Como fazer investigação, Dissertações, Teses e Relatórios Segundo Bolonha*. Pactor

Windmoller, R. (2000), “The Auditor Market and Auditor Independence”, *The European Accounting Review*, 9:4, pp. 639-642.

Xiaoke Wang, Yanyan Wang, Lisheng Yu, Yuping Zhao & Zhenyu Zhang (2015) Engagement audit partner experience and audit quality, *China Journal of Accounting Studies*, 3:3, 230-253, DOI: 10.1080/21697213.2015.1055776

7 Apêndice I – Formulário

Dissertação de Mestrado

O presente questionário destina-se a fins académicos e insere-se num projeto de dissertação do Mestrado em Auditoria, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (ISCAP). Pretende-se estudar a qualidade de auditoria e os seus fatores determinantes. As informações obtidas têm um carácter confidencial e destinam-se apenas a serem analisadas e trabalhadas estatisticamente para o presente estudo. Desde já agradeço a sua colaboração!

* Indica uma pergunta obrigatória

1. 1. Qual o seu género? *

Marcar apenas uma oval.

- ☐ Feminino
☐ Masculino
☐ Outro

2. 2. Idade? *

Marcar apenas uma oval.

- ☐ Até 30 anos
☐ 31-40 anos
☐ 41-50 anos
☐ 51-60 anos
☐ 61+

3. 3. Habilitações Literárias? *

Marcar apenas uma oval.

- ☐ 12º Ano
☐ Bacharelato
☐ Licenciatura
☐ Pós-Graduação
☐ Mestrado
☐ Doutoramento
☐ Outro: _____

4. 4. Área de formação? *

Marcar apenas uma oval.

- ☐ Auditoria
- ☐ Gestão
- ☐ Contabilidade
- ☐ Economia
- ☐ Outro: _____

5. 5. Número de anos de experiência profissional na área de auditoria? *

Marcar apenas uma oval.

- ☐ Até 5 anos
- ☐ 6-15 anos
- ☐ 16-25 anos
- ☐ 26 ou mais anos

6. 6. Em que firma de auditoria trabalha/trabalhou? *

Marcar apenas uma oval.

- ☐ SROC - BIG4
- ☐ SROC - Não BIG4
- ☐ ROC Independente

7. 7. *

Na sua opinião, considera que os honorários praticados têm impacto na QA?

Marcar apenas uma oval.

- 1 2 3 4 5
- Pou ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Muito Impacto

8. 8. Concorda que a prática de honorários mais baixos do que seria expectável suporta uma menor QA? *

Marcar apenas uma oval.

- 1 2 3 4 5
- Disc ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Concordo Completamente

9. 9. Concorda que a prática de honorários atipicamente altos traduz-se numa melhor QA, uma vez que o auditor aumenta o seu profissionalismo, assim como o esforço exercido devido à sua satisfação financeira? *

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	
Disc	☐	☐	☐	☐	☐	Concordo Completamente

10. 10. Concorda que a prática de honorários anormalmente altos pode comprometer a QA, uma vez que, há maior possibilidade de perda de independência do auditor? *

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	
Disc	☐	☐	☐	☐	☐	Concordo Completamente

11. 11. Concorda que empresas BIG4 apresentam um nível de QA superior a empresas não BIG4? *

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	
Disc	☐	☐	☐	☐	☐	Concordo Completamente

12. 12. Na sua opinião, qual das seguintes características contribui mais para a diferença na qualidade de execução de auditoria entre empresas BIG4 e não BIG4? *

Marcar apenas uma oval por linha.

	Contribui Nada	Contribui Pouco	Contribui	Contribui Bastante
Dimensão	☐	☐	☐	☐
Reputação	☐	☐	☐	☐
Recursos	☐	☐	☐	☐

13. 13. Considera que a especialização dos auditores nos setores de atividade dos seus clientes influencia a qualidade de auditoria? *

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	
Não	☐	☐	☐	☐	☐	Influencia Completamente

14. 14. Considera que a aceitação de novos clientes afeta a qualidade de auditoria quando o auditor apresenta diferentes especializações? *

Marcar apenas uma oval.

1 2 3 4 5

Não ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Afeta Completamente

15. 15. Concorda que quando estamos perante indústrias bastante complexas, a especialização do auditor contribui para uma melhor QA? *

Marcar apenas uma oval.

1 2 3 4 5

Disc ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Concordo Completamente

16. 16. Concorda que a duração da relação entre auditor e cliente afeta sempre a QA? *

Marcar apenas uma oval.

1 2 3 4 5

Disc ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Concordo Completamente

17. 17. O quão importante considera a rotação das equipas de auditoria na Independência do auditor e consequentemente para a QA? *

Marcar apenas uma oval.

1 2 3 4 5

Nad ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Muito Importante

18. 18. Concorda que as empresas que estão sujeitas a um processo de rotação obrigatório apresentam melhor QA do que as que não estão sob essa obrigatoriedade? *

Marcar apenas uma oval.

1 2 3 4 5

Disc ☐ ☐ ☐ ☐ ☐ Concordo Completamente