

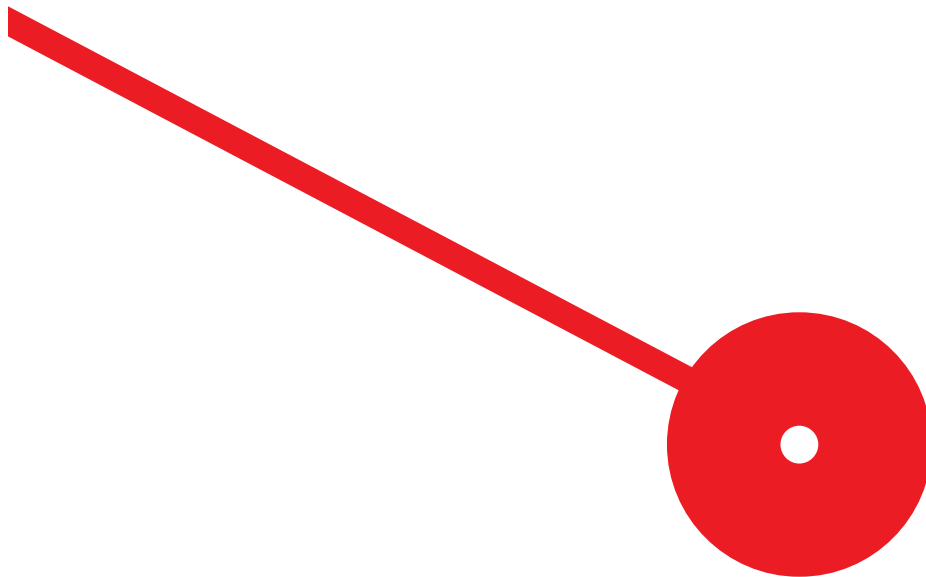
—
INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO

M MESTRADO
AUDITORIA

A Independência do
Auditor
Joana Oliveira Martins Costa

10/2021

Joana Oliveira Martins Costa. A Independência do Auditor
10/2021



Esta versão contém as críticas e sugestões dos elementos do júri.

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

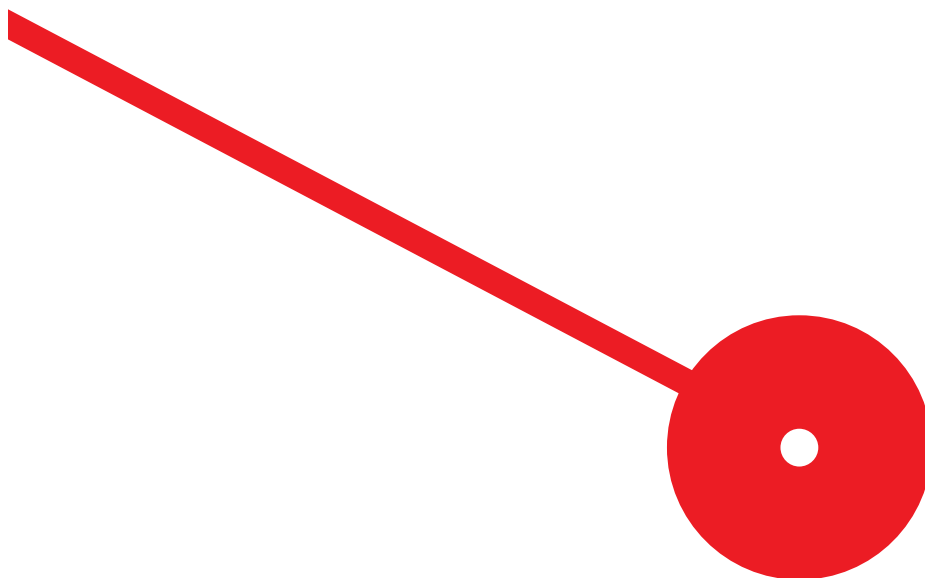
M MESTRADO
AUDITORIA

A Independência do Auditor

Joana Oliveira Martins Costa

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

Joana Oliveira Martins Costa. A Independência do Auditor
10/2021



Agradecimentos

A realização da presente dissertação de Mestrado é o culminar de um árduo e longo percurso académico envolto na aquisição de novos conhecimentos, comutações de experiências e novas pessoas que ajudaram a enriquecer este mesmo percurso juntamente com o apoio incondicional da família e, sem sombra de dúvida, dos excelentíssimos professores. Mas, sobretudo, a concretização deste trabalho é o concluir de uma realização quer profissional, quer pessoal que sem o apoio das seguintes pessoas não seria possível:

Quero agradecer, em primeiro lugar, ao meu marido, Ricardo, o seu apoio incondicional, incentivos constantes e compreensão ao longo deste duro percurso repleto de ausências.

Aos meus pais e à minha irmã por todas as ajudas, pela amizade e compreensão.

À Exma Professora Doutora Alcina Portugal Dias, pelo seu constante apoio, empenho, disponibilidade e pelos sábios conselhos transmitidos ao longo deste percurso.

A todos os meus amigos, pela motivação, paciência e amizade transmitida ao longo deste período.

Finalmente, a todos aqueles que este Mestrado acrescentou à minha vida e me acompanharam neste projeto pessoal, contribuindo para o sucesso desta etapa.

A todos, o meu muito obrigada!

Resumo:

A auditoria assume um papel primordial na continuidade das organizações através da realização de testes aos sistemas de controlo que visam mitigar o risco e da obtenção de uma segurança razoável acerca da fiabilidade das demonstrações financeiras. A independência torna-se fulcral nesse sentido, mas nos dias de hoje e com os paradigmas atuais da nossa sociedade, é uma problemática a que estão sujeitos os auditores constantemente no decorrer das suas funções.

Inicialmente fez-se um enquadramento teórico da auditoria, da independência do auditor e do subjacente a esta temática.

Nesse contexto, o ponto de focagem deste estudo é a independência do auditor e os fatores que podem influenciar essa mesma independência.

Palavras chave: Auditoria, Ética Profissional, Honorários de Auditoria, Independência

Abstract:

The audit assumes a primary role in the continuity of organizations by conducting tests on control systems that aim to mitigate risk and obtain reasonable assurance about the reliability of financial statements. Independence becomes central in this sense, but nowadays and with the current paradigms of our society, it is a problem that auditors are constantly subject to in the course of their duties.

Initially, there was a theoretical framework for the audit, the auditor's independence and the underlying theme.

In this context, the focus of this study is the auditor's independence and the factors that can influence this independence.

Key words: Audit, Professional Ethics, Audit Fees, Independence

Índice geral

Capítulo - Introdução	1
Capítulo I – Revisão da Literatura	4
1 Auditoria	5
1.1 Conceito e Objetivo	5
1.2 Evolução da Auditoria.....	6
2 Independência	8
2.1 Conceito.....	8
2.2 Condicionantes da Independência dos Auditores.....	10
2.3 Serviços de Não Auditoria.....	11
3 Honorários.....	13
3.1 Conceito.....	13
3.2 Determinação dos Honorários de Auditoria.....	14
4 Ética	16
5 Questões de Investigação.....	20
Capítulo II – Metodologia de Investigação.....	22
6 Metodologia de Investigação	23
6.1 Metodologia de Investigação Quantitativa.....	24
6.2 Metodologia de Investigação Qualitativa.....	25
6.3 Metodologia de Investigação Mista.....	25
7 Metodologia de Investigação Adotada.....	26
8 Formulação de Hipóteses	27
9 Modelo de Análise	28
10 Relação entre as Hipóteses e as Questões do Questionário	29
Capítulo III – Estudo Empírico	32
11 Elaboração do Questionário	33
12 Recolha de Dados.....	34

12.1	Definição da Amostra.....	34
12.2	Caraterização da Amostra.....	35
13	Apresentação de Interpretação de Resultados.....	39
Capítulo IV – Conclusão		51
	Limitações do Estudo.....	53
	Orientações para futuras investigações	53
Referências bibliográficas		54
Apêndices.....		60
	Apêndice I – Questionário	61
	Apêndice II – Email OROC.....	67

Índice de Figuras

Figura 1- Modelo de Análise	29
-----------------------------------	----

Índice de Tabelas

Tabela 1- Questões de Investigação	21
Tabela 2- Relação de Hipóteses de Análise com as Questões de Investigação.....	28
Tabela 3- Relação de Hipóteses de Análise com as Questões do Questionário	31
Tabela 4- Questão 7	39
Tabela 5- Questão 8	40
Tabela 6- Questões 9, 10 e 11	41
Tabela 7- Resumo das respostas às questões 9, 10 e 11 (%)	42
Tabela 8- Questões 12, 13 e 14.....	43
Tabela 9- Resumo das respostas às questões 12, 13 e 14 (%)	44
Tabela 10- Questões 15, 16 e 17	45
Tabela 11- Resumo das respostas às questões 15, 16 e 17 (%)	46
Tabela 12- Questões 18, 19 e 20.....	47
Tabela 13- Resumo das respostas às questões 18, 19 e 20 (%)	48
Tabela 14- Confirmação do modelo de análise	50

Índice de Gráficos

Gráfico 1- Classificação e quantificação da amostra.....	35
Gráfico 2- Questão 1: Género; Gráfico 3- Questão 2: Idade.....	35
Gráfico 4- Questão 3: Habilitações Literárias	36
Gráfico 5- Questão 4: Área de formação académica; Gráfico 6- Questão 5: Atividade Profissional	37
Gráfico 7- Questão 6: Experiência profissional.....	38
Gráfico 8- Questão 7: Acha que os auditores são independentes no exercício da sua função?.....	39
Gráfico 9- Questão 8: Com que frequência acha que se deveria realizar a mudança de auditor?	40
Gráfico 10- Questões 9, 10 e 11	42
Gráfico 11- Questões 12, 13 e 14	44
Gráfico 12- Questões 15, 16 e 17	46
Gráfico 13- Questões 18, 19 e 20	48

Lista de abreviaturas

AIA	American Institute of Accountants
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
BES	Banco Espírito Santo
Big Four	EY, PwC, Deloitte e KPMG
CEOROC	Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
EOROC	Estatutos da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
EUA	Estados Unidos da América
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC	International Federation of Accountants
INTOSAI	International Organization of Supreme Audit Institutions
IPAI	Instituto Português de Auditoria Interna
ISA	International Standard on Auditing
OCC	Ordem dos Contabilistas Certificados
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
ROC	Revisor Oficial de Contas
SEC	Securities and Exchange Commission
SOX	Sarbanes-Oxley Act
SROC	Sociedade de Revisores Oficiais de Contas
UE	União Europeia

CAPÍTULO - INTRODUÇÃO

O cenário da atualidade empresarial e económica, é marcado pela internacionalização, pela globalização, e pelo rápido crescimento e desenvolvimento dos mercados. Esta evolução da economia, para além dos benefícios que lhe são indissociáveis, acarreta grandes riscos, principalmente no que respeita à gestão e à transparência das sociedades.

No fim do século XX, os EUA são marcados por uma série de escândalos financeiros onde empresas como a Enron Corp., WorldCom, Inc., Vivend, Texaco, Xerox, etc., ditam a necessidade de revisão dos sistemas internos de gestão das organizações, impondo maior preocupação à SEC. Esta crise afetou de forma inigualável a economia internacional, descredibilizando-a.

Também a Europa foi marcada por descobertas e desfechos infelizes, como por exemplo a Parmalat e o caso do Barings Bank.

Neste sentido tornou-se fulcral recuperar a segurança dos investidores e assegurar a fiabilidade e a credibilidade da informação financeira das empresas, punindo os atos ilegítimos e responsabilizando os emissores da informação.

Estes escândalos tornaram essencial que o Auditor se denote independente no exercício das suas funções de forma a transmitir informação correta, transparente e fidedigna aos utentes das informações financeiras que têm necessidade de tomar decisões baseadas em demonstrações financeiras que lhes transmitam segurança razoável e fiabilidade.

A presente dissertação pretende abordar e analisar a problemática do grau de independência dos Auditores na medida em que a sua opinião pode ser corrompível no âmbito da sua atuação e o seu modelo de nomeação seja o mais assertivo, nomeadamente o seu grau de independência face a quem paga a sua remuneração.

Neste sentido, é o próprio cliente que escolhe o seu árbitro, o Auditor, e é ele quem o remunera. Na base deste modelo em que o auditado é cliente do auditor, existe latente um conflito de interesses nada apelativo à independência da auditoria.

De forma a atingir este objetivo a presente dissertação será dividida em 4 capítulos:

No primeiro capítulo será realizada a revisão da literatura, a base teórica para o presente estudo, onde são abordados o conceito e evolução da auditoria, a independência, os honorários, a ética profissional e, por fim, algumas questões de investigação de condução ao estudo empírico.

No segundo capítulo serão estudadas as metodologias de investigação existentes. Neste capítulo será adotada uma metodologia de investigação das demais abordadas e serão formuladas as hipóteses de análise.

No terceiro capítulo é abordado o estudo empírico, onde serão apresentados e interpretados os resultados da investigação.

Por fim, no quarto e último capítulo serão apresentadas as conclusões finais do presente estudo, onde, também, será exposta uma análise global do estudo, algumas considerações relativas aos questionários e conhecimentos adquiridos. Neste capítulo também serão incluídas algumas considerações por parte do júri e eventuais focos de estudo futuros.

CAPÍTULO I – REVISÃO DA LITERATURA

1 Auditoria

1.1 Conceito e Objetivo

A auditoria define-se como um processo de verificação da conformidade de todos os movimentos financeiros de uma organização com o intuito de atestar credibilidade e confiança aos mesmos. Mais concretamente, tem como objetivo transmitir segurança sobre a qualidade das demonstrações financeiras das organizações e a emissão de uma opinião independente por parte do auditor.

O termo Auditoria é oriundo do termo *audire*, com origem no latim, que significa ouvir. Nos primórdios, o auditor definia-se como o ouvinte e que tirava as suas conclusões com base no que ouvia, ou seja, nos depoimentos recolhidos verbalmente (Costa, 2014).

Em Itália, nos períodos anteriores ao século XVI, as atividades de auditoria tinham como objetivo principal a prevenção na recolha de impostos dos cidadãos e a prevenção de fraudes nos navios, que eram oriundos de outros continentes com mercadorias e pedras preciosas, segundo Brown (1962).

“De forma bastante simples, pode-se definir auditoria como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade” (Crepaldi, 2002).

“A auditoria compreende o exame de documentos, livros e registos, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do património, objetivando a mensurar a exatidão desses registos e das demonstrações contábeis deles decorrentes” (Franco e Marra, 2001).

Segundo a definição do IFAC, a “auditoria é uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objetivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade” (Manual de Auditoria e Procedimentos, Tribunal de Contas, 1999).

Já o conceito do INTOSAI define a auditoria como “o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas” (Manual de Auditoria e Procedimentos, Tribunal de Contas, 1999).

De acordo com Taborda (2015), “a auditoria consiste num processo de julgamento assente na recolha e análise de evidências apropriadas e suficientes e que fundamentam a opinião do auditor sobre a conformidade entre determinados procedimentos e um quadro de referência previamente definido”.

No que toca ao papel do auditor, Cordeiro (2013) salienta que

“Os auditores são responsáveis não só perante a administração da organização a que prestam serviço, mas também perante muitos usuários das atividades dessa organização. Esses usuários manifestam sua fé no auditor. Individualmente, assim como na profissão de auditor. Os que atuam nessa área, por sua vez, devem conduzir-se de modo a justificar essa confiança. Da mesma forma que outros profissionais, os auditores estabeleceram um Código de Ética Profissional, para orientar os que militam na profissão, sobre conduzir-se adequadamente.”

1.2 Evolução da Auditoria

De acordo com Iudícibus (2000) “O Homem é naturalmente ambicioso, e por isso a necessidade de contabilizar os seus recursos advém desde o início da civilização”. Inicialmente, a história da contabilização nasce nos primórdios do homem com a crescente necessidade de contabilização os seus recursos, nomeadamente o gado, das pescas, culturas agrícolas, etc., com o intuito de fazer face às suas necessidades e subsistência.

Os princípios da auditoria “são quase tão antigos como a própria história da humanidade”, de acordo com Suárez (1990).

Desde os primórdios que existe a necessidade de uma figura com o intuito de fiscalizar as transações: o auditor. Esta necessidade surge, segundo alguns autores, à 4500 a.C. no Egipto, na era dos faraós, com a fiscalização e recolha dos pagamentos dos impostos, e na Suméria, onde existem testemunhos arqueológicos de inspeções e verificações de registos realizadas entre a família real de Urukagina e o templo sacerdotal sumeriano.

No entanto, a origem do conceito surge na Grã-Bretanha em meados do século XIX com a publicação das primeiras normas de relato financeiro e de auditoria, de acordo

com Costa (2014). Foram pioneiros na criação e na taxaço do imposto de rendas, baseados nos ganhos das empresas, uma vez que dominavam os mares e controlavam o comércio mundial, sendo, desta forma, também pioneiros na criação das grandes companhias de comércio.

Em 1917 foram publicados os primeiros documentos técnicos sobre a auditoria, pelo AIA, que foi criado em 1887. Posteriormente, em 1948, o AICPA, sucessor do AIA, publicou as normas de auditoria geralmente aceites.

Na perspetiva de Attie (2000), a profissão de auditor assumiu maior relevância, a partir da criação da SEC, em 1934 nos EUA, porque as entidades que negociavam na Bolsa de Valores foram obrigadas a utilizar serviços de auditoria para dar maior credibilidade às suas Demonstrações Financeiras.

Denotou-se uma evolução do conceito de auditoria, podendo afirmar-se que em como consequência da grande globalização e das crises ocorridas em grandes empresas no final do século XX, quer nos EUA quer na UE, e, pela falta de supervisão e fiscalização da profissão de auditor houve a grande necessidade de criação de medidas de fiscalização. Nesse sentido, tornou-se fulcral a implementação de medidas de combate à fraude e foi criada a Lei SOX, nos EUA, com o intuito de recuperar a segurança e proteger os investidores assegurando a fiabilidade e a credibilidade da informação financeira das empresas emittentes de valores mobiliários. Na UE, foram também criadas medidas nesse sentido com a criação do relatório de Cadbury em 1992, no Reino Unido, que certificou a definição de responsabilidades de conselheiros e executivos, visando à prestação responsável de contas e transparência, em atenção aos interesses legítimos dos acionistas.

Segundo Attie (2000), a Auditoria evoluiu em paralelo com a contabilidade, evoluindo à medida que o desenvolvimento económico dos países foi aumentando, resultado do crescimento das empresas e da expansão das atividades produtoras, provocando uma crescente complexidade na administração dos negócios.

De acordo com Figueiredo (2012), podemos afirmar que a auditoria sofreu uma grande evolução ao longo dos anos, reflexo das mutações económicas e sociais que foram ocorrendo, originando uma mudança de paradigma. Se inicialmente visava a descoberta de erros e fraudes, alargou-se, posteriormente, a outros domínios, passando não só a

evidenciar a natureza dos factos já ocorridos, mas também a desempenhar uma função preventiva e orientadora.

2 Independência

2.1 Conceito

As empresas devem ser auditadas por profissionais qualificados, o auditor, que, embora contratados pelas mesmas, devem adotar uma postura independente e imparcial na prestação dos seus serviços.

O significado de independência remete para a

“qualidade ou condição do que ou de quem não é dependente de algo ou de alguém; imparcialidade; isenção.” (<https://infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/independ%C3%Aancia>)

Segundo o ponto de vista de Knapp (1985; citado por Figueiredo, 2011¹), a independência do auditor compreende a “habilidade em resistir à pressão exercida por parte dos clientes”.

De acordo com segundo Schandl (1978; citado por Figueiredo, 2011²), a independência é considerada como a

“garantia de que os interesses a nível pessoal e material, bem como as emoções de um qualquer profissional auditor, mantêm-se intatos, e não são afetados por terceiros, por ter expresso a sua opinião, o seu julgamento, conclusões ou decisões que tenha tomado.”

Segundo Arens et al. (2006), a independência respeita à capacidade do auditor na tomada de uma posição imparcial no exercício das suas funções.

Para Claro (2013), a independência constitui uma exigência material, sendo considerada pelo autor como a principal forma de demonstrar à comunidade e às entidades reguladoras que os ROC e as SROC executam a sua atividade tendo em conta os

¹ Knapp, M. C. (1985). Audit conflict: an empirical study of the perceived ability of auditors to resist management pressure. *The Accounting Review*, Vol. 16, No. 2, 202-211.

² Schandl, C. W. (1978). *Theory of Auditing*. Houston, Texas: Scholars Book Co., 193.

padrões que satisfazem os princípios deontológicos estabelecidos, em particular os da integridade e da objetividade.

“A independência do revisor/auditor é fundamental para assegurar a confiança do público na fiabilidade dos seus relatórios, conferindo maior credibilidade às informações financeiras publicadas e representando um valor acrescentado para os investidores, credores, trabalhadores e outros detentores de interesses nas sociedades da UE, com particular incidência para sociedades que sejam entidades de interesse público. A independência constitui, também a principal forma de o sector demonstrar ao público e às entidades reguladoras que os revisores oficiais de contas e as sociedades de revisores oficiais de contas estão a exercer a sua atividade de acordo com padrões que satisfazem os princípios deontológicos estabelecidos, em particular os da integridade e da objetividade” (OROC, 2010).

Para o CEOROC a independência é a capacidade de a entidade de auditoria ou o auditor julgar e atuar com integridade e objetividade para que possam ser emitidos relatórios ou pareceres claros e imparciais em relação à entidade auditada. O mesmo código refere que o auditor para ser independente não deve estar sujeito a qualquer pressão resultante dos seus interesses próprios ou de influências exteriores, para não ser colocado numa posição em que possa diminuir a liberdade e a capacidade de formular uma opinião justa e isenta.

A ISA 200 refere que a independência do auditor em relação à entidade salvaguarda a sua capacidade para formar uma opinião de auditoria sem ser afetado por influências que possam comprometer essa opinião. A independência aumenta a capacidade do auditor para agir com integridade, ser objetivo e manter uma atitude de ceticismo profissional. (ISA 200, 2009:10).

Por outro lado, a Norma 1100 do IPAI refere que “a independência representa a não sujeição a condições que ameacem a capacidade da atividade de auditoria interna ou do responsável pela auditoria de cumprir com [...] as responsabilidades da auditoria interna de forma imparcial”.

Segundo Sousa (2017),

“a Diretiva 2006/43/CE dedica especial atenção aos aspetos relacionados com a independência dos auditores começando por referir que os Estados-Membros devem assegurar que os auditores ou as empresas de auditoria não podem realizar auditorias caso exista qualquer relação financeira, empresarial, de trabalho ou de qualquer outro tipo, incluindo a prestação de serviços complementares que não sejam de auditoria, direta ou indireta, entre o auditor, a empresa de auditores ou a rede e a entidade auditada em virtude da qual um terceiro, objetivo, racional e informado, possa concluir que a independência do auditor ou da empresa de auditores esteja comprometida.”

Gonçalves (2009) expressa a necessidade de estabelecer sistemas de salvaguarda que atenuem ou eliminem as ameaças à independência dos auditores.

Desta forma, podemos concluir, através da Lei nº 140/2015, nomeadamente do artigo 71º do EOROC, que no exercício das suas funções, os ROC ou as SROC, devem ser independentes relativamente à entidade auditada e não devem participar na tomada de decisões dessa entidade, devendo tomar todas as medidas necessárias para garantir que a sua independência não é afetada.

2.2 Condicionantes da Independência dos Auditores

A utilidade de uma Auditoria depende da qualidade da mesma. No decorrer dos últimos anos, esta mesma qualidade tem sido posta em causa devido aos escândalos financeiros ocorridos em Portugal, como o caso BES, e no resto do mundo devido ao papel que neles os auditores têm representado.

A independência da Auditoria consiste no facto do Auditor conseguir expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras de forma isenta e objetiva.

A Norma 1130 do IPAI menciona que “os impedimentos à independência organizacional e à objetividade pessoal poderão incluir, mas não se limitam a, conflito de interesse pessoal, limitações de âmbito, restrições ao acesso de registos, pessoal, e ativos, e limitação de recursos, tais como financeiros”.

Para a Comissão Europeia (2002) a independência dos auditores está sujeita a diversos tipos de ameaças, como o interesse pessoal (ameaça que um interesse financeiro

influencie de forma indevida o julgamento do auditor), a auto-revisão (ameaça de que o auditor não avalie adequadamente os resultados de um julgamento efetuado por si próprio ou pela sua entidade), a representação (ameaça de que o auditor defenda a posição de um cliente, podendo comprometer a sua objetividade), a familiaridade (ameaça de que o auditor seja demasiado benévolo em relação aos interesses relativos a uma pessoa íntima ou acrítico em relação ao seu trabalho) e a intimidação (ameaça de que o auditor seja dissuadido de atuar objetivamente devido a pressões, inclusive tentativas para exercer influência sobre si). Nesse sentido, devem ser acionadas medidas de salvaguarda, como por exemplo, proibições e restrições, ou seja, o auditor deve evitar qualquer conflito de interesses para que possa agir com objetividade, integridade e independência aos olhos de terceiros. A independência aos olhos de terceiros implica a necessidade do auditor evitar fatos e circunstâncias suscetíveis de levar um terceiro razoável e informado a colocar em causa a sua objetividade.

Neste seguimento, a legislação Portuguesa contempla uma série de incompatibilidades e impedimentos que têm como objetivo, na maioria dos casos, preservar a independência dos auditores (artigo 88º a 91º da Lei 140/2015 de 7 de setembro).

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

2.3 Serviços de Não Auditoria

A independência da Auditoria consiste no facto do Auditor conseguir expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras de forma isenta e objetiva.

Beattie e Fearnley (2002) compreendem que a prestação de serviços de não-auditoria podem constituir uma ameaça real à independência dos auditores, no caso de o serviço ser prestado a um cliente de auditoria.

De acordo com Wyatt (2004) a consultoria possibilitou ao auditor garantir volumes de negócios interessantes, mitigando a objetividade e independência inerente às suas funções de interesse público.

Frankel et al. (2002) concluíram que existe uma associação positiva entre os honorários dos serviços de não-auditoria (non-audit fees) e a manipulação de resultados.

DeFond et al. (2002; citado por Pinheiro, 2012) “aferiram que ao oferecer uma linha de negócio mais rentável, os auditores podem sacrificar a sua independência nas obrigações de auditoria e de risco de incumprimento da lei com o objetivo de manter as relações mais lucrativas”. Sendo a oferta de uma linha de negócio mais rentável subentendida como a venda outros serviços para além dos de Auditoria, como, por exemplo, serviços de consultoria, fiscalidade, due dilligence, etc, obtendo assim maiores remunerações dos seus clientes.

DeFond et al. (2002; citado por Pinheiro, 2012) “não encontraram evidências significativas que sugerissem que os montantes pagos pelos serviços prestados, para além dos de auditoria deteriorassem a idoneidade e independência dos auditores”.

Carmichael e Swieringa (1968; citado por Santos, 2003) revelam-se contra a prestação de serviços de não-auditoria pelos auditores aos seus clientes de auditoria, nomeadamente:

“O primeiro argumento contra a prestação de serviços de não auditoria por parte dos auditores aos seus clientes de auditoria, inclui o facto de estes poderem estar a auditar o seu próprio trabalho. O segundo argumento contra sugere que o fornecimento de serviços de não auditoria pode levar os auditores a desenvolver interesses mútuos com as gestões das sociedades que requerem estes tipos de serviços. O terceiro argumento contra refere que os auditores poderão sofrer conflitos de interesses fiduciários, já que os seus clientes de auditoria seriam os acionistas da sociedade, mas o cliente dos serviços de não auditoria seria a gestão da empresa”.

Wines (1994; citado por Rodríguez, 2012) refere que, “o receio dos auditores ao emitirem uma opinião modificada sobre as demonstrações financeiras de uma empresa aumenta, à medida que, aumentam os serviços de não-auditoria prestados”.

Segundo Gotti et al. (2011), é fulcral o estudo do cálculo dos custos com os serviços de auditoria na medida em que, desta forma, torna possível a perceção da análise da complexidade das empresas clientes do auditor, de como é feita a análise do risco e da independência.

3 Honorários

3.1 Conceito

Os honorários de Auditoria são outro fator determinante na mesma, uma vez que podem criar dependência económica do cliente, tornando-se um fator de risco face à independência do Auditor.

O auditor é nomeado e renumerado pelo cliente das contas que vai auditar. De acordo com esta premissa, a sua independência é logo posta em causa, havendo fatores favoráveis à possível falta da mesma, e colocando, também, em causa o código de ética a que está sujeito.

O significado de honorários remete para o

“pagamento ou quantia monetária que se desembolsa ou despende por serviços desempenhados por profissionais, geralmente àqueles que trabalham na área das profissões liberais” (<https://www.lexico.pt/honorarios/>).

A fixação dos honorários é um assunto delicado, no qual a ética profissional e o interesse da auditoria não permitem que os valores orçados sejam muito altos ou muito baixos.

Segundo Silva et al. (2017)

“Os honorários de auditoria podem pôr em causa a independência do auditor na medida em que se elevados podem originar indícios de corrupção entre cliente e auditor mas se demasiado baixos também podem revelar-se indicativos de que o auditor não incorreu nos esforços necessários para emitir uma opinião adequada.”

De acordo com Gregory e Collier (1996), o trabalho do auditor não deverá estar limitado ao montante dos seus honorários, mas sim basear-se no julgamento do que é necessário para atingir uma adequada opinião.

Segundo DeAngelo (1981; citado por Bernardes, 2018),

“o valor de uma auditoria está na perceção oriunda dos usuários das demonstrações auditadas acerca da capacidade do auditor em descobrir erros ou falhas no sistema contabilístico e de resistir às pressões do cliente em

divulgar tais descobertas. Esse valor que o autor menciona, corresponde à remuneração do profissional sendo que esta tem por base uma fórmula variável que varia conforme a aglomeração de diversos fatores...”

Segundo Gul (1992; citado por Lopes, 2019), quando os honorários assumem um peso importante nas receitas totais dos auditores, a percepção por parte de terceiros da capacidade de estes resistirem ao poder dos gestores é negativamente afetada, sugerindo uma ligação entre reputação e independência.

3.2 Determinação dos Honorários de Auditoria

De acordo com Silva et al. (2017), “face à importância que os honorários de auditoria assumem, torna-se importante perceber quais os fatores que determinam a fixação dos honorários...”.

Silva et al. (2017) defendem que

“de entre os vários fatores apontados pela literatura como determinantes dos honorários de auditoria, destacam-se a dimensão, a complexidade e o risco da empresa auditada, e o facto de a empresa de auditoria corresponder, ou não, a uma big four, os non-audit fees cobrados pela empresa auditada e a gestão dos resultados por parte das empresas auditadas.”

Costa (2014) defende que os honorários de auditoria devem ser calculados de acordo com a previsão de dispêndio de tempo e tendo em conta o número de profissionais envolvidos na auditoria.

No seguimento do autor mencionado (Costa), é então necessário a realização de um estudo relativamente a como a empresa se encontra organizada, nomeadamente no que concerne ao seu controlo interno, a importância atribuída às demonstrações financeiras, no que toca à sua dimensão e riscos, e a determinação do risco.

Sousa (2017) salienta que

“calcular honorários com base numa fórmula não é, tecnicamente, a forma mais adequada de o fazer uma vez que duas empresas que conduzam ao mesmo valor de incidência, podem obrigar a um dispêndio de horas para a realização das respetivas auditorias substancialmente diferente, dependendo

do tipo de atividade desenvolvida, da forma de organização e do sistema de controle interno existente.”

Felix Jr. et al. (2001) constataram que a auditoria interna contribui para reduzir os honorários.

A análise desenvolvida por Cohen e Hanno (2000), epiloga que quando as empresas auditadas têm implementadas políticas de corporate governance reduzem os trabalhos do auditor no que diz respeito a testes substantivos e, naturalmente, os custos com honorários.

No estudo de Carcello et al. (2002) foi detetada uma relação positiva entre os procedimentos de corporate governance, avaliados de acordo com independência, diligência e os honorários de auditoria suportados pelas empresas, devido ao facto de um conselho de administração mais dinâmico procurar defender os interesses dos acionistas, procurando serviços de auditoria de melhor qualidade, e consequentemente com custos superiores, e evitando assim possíveis dilemas legais.

Francis (1984) alega que, num mercado competitivo onde existe a carência de distinção do serviço, uma grande empresa de auditoria, ou seja, a contratação de uma big four, cobrará honorários de auditoria superiores de modo a oferecer serviços de elevada qualidade.

Sendo um dos autores mais conceituados relativamente ao estudo dos honorários de auditoria, Simunic (1980) diz-nos que os custos de auditoria variam de acordo com a dimensão, grau de complexidade e grau de risco da empresa a ser auditada.

Simunic (1980), refere ainda que uma empresa com resultados positivos não exigirá o mesmo volume de trabalho por parte dos auditores que uma empresa com resultados negativos. Indo de encontro ao exposto pelo autor, podemos assumir que o nível de trabalhos do Auditor está diretamente relacionado com o desempenho financeiro da empresa auditada. Face ao exposto concluímos que quando os resultados são negativos maior será o volume de trabalhos, logo os riscos associados, o tempo despendido e os honorários serão maiores. Ao invés da obtenção de resultados positivos em que o volume de trabalhos e tempo despendido serão menores e, neste último caso, menores serão os riscos e consequentemente os honorários.

A variável mais relevante, de acordo com a literatura, é o tamanho da empresa cliente. Os auditores de grandes empresas têm de despender mais tempo e aplicar um maior esforço nos testes e análise de dados e informação, uma vez que a quantidade de dados a examinar será maior (Chan et al., 1993; Choi et al., 2010; Firth, 1985; Pong e Whittington, 1994; Simunic, 1980).

De acordo com o artigo 59º dos EOROC, os honorários do auditor são acordados entre ambas as partes (auditor e auditado), sendo que o auditor deve propor os honorários que considera apropriados e acordo com o serviço que irá prestar, devendo ter em conta os critérios de razoabilidade como a natureza, extensão, profundidade e tempo do trabalho necessário à execução do serviço.

4 Ética

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

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

Deste modo, o significado de ética remete para

“o domínio da filosofia que tem por objetivo o juízo de apreciação que distingue o bem e o mal, o comportamento correto e o incorreto. Os princípios éticos constituem-se enquanto diretrizes, pelas quais o homem rege o seu comportamento, tendo em vista uma filosofia moral dignificante.”
(<https://www.psicologia.pt/instrumentos/etica.php>)

Enquanto que a deontologia

“seria o tratado do dever ou o conjunto de deveres, princípios e normas adotadas por um determinado grupo profissional. A deontologia é uma disciplina da ética especial adaptada ao exercício da uma profissão.”
(<https://www.psicologia.pt/instrumentos/etica.php>)

Neste sentido entende-se que a ética se subentende como um estudo dos comportamentos, dos princípios e dos valores morais aceitáveis. Madeira (2003) é da opinião

“que a ética deverá ser assumida como um ato de excelência empresarial (profissional), e por isso, como uma ferramenta indispensável no processo de tomada de decisão nas organizações (e pelos profissionais), que a partir de pressupostos e julgamentos de valor contribui para encontrar soluções mais conformes aos interesses das empresas e da comunidade.”

Já a deontologia que é um conjunto de princípios morais e éticos que regem o exercício de uma atividade profissional e o comportamento dos profissionais que a integram com o objetivo de alcançar a excelência.

Cook e Winkle (1983) denotam que

“...a ética é constituída por normas através das quais o indivíduo estabelece uma conduta pessoal adequada. A ética profissional nada mais é do que uma divisão especial da ética geral e nela o profissional recebe normas específicas de conduta em questões que refletem a sua responsabilidade para com a sociedade, com os clientes e com outros membros de profissão, assim como para com a própria pessoa”.

O IFAC tem ajudado no crescimento da profissão de contabilista, que inclui também a função de auditoria, defendendo ideais como a transparência e a comparação de prestação de contas e relato financeiro e contribuindo para o desenvolvimento, adoção e implementação de normas éticas internacionais para contabilistas.

O IFAC emite as primeiras observações sobre ética, dando origem ao Código de Ética para Contabilistas Profissionais. Tendo sido este código elaborado e constantemente atualizado IESBA.

O primeiro Código de Ética e Deontologia dos ROC, em Portugal, foi aprovado em assembleia geral e extraordinária em 1985, mas apenas aprovado e publicado em 1987 em Diário da República. Este código manteve-se em vigor em 2011, altura em que foi aprovado um novo código pela mesma instituição.

O Código Comercial de 1888, vem introduzir, pela primeira vez, a referência a auditores, designados de “agentes especiais do governo”, também conhecidos, segundo

Costa (2010) por “Delegados do Governo”. A ação destes “limitava-se ao cumprimento da lei e dos estatutos e especialmente ao modo como eram satisfeitas as condições exaradas nos diplomas das concessões e cumpridas as obrigações estipuladas em favor do público, podendo para ela proceder-se a quaisquer investigações nos arquivos e na escrituração da sociedade”, Costa (2010).

A organização do setor da auditoria em Portugal tem por pilar fundamental a OROC, pelo que, todas as matérias de revisão legal das contas, auditoria às contas e serviços relacionados de empresas ou outras entidades estão sujeitas à disciplina normativa e ao controlo da Ordem.

Cordeiro (2014) expõe que a caracterização, institucionalização e universalização das normas gerais e específicas emitidas ou adotadas em Portugal encontram-se descritas no Manual de ROC, publicado pela OROC, e tem como base os normativos emitidos pelas diversas entidades internacionais, sendo o seu objetivo a regulação da profissão e das funções do auditor/revisor.

Atualmente encontra-se em vigor o Código de Ética da OROC que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2012, através do regulamento n.º 551/2011, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 198, de 14 de Outubro de 2011, substituindo o até então em vigor código de 2001.

Esta alteração do código prendeu-se com a necessidade de adaptar as regras nacionais dos profissionais de auditoria de acordo com os padrões internacionais desta atividade e pelas exigências comunitárias na matéria, daí o mesmo ter sido elaborado com base no Código de Ética da IFAC.

O Código atualmente em vigor começa por referir no seu preâmbulo que uma marca distintiva da atividade dos ROC é “a sua aceitação da responsabilidade para agir no interesse público competindo-lhes, por isso, ir muito além da satisfação das necessidades de um cliente em particular”.

Os princípios fundamentais presentes neste normativo são pressupostos que definem as linhas de orientação e conduta profissional dos ROC, nomeadamente:

- Integridade – o profissional deve ser correto e honesto em todas as suas relações, privilegiando uma conduta pessoal e profissional idónea e responsável;

- Objetividade – o auditor não deve permitir falhas de isenção, conflitos de interesse ou influência de outras partes que possam pôr em causa o seu trabalho profissional;
- Competência e zelo profissional – o profissional deve manter conhecimentos e competências para oferecer ao cliente serviços de alta qualidade e atuar com diligência e de acordo com as normas profissionais aplicáveis;
- Confidencialidade – o auditor não pode transmitir informação alcançada em resultado das suas relações profissionais, a menos que haja um direito legal ou profissional ou um dever de o divulgar, e não use as informações em benefício próprio ou de terceiras partes. Deste modo, este princípio deve continuar a ser cumprido mesmo depois de ter deixado de prestar serviços para a empresa de auditoria;
- Comportamento profissional – o auditor deve cumprir as leis e regulamentos aplicáveis e evitar todas as ações que desacreditem a profissão, devendo adotar um comportamento baseado na honestidade, tratando com respeito todos os seus clientes, colegas, a ordem e outras entidades, de forma a garantir o correto exercício dos seus direitos e o cumprimento dos seus deveres.

O capítulo de ameaças e salvaguardas à atividade dos ROC, do presente código em análise, refere-se às mesmas revendo as formas de as resolver, nomeadamente, as regras de aceitação de clientes e de trabalhos, eventuais pedidos de substituição de auditores, a resolução de conflitos profissionais, a definição de honorários e a publicidade dos serviços profissionais.

Neste capítulo de ameaças e salvaguardas convém realçar o que a legislação declara relativamente a conflitos de interesses, nomeadamente: existe um conflito de interesses quando uma decisão é influenciada pelos interesses de uma das partes envolvidas, prejudicando as demais, ou seja, quando é praticada qualquer ação para obtenção de vantagens pessoais.

Ainda no seguimento deste capítulo importa salientar que o CEOROC realça que o auditor não pode em circunstância alguma pedir ou aceitar ofertas nem favores da entidade que está a auditar ou de qualquer entidade com ela relacionada, exceto se uma parte terceira objetiva, razoável e informada considerar que é um valor insignificante ou inconsequente.

O capítulo da Independência ocupa-se de várias matérias relacionadas com os interesses financeiros, relacionamentos empresariais, prestação de outros serviços a clientes de auditoria e honorários. O conceito de independência, conforme referido no código, compreende duas tipologias: a independência da mente e a independência na aparência. A independência da mente é apresentada como o estado mental que possibilita a emissão de uma opinião isenta de influências que comprometam o julgamento profissional, permitindo ao auditor atuar com ceticismo profissional, com integridade e objetividade. Por sua vez, a independência na aparência consiste em evitar factos e circunstâncias demasiado significativos que um outro indivíduo informado, considerando todos os factos e circunstâncias, concluiria que tinha sido comprometido o ceticismo profissional, a integridade ou a objetividade.

5 Questões de Investigação

“Quando se diz que toda a pesquisa tem início em algum tipo de problema, torna-se conveniente esclarecer o significado desse termo (...). Na aceção científica, problema é qualquer questão não solvida e que é objeto de discussão, em qualquer domínio do conhecimento”. (Gil, 2008)

No seguimento da revisão da literatura, torna-se pertinente dar resposta aos objetivos desta investigação, nomeadamente:

	Questões de Investigação	Autor
Q1	De que forma é que se evidencia a independência na opinião do auditor face ao cliente auditado?	Carmichael e Swieringa (1968) CEOROC (2015) Claro (2013) Frankel et al. (2002) OROC (2010) Wines (1994)
Q2	Os serviços de não-auditoria podem colocar em causa a independência do auditor?	Beattie e Fearnley (2002) Wyatt (2004)
Q3	A informação prestada pela auditoria é credível, sendo os auditores contratados por quem lhes paga remuneração?	DeAngelo (1981) Lei 140/2015 de 7 de Setembro Silva, Inácio e Vieira (2017)

	Questões de Investigação	Autor
Q4	Como é testado e medido o grau de independência do auditor?	Arens et al. (2006) CEOROC (2015) Gonçalves (2009) Knap (1985) Schandl (1978)
Q5	Quais são as motivações que condicionam a independência do Auditor?	Lei 140/2015 de 7 de Setembro Schandl (1978)
Q6	Será o código de ética por que são regidos os auditores propício a que seja “contornado” pelo auditor?	CEOROC (2015) Cook e Winkle (1983) Madeira (2003)
Q7	Na existência de conflito de interesses, como é que o Auditor avalia a ameaça e recusa ou não o serviço?	Diretiva 2006/43/CE Gonçalves (2009) Knap (1985) Schandl (1978)
Q8	Será que o cumprimento das normas de Auditoria, por parte dos Auditores, altera face à dependência económica?	CEOROC (2015) DeAngelo (1981) Lei 140/2015 de 7 de Setembro Silva et al. (2017) Madeira (2003)

Tabela 1- Questões de Investigação

Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2020

CAPÍTULO II – METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO

6 Metodologia de Investigação

O termo metodologia remete para

“os métodos de investigação que permitem obter certos objetivos numa ciência. A metodologia é parte do processo de investigação (método científico) que vem na sequência da propedêutica e que possibilita a sistematização dos métodos e das técnicas necessárias para a levar a cabo. Por outras palavras, a metodologia é uma etapa específica que procede de uma posição teórica e epistemológica, para a seleção de técnicas concretas de investigação. Logo, a metodologia depende dos postulados que o investigador acredita serem válidos, já que a ação metodológica será a sua ferramenta para analisar a realidade estudada.” (<https://conceito.de/metodologia>)

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

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

Segundo Teixeira (2006), este capítulo é dos mais relevantes uma vez que “é através da metodologia que se estuda, descreve e explica os métodos que se vão aplicar ao longo do trabalho, de forma a sistematizar os procedimentos adotados durante as várias etapas, procurando garantir a validade e a fidelidade dos resultados”.

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

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

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

Boaventura (2004) vê a metodologia como

“uma forma de investigar a solução para um problema. Quando este é passado, serve-se da investigação histórica, interpretando fontes documentais de acontecimentos passados. Se, por outro lado, o problema é presente, utiliza a investigação experimental, levantamento de dados ou estudo do caso. No entanto, se o problema tiver lugar no futuro, o processo mais indicado é a investigação-ação. De uma forma simplificada podemos afirmar que a investigação-ação é uma metodologia de investigação orientada para a melhoria da prática nos diversos campos da ação, com um duplo objetivo básico e essencial, que é, por um lado obter melhores resultados naquilo que se faz e, por outro, facilitar o aperfeiçoamento das pessoas e dos grupos com que se trabalha.”

Existem vários tipos de metodologias de investigação, nomeadamente: a metodologia de investigação quantitativa, a metodologia de investigação qualitativa e a metodologia de investigação mista.

Prodanov e Freitas (2013) defendem que os métodos de investigação quantitativos e qualitativos estão interligados.

6.1 Metodologia de Investigação Quantitativa

Segundo Fortin (2006), a abordagem quantitativa constitui um processo dedutivo pelo qual os dados numéricos fornecem conhecimentos objetivos relativamente às variáveis. Esta abordagem constitui um processo dedutivo que apresenta resultados específicos acerca das variáveis em estudo.

Na metodologia quantitativa, o investigador segue uma sequência de etapas ordenadas, visando a objetividade, predição, controlo e generalização (Fortin 2006).

De acordo com Fonseca (2009), este método baseia-se em dados mensuráveis das variáveis e tem como objetivo verificar e explicar a sua existência, relação ou influência sobre outra variável. Este método procura analisar a frequência de ocorrência para medir a veracidade ou não daquilo que está a ser investigado.

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

6.2 Metodologia de Investigação Qualitativa

Este método tem como base compreender e interpretar informações baseadas em dados recolhidos de interações sociais e interpessoais, analisadas a partir dos significados que os participantes e/ou o titular do estudo atribuem a determinado facto.

Segundo Fonseca R. (2009), os recursos mais utilizados para este método são as entrevistas, a observação, os questionários abertos, a interpretação de formas de expressão visual (fotografias, pinturas) e os estudos de caso. Este tipo de procedimentos é interpretativo. Ainda segundo o autor, a técnica de mensuração mais utilizada são os questionários de escolha múltipla.

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

6.3 Metodologia de Investigação Mista

O método de investigação mista é a junção dos dois métodos anteriormente expostos, o método quantitativo e o método qualitativo.

Malhotra (2010) alude que, a pesquisa quantitativa tem como objetivo quantificar os dados e aplicar alguma forma de análise estatística e aconselha que este tipo de pesquisa deva suceder à pesquisa qualitativa, uma vez que esta ajuda a entender e a contextualizar o fenómeno.

Prodanov C. e Freitas E. (2013) defendem que os métodos de investigação quantitativos e qualitativos estão interligados.

Flick (2004) salienta que o método de investigação misto ao combinar as duas pesquisas, obtém um maior nível de credibilidade e validade dos resultados obtidos.

7 Metodologia de Investigação Adotada

No seguimento do anteriormente exposto, para Gil (2008) estes métodos

“têm por objetivo proporcionar ao investigador os meios técnicos para garantir a objetividade e a precisão. (...) Mais especificamente, visam fornecer a orientação necessária à realização da pesquisa, sobretudo no referente à obtenção, processamento e validação dos dados pertinentes à problemática que está a ser investigada”.

Manzato & Santos (2008) “os métodos de pesquisa quantitativa, de modo geral, são utilizados quando se quer medir opiniões, reações, sensações, hábitos e atitudes etc. de um universo (público-alvo) através de uma amostra que o represente de forma estatisticamente comprovada”.

Sousa e Baptista, (2011) referem que numa investigação quantitativa, as hipóteses, as variáveis e o projeto de investigação são previamente definidos e baseiam a validade dos resultados no controlo conceptual e técnico das variáveis em estudo.

Neste sentido, esta investigação caracteriza-se por:

- Observar fenómenos;
- Formular hipóteses entre os fenómenos;
- Explicar os fenómenos e estabelecer relações causais;
- Assentar num positivismo lógico, isto quer dizer que, procurar as causas dos fenómenos;

- Realizar uma seleção probabilística de uma amostra, tendo como base uma população rigorosamente definida;
- Verificar as hipóteses através da utilização de análise estatística dos dados recolhidos;
- Generalizar os resultados obtidos a partir da amostra.

8 Formulação de Hipóteses

Segundo Gil (2008), a hipótese é “uma suposta resposta ao problema a ser investigado. É uma proposição que se forma e que será aceite ou rejeitada somente depois de devidamente testada”.

Tendo já sido definidas as questões de investigação, segue-se a formulação das respetivas hipóteses de análise.

Hipóteses de Análise	Questões de Investigação
H1 A prestação de Serviços de Não Auditoria e de Serviços de Auditoria diminuem o grau de independência dos auditores.	Q2 Os serviços de não-auditoria podem colocar em causa a independência do auditor? Q4 Como é testado e medido o grau de independência do auditor?
H2 A independência dos auditores pode estar relacionada com os seus honorários.	Q1 De que forma é que se evidencia a independência na opinião do auditor face ao cliente auditado? Q3 A informação prestada pela auditoria é credível, sendo os auditores contratados por quem lhes paga remuneração?
H3 O comportamento profissional do auditor relaciona-se com o cumprimento das leis.	Q6 Será o código de ética por que são regidos os auditores propício a que seja “contornado” pelo auditor? Q8 Será que o cumprimento das normas de Auditoria, por parte dos Auditores, altera face à dependência económica?

Hipóteses de Análise	Questões de Investigação
<p>H4 A independência relaciona-se com o fato de o auditor conseguir expressar a sua opinião de forma isenta e objetiva sobre as demonstrações financeiras.</p>	<p>Q5 Quais são as motivações que condicionam a independência do Auditor?</p> <p>Q7 Na existência de conflito de interesses, como é que o Auditor avalia a ameaça e recusa ou não o serviço?</p>

Tabela 2- Relação de Hipóteses de Análise com as Questões de Investigação

Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2020

“As hipóteses constituem uma afirmação sobre o valor de um parâmetro ou de relacionamento entre parâmetros, que se pressupõe que sejam verdadeiras. No entanto, pelo facto de se estar a trabalhar com uma amostra e não com a totalidade da população, quaisquer que sejam as conclusões dos testes, são sempre baseadas na chamada evidência amostral, isto é, naquilo que se pode inferir a partir da amostra que se recolhe.” (Sousa, 2017)

9 Modelo de Análise

De acordo com Sousa & Baptista (2011), o modelo de análise integra a criação de uma estrutura teórica representativa de um fenómeno ou de um conjunto de fenómenos.

O modelo de análise transpõe a forma como se vão articular as hipóteses de investigação de modo a poder dar resposta às questões de investigação elaboradas com base na revisão da literatura anteriormente mencionada e a obtenção de uma conclusão para o estudo em causa.

Nesse sentido, a articulação das hipóteses conduziu à conceção do seguinte modelo de análise:



Figura 1- Modelo de Análise

Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2020

As hipóteses apresentadas anteriormente interligam-se entre si na medida em que a independência do auditor pode ser posta em causa quando se denota a existência conjunta de serviços de auditoria e de não auditoria (Hipótese 1) e, por conseguinte, se poder verificar uma dependência económica (Hipótese 2), o que poderá colocar em causa uma opinião isenta e objetiva das demonstrações financeiras (Hipótese 3) e o cumprimento das leis (Hipótese 4).

Indo ao encontro do referido e considerando a relação entre as quatro hipóteses foi-lhes imputada uma preponderância percentual idêntica, nomeadamente: 25% a cada uma.

10 Relação entre as Hipóteses e as Questões do Questionário

Tendo em conta as hipóteses levantadas anteriormente e, por conseguinte, as questões de investigação, foi concebido um questionário com o intuito de obtenção de respostas para as problemáticas supramencionadas.

Nesse sentido, exponho a correspondência entre as questões do questionário, apresentadas no apêndice 1, com as hipóteses anteriormente levantadas:

Hipóteses	Questões do Questionário
<p>H1 A prestação de Serviços de Não Auditoria e de Serviços de Auditoria diminuem o grau de independência dos auditores.</p>	<p>Q7 Acha que os auditores são independentes no exercício da sua função?</p> <p>Q16 Concorda que os <i>non audit fees</i> (serviços de não-auditoria), como, por exemplo, serviços de consultoria, podem colocar em causa a independência do auditor?</p>
<p>H2 A independência dos auditores pode estar relacionada com os seus honorários.</p>	<p>Q12 A informação prestada pela auditoria pode considerar-se credível sendo os auditores contratados por quem lhes paga remuneração?</p> <p>Q13 Considera que existe uma relação direta entre os honorários recebidos pelo auditor e a sua opinião no decorrer do seu trabalho?</p> <p>Q14 Acha que deveria existir limitação e fiscalização quanto aos honorários cobrados pelos auditores de forma a impedir a sua dependência económica e evitar a corruptibilidade da sua opinião?</p> <p>Q20 Considera que deveriam ser criados organismos independentes para remunerar e atribuir, aleatoriamente e de acordo com as normas, as empresas a auditar aos auditores?</p>
<p>H3 O comportamento profissional do auditor relaciona-se com o cumprimento das leis.</p>	<p>Q10 Será o código de ética por que são regidos os auditores propício a que seja “contornado” pelo auditor?</p> <p>Q11 O cumprimento das normas de auditoria por parte dos auditores altera face à dependência económica?</p> <p>Q19 Concorda que os impedimentos e incompatibilidades das normas de auditoria atestam independência do auditor?</p>

Hipóteses	Questões do Questionário
<p>H4 A independência relaciona-se com o fato de o auditor conseguir expressar a sua opinião de forma isenta e objetiva sobre as demonstrações financeiras.</p>	<p>Q8 Com que frequência acha que se deveria realizar mudança de Auditor?</p> <p>Q9 Considera que a ameaça de mudança de auditor pelo cliente pode influenciar e/ou colocar em risco o grau de independência do auditor?</p> <p>Q15 A existência de uma relação, seja ela de que natureza for, entre cliente e auditor pode colocar em causa o seu parecer no decorrer da auditoria e emissão de opinião e, conseqüentemente, colocar em causa o grau de independência?</p> <p>Q17 Considera que a implementação de auditoria conjunta eleva o grau de independência do auditor?</p> <p>Q18 Considera que o comportamento e a experiência do auditor são decisivos no que toca à sua independência no decorrer dos seus trabalhos?</p>

Tabela 3- Relação de Hipóteses de Análise com as Questões do Questionário

Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2020

Este capítulo tem como objetivo a apresentação e interpretação dos resultados atingidos, de acordo com a informação recolhida através do questionário desenvolvido para as problemáticas anteriormente realçadas.

11 Elaboração do Questionário

“Segundo Ghiglione, Matalon, & Pires (2001), o inquérito pode ser definido como uma interrogação particular acerca de uma situação englobando indivíduos, com o objetivo de generalizar.” (Sá, 2018)

A metodologia quantitativa empregue neste estudo foi o inquérito através de um questionário com respostas fechadas onde, para além da questão, são expostas opções de respostas pré-estabelecidas em que o inquirido tem que selecionar qual a que mais se aproxima da resposta que pretende dar, podendo apenas selecionar uma resposta.

Podemos considerar a divisão deste questionário em duas partes onde primeiramente é feita uma caracterização da amostra e, posteriormente, são formuladas as questões que conduziram esta investigação. Para as questões com respostas fechadas, à exceção das questões 7 e 8, foi adotada a escala de Likert onde foram definidos 5 níveis de concordância, nomeadamente:

1. Discordo totalmente;
2. Discordo;
3. Não concordo nem discordo;
4. Concordo;
5. Concordo totalmente.

Para a questão 7 foi também adotada a opção de resposta fechada, mas de uma forma mais sucinta, onde as hipóteses de resposta apenas foram:

1. Sim;
2. Não;
3. Não tenho opinião.

Relativamente à questão 8, as respostas também foram de opção de resposta fechada, mas com as seguintes hipóteses de resposta:

1. < 5 anos;

2. 5 – 10 anos;
3. > 10 anos;
4. Não sei.

As respostas ao questionário são totalmente anónimas, sendo que a identificação do inquirido não foi solicitada no mesmo e o tratamento das respostas foi efetuado de forma agregada, não permitindo a identificação individual.

A recolha de dados foi realizada através da plataforma “*Google Forms*”, uma vez que a mesma permite uma recolha e organização das respostas ao questionário em tempo real e sendo que oferece também a opção de os analisar em tempo real através da visualização de gráficos produzidos automaticamente pelo software.

Todos os inquéritos realizados serão validados e analisados.

12 Recolha de Dados

12.1 Definição da Amostra

O questionário teve por objeto de análise a resposta dos ROC inscritos na OROC, que estivessem em situação “em atividade” e que tivessem o correio eletrónico disponível. O número de ROC inscritos na OROC é de 1.543 e o número de ROC com a situação “em atividade” e com correio eletrónico disponível é de 1.380.

Então, a amostra é definida pelas 353 respostas obtidas de ROC, o que perfaz 26% da população alvo.

Também foi efetuada a partilha deste questionário no IPAI de forma a que os Auditores Internos pudessem, também, expressar a sua opinião. Encontram-se inscritos no IPAI 709 Auditores Internos, sendo que obtive apenas resposta de 81 auditores, o que perfaz uma percentagem de respostas de 11%.

Como partilhei também este questionário nas redes sociais e na OCC, para além das respostas mencionadas anteriormente, obtive 97 respostas de Auditores Externos e de indivíduos com outra profissão.

A totalidade de respostas obtidas foram 531, como descritas acima e expostas no gráfico 1 abaixo apresentado.

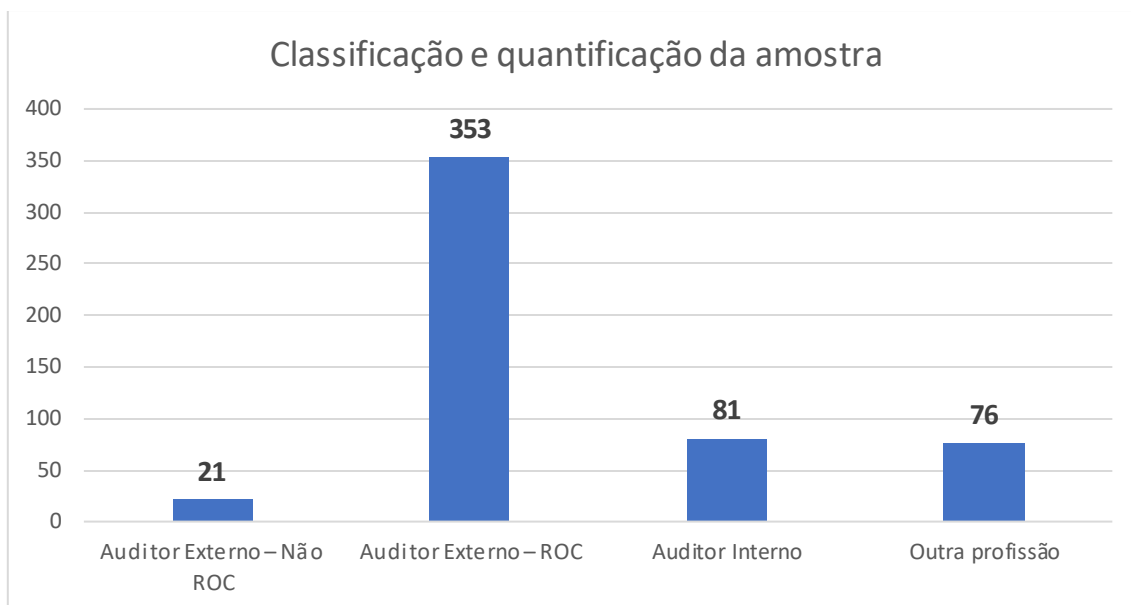


Gráfico 1- Classificação e quantificação da amostra

Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2021

12.2 Caracterização da Amostra

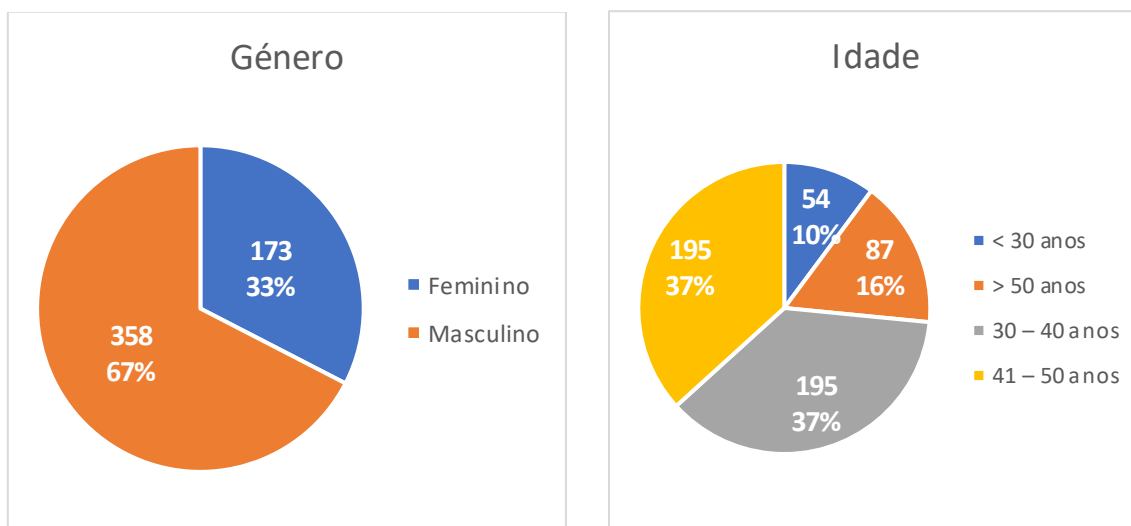


Gráfico 2- Questão 1: Género; Gráfico 3- Questão 2: Idade

Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2021

Dos gráficos acima expostos, nomeadamente os gráficos 2 e 3, podemos concluir que a maioria de respostas a este estudo foram dadas por pessoas do sexo masculino (67%)

com idades compreendidas entre os 30 – 40 e os 41 – 50 anos (37% em cada uma das categorias).

Neste sentido, podemos concluir que a amostra masculina representa o dobro da amostra feminina, nomeadamente com 358 e 173 respostas, respetivamente.

Relativamente à faixa etária em que se insere a nossa amostra podemos afirmar que mesma se encontra entre dos 30 e os 50 anos, sendo que a junção destas duas faixas fez um total de 390 respostas. A faixa etária seguinte, com maior número de respostas, foi a faixa superior a 50 anos com uma representação de 16% da amostra com 87 respostas. Assim sendo a faixa etária com idade inferior a 30 foi a que teve menor peso neste estudo, representando apenas 10% da amostra, denotando, apenas, 54 respostas.

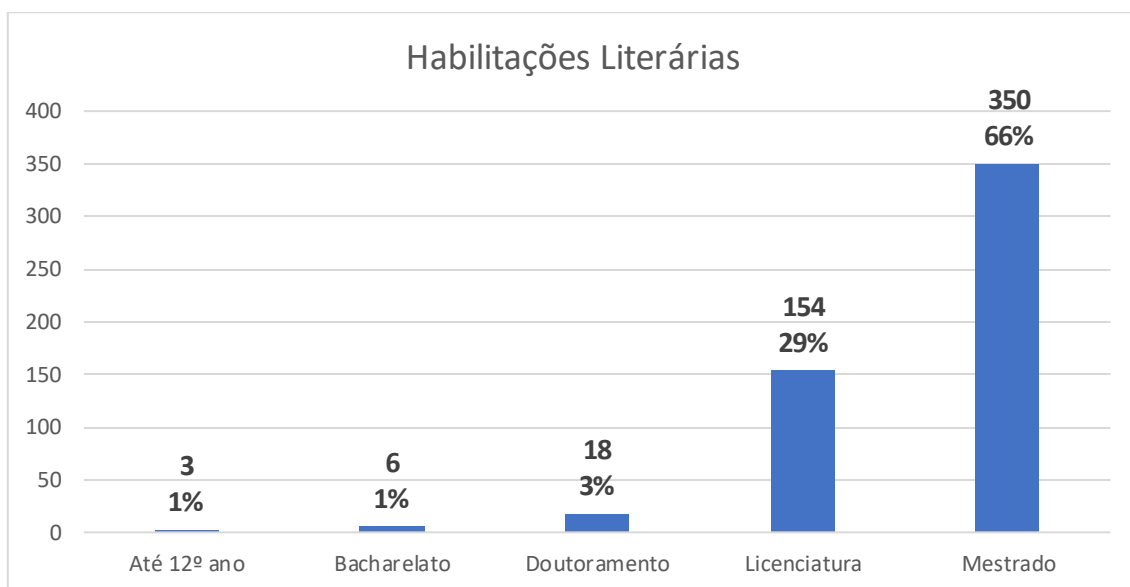


Gráfico 4- Questão 3: Habilitações Literárias

Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2021

Analisando o gráfico 4, concluímos que a grande maioria da amostra são pessoas experientes e com grau de qualificação superior, nomeadamente: 66% dos inquiridos são pessoas com nível de qualificação de grau 7 (mestrado) e 29% dos inquiridos possuem nível de qualificação de grau 6 (licenciatura). Apenas 3% da amostra possui grau de qualificação 8 (doutoramento) e a restante parte da amostra (2%) possui bacharelato e formação secundária (12º ano).

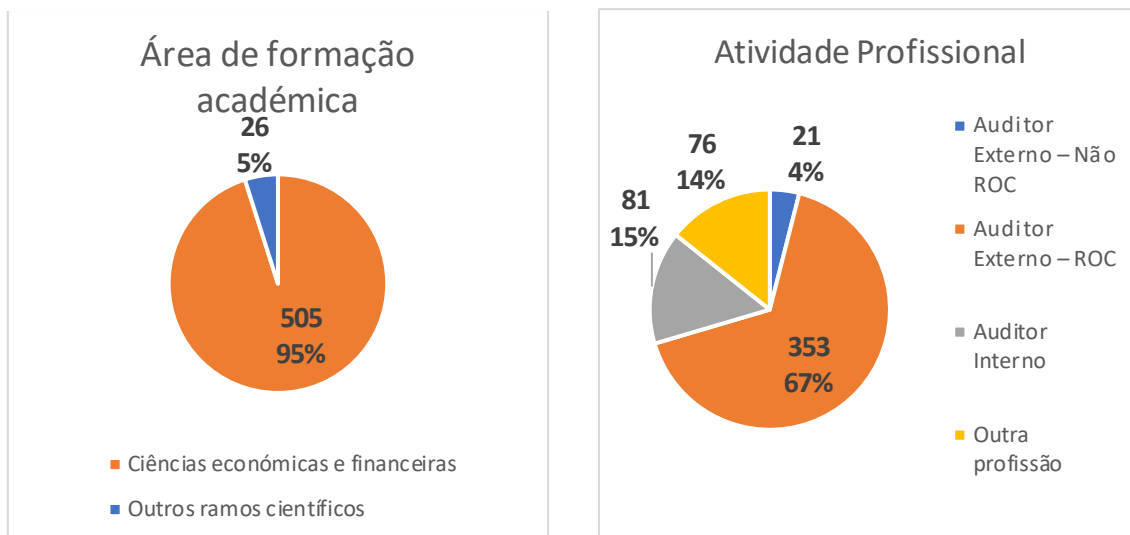


Gráfico 5- Questão 4: Área de formação académica; Gráfico 6- Questão 5: Atividade Profissional

Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2021

Indo de encontro ao explanado e concluído nos gráficos anteriores relativamente à caracterização da amostra, podemos afirmar que, mediante o exposto no gráfico 5, que para além de, esta possuir um elevado grau de instrução, que esse mesmo grau é ligado às ciências económicas e financeiras (95%) e uma pequena percentagem (5%) a outros ramos científicos.

Aprofundado mais à nossa amostra, dos resultados obtidos referentes à atividade profissional explanada do gráfico 6, concluímos que a grande maioria de respostas rececionadas foram de Auditores Externos – ROC, nomeadamente 67%. Os restantes 33% que caracterizam a amostra subdividem-se em Auditores Externos – Não ROC, Auditores Internos e Outras Profissões com percentagens de respostas de 4%, 15% e 14%, respetivamente.

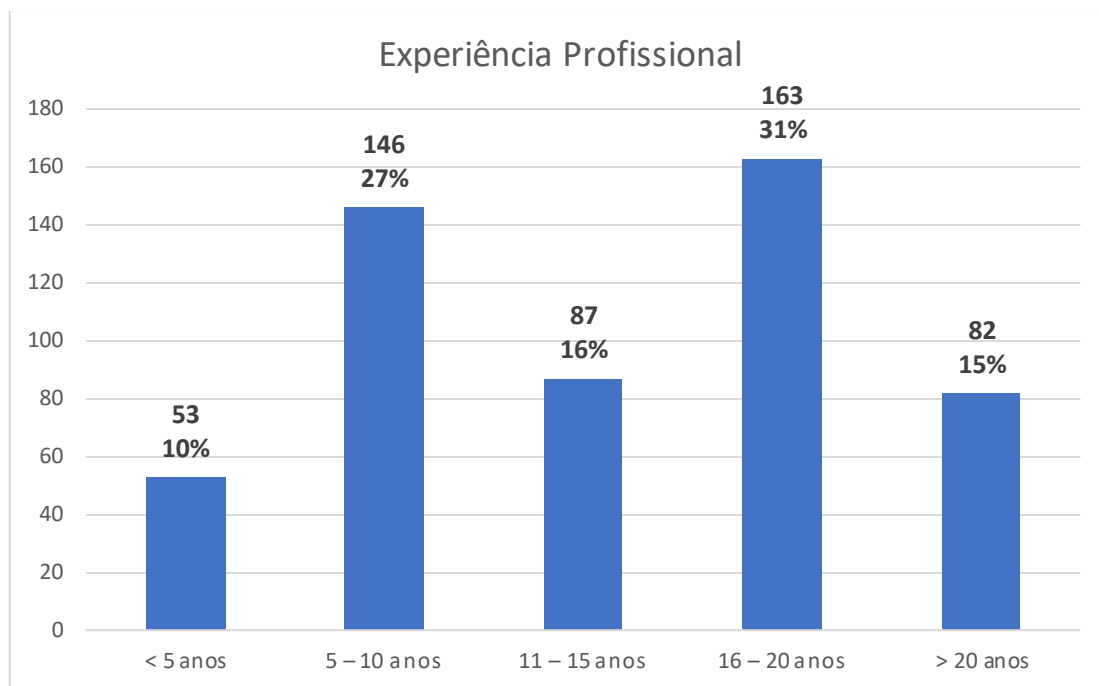


Gráfico 7- Questão 6: Experiência profissional

Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2021

Da análise do gráfico 7 podemos afirmar que o maior peso da amostra são pessoas com uma experiência profissional considerável, sendo que a maior parte, 31% que correspondem a 163 respostas, fica compreendida entre 16 – 20 anos. Seguidamente a este grupo, o maior número de respostas ficou compreendida entre os 5 – 10 anos de experiência profissional com 146 respostas, perfazendo assim 27% da amostra. Os restantes grupos relativos mostraram-se muito próximos com percentagens de 16%, 15% e 10% para os seguintes grupos 11 – 15 anos, >20 anos e <5anos, respetivamente.

Da análise destes 6 gráficos anteriores, podemos concluir e sintetizar que a nossa amostra é maioritariamente formada por indivíduos do sexo masculino, sendo que podemos afirmar que se trata de um grupo de pessoas qualificadas ligadas ao ramo das ciências económicas e financeiras, nomeadamente a exercer funções de Auditor Externo – ROC. Podemos também concluir que são indivíduos que já atuam no mercado há algum tempo, o que nos pode transmitir certa confiança de que são pessoas experientes na área.

13 Apresentação de Interpretação de Resultados

Após a análise realizada relativamente à caracterização da amostra, entramos agora na segunda parte do questionário onde são desenvolvidas as questões de investigação latentes a este estudo.

Foram desenvolvidas 14 questões de forma tentar solucionar as hipóteses levantadas anteriormente e, indo de encontro ao exposto anteriormente, passo a analisar as repostas dos inquiridos.

Número da Questão	Questão do Questionário
Q7	Acha que os auditores são independentes no exercício da sua função?

Tabela 4- Questão 7

Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2021

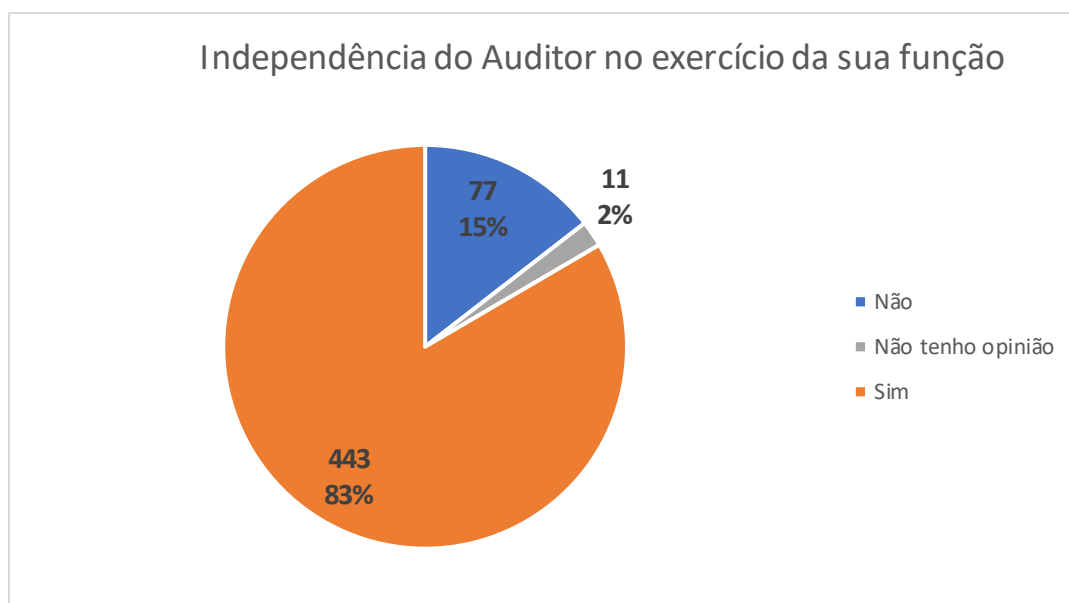


Gráfico 8- Questão 7: Acha que os auditores são independentes no exercício da sua função?

Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2021

Como este estudo se baseia na “Independência do Auditor” a primeira questão que se pretendeu obter resposta por parte dos inquiridos foi relativamente à independência do auditor no exercício das suas funções. Analisando as respostas obtidas, podemos

concluir que a grande maioria da amostra, 443 respostas perfazendo uma percentagem de 83% do total da amostra, concorda que os auditores são independentes no exercício da sua função. Apenas 15% (77 respostas) concorda que os auditores não são independentes no exercício da sua função e apenas 2% (11 respostas) dos inquiridos não tem opinião.

Concluimos desta questão que os inquiridos afirmam que os auditores são independentes no exercício da sua função como podemos comprovar com o gráfico 8.

Número da Questão	Questão do Questionário
Q8	Com que frequência acha que se deveria realizar mudança de Auditor?

Tabela 5- Questão 8

Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2021

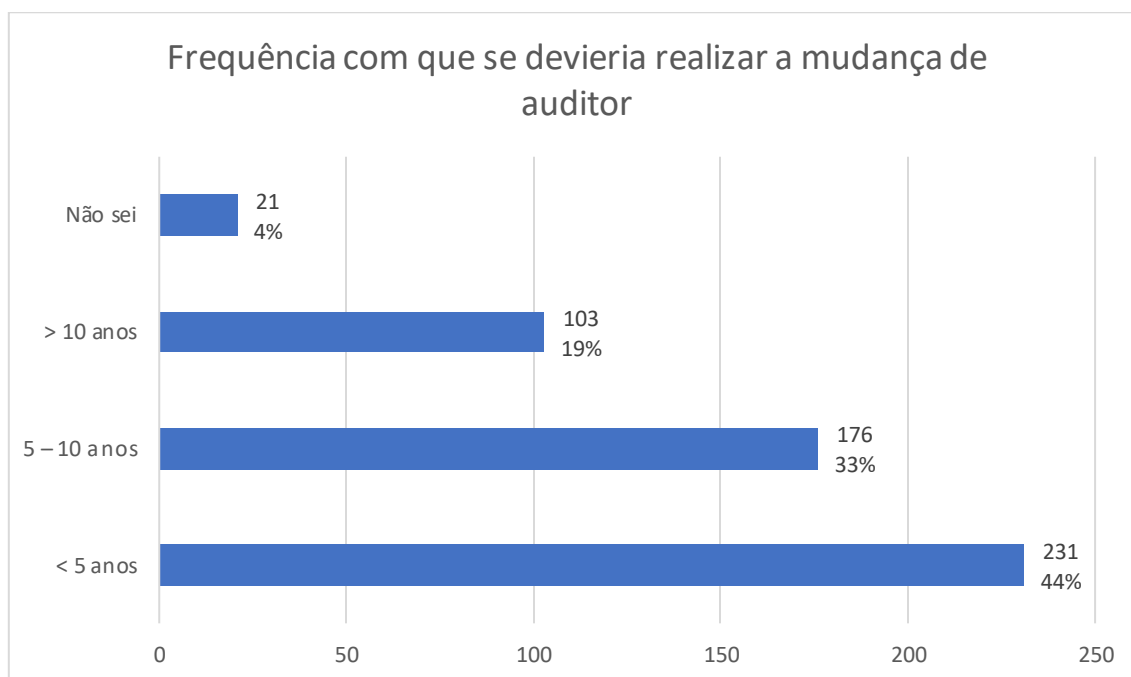


Gráfico 9- Questão 8: Com que frequência acha que se deveria realizar a mudança de auditor?

Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2021

Posteriormente à questão anterior, tornou-se fulcral analisar a rotatividade do auditor, nesse sentido foi essencial questionar os inquiridos obre qual o período de tempo que

essa mesma rotatividade deveria existir. De acordo com o que podemos analisar do gráfico 9, podemos concluir que a 44% da amostra acha que a troca de auditor deveria ser efetuada antes de o auditor completar 5 anos a colaborar com a entidade e 33% concorda que a essa troca de auditor deveria ser realizada ente 5 a 10 anos. Os restantes 23% de respostas obtidas subdividem-se em percentagens de 19% e de 2% em que os inquiridos acham que essa troca deveria realizar-se por um período de tempo superior a 10 anos e os restantes afirmam não saber, respetivamente.

Da análise dos dois gráficos apresentados acima (gráficos 8 e 9) concluímos então que apesar de os inquiridos acharem que os auditores são independentes no exercício da sua função, estes também acham que deveria haver uma rotatividade por períodos inferiores a 5 anos.

Número da Questão	Questão do Questionário
Q9	Considera que a ameaça de mudança de auditor pelo cliente pode influenciar e/ou colocar em risco o grau de independência do auditor?
Q10	Será o código de ética por que são regidos os auditores propício a que seja “contornado” pelo auditor?
Q11	O cumprimento das normas de auditoria por parte dos auditores altera face à dependência económica?

Tabela 6- Questões 9, 10 e 11

Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2021

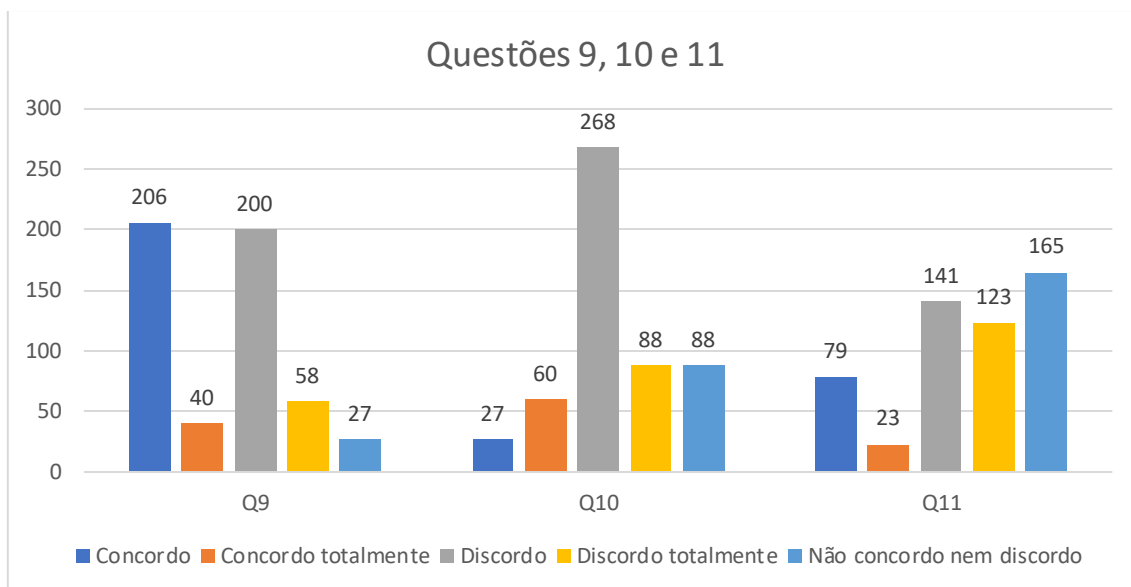


Gráfico 10- Questões 9, 10 e 11

Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2021

	Q9	Q10	Q11
Concordo	39%	5%	15%
Concordo totalmente	8%	11%	4%
Discordo	38%	50%	27%
Discordo totalmente	11%	17%	23%
Não concordo nem discordo	5%	17%	31%
Total	100%	100%	100%

Tabela 7- Resumo das respostas às questões 9, 10 e 11 (%)

Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2021

Da análise de respostas à questão 9, 49% da amostra (discordo e discordo totalmente) afirmam que a ameaça de mudança de auditor pelo cliente não influencia e não coloca em causa o grau de independência do auditor no exercício das suas funções. No entanto, 47% dos inquiridos (concordo e concordo totalmente) afirmam o contrário dizendo que a ameaça por parte do cliente coloca em causa o grau de independência do auditor. Apenas 5% dos inquiridos não concordam nem discordam.

A opinião dos inquiridos relativamente à questão 10, revela que 67% dos inquiridos (discordo e discordo totalmente) acreditam que o auditor não “contorna” lei no exercício da sua função, afirmando assim que estes cumprem a lei. Já 16% dos inquiridos acha que o auditor não cumpre a lei e 17% não concorda nem discorda.

No que toca à análise de respostas à questão 11, podemos concluir que 50% de respostas da amostra em análise discorda (discordo e discordo totalmente) que o cumprimento das normas de auditoria altera face à dependência económica do auditor. As restantes percentagens de resposta dividem-se em 31% que não concordam nem discordam da questão apresentada e apenas 19% que concorda que o cumprimento das normas altera face à dependência económica.

Da análise destas três questões podemos afirmar que os inquiridos afirmam concordar que quer a ameaça de mudança de auditor, quer a dependência económica não põe em causa o cumprimento das normas de auditoria nem põe em causa o grau de independência do auditor no exercício das suas funções.

Número da Questão	Questão do Questionário
Q12	A informação prestada pela auditoria pode considerar-se credível sendo os auditores contratados por quem lhes paga remuneração?
Q13	Considera que existe uma relação direta entre os honorários recebidos pelo auditor e a sua opinião no decorrer do seu trabalho?
Q14	Acha que deveria existir limitação e fiscalização quanto aos honorários cobrados pelos auditores de forma a impedir a sua dependência económica e evitar a corruptibilidade da sua opinião?

Tabela 8- Questões 12, 13 e 14

Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2021

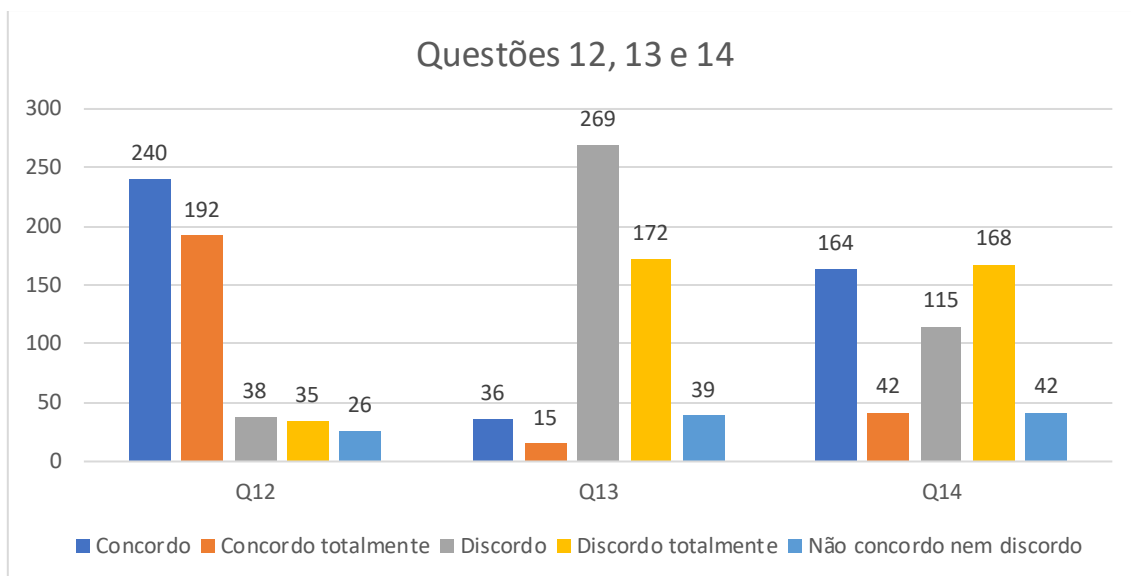


Gráfico 11- Questões 12, 13 e 14

Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2021

	Q12	Q13	Q14
Concordo	45%	7%	31%
Concordo totalmente	36%	3%	8%
Discordo	7%	51%	22%
Discordo totalmente	7%	32%	31%
Não concordo nem discordo	5%	7%	8%
Total	100%	100%	100%

Tabela 9- Resumo das respostas às questões 12, 13 e 14 (%)

Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2021

Da análise de respostas à questão 12, podemos concluir que a grande maioria dos inquiridos, nomeadamente 81% dos inquiridos, concordam (concordo e concordo totalmente) que a informação prestada pela auditoria é considerada credível sendo os auditores contratados por quem lhes paga remuneração. Apenas 14% dos inquiridos discordam da afirmação anterior e 5% não concordam nem discordam.

Quando à questão 13 e à afirmação nela inscrita observamos que 83% dos inquiridos discordam (discordo e discordo totalmente) da mesma. Apenas 10% dos inquiridos concordam (concordo e concordo totalmente) que existe uma relação direta entre os honorários recebidos pelo auditor e a sua opinião no decorrer do seu trabalho. Os restantes 7% dos inquiridos não concordam nem discordam com a afirmação posta em causa nesta questão.

Relativamente às respostas obtidas na questão 14, podemos denotar que 53% dos indagados discordam (discordo e discordo totalmente) relativamente ao afirmado nesta questão de investigação. Assim sendo, 39% dos inquiridos concordam (concordo e concordo totalmente) que deveria existir limitação e fiscalização quanto aos honorários cobrados pelos auditores de forma a impedir a sua dependência económica e evitar a corruptibilidade da sua opinião. Apenas 8% dos inquiridos não concordam nem discordam com o exposto nesta questão.

Podemos concluir então da análise destas três questões que os inquiridos afirmam que as informações prestadas pela auditoria são consideradas credíveis mesmo sendo os auditores contratados por quem lhes paga remuneração e que não existe uma relação direta entre os honorários recebidos e a sua opinião no decorrer do trabalho de auditoria. Concluimos ainda nesta panóplia de questões que os inquiridos acham que a existência de limitação e fiscalização quanto aos honorários cobrados pelos auditores de forma a impedir a sua dependência económica e evitar a corruptibilidade da sua opinião não é necessária.

Número da Questão	Questão do Questionário
Q15	A existência de uma relação, seja ela de que natureza for, entre cliente e auditor pode colocar em causa o seu parecer no decorrer da auditoria e emissão de opinião e, conseqüentemente, colocar em causa o grau de independência?
Q16	Concorda que os <i>non audit fees</i> (serviços de não-auditoria), como, por exemplo, serviços de consultoria, podem colocar em causa a independência do auditor?
Q17	Considera que a implementação de auditoria conjunta eleva o grau de independência do auditor?

Tabela 10- Questões 15, 16 e 17

Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2021

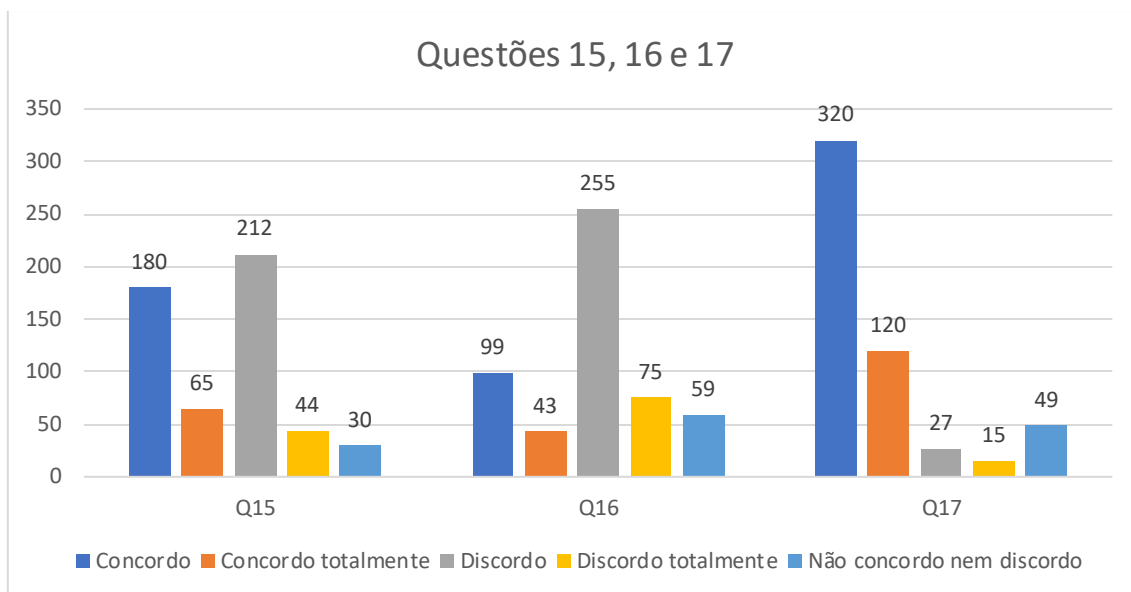


Gráfico 12- Questões 15, 16 e 17

Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2021

	Q15	Q16	Q17
Concordo	34%	19%	60%
Concordo totalmente	12%	8%	23%
Discordo	40%	48%	5%
Discordo totalmente	8%	14%	3%
Não concordo nem discordo	6%	11%	9%
Total	100%	100%	100%

Tabela 11- Resumo das respostas às questões 15, 16 e 17 (%)

Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2021

Nas respostas obtidas à questão 15 podemos concluir que 48% da amostra discorda (discorda e discorda totalmente) que a existência de uma relação, seja ela de que natureza for, entre cliente e auditor pode colocar em causa o seu parecer no decorrer da auditoria e emissão de opinião e, conseqüentemente, colocar em causa o seu grau de independência. Já 46% dos inquiridos concordam (concordo e concordo totalmente) que a afirmação latente na questão de investigação é verdadeira. Os restantes 6% da amostra nem concordam nem discordam.

Da análise de respostas à questão 16 e à questão inerente à mesma, constatamos que 62% dos inquiridos discordam (discorda e discorda totalmente) que os *non audit fees* (serviços de não-auditoria) podem colocar em causa a independência do auditor. Apenas

27% dos inquiridos concordam (concordo e concordo totalmente) e apenas 11% não concordam nem discordam com o afirmado nesta questão.

A opinião dos inquiridos relativamente à questão 17, revela que 83% dos mesmos concorda (concordo e concordo totalmente) que a implementação de auditoria conjunta eleva o grau de independência do auditor. Assim sendo, apenas 8% da amostra discordam do afirmado e 9% não concordam nem discordam.

Da análise destas três questões podemos concluir que os inquiridos afirmam que quer a existência de uma relação, seja ela de que natureza for, entre cliente e auditor, quer a existência de serviços de não auditoria, não colocam em causa o parecer do auditor e o seu grau de independência no decorrer da auditoria. Concluí, também, desta panóplia de questões que os inquiridos acham que a existência de auditoria conjunta eleva o grau de independência do auditor.

Número da Questão	Questão do Questionário
Q18	Considera que o comportamento e a experiência do auditor são decisivos no que toca à sua independência no decorrer dos seus trabalhos?
Q19	Concorda que os impedimentos e incompatibilidades das normas de auditoria atestam independência do auditor?
Q20	Considera que deveriam ser criados organismos independentes para remunerar e atribuir, aleatoriamente e de acordo com as normas, as empresas a auditar aos auditores?

Tabela 12- Questões 18, 19 e 20

Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2021

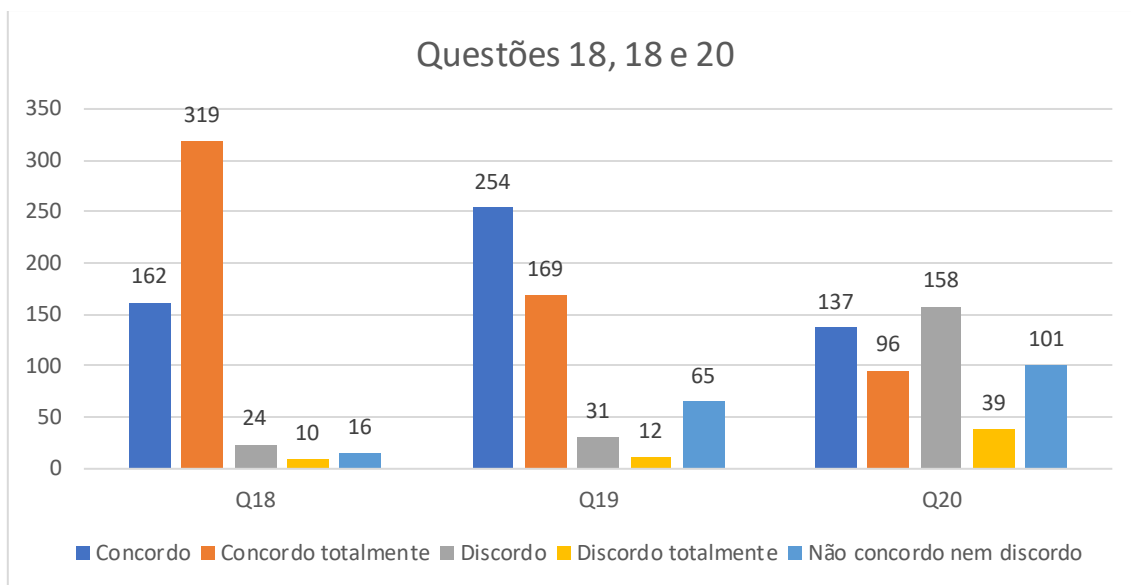


Gráfico 13- Questões 18, 19 e 20

Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2021

	Q18	Q19	Q20
Concordo	31%	48%	26%
Concordo totalmente	60%	32%	18%
Discordo	5%	6%	30%
Discordo totalmente	1%	2%	7%
Não concordo nem discordo	3%	12%	19%
Total	100%	100%	100%

Tabela 13- Resumo das respostas às questões 18, 19 e 20 (%)

Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2021

A opinião dos inquiridos relativamente à questão 18, revela que 91% dos inquiridos concordam (concordo e concordo totalmente) com a afirmação latente nesta questão. Já 6% dos inquiridos revela discordar (discordo e discordo totalmente) que o comportamento e a experiência do auditor são decisivos no que toca à sua independência no decorrer dos seus trabalhos. Apenas 3% dos inquiridos não concorda nem discorda.

Quando à questão 19 e ao assunto nela colocada em causa, podemos concluir que 80% de respostas obtidas concorda (concordo e concordo totalmente) que os impedimentos e incompatibilidades das normas de auditoria atestam independência ao auditor. Dos

restantes inquiridos, 8% discordam (discordo e discordo totalmente) e 12% não concordam nem discordam do afirmado nesta questão de investigação.

Da análise de respostas à questão 20 concluímos que 44% dos inquiridos concordam (concordo e concordo totalmente) que deveriam ser criados organismos independentes para remunerar e atribuir, aleatoriamente e de acordo com as normas, as empresas a auditar aos auditores. No entanto, 37% da amostra mostra discordar (discordo e discordo totalmente) do refutado na afirmação anterior e 19% não concorda nem discorda.

Podemos concluir então da análise destas três questões que os inquiridos afirmam que o comportamento e a experiência do auditor são decisivos no que toca à sua independência no decorrer dos seus trabalhos assim como os impedimentos e incompatibilidades das normas atestam a independência do auditor. Desta forma, aluímos, ainda, que os inquiridos acham que deveriam ser criados organismos independentes de forma a remunerar e atribuir, aleatoriamente e de acordo com as normas, as empresas a auditar aos auditores.

Após a análise dos resultados obtidos através dos questionários, tornou-se fulcral uma análise sintetizada dos mesmos sob a forma de confirmação do modelo de análise. Para confirmação desse modelo de análise procedi à elaboração da tabela 14 onde confirmei o nível de concordância por questão, sendo que as questões supramencionadas na tabela em questão se encontram de acordo com a escala de Likert e apenas contemplam o somatório obtido das respostas da questão 9 à questão 20 e com resposta “concordo” e “concordo totalmente”.

Confirmação do Modelo de Análise

Modelo de análise	Hipóteses	Questões de investigação	% Concordância na questão	% Questão na Hipótese	Confirmação por questão	% Confirmação de Hipóteses
25%	H1	16	27	1,00	27,000	7
25%	H2	12	81	0,25	20,250	11
		13	10	0,25	2,500	
		14	39	0,25	9,750	
		20	44	0,25	11,000	

Confirmação do Modelo de Análise

Modelo de análise	Hipóteses	Questões de investigação	% Concordância na questão	% Questão na Hipótese	Confirmação por questão	% Confirmação de Hipóteses
25%	H3	10	16	0,33	5,333	10
		11	19	0,33	6,333	
		19	80	0,33	26,664	
25%	H4	9	46	0,25	11,500	17
		15	46	0,25	11,500	
		17	83	0,25	20,750	
		18	91	0,25	22,750	
100%						44

confirmação do modelo de análise

Tabela 14- Confirmação do modelo de análise

Fonte: Elaborado pela Mestranda, 2021

Quer as hipóteses quer as questões de investigação levantadas anteriormente levaram à formulação das questões do questionário que levaram à construção da tabela acima. As questões em causa foram formuladas, maioritariamente, questionando os inquiridos acerca de suposições que podiam corromper a independência do auditor, nomeadamente: os *non audit fees* (serviços de não-auditoria), a existência de uma relação seja ela de que natureza for entre auditor e auditado, a existência de ameaça por parte do auditado ao auditor, o cumprimento de normas face à dependência económica e a dependência de honorários e por conseguinte a sua dependência económica.

Da confirmação do modelo de análise concluímos que o nível de concordância dos inquiridos acerca da independência dos auditores é de apenas validado por 44%.

O objetivo desta investigação foi perceber se a problemática do grau de independência dos Auditores pode ser corrompível no âmbito da sua atuação e se o modelo de nomeação do mesmo é o mais assertivo, nomeadamente o seu grau de independência face a quem paga a sua remuneração.

Inicialmente, o estudo focou-se na revisão da literatura, onde foram aprofundados os temas mais relevantes à posterior condução do estudo. Este capítulo foi fulcral visto que foi nele que se realizou investigação, análise e descrição de conhecimentos a fim de enquadrar o tema escolhido e desenvolvido.

Após a revisão da literatura, mas ainda neste capítulo, foram levantadas algumas questões de investigação pertinentes que foram fundamentais para definir qual o âmbito do objeto da pesquisa e como expor e desenvolver o estudo empírico.

Apesar deste tema ser abordado por diversos autores, pouca ou quase nenhuma evidência empírica, sobre esta temática, foi encontrada quer para Portugal quer para a Europa, sendo as opiniões sobre este tema escassas.

Posteriormente à revisão da literatura foram estudadas as metodologias existentes que poderiam ser benéficas para a análise de dados nesta investigação. O método selecionado foi o método quantitativo uma vez que foram utilizados questionários para obtenção de respostas por parte de auditores, neste caso, maioritariamente, de ROC. Sendo que também houve a participação de uma percentagem mínima de auditores internos. No decorrer deste capítulo foram também definidas as hipóteses, as questões de investigação e a criação de um modelo de análise.

Ainda neste capítulo concluiu-se que todas as hipóteses estavam interligadas entre si foi-lhes atribuída uma preponderância de 25%.

No último capítulo, o capítulo de análise do estudo de caso, nomeadamente o estudo dos resultados obtidos, concluiu-se que, através da questão 7 desta dissertação, 83% dos inquiridos confirmaram, com resposta “Sim”, à pergunta fulcral deste estudo sobre a independência do auditor, e afirmam que os auditores são independentes no exercício das suas funções.

Da análise do caso prático e tendo em conta a confirmação do modelo de análise, o mesmo foi apenas validado por 44% dos inquiridos.

Limitações do Estudo

No decorrer do presente estudo, deparei-me com algumas limitações ao estudo, nomeadamente na obtenção de respostas. Embora tendo sido enviados questionários para os ROC e para o IPAI, o grau de respostas obtidas foi diminuto face ao esperado.

Seria muito interessante ter realizado entrevistas a ROC e a Auditores Internos porque me daria hipótese de confirmação dos resultados dos questionários.

Orientações para futuras investigações

Sugiro um aprofundamento do tema relativo à independência do auditor em que sejam utilizados quer um método quantitativo quer um método qualitativo de investigação de forma a que haja comparação entre eles.

Seria interessante, também, a realização de uma análise de dados através da plataforma SABI entre países vizinhos, neste caso Portugal e Espanha, para aprofundamento desta investigação sob outras perspetivas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Arens, A.; Elder, R.; Bwasley, M. (2006). Auditing and assurance services: an integrated approach (11^a ed.). Nova Jérсия: Pearson Prentice Hall.

Attie, W. (2000). Auditoria – Conceitos e aplicações (3^a ed.). São Paulo: Editora Atlas.

Beattie, V.; Fearnley, S. (2002). Auditor independence and non-audit services: a literature review. University of Portsmouth.

Bernardes, J. C. C. (2018). As Determinantes dos Honorários dos Auditores Externos e o Risco de Fraude. Dissertação de Mestrado em Auditoria. Instituto de Contabilidade e Administração do Porto.

Boaventura, M. (2004). Metodologias da Pesquisa: monografia, dissertação, tese. São Paulo: Editora Atlas.

Brown, G. R. (1962). Changing audit objectives and techniques. The Accounting Review.

Carcello, J. V.; Hermanson D. R.; Neal, T. L.; Riley Jr, R.A. (2002). “Board Characteristics and Audit Fees”. Contemporary Accounting Research, Vol. 19, N^o3, pp.365–384.

Chan, P.; Ezzamel, M.; Gwilliam, D. (1993). Determinants of audit fees for quoted UK companies. Journal of Business Finance and Accounting, Vol., N^o 6, pp. 765.

Claro, B. J. D. V. (2013). O caminho da revisão legal de contas num contexto de crise financeira. Relatório de Estágio do Mestrado em Gestão – especialização em Contabilidade, Universidade de Évora.

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

Cohen, J.; Hanno, D. (2000). “Auditor’s consideration of corporate governance and management control philosophy in preplanning and planning judgments”, Auditing: A Journal of Practice and Theory, VOL. 19 (3), pp. 133-46.

Choi, J.-h.; Kim, C. F.; Kim, J.-b; Zang, Y. (2010). Audit office size, audit quality, and audit pricing; Auditing: a journal of practice & theory, Vol. 29, N^o 1, pp. 73-97.

Cook, J.; Winkle, G. (1983). Auditoria: Filosofia e Técnica. São Paulo

- Cordeiro, C. M. R. (2013). Auditoria interna e operacional: fundamentos, conceitos e aplicações práticas. São Paulo: Atlas.
- Cordeiro, J. (2014). Controlo de gestão e auditoria. Relatório de Estágio do Mestrado em Auditoria Empresarial e Pública, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.
- Costa, C. B. (2010). Auditoria Financeira -Teoria & Prática (9ª ed.). Lisboa: Rei dos livros.
- Costa, C. B. (2014). Auditoria Financeira -Teoria & Prática (10ª ed. Atualizada e aumentada). Letras e Conceitos, Lda.
- Crepaldi, S. A. (2002). Auditoria Contábil: teoria e prática (2ª ed.). São Paulo: Atlas.
- DeFond, M. L.; Raghunandan, K.; Subramanyam, K. R. (2002). Do Non-Audit Service Fees Impair Auditor Independence? Evidence from Going Concern Audit Opinions. *Journal of Accounting Research*.
- Felix Jr, W. L., Gramling, A. A., & Maletta, M. J. (2001). The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution. *Journal of Accounting Research*, 39(3), 513-534.
- Figueiredo, C. M. A. (2012). O contributo de boas práticas contabilísticas para uma auditoria financeira eficaz. Dissertação de Mestrado em Auditoria, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Figueiredo, J. D. d. (2011). A Independência dos Auditores. Relatório de Estágio de Mestrado. Instituto Superior de Economia e Gestão de Lisboa.
- Firth, M. (1985). An Analysis of Audit Fees and Their Determinants in New Zealand. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 4, Nº 2, pp. 23.
- Flick, U. (2004). Uma introdução à pesquisa qualitativa (2ª ed.). Porto Alegre: Bookman.
- Fonseca, R. (2009). Metodologia do Trabalho Científico. Brasil: Iesde Brasil.
- Fortin, M. F. (1999). O Processo de Investigação -Da concepção à realização. Lusociência – Edições Técnicas e Científicas, Lda.
- Fortin, M. F. (2006). Fundamentos e etapas do processo de investigação. Lisboa,

Lusodidacta.

Francis, J. R. (1984). The effect of audit firm size on audit prices. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 6, N° 2, pp. 133-151.

Franco, H.; Marra, E. (2001). *Auditoria Contábil*. São Paulo: Atlas.

Frankel, R.; Johnson, M.; Nelson, K. (2002). The Relation Between Auditors Fees for Non-Audit Services and Earnings Management. *The Accounting Review*, 77, Supplement.

Gil, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social* (6ª ed.). São Paulo: Atlas.

Gonçalves, A. (2009). A Concentração do Mercado de Revisão/Auditoria no Âmbito do Mercado de Capitais Português. *Técnicos Oficiais de Contas, Revista «TOC»* n°106.

Gotti, G.; Han, S.; Higgs, J.; Kang, T. (2011), Managerial Ownership corporate monitoring and audit fee, *SSRN*, Vol., N°, pp.

Gregory, A.; Collier, P. (1996). Audit Fees and Auditor Change: An Investigation of the Persistence of Fee Reduction by Type of Change. *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 23, No. 1, pp. 13-28.

International Standard on Auditing 200 (2009). Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an audit in accordance with international standards on auditing.

Instituto Português de Auditoria Interna (IPAI) (2009). *Enquadramento Internacional de Práticas Profissionais de Auditoria Interna*.

Iudícibus, S. (2000). *Teoria da Contabilidade* (6º ed.). São Paulo: Atlas.

Lei 140/2015, de 7 de setembro (2015). *Estatuto da Ordem dos revisores oficiais de contas*. Diário da República n°174 -1ªsérie. Assembleia da República.

Lopes, I. F. C. (2019). *A ética e a Opinião do Auditor*. Dissertação de Mestrado em Auditoria, Instituto de Contabilidade e Administração do Porto.

Madeira, P. (2003). Ética e deontologia: visão aplicada a profissionais de gestão e contabilidade. *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa*, p. 211-219.

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

Manzato, A., Santos, A. (2008). A elaboração de questionários na pesquisa quantitativa. Florianópolis: Departamento de Ciência de Computação e Estatística- IBILCE-UNERC.

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

Moura, R. G. d.; Lopes, P. d. L.; Barbosa, M. V. (2017). A Importância da Auditoria Interna na Prevenção de Fraudes nas Organizações. Sinópsio de Excelência em Gestão e Tecnologia.

Pinheiro, B. M. B. (2012). Independência dos auditores portugueses: o efeito cultural. Dissertação de Mestrado em Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais, Instituto Superior de Economia e Gestão de Lisboa.

Pong, C. M.; Whittington, G. (1994). The Determinants of Audit Fees: Some Empirical Models. *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 21, Nº 8, pp. 1071.

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

Quivy, R.; Campenhoudt, L. (2005). Manual de Investigação em Ciências Sociais (4ª ed.). Lisboa: Grávida.

Rodríguez, T. F.; Serra, S. A. D. E.; Villar, M. V. (2012). A influência da prestação de serviços exta-auditoria na independência do auditor: Perceção dos stakeholders. Algarve, *Tourism and Management Studies*.

Sá, S. P. d. (2018). Avaliação da auditoria interna e do sistema de controlo interno nas Instituições de Ensino Superior – Estudo de caso: Universidades e Politécnicos. Dissertação de Mestrado em Auditoria, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

Santos, A. M. d. S. (2003). A qualidade da auditoria. Dissertação de Mestrado em Contabilidade, Instituto de Estudos Superiores Financeiros e Fiscais do Porto.

- Simunic, D. A., (1980). “The Pricing Of Audit Services: Theory and Evidence”. *Journal of Accounting Research*, Vol. 18, N°1, pp. 161-190.
- Silva, A. S. V. C.; Inácio, H. C.; Vieira, E. F. S. (2017). Determinantes dos honorários de auditoria para Portugal e Espanha. Universidade de Aveiro.
- Sousa, C. C. (2017). Fatores que condicionam a mudança de auditor. Dissertação de Mestrado em Auditoria, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Sousa, J. M.; Baptista, S. C. (2011). Como fazer Investigação Dissertações, Teses e Relatórios Segundo Bolonha (1ª ed.). Lisboa: Pactor.
- Suaréz, A. (1990). *La Moderna Auditoria: Un Analisis Conceptual y Metodológico*. Madrid: McGrawHill.
- Taborda, D. M. G. (2015). Auditoria: Revisão Legal de Contas e Outras Funções do Revisor Oficial de Contas (2ª ed.). Silabo, Lda.
- Tribunal de Contas (1999). *Manual de Auditoria e Procedimentos*, volume 1. Lisboa.
- Wyatt, A. (2004). Accounting professionalism-they just do not get it!. *Accounting Horizons*.
- Yin, R. K. (2003). *Case Study Research Design and Methods*, volume 5 (3ª ed.). Sage Publications.

Apêndice I – Questionário

A Independência do Auditor

Chamo-me Joana Costa, sou aluna do Mestrado em Auditoria no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (ISCAP, <https://www.iscap.ispp.pt/>) e encontro-me neste momento a elaborar o meu trabalho de dissertação, subordinado ao tema supramencionado sob a orientação da Exma. Professora Doutora Alcina Portugal Dias, do ISCAP.

O objetivo deste estudo é a independência do auditor e os fatores que podem influenciar essa mesma independência.

Todas as respostas são totalmente anónimas (isto é, não podem ser identificadas aos seus respondentes) e destinam-se a ser utilizadas apenas para fins académicos.

Este inquérito é composto por questões de rápida resposta, sendo que a sua realização tomar-lhe-á apenas uns minutos.

Caso tenha alguma questão ou comentário sobre este questionário pode contactar-me usando o e-mail: mestr.auditoria2020.ind.auditor@gmail.com.

Solicita-se que o questionário seja respondido uma única vez, pelo que se já o tiver feito não deve repeti-lo.

[Inicie sessão no Google](#) para guardar o seu progresso. [Saiba mais](#)

*Obrigatório

Posicione-se relativamente às seguintes afirmações, sabendo que só pode selecionar apenas uma opção para cada questão.

1. Género: *

- Feminino
- Masculino

2. Idade *

- < 30 anos
- 30 – 40 anos
- 41 – 50 anos
- > 50 anos

3. Habilitações literárias: *

- Até 12º ano
- Bacharelato
- Licenciatura
- Mestrado
- Doutoramento

4. Área de formação académica: *

- Ciências económicas e financeiras
- Outros ramos científicos

5. Atividade profissional: *

- Auditor Interno
- Auditor Externo – ROC
- Auditor Externo – Não ROC
- Outra profissão

6. Experiência Profissional: *

- < 5 anos
- 5 – 10 anos
- 11 – 15 anos
- 16 – 20 anos
- > 20 anos

7. Acha que os auditores são independentes no exercício da sua função? *

- Sim
- Não
- Não tenho opinião

8. Com que frequência acha que se deveria realizar mudança de Auditor? *

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

Selecione a opção que lhe parecer mais correta, sabendo que só pode selecionar apenas uma opção para cada questão. *

	Discordo totalmente	Discordo	Não concordo nem discordo	Concordo	Concordo totalmente
9. Considera que a ameaça de mudança de auditor pelo cliente pode influenciar e/ou colocar em risco o grau de independência do auditor?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
10. Será o código de ética por que são regidos os auditores propício a que seja "contornado" pelo auditor?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
11. O cumprimento das normas de auditoria por parte dos auditores altera face à dependência económica?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
12. A informação prestada pela auditoria pode considerar-se credível sendo os auditores contratados por quem lhes auferem remuneração?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
13. Considera que existe uma relação direta entre os honorários recebidos pelo auditor e a sua opinião no decorrer do seu trabalho?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Discordo totalmente Discordo Não concordo nem discordo Concordo Concordo totalmente

14. Acha que deveria existir limitação e fiscalização quanto aos honorários cobrados pelos auditores de forma a impedir a sua dependência económica e evitar a corruptibilidade da sua opinião?

15. A existência de uma relação, seja ela de que natureza for, entre cliente e auditor pode colocar em causa o seu parecer no decorrer da auditoria e emissão de opinião e, conseqüentemente, colocar em causa o grau de independência?

16. Concorda que os non audit fees (serviços de não-auditoria), como, por exemplo, serviços de consultoria, podem fazer jus à independência do auditor?

Discordo totalmente Discordo Não concordo nem discordo Concordo Concordo totalmente

17. Considera que a implementação de auditoria conjunta eleva o grau de independência do auditor?

18. Considera que o comportamento e a experiência do auditor são decisivos no que toca à sua independência no decorrer dos seus trabalhos?

19. Concorda que os impedimentos e incompatibilidades das normas de auditoria atestam independência do auditor?

20. Considera que deveriam ser criados organismos independentes para remunerar e atribuir, aleatoriamente e de acordo com as normas, as empresas a auditar aos auditores?

Submeter

Página 1 de 1

[Limpar formulário](#)

Apêndice II – Email OROC

De: Joana Costa [mailto:joanaomartins1990@gmail.com]

Enviada: segunda-feira, 21 de Setembro de 2020 15:17

Para: OROC - Serviços Regionais do Norte

Assunto: Fwd: Dissertação de Mestrado- A Independência do Auditor

Boa tarde,

Exmos. Senhores,

Estou neste momento a desenvolver a minha dissertação no âmbito do Mestrado em Auditoria e encontro-me a investigar sobre alguns dos fatores que influenciam o trabalho dos auditores em Portugal.

https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSeVP8HyhSBdTMV39NGLP2ko1q4xB35evsU1c7KaWhD2tlwaUQ/viewform?usp=sf_link

Peço, por favor, a colaboração de todos para conseguir atingir o objetivo pretendido.

É por uma boa causa e sabem bem como é complicado conseguir boas amostras para as teses!

Será que há a possibilidade de divulgação na vossa pagina de forma a chegar a um maior número de profissionais?

Desde já agradeço o tempo dispendido da vossa parte

Com os melhores cumprimentos,

Joana Costa