

INSTITUTO  
SUPERIOR  
DE CONTABILIDADE  
E ADMINISTRAÇÃO  
DO PORTO  
POLITÉCNICO  
DO PORTO

M

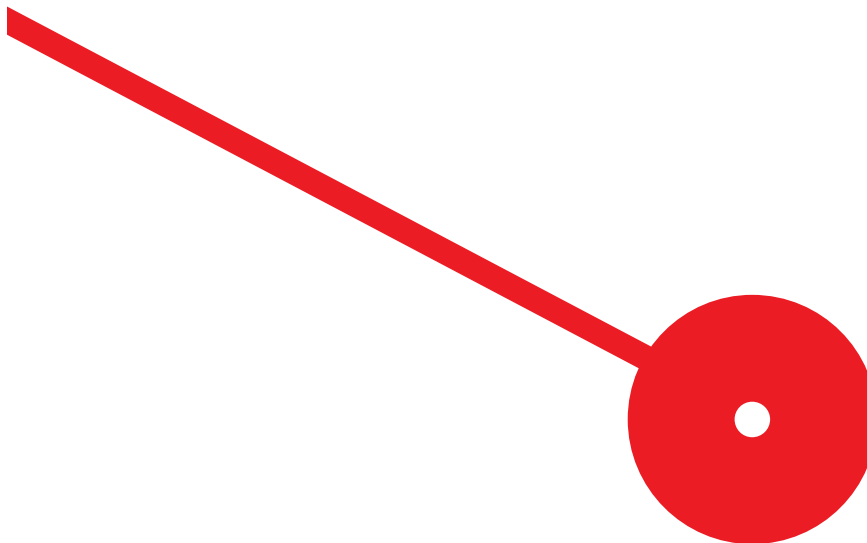
MESTRADO  
ÁREA DE ESPECIALIZAÇÃO

**Fatores que influenciam a  
independência do auditor e podem  
conduzir à prática de fraude**

Maria Inês de Magalhães Cardoso  
Inácio

11/2023

Maria Inácio. Fatores que influenciam a independência do auditor e podem conduzir à prática de fraude  
11/2023



INSTITUTO  
SUPERIOR  
DE CONTABILIDADE  
E ADMINISTRAÇÃO  
DO PORTO  
POLITÉCNICO  
DO PORTO

M MESTRADO  
ÁREA DE ESPECIALIZAÇÃO

# Fatores que influenciam a independência do auditor e podem conduzir à prática de fraude

Maria Inês de Magalhães Cardoso  
Inácio

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

Maria Inácio. Fatores que influenciam a independência do  
auditor e podem conduzir à prática de fraude  
11/2023

**Resumo:**

Esta dissertação surge no âmbito do Mestrado em Auditoria e procura estudar a profissão de auditoria, as obrigações de um auditor, bem como as ameaças e fatores que reforçam a sua independência.

Desta forma, na presente dissertação pretende-se explorar a temática da fraude na vertente financeira, bem como a abordagem de fatores que influenciam a independência do auditor e que podem conduzir à prática de fraude.

Tendo em consideração o exposto anteriormente, o presente trabalho visa colocar em perspetiva a independência do auditor e, como esta afeta a emissão da sua opinião do trabalho de auditoria realizado.

**Palavras-chave:** Auditoria, Independência, Ética, Fraude

**Abstract:**

This dissertation arises in the context of the Master's degree in Auditing and aims to study the profession of auditing, the obligations of an auditor, as well as the threats and factors that reinforce their independence. Therefore, this paper is intended to explore the theme of fraud within organizations on the financial side, as well as the approach of some concepts that are related to the profile of an auditor.

Thus, in this dissertation, the aim is to explore the theme of fraud in the financial sector, as well as the approach and study of factors that influence the independence of the auditor and that foster fraudulent practices.

Given the above, the purpose of this paper is to put into perspective the independence of the auditor and how it affects the issuance of their opinion on the audit work performed.

**Keywords:** Auditing, Independency, Ethics, Fraud

## Índice geral

<b>Capítulo - Introdução</b> .....	Erro! Marcador não definido.
<b>Capítulo I – O Auditor</b> .....	<b>4</b>
1 Auditoria.....	5
1.1 Tipologias de Auditoria.....	6
1.2 Evolução da profissão de auditoria .....	6
1.2.1 Responsabilidade Social .....	8
1.3 Ética.....	8
1.4 Expectation Gap.....	11
1.5 A Independência dos Auditores .....	13
1.5.1 Tipos de Independência .....	15
1.5.1.1 Independência de Mente .....	15
1.5.1.2 Independência de Aparência .....	15
1.5.2 Fatores que Reforçam a Independência .....	15
1.5.3 Ameaças à Independência.....	22
1.6 Controla da Qualidade dos Auditores .....	25
<b>Capítulo II – A Fraude</b> .....	<b>28</b>
2 Fraude .....	29
2.1 Tipos de Fraude.....	29
2.2 O Papel do Auditor na Denúncia da Fraude.....	31
2.2.1 Triângulo da fraude.....	32
2.2.2 Diamante da fraude.....	34
2.2.3 Pentágono da fraude.....	35
<b>Capítulo III – Metodologias</b> .....	<b>36</b>
3 Metodologia de Investigação.....	37
3.1 Hipóteses de Investigação .....	37
3.2 Modelo de Análise .....	38

3.3	Metodologia e Instrumentos de Recolha de Dados .....	39
3.3.1	Elaboração do questionário.....	40
3.3.2	População.....	41
3.4	Resultados e Discussão .....	42
3.4.1	Caracterização da amostra .....	42
3.4.1.1	Profissão dos inquiridos.....	42
3.4.1.2	Idade dos inquiridos.....	43
3.4.1.3	Experiência profissional .....	44
3.4.1.4	Género dos inquiridos.....	45
3.4.2	Análise de dados .....	46
3.4.2.1	Relação entre a independência do auditor e a qualidade do trabalho de auditoria.....	47
3.4.2.2	Análise dos fatores que podem influenciar a independência dos auditores.....	48
3.4.2.3	As normas e controlos aplicáveis aos auditores são apropriados e eficientes.....	55
3.5	Validação das hipóteses .....	56
3.5.1	Conclusão da validação de hipóteses.....	58
<b>Capítulo IV – Conclusão .....</b>		<b>59</b>
4	Conclusão .....	60
4.1	Conclusões finais.....	60
4.2	Limitações ao Estudo .....	62
4.3	Propostas para Investigações futuras.....	62
<b>Referências bibliográficas.....</b>		<b>64</b>
<b>Apêndices.....</b>		<b>68</b>
Apêndice I – Questionário .....		69

## **Índice de Figuras**

Figura 1 - Triângulo da Fraude.....	32
Figura 2 - Diamante da Fraude.....	34
Figura 3 - Pentágono da Fraude.....	35
Figura 4 - Modelo de Análise.....	38

## **Índice de Tabelas**

Tabela 1 - Hipóteses e Questões de investigação .....	38
Tabela 2 - Escala de Likert .....	40
Tabela 3 - Composição do questionário (Perfil do respondente) .....	40
Tabela 4 – Composição do questionário (Resposta às hipóteses) .....	41
Tabela 5 - Distribuição das profissões.....	42
Tabela 6 - Confiabilidade do coeficiente alfa de Cronbach .....	46
Tabela 7 - Alfa de Cronbach Fonte: SPSS .....	47
Tabela 8 - Independência do auditor vs. Qualidade do trabalho .....	47
Tabela 9 - Independência do auditor vs. Qualidade do trabalho .....	48
Tabela 10 - Estatísticas descritivas dos fatores que influenciam a independência do auditor Fonte: SPSS.....	52
Tabela 11 - Taxa de confirmação primeira hipótese .....	56
Tabela 12 - Taxa de confirmação segunda hipótese.....	57
Tabela 13 - Taxa de confirmação terceira hipótese .....	58

## Índice de Gráficos

Gráfico 1 - Distribuição dos inquiridos por faixa etária.....	43
Gráfico 2 - Idade dos inquiridos de acordo com a profissão.....	43
Gráfico 3 - Experiência profissional dos inquiridos (em anos completos).....	44
Gráfico 4 - Género dos inquiridos.....	45
Gráfico 5 - Género dos inquiridos por profissão.....	46
Gráfico 6 - Honorários e a independência do auditor.....	48
Gráfico 7 - Experiência profissional e a independência do auditor.....	49
Gráfico 8 - Dimensão da firma e a independência do auditor.....	50
Gráfico 9 - Prestação de serviços de não auditoria e a independência do auditor.....	51
Gráfico 10 - A rotatividade e a independência do auditor.....	51
Gráfico 11 - Independência de um auditor interno vs. auditor externo.....	53
Gráfico 12 - Impacto do género do auditor na probabilidade de ocorrência de fraude, por faixa etária dos respondentes.....	54
Gráfico 13 - Género do auditor com maior probabilidade de ocorrência de fraude.....	54
Gráfico 14 - As normas e controlos aplicáveis aos auditores e auditores são apropriados e eficientes.....	55

## **Lista de abreviaturas**

ACFE - Association of Certified Fraud Examiners

ASR - Accounting Series Releases

CEO - Chief Executive Officer

CEROC - Código de Ética dos Revisores Oficiais de Contas

DFs - Demonstrações Financeiras

EOROC - Estatuto Oficial dos Revisores Oficiais de Contas

EUA - Estados Unidos da América

IAASB - International Auditing and Assurance Standards

ISO - International Organization for Standardization

ISQC - International Standard Quality Control

OROC - Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

PCAOB - Public Company Accounting Oversight Board

RLC - Revisão Legal das Contas

RS - Responsabilidade Social

SEC - Securities and Exchange Commission

SOC - System and Organization Controls

SoX - Sarbanes-Oxley

## **CAPÍTULO - INTRODUÇÃO**

---

Após os sucessivos escândalos financeiros e contabilísticos ocorridos no início do século XXI, como foram os casos da WorldCom, Parmalat e Enron, a atividade praticada pelos auditores foi colocada em questão. No seguimento das falhas identificadas na atividade desenvolvida, no que concerne ao reporte às autoridades sobre os comportamentos fraudulentos identificados, foram propostas e publicadas novas normas legislativas e novos processos que permitiriam controlar a qualidade do serviço prestado pelo auditor.

Além das interrogações feitas sobre a atividade praticada, começou a ser colocada em causa a independência da auditoria derivada de outros trabalhos realizados pelos profissionais de auditoria, tais como consultoria, apoio nas áreas fiscais e contabilísticas, gestão de recursos humanos, entre outros. A acumulação de funções como, por exemplo, a de auditor e de contabilista da organização, pode conduzir à existência de conflitos de interesse. Enquanto auditor, o objetivo é verificar a conformidade das demonstrações financeiras (DFs) com as normas contabilísticas e verificar os controlos instituídos na organização. Por sua vez, a função do contabilista é elaborar e fornecer informações precisas e confiáveis sobre a situação financeira da empresa. Ora, desta forma combinar as duas funções pode ser visto como um conflito de interesses, podendo prejudicar a integridade e a confiança das informações financeiras fornecidas pela organização. Além do exposto, podem ser levantadas dúvidas acerca da sua independência e objetividade sobre o trabalho praticado.

A auditoria serve uma finalidade económica vital e desempenha um papel importante em servir o interesse público ao “aumentar a responsabilidade e reforçar a confiança nos relatórios financeiros” (ICAEW, 2005).

Posterior a estes acontecimentos, a crise financeira que culminou globalmente, veio novamente colocar interrogações sobre a profissão, nomeadamente no que respeita à questão da independência do auditor durante a realização de um trabalho de auditoria.

Com a presente dissertação pretendem-se explorar as obrigações de um auditor, os fatores que reforçam a independência deste e as ameaças a que se encontra exposto no âmbito da sua profissão. Ainda durante este trabalho irá ser analisado como as ameaças podem influenciar o seu julgamento profissional, afetando o seu trabalho de auditoria e a objetividade da sua opinião.

Quanto à estrutura deste trabalho, esta dissertação inicia-se com o capítulo da Introdução onde é feito um enquadramento do tema em estudo, bem como a definição dos objetivos.

De seguida, surge o capítulo da revisão da literatura. Neste capítulo são estudados e aprofundados os conceitos que se relacionam com o tema.

Segue-se o capítulo dedicado à metodologia, no qual é enunciado a metodologia adotada e as questões de investigação que suportam este trabalho.

No capítulo seguinte apresentam-se os resultados obtidos através do questionário enviado como forma de obter respostas às questões levantadas.

Por fim, no último capítulo, foi elaborada uma conclusão sobre os resultados obtidos, enunciadas as limitações do estudo e as propostas para trabalhos futuros.



# 1 Auditoria

A origem etimológica da palavra auditoria é do latim *audire*, a qual se traduz por “ouvir”. Por sua vez, a palavra “auditor”, surge também com origem no latim da palavra *auditore*, a qual significa “aquele que ouve”. No início do desenvolvimento da profissão de auditoria, associava-se a auditoria e respetiva profissão a um indivíduo que tirava conclusões essencialmente com base nas informações que lhe eram transmitidas verbalmente.

O conceito de auditoria não é de fácil definição, nem algo estanque no tempo, tendo sofrido adaptações ao longo do tempo – *Expectation Gap*. Pode ser realizada a vários níveis na organização, no entanto o foco deste capítulo será na auditoria financeira.

Tal como acontece com o conceito de auditoria no seu sentido amplo, também o de Auditoria Financeira não é de fácil definição. Esta dificuldade pode ser explicada pelo facto de que durante uma auditoria financeira, os procedimentos realizados envolvem a componente humana, tornando-se, desta forma, um assunto de elevada complexidade.

Ainda que de difícil definição, podemos enunciar que a Auditoria Financeira é um processo que permite ao auditor emitir uma opinião acerca da preparação das DFs de uma determinada entidade, se estas foram apresentadas de forma verdadeira e apropriada e conforme os regulamentos e legislação em vigor.

Por forma a clarificar melhor o tema, proceder-se-á a um estudo sobre a evolução histórica da auditoria, bem como a abordagem de conceitos com relevância para esta análise.

## 1.1 Tipologias de Auditoria

A auditoria tem como finalidade aumentar a confiança dos utentes da informação financeira, nomeadamente investidores, financiadores, colaboradores, clientes, governo e público.

Segundo Morais e Martins (2013, p. 20), tendo em conta o conteúdo e fins podem ser identificados cinco tipos de auditoria:

- Das DFs;
- De conformidade;
- Operacional;
- De gestão;
- Estratégica.

O autor descreve ainda os critérios adotados no processo de auditoria tendo em conta o objetivo final da mesma, sendo estes:

- **Quanto à amplitude:** reconhecem-se auditorias gerais quando envolve a entidade na sua totalidade ou parciais quando envolve apenas parte desta;
- **Quanto à frequência:** as auditorias podem ser ocasionais, únicas ou permanentes;
- **Quanto ao período temporal:** as auditorias estão classificadas em auditoria de informação histórica e auditoria de informação previsional ou prospetiva;
- **Quanto à obrigatoriedade:** podem ser subdivididas em dois grupos, auditorias de fonte contratual ou de fonte legal;
- **Quanto ao sujeito que as efetua:** podem ser externas ou internas, dependendo do vínculo laboral que une o indivíduo que realiza a auditoria e a entidade auditada.

Taborda (2015, p15 a 18) enumera também vários tipos de auditoria, nomeadamente, Auditoria Financeira, Auditoria Interna, Auditoria de Gestão, Auditoria Social, Auditoria Informática, entre outros.

## 1.2 Evolução da Profissão de Auditoria

O conceito e objetivo da auditoria, tal como referido anteriormente, evolui ao longo do tempo, adaptando-se à realidade económica e social da época.

A auditoria, como a conhecemos hoje, é originária da Grã-Bretanha e desenvolveu-se em meados do século XIX, como consequência da Revolução Industrial. Nesta altura, os vários processos de falência de empreendimentos que colhiam o dinheiro do demais, aliado à separação da propriedade de gestão, fizeram com que surgisse o cargo de auditor. Esta profissão tinha como objetivo zelar pela transparência da gestão e ser capaz de identificar irregularidades através da análise das DFs e outros processos que permitissem conceder informação mais fiável aos investidores. (Costa, 2014, p. 67)

Os Estados Unidos da América (EUA), por sua vez, também tiveram uma grande influência, no que diz respeito à profissão de auditoria, aquando da colonização do Canadá e dos Estado Unidos. Nesta altura, foram enviados auditores ingleses para auditarem firmas que possuíssem capitais britânicos.

Em 1929, com o *crash* da bolsa americana e após a crise económica que se sucedeu, a profissão alcançou uma enorme difusão. Além disto, foi realizado um ajuste e aperfeiçoamento das técnicas utilizadas até à data. Destaque para a criação do *Security and Exchange Comission* (SEC), que veio aumentar a importância da profissão do auditor, obrigando as empresas cotadas na Bolsa de Valores a recorrerem aos serviços destes profissionais, para garantirem maior fiabilidade no que diz respeito à preparação das DF. (Monteiro, 2015)

Em 2002, nos EUA, devido aos escândalos financeiros e contabilísticos da época, foi publicada a Lei *Sarbanes-Oxley* (SoX). A criação desta lei tinha o mesmo objetivo das demais, sendo este, aumentar a fiabilidade da informação financeira emitida pelas empresas de valores mobiliários, proteger investidores e monitorizar os auditores dessas mesmas empresas.

A propagação da profissão de auditoria, verificou-se em vários países e continentes, e deveu-se, maioritariamente, ao desenvolvimento económico das grandes potências industriais.

Torna-se relevante fazer a ligação entre auditoria e sociedade, através da Auditoria Social, tipo de auditoria cada vez mais preponderante, tendo em conta o meio envolvente e o trabalho de auditoria.

### **1.2.1 Responsabilidade Social**

O conceito inerente a este tema está inicialmente conectado às atividades de beneficência e doações a instituições de caridade. Também a definição de responsabilidade social foi sofrendo alterações ao longo do tempo, sendo que, cada vez mais se interrelaciona o meio envolvente com a atividade empresarial, levando as empresas a não terem apenas de publicar o cumprimento dos seus objetivos económico-financeiros, mas também a *performance* social da empresa.

A *Internacional Organization for Standardization* (ISO) tem como principal tema a emissão de *standards* que conduzam a organizações a implementar boas práticas.

Tendo por base a ISO 26000 – RS (2010), que retrata as boas práticas dentro da empresa, afirma-se que estas irão promover uma mudança no futuro, e que aliado a outras componentes importantes no enquadramento da responsabilidade social, tais como o desenvolvimento sustentável, manutenção da moralidade e ética empresarial, do compromisso por parte dos trabalhadores e das relações com os *stakeholders*.

Além do exposto e por forma a completar o enunciado anteriormente, a Diretiva 2022/2464 prevê a obrigatoriedade das empresas comunicarem as informações não financeiras da mesma forma que acontecia até então com as DFs. Esta diretiva tem o intuito de reforçar a importância das informações não financeiras que tem a capacidade de alcançar um número elevado de stakeholders interessados e não apenas os acionistas e investidores das organizações.

Em suma, a responsabilidade social dos auditores assume, cada vez mais, um papel fulcral na vida das organizações e da sociedade, e tem como máxima a comunicação da qualidade sobre os resultados apurados, a todos os interessados no desenvolvimento da organização auditada.

No seguimento do exposto no presente ponto, importa referir e explorar a relação da responsabilidade social com a ética.

### **1.3 Ética**

A ética e a responsabilidade social possuem vários pontos em comum. O assunto retratado neste ponto poderá ser definido como uma reflexão feita sobre os valores e critérios que se consideram como “os mais corretos”.

A origem do conceito de ética, provém de importantes filósofos gregos, que tinham como máxima a aplicabilidade de certos conceitos na sociedade, tais como a honestidade e a fidelidade. Ambos os conceitos conseguem ser enquadrados no profissional da atividade de auditoria. Este deverá possuir tais características para exercer a sua atividade da forma mais correta.

Gramberg & Menzies (2006) destacam a ética como essencial no momento de tomada de decisão, uma vez que as ações tomadas por determinado indivíduo, permitem criar uma opinião sobre ser uma boa ou má pessoa.

Para Srour (2017), a palavra ética é caracterizada como “noção de consciência e conhecimento, capazes de compreenderem as tomadas das decisões de determinado sujeito”.

A questão da ética aplicava-se não só aos auditores como também às organizações. Nestas, o papel da ética é cada vez mais relevante, não só com o impacto e percepção do público em geral sobre o tema e sobre os valores que a organização possui, como também contribui para a maximização das relações humanas existentes no seio da organização.

Segundo Cook e Winkie (1983, p. 41), a auditoria praticada em Portugal sofre adaptações ao longo dos anos, não só a nível legal, mas também ético.

Para os autores acima mencionados, e na perspetiva da ética profissional do auditor “a ética é constituída por normas através das quais o indivíduo estabelece uma conduta pessoal adequada. Normalmente, isso tem em consideração as exigências impostas pela sociedade, pelos deveres morais e pelas consequências dos atos da pessoa. 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 da profissão, assim como para com a própria pessoa”.

Tal como enuncia o Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, a marca distintiva da atividade dos auditores é a aceitação da responsabilidade para agir de acordo com o interesse público, competindo-lhe ir além da satisfação da necessidade de um cliente em particular.

No exercício das suas funções, deverá cumprir o Código de Ética (CE), onde estão enunciados os princípios éticos fundamentais aplicáveis à profissão, bem como uma estrutura que permitirá ao auditor:

- Identificar ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais;
- Avaliar a importância das ameaças identificadas;
- Aplicar as salvaguardas necessárias, para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável.

A identificação de todas as ameaças que um auditor pode vir a enfrentar no decorrer de um trabalho de auditoria, caracteriza-se como uma missão impossível, uma vez que estas dependem da natureza do mesmo e cada atividade poder criar inúmeras ameaças específicas. Nesta linha, a estrutura conceptual enunciada no CE deve ser aplicada pelo auditor com base no seu julgamento profissional e avaliada a cada trabalho de auditoria que realize. Também ao auditor cabe o estabelecimento de controlos e procedimentos que lhe permitam identificar as ameaças que poderão colocar em risco a sua atividade.

Caso o auditor conclua a impossibilidade de adotar salvaguardas apropriadas para eliminar ou reduzir as ameaças a um nível aceitável deverá recusar o trabalho.

Com base no CE, é possível identificar os seguintes princípios fundamentais:

- **Integridade:** ser correto e honesto em todos os relacionamentos profissionais e comerciais;
- **Objetividade:** não permitir ambiguidades, conflitos de interesse ou influência indevida de outrem que se sobreponham aos julgamentos profissionais;
- **Competência e zelo profissional:** manter conhecimentos e competências profissionais no nível exigido para assegurar que o cliente receba um serviço de qualidade em resultado do desenvolvimento de práticas correntes, da legislação e das técnicas, e atuar com diligência e de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis;
- **Confidencialidade:** respeitar a confidencialidade da informação recolhida em resultado de relacionamentos profissionais e, conseqüentemente, não divulgar quaisquer informações a terceiros sem a devida autorização, salvo se existir um direito ou um dever legal ou profissional de divulgar, nem usar a informação para vantagem pessoal ou de terceiros;

- **Comportamento profissional:** cumprir as leis e regulamentos relevantes e evitar qualquer ação que desacredite a profissão.

Antes de aceitar um trabalho, o auditor deverá ter conhecimento do setor em que a organização se enquadra, da atividade praticada pela empresa, dos sócios e gestores da entidade que a compõem, devendo apenas aceitar o trabalho caso tenha capacidades para o executar, citando o CE “o princípio fundamental de competência e zelo profissional impõe a obrigação de o auditor prestar, apenas, os serviços que tenha competência para executar”.

A aceitação do processo deverá ainda ter em conta a sua independência, devendo, desta forma recusar qualquer trabalho que coloque em causa a sua independência.

#### **1.4 Expectation Gap**

A *expectation gap* é um termo usado para descrever a diferença entre as expectativas dos clientes e as capacidades reais de uma empresa de auditoria. Isso pode incluir a falta de compreensão do cliente sobre o que a auditoria realmente envolve, bem como a falta de capacidade da empresa de fornecer serviços que atendam às expectativas dos clientes.

Uma das principais causas que envolve este conceito é a falta de comunicação clara entre a empresa de auditoria e seus clientes. Muitas vezes, os clientes não compreendem completamente o que a auditoria envolve ou o que eles podem esperar dos serviços fornecidos. Isso pode levar a expectativas irreais sobre o que a empresa de auditoria pode realmente oferecer.

Outra causa comum, é a falta de capacidade da empresa de auditoria de oferecer serviços que atendam às expectativas dos clientes. Isso pode incluir a falta de recursos, capacidades ou experiência necessários para fornecer serviços de alta qualidade. Além disso, as empresas de auditoria podem não estar preparadas para lidar com as necessidades específicas de um cliente ou com as regulamentações do setor.

A *expectation gap* também pode ser causada pela falta de confiança dos clientes na empresa de auditoria. Isso pode ser devido a problemas anteriores com a qualidade do trabalho, atrasos no cronograma ou falta de transparência na comunicação. Se os clientes não confiam na empresa de auditoria, eles podem ter expectativas mais baixas sobre o que eles podem esperar dos serviços fornecidos.

Para lidar com este entrave, é importante que as empresas de auditoria estabeleçam uma comunicação clara e aberta com seus clientes. Isso inclui explicar completamente o que a auditoria envolve e o que os clientes podem esperar dos serviços fornecidos. Além disso, as empresas devem ser honestas sobre suas capacidades e limites, e trabalhar com os clientes para estabelecer expectativas realistas.

Outra estratégia importante é garantir que a empresa de auditoria tenha os recursos, habilidades e experiência necessários para fornecer serviços de alta qualidade. Isso pode incluir investir no treino e desenvolvimento de funcionários, bem como em tecnologias e ferramentas avançadas.

De acordo com Hassink et al. (2009), a "*audit expectation gap*" é dividida em três tipos de expectativa:

- Expectativas dos utilizadores: as expectativas dos utilizadores sobre o que deve ser alcançado pela auditoria;
- Expectativas da auditoria: as expectativas dos auditores sobre o que eles realmente podem alcançar através da auditoria.
- Expectativas da regulamentação: as expectativas da regulamentação sobre o que deve ser alcançado pela auditoria.

Após a enumeração das tipologias das expectativas, os autores enunciam mais três conceitos, nomeadamente o desempenho deficiente, expectativas não razoáveis e a deficiência das normas.

Sobre o desempenho deficiente é possível afirmar que se refere à diferença entre as expectativas dos usuários e as expectativas da auditoria, bem como entre as expectativas da regulamentação e as expectativas da auditoria. Essa diferença pode levar a uma percepção de que a auditoria não está a cumprir a sua função de forma adequada, o que pode afetar a confiança dos utentes e da regulamentação na auditoria.

As expectativas não razoáveis dizem respeito às expectativas dos usuários e da regulamentação que são impossíveis de serem atendidas pela auditoria. Isso pode incluir, por exemplo, expectativas de que a auditoria possa garantir a precisão absoluta das DFs, ou que possa identificar todas as potenciais fraudes. Essas expectativas podem ser consideradas não razoáveis devido a limitações de tempo, recursos e capacidade da auditoria.

Por fim, segundo Hassink et al. (2009), a deficiência das normas refere-se à inadequação e/ou falta de normas de auditoria que possam guiar os auditores no processo de avaliação e conclusão sobre as DFs. Por exemplo, normas que não estão claras ou que não foram atualizadas para se adequar às mudanças nas práticas contabilísticas e financeiras.

Este conceito, pode ainda relacionar-se com a diferença entre as expectativas da sociedade em relação ao papel e à capacidade de uma auditoria, e o que é realmente possível e apropriado para fazer uma auditoria. Isso pode incluir expectativas de que uma auditoria possa garantir que uma empresa é completamente livre de fraude ou erro, enquanto na realidade, uma auditoria tem como objetivo fornecer uma opinião sobre se as DFs da empresa estão preparadas de acordo com as normas contabilísticas aplicáveis. Além disso, as auditorias não são projetadas para detetar todos os erros ou fraudes, tendo por base apenas a emissão de uma opinião sobre o assunto auditado.

“A área onde esta diferença de expectativas causa maiores problemas à imagem e na reputação da profissão tem a ver com os casos de fraude, pois os profissionais tendem a minimizar a importância do seu papel na deteção de fraude realçando a responsabilidade da gestão” (Gonçalves, 2011, p. 17).

Este *gap* pode ser minimizado através de uma comunicação eficaz, onde o papel e as responsabilidades do auditor são claramente explicados e compreendidos pela sociedade.

Além disso, os auditores podem trabalhar para aumentar a transparência dos seus atos, fornecendo relatórios detalhados e acessíveis ao público sobre as suas atividades e resultados.

## **1.5 A Independência dos Auditores**

A independência dos auditores é essencial para garantir que as opiniões emitidas sejam objetivas e isentas de conflitos de interesses. Sendo importante para assegurar que os relatórios financeiros são confiáveis e precisos, de forma a proteger os investidores e outros utentes desses relatórios.

Os auditores devem agir em conformidade com os princípios explicitados no CE, nomeadamente integridade, objetividade, competência, zelo profissional, confidencialidade e comportamento profissional.

Vários autores têm a opinião de que a definição e o alcance da independência dos auditores são um assunto bastante complexo, uma vez que a independência raramente é alcançada devido às várias pressões de diferentes níveis, tais como social, profissional, financeiro e legal que afetam o auditor e a empresa. (Anandarajan et al, 2010)

Existem vários aspetos que se relacionam com a independência dos auditores, incluindo a independência de julgamento, de carácter e financeira. A independência de julgamento refere-se à capacidade dos auditores formarem as suas próprias opiniões e emitirem relatórios independentes, sem serem influenciados por pressões internas ou externas. A independência de carácter refere-se à integridade e honestidade dos auditores, e a independência financeira refere-se à ausência de conflitos de interesses financeiros que possam afetar a sua capacidade em emitir relatórios independentes.

Para garantir a independência dos auditores, existem regras e regulamentos em vigor, que estabelecem os requisitos para a independência dos auditores, incluindo limites para as relações financeiras entre os auditores e as empresas auditadas, e regras para evitar conflitos de interesses.

Além disso, os órgãos reguladores, como a *Securities and Exchange Commission* (SEC) nos EUA, monitorizam e fiscalizam a independência dos auditores para garantir que as regras sejam cumpridas. Os auditores também são responsáveis por avaliar continuamente a sua independência e informar sobre qualquer violação das normas que visam o assunto em análise.

A qualidade do trabalho de auditoria prestado é o que define a utilidade da mesma, no entanto e à semelhança do referido anteriormente, a mensuração da qualidade da auditoria não é possível de ser realizada. Desta forma, a credibilidade que os auditores acrescentam às DFs ao emitirem um parecer real e verdadeiro sobre a situação económica da empresa, é tanta quanto a perceção dos utilizadores das DF sobre a opinião emitida ser credível e valiosa.

Aini (2009) realizou uma pesquisa e sobre a mesma afirma que a independência do auditor está positivamente relacionada com o serviço de auditoria prestado.

Para Watkins et al (2004), a qualidade de auditoria não deverá ser apenas vista de uma perspectiva da auditoria de facto, mas também da perspectiva de qualidade da auditoria em

aparência. Assim, a independência é composta pela de independência de mente e a independência na aparência.

### **1.5.1 Tipos de Independência**

A problemática da independência no CE, tal como mencionado supra subdivide-se em: independência de mente e independência na aparência. Para um auditor ser independente é necessário que se verifiquem cumulativamente os dois tipos de independência.

Importa referir o mencionado pela *Securities and Exchange Commission* (SEC), na ASRs n. 269, sobre a relação entre estes dois tipos de independência. Embora considere que os conceitos são invariavelmente distintos, ambos contribuem para a objetividade e integridade do auditor no exercício da sua função de emitir uma opinião em relação às DFs auditadas.

#### **1.5.1.1 Independência de Mente**

A independência de mente de um auditor, resume-se ao estado mental que permite a elaboração de uma opinião sem ser afetado por pressões ou ameaças que possam comprometer o seu julgamento profissional. Através desta, o auditor será capaz de atuar com integridade, objetividade e ceticismo profissional.

Neste tipo de independência, o auditor tem plena consciência que a opinião emitida não é influenciada por externalidades.

#### **1.5.1.2 Independência de Aparência**

O evitar factos e circunstâncias tão significativos que um terceiro razoável e informado, ponderando todos os factos e circunstâncias específicos, concluiria que os princípios enunciados anteriormente em relação à firma ou ao próprio indivíduo que conduz a auditoria, tenham sido comprometidos.

Dito, de outro modo, na independência na aparência, à semelhança da independência de mente, o auditor também tem plena consciência que a sua opinião está livre de influências externas. No entanto, uma terceira parte poderá percecionar o contrário levando à perda de credibilidade da opinião emitida pelo auditor.

### **1.5.2 Fatores que Reforçam a Independência**

A independência dos auditores, tal como mencionado anteriormente, pode depender de fatores externos e assim afetar a independência mesmo. No entanto, são identificáveis alguns fatores que reforçam a independência do auditor, tais como:

- **Rotação dos profissionais de auditoria**

As ameaças de auto-revisão incluem, por exemplo a emissão de um relatório de garantia de fiabilidade sobre a eficácia operacional de sistemas de gestão, quando o próprio autor do relatório também concebeu e/ou implementou tais sistemas, ou uma firma que tenha preparado os dados originais usados para gerar registos que são objeto do trabalho de auditoria.

Com o objetivo de evitar o exposto anteriormente sobre a auto-revisão (ocorre quando um auditor avalia o seu próprio trabalho) é importante existir rotatividade de auditores, ou seja, o profissional que audita não deverá ser o autor dos trabalhos a avaliar.

Enquanto norma internacional, a ISO 27000 define os requisitos para a gestão da segurança da informação das organizações. Ajuda a garantir a proteção das informações sensíveis, como dados financeiros e estratégicos, e a prevenção da perda, roubo ou danos na mesma. Por sua vez, a auditoria financeira é um processo de verificação independente e objetivo das DFs e outras informações financeiras para avaliar a sua conformidade com as normas aplicáveis.

A organização ao ser certificada com a norma ISO 27000, mostra estar comprometida com a segurança da informação que possui, e conseqüentemente pode-se afirmar que também a informação financeira é protegida. Em adição, durante um trabalho de auditoria, os auditores podem verificar a conformidade das medidas implementadas no âmbito da segurança da informação e a eficácia das mesmas na proteção da informação a ser auditada.

Em resumo, a certificação ISO 27000 e a auditoria financeira relacionam-se, uma vez que ambas são importantes para garantir a confiabilidade e integridade das informações financeiras da organização. A certificação ISO 27000 ajuda a proteger as informações financeiras dos riscos de segurança e a auditoria financeira verifica a exatidão e integridade dessas informações.

Segundo a ISO 27001 “a adoção de um sistema de rotação dos auditores numa firma de auditoria, ajudará a assegurar e a melhorar a independência dos auditores”

Em Portugal, segundo o Estatuto Oficial dos Revisores Oficiais de Contas, a rotação dos profissionais de auditoria deverá ser efetuada, para as entidades de interesse público, pelo sócio responsável ou pela orientação ou execução direta da Revisão Legal de Contas, após sete anos a contar da sua designação, podendo, todavia, ser novamente designado passados dois anos. (EOROC, art. 54)

- **Método Cooling-off**

O método *cooling-off*, visa diminuir o risco de perda de independência do auditor e corresponde ao período durante o qual o auditor não pode aceitar um cargo de gestão numa sociedade que tenha sido auditada pelo mesmo.

O EOROC enuncia que “Os ROC, incluindo os sócios de sociedade de revisores seus representantes no exercício dessas funções, que nos últimos três anos tenham exercido funções de RLC na empresa ou outra entidade não podem nela exercer funções de membros dos seus órgãos de administração ou gerência”. (EOROC, art. 79 n. 1)

Por sua vez, a ISO 27001 apenas refere o período de um ano, assumindo que as sociedades de auditoria não poderão realizar uma RLC de um cliente se algum dos seus representantes tiver colaborado com a primeira e tenha participado, a qualquer título, na auditoria desse cliente no ano transato.

- **Dimensão da firma de auditoria**

A dimensão da firma de auditoria está em vários estudos ligada à qualidade de auditoria. Segundo vários autores, as grandes empresas possuem, cada vez mais recursos (financeiros, humanos e físicos), o que transmite mais confiança aos utilizadores das DF.

O facto das pequenas firmas, possuírem uma carteira menos vastas de clientes, podem criar uma relação de maior proximidade com o cliente, estando mais suscetíveis de ceder, mais facilmente, às pressões dos mesmos. O contrário aplica-se às grandes firmas, uma vez que como possuem uma carteira maior de clientes, haverá uma perceção de que terão mais independência.

A equipa de trabalho poderá ser outro elemento-chave no que concerne à independência dos auditores, uma vez que nas grandes firmas a equipa de trabalho é formada por vários auditores, promovendo o ponto referido supra, sobre rotação de profissionais.

Segundo uma teoria levantada por Angelo (1981) apud Costa (2012, p.3) as empresas de auditoria de maior dimensão realizam auditorias com mais qualidade, quando comparadas a pequenas firmas. A teoria relaciona o exposto com o facto de haver mais disponibilidade financeira para incorrer em mais custos para assegurar um trabalho de auditoria de qualidade. Para as firmas há interesse em incorrer nestes custos, caso a consequência seja mais qualidade no serviço prestado, uma vez que caso o nome da firma venha estar associado a escândalos financeiros, a perda financeira que daí advém será muito mais elevada do que o investimento realizado.

- **Rigorosa aplicação das normas e regulamentos pela empresa auditada e pela firma de auditoria**

A aplicação das normas e regulamentação aplicáveis, tende a reduzir o risco de distorções tanto por parte da empresa auditada, como pela firma que audita.

- **Honorários**

Os honorários pagos aos auditores podem reforçar a independência dos mesmos, pois ao receberem pagamentos de fontes independentes, os auditores sentir-se-ão menos dependentes de um único cliente ou grupo de clientes, e assim terão menos pressão para fazer concessões no processo de auditoria. No entanto, também é importante que os honorários sejam estabelecidos de forma justa e equilibrada, com o objetivo de evitar conflitos de interesse.

Segundo o autor Michael J. Stein (2011) os auditores devem ponderar antes de aceitar honorários de clientes que possam colocar em risco da sua independência. O mesmo defende que os honorários podem ser uma fonte potencial de conflito de interesses e que os auditores devem estabelecer políticas claras para gerir as questões relacionadas com os seus pagamentos.

Segundo o artigo publicado por Made Arie Wahyuni (2019) a independência do auditor está diretamente relacionada com os honorários auferidos e pela duração da auditoria.

Refere ainda que, quando os honorários são baixos ou a duração da auditoria é curta, isso poderá originar conflitos de interesse que afetam indubitavelmente a independência do auditor e, por sua vez, a qualidade da auditoria. Em suma, destaca a importância de garantir a independência do auditor, através de honorários adequados às funções desempenhadas e de uma duração suficiente da auditoria para garantir a qualidade da auditoria.

- **Experiência do auditor**

A experiência do auditor pode ajudar a reforçar a sua independência, pois quanto mais experiência possui, mais capaz se torna de identificar e gerir possíveis riscos de falta de independência. Alguns exemplos de como a experiência pode ajudar a reforçar a independência incluem:

- **Conhecimento profissional:** um auditor experiente tem mais conhecimento sobre as normas de auditoria e regulamentações aplicáveis, o que o ajudará a identificar e a gerir possíveis conflitos de interesses;
- **Capacidade de julgamento:** um auditor experiente tem mais capacidade para avaliar as circunstâncias e tomar decisões éticas e profissionais;
- **Comunicação eficaz:** capacidade de comunicação mais desenvolvidas, o que o ajuda a comunicar eficazmente com a administração da empresa;
- **Conhecimento da empresa:** mais conhecimento sobre a empresa, o que o ajuda a identificar e a gerir possíveis riscos de falta de independência.
- **Reputação:** um auditor com mais experiência terá uma reputação construída e isso pode reforçar a confiança da empresa e dos investidores no seu trabalho.

- **Existência de controlo das nomeações dos auditores e das suas remunerações**

A existência destes controlos pode ajudar a reforçar a independência dos auditores, pois garante que as nomeações e remunerações dos auditores não estejam influenciadas por interesses internos da empresa ou de terceiros. Alguns exemplos de como o controlo pode influenciar positivamente a independência é que através deste, se consegue alcançar:

- **Nomeação imparcial:** se as nomeações dos auditores são controladas por um comité independente, isso garante que os auditores sejam nomeados de forma imparcial e sem influência da administração da empresa;

- **Remuneração justa:** garante que os auditores não sejam remunerados de forma desproporcional ou baseado em critérios que possam afetar sua independência;
- **Transparência:** ao existir um processo transparente, os investidores e outros interessados podem verificar se os auditores estão a ser nomeados e remunerados de forma justa e sem conflitos de interesses;
- **Evita conflito de interesses:** evita que exista conflito de interesses entre os interesses da administração e os interesses dos auditores;
- **Fortalece a confiança:** aumento da confiança dos investidores e outros interessados no trabalho dos auditores e na independência dos mesmos.

Segundo os autores Prasetyo e Utama (2015) e o estudo realizado pelos mesmos, é possível afirmar que a experiência profissional do auditor contribui para a qualidade do trabalho de auditoria.

- **Existência de Comissão de Auditoria**

A Comissão de Auditoria é responsável por supervisionar e monitorizar o trabalho dos auditores, garantindo que eles estejam a atuar de acordo com as normas e regulamentos aplicáveis. Além disso, esta pode fornecer orientação e suporte aos auditores, ajudando-os a lidar com questões complexas ou desafios que possam surgir durante o processo de auditoria. Desta forma, ajuda a garantir que as opiniões dos auditores sejam imparciais e independentes, o que é fundamental para assegurar a confiança dos investidores e do público em geral na qualidade das DFs auditadas.

“A existência da uma Comissão de Auditoria está positivamente relacionada com o reforçar da independência do auditor”, *System and Organization Controls (SOC) Audit*.

Knechel (2013) argumenta que comissões de auditoria eficazes são críticas para garantir a independência, objetividade e imparcialidade dos auditores e que estas podem ajudar a restaurar a confiança pública no processo de apresentação de informações financeiras.

- **Género do Auditor**

Alguns são os autores que consideram que a opinião emitida nos relatórios de auditoria relaciona-se com o género do indivíduo que a emite. Autores estes que afirmam que os auditores de sexo feminino são mais precisos e eficazes no que respeita ao processamento

de informação em tarefas de auditoria complexas. (Chung e Monroe (2001) apud Costa, 2012, p. 5)

Gold et al. (2009) apud Costa (2012, p. 5) “constataram que auditores do sexo feminino são menos influenciados por explicações do cliente, podendo desta forma ser vistos como mais independentes do que os auditores de sexo masculino”. O'Donnell e Johnson (2001) apud Costa (2012, p. 5) “acrescentam que auditores do sexo feminino podem apresentar maior eficiência nos julgamentos de auditoria” e Ittonen et al. (2012) apud Costa (2012, p. 5) “apresentam alguns estudos que sugerem que o sexo do auditor pode afetar o processo de auditoria”.

- **Controlo da autoavaliação**

O controlo da autoavaliação é um fator importante que pode reforçar a independência dos auditores. A autoavaliação é o processo através do qual os auditores avaliam a sua performance e desempenho, e identificam áreas em que precisam melhorar. Isso pode incluir avaliar o trabalho realizado durante a auditoria, identificando erros ou omissões, e avaliando se as normas e regulamentos aplicáveis foram cumpridos.

Este controlo estabelece-se como importante na medida em que ajuda a garantir que os auditores estejam constantemente a melhorar as suas capacidades e conhecimentos, mantendo-se conscientes das áreas passíveis de melhoria. Isto irá garantir que os auditores estejam sempre preparados para lidar com questões complexas ou desafios que possam surgir durante o processo de auditoria.

Em adição, o controlo da autoavaliação pode ser usado para identificar problemas ou tendências que possam afetar a qualidade do trabalho dos auditores, permitindo que os problemas sejam corrigidos de forma rápida e eficiente.

A autoavaliação é feita de forma interna, porém é importante também que haja um controlo externo para que seja possível garantir o cumprimento das normas e regulamentos pelo auditor.

Por sua vez, o controlo pode ser alcançado por meio de revisões de terceiros, como a revisão de qualidade, que é realizada por outros auditores, ou por meio de regulamentações e fiscalizações governamentais.

- **Proibição de determinados serviços de não auditoria**

Quando os auditores prestam serviços adicionais para a empresa que estão a auditar, como por exemplo consultoria financeira ou contabilística, poderá haver conflitos de interesse que podem afetar a sua capacidade de serem imparciais e independentes.

Desta forma, a proibição de determinados serviços de não auditoria pode ajudar a garantir que os auditores não sejam colocados numa posição de conflito de interesse e possam, assim, realizar as suas atividades de auditoria de forma independente. Além disto, esta proibição pode ajudar a garantir que os auditores estejam sempre concentrados nas suas tarefas principais, que é fornecer opiniões imparciais e independentes sobre as DFs da empresa.

Posto isto, existem normas e regulamentos aplicáveis ao setor contabilístico e de auditoria, que estabelecem restrições e proibições sobre os serviços de não auditoria que os auditores podem prestar para as empresas a auditar, com o objetivo de garantir a independência dos auditores e manter a confiança dos investidores e do público em geral nas DFs auditadas.

Segundo David Shoemaker, a prestação de serviços de não auditoria quando prestados em simultâneo com serviços de auditoria, podem causar conflitos de interesse ao auditor.

Alguns estudos corroboram esta medida como fator diferenciador na independência do auditor, nomeadamente o estudo feito no artigo de Made Arie Wahyuni (2019). Este artigo baseia-se em dados de empresas dos EUA e utiliza técnicas de análise estatística para avaliar a relação entre a rotação de empresa e prestação de serviços de não auditoria e a independência dos auditores. Os resultados do estudo mostram que a independência dos auditores é afetada negativamente quando existem serviços de não auditoria relacionados.

### **1.5.3 Ameaças à Independência**

Tal como referido supra, o conceito de independência de uma auditoria, é extremamente difícil de se concretizar, uma vez que existem diversos fatores e pressões que fazem com que permanente haja um desvio do que, é considerado como a verdadeira independência.

Através da análise cuidada do CEROC é possível enunciar algumas ameaças que o mesmo identifica, nomeadamente:

- **Interesse pessoal**

O interesse pessoal é um fator que pode ameaçar a independência dos auditores, podendo direcioná-los a tomar decisões baseadas nos seus próprios interesses, em vez de basear as suas opiniões em evidências suficientes e relevantes.

Existem vários tipos de interesses pessoais que podem ameaçar a independência dos auditores, incluindo:

- **Conflitos de interesses financeiros:** como investimentos em ações da empresa que está a ser auditada ou acordos de empréstimos com a empresa;
- **Conflitos de interesses pessoais:** como relacionamentos pessoais ou familiares com os administradores da empresa;

Esses tipos de interesses pessoais podem afetar a capacidade dos auditores de serem imparciais e independentes, e por isso, é importante que os auditores sejam treinados para conseguirem identificar e lidar com esses conflitos de interesses. Além disso, é importante que as empresas de auditoria tenham políticas e procedimentos em vigor para garantir que os auditores estejam sempre cientes dos seus deveres de independência e evitem conflitos de interesse.

- **Ameaça da auto-revisão**

A auto-revisão caracteriza-se pela avaliação que o auditor realiza sobre as DFs que foram, direta ou indiretamente, determinadas por si, quando existe lugar a outros serviços prestados à entidade auditada.

Ao suceder o exposto, pode ser mais difícil para o auditor avaliar de forma imparcial, caso não consiga manter o distanciamento e objetividade necessário.

- **Ameaça de representação**

Esta ameaça está presente quando o auditor defende a posição de um cliente, ao ponto da sua objetividade poder ficar comprometida.

- **Ameaça de familiaridade**

A ameaça de familiaridade é um risco para a independência dos auditores quando estes têm uma relação próxima ou pessoal com a empresa ou os seus executivos, ou quando têm interesses financeiros ou comerciais na empresa. Por exemplo, se um auditor tem uma relação próxima com o CEO da empresa, ele poder-se-á sentir pressionado a ser indulgente com o desempenho financeiro da empresa ou com eventuais irregularidades.

A ameaça de familiaridade também pode ser causada por outras relações, como ser acionista da empresa, ou ter algum vínculo familiar ou amoroso com os executivos ou acionistas.

Posto isto, é importante ressaltar que os auditores deverão manter a sua independência e adotar medidas para minimizar a ameaça de familiaridade para garantir a confiabilidade das DFs.

- **Ameaça de intimidação**

Por fim, a ameaça de intimidação relaciona-se com o sentimento que o auditor pode sentir sobre a sua carreira ou segurança financeira se ele for honesto e objetivo na emissão da sua opinião sobre as conclusões tiradas do processo de auditoria.

O profissional pode sentir-se pressionado a emitir opiniões desviadas para os clientes ou partes interessadas. Caso isto se verifique, poderá culminar em relatórios de auditoria que não são precisos ou completos, o que pode prejudicar os investidores e outros usuários das DFs. Além disso, a ameaça de intimidação pode fazer com que os auditores evitem certos assuntos, o que pode limitar a qualidade e a eficácia da auditoria.

As ameaças à independência do auditor, para muitos autores devem-se aos serviços de não auditoria prestados conjugados com os trabalhos de auditoria, quando praticadas pelo mesmo auditor.

Existem na realidade duas perspectivas sobre esta temática, havendo autores que defendem que a prestação de serviços não relacionados com a auditoria, não influencia, de todo, os trabalhos de auditoria, enquanto outros defendem o contrário.

Por um lado temos autores que afirmam que a perda de independência não se relaciona com a prestação de outros serviços, como é o caso de Arruñada (1998), apud Rodríguez (2012, p. 986) que refere que, a prestação conjunta de serviços de auditoria e de serviços de não auditoria, aumenta o conhecimento do auditor, relativamente, à empresa auditada, e que por isto, quanto mais elevado o número de serviços prestados, maior será o seu conhecimento sobre os processos da empresa que o profissional audita. Isto culminará, num trabalho de auditoria mais objetivo, no qual terá mais capacidade para detetar irregularidades, permitindo emitir uma opinião mais fundamentada.

Por outro lado, autores há, que defendem o contrário, Firth (1997) apud Rodríguez (2012, p. 985), o qual afirma que esta prática diminui a qualidade da auditoria no sentido em que

“estreita a relação entre o Auditor e o Cliente, dado que aumenta a familiaridade e a confiança com este último, podendo reduzir o nível de ceticismo necessário para efetuar, devidamente, o processo de auditoria e emitir uma opinião neutra”.

As ameaças anteriormente mencionadas e posteriores consequências na independência do auditor são referidas e corroboradas através de vastos estudos e artigos de autores que pretendem relacionar cada uma das ameaças com o efeito que têm na independência do auditor. No artigo elaborado pelo autor referido anteriormente, Made Arie Wahyuni (2019) são explicadas cada uma destas ameaças e de que forma estas impactam a independência do auditor e qualidade do trabalho de auditoria. Refere ainda, que o auditor deverá ser capaz de identificar estas possíveis ameaças e minimizar o seu impacto na medida que conseguir, de forma a manter a sua independência e qualidade da auditoria.

## **1.6 Controlo da Qualidade dos Auditores**

Os escândalos financeiros e contabilísticos que ocorreram ao longo da história, reforçam a necessidade de existir um controlo rigoroso sobre a profissão de auditoria e sobre os próprios dos auditores.

Tal como referido supra, os EUA foram o grande impulsionador para as mudanças que sucederam na profissão da auditoria e nas condutas adotadas, quando em face dos escândalos ocorridos o papel dos organismos até então estabelecidos, foram colocados em causa, no que respeitava ao controlo da qualidade exercido sobre as atividades desenvolvidas pelos auditores.

O controlo da qualidade dos auditores pode ser feito dentro da empresa, através da implementação de um controlo interno eficaz. Este controlo interno deverá ser transversal a toda a organização, existindo uma consciencialização do mesmo por parte de todos os membros que constituem a empresa de forma que todos estejam cientes dos processos. Além da implementação é necessário monitorizar e inspecionar processos, com o objetivo de proceder a melhorias quando necessárias.

Para complementar o controlo exercido dentro das entidades, existem entidades reguladoras responsáveis pelo controlo da qualidade da atividade profissional de auditoria, para Costa (2014, p.189) são:

- *International Standard Quality Control (ISQC)* – esta norma aborda as responsabilidades de uma firma pelo seu sistema de controlo de qualidade para a

realização de auditorias e revisões das DFs; aplica-se a firmas de auditores profissionais, sendo a natureza das políticas e procedimentos desenvolvidos pelas mesmas para dar cumprimento a esta norma dependente de vários fatores, tais como a dimensão e características operacionais da firma.

- *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)* – estabelecem normas e orientações complementares sobre as responsabilidades dos colaboradores da firma; por exemplo:
  - *International Standard Auditing 220 (ISA 220)* – aborda os procedimentos a seguir no controlo da qualidade, no que respeita a auditoria de DFs.
- Nos EUA, após os escândalos financeiros e contabilísticos, foi aprovada a Lei *Sarbanes-Oxley (SoX)*, entre outras medidas criou o *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)*
  - PCAOB – procura supervisionar e controlar a qualidades dos auditores das entidades, com a finalidade de proteger os interesses dos *stakeholders*.
- Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA), criado a 20 de novembro de 2008, pelo Decreto-Lei n.º 225/2008, que visa organizar um sistema de supervisão pública da atividade dos Revisores Oficiais de Contas (ROC) e das Sociedades de Revisores Oficiais de Contas (SROC). Cabe, além do referido, assegurar a cooperação e a assistência a entidades internacionais competentes para a aprovação, o registo, o controlo de qualidade, a inspeção e a disciplina dos ROC e das SROC.
  - Regulamento da CMVM n.º 4/2018 – enuncia as fases do processo de controlo de auditoria exercido pela Ordem Revisores Oficiais de Contas (OROC)

A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) enuncia que no processo de controlo de qualidade são identificáveis três fases, nomeadamente:

- Planeamento;
- Execução;
- Conclusões.

As fases enunciadas irão ser abordadas individualmente seguidamente, estando de acordo com o enunciado no Regulamento da CMVM n.º 4/2018, para melhor compressão do processo de controlo de qualidade.

Na fase de planeamento, a OROC enviará no dia 15 de setembro de cada ano, o plano anual do ciclo de controlo de qualidade, a iniciar nesse ano, contendo este, pelo menos:

- A designação dos controladores-relatores;
- A seleção dos auditores controlados e dos dossiês;
- A descrição dos critérios usados para efeitos das alíneas anteriores que não resultem de seu regulamento;
- Os modelos de guias de controlo;
- Os prazos aplicáveis no processo de controlo de qualidade, bem como os deveres dos auditores controlados e dos controladores-relatores que não resultem de seu regulamento;
- A numeração sequencial atribuída anualmente a cada auditor controlado.

Sobre a designação dos controladores-relatores, importa referir que é assegurada a necessária experiência, independência, formação e prevenção de possíveis conflitos de interesse.

Com base nos prazos determinados na fase anterior, durante a execução do processo de controlo da qualidade de auditoria, o controlador-relator irá realizar as diligências necessárias para o controlo, tais como contacto com os auditores controlados e as entidades auditadas, caso seja necessário. Elaborar a pasta do auditor-relator, na qual é definido o conteúdo do mesmo, assegurando que integra toda a informação necessária para o cumprimento da última fase.

Posteriormente, procederá ao preenchimento e envio das guias de controlo à OROC, nas quais são indicadas as questões que não se aplicam, a identificação do auditor controlado, respetivo número de processo e comentários do Auditor controlado.

Por fim, a fase da conclusão principia com a emissão, até 15 de março de cada ano, por parte da OROC, de um parecer sobre todos os processos e de um relatório de conclusões e recomendações por cada auditor controlado, bem como a elaboração de uma pasta para cada processo. Caso o parecer emitido pela OROC, divirja das conclusões do controlador-relator, ou não contemple todas as conclusões apresentadas por este, o parecer terá de incluir uma justificação devidamente fundamentada.

Este parecer será enviado à CMVM, até 31 de maio de cada ano, com os resultados dos processos de controlo da qualidade, que retornará com as eventuais decisões tomadas na

sequência da apreciação dos documentos anteriormente enviados. A CMVM, poderá independente das decisões tomadas, dirigir recomendações ou orientações, individuais ou genéricas, à OROC ou aos auditores alvos de controlo de qualidade.

O acompanhamento e monitorização serão uma ação tomada posteriormente à conclusão, nos quais será verificado e comunicado à CMVM, o cumprimento, ou não, das recomendações propostas pela primeira.

---

## **CAPÍTULO II – A FRAUDE**

## 2 Fraude

No âmbito deste capítulo, o objetivo primordial deste ponto será conceitualizar e delimitar a definição de Fraude que irá ser utilizado neste trabalho, uma vez que este termo é transversal a diversas ciências, nomeadamente, direito, economia, psicologia, entre outras.

Para a realização deste trabalho e de ora em diante, ao termo Fraude, será associada a vertente económica do conceito, podendo ser entendido como “o aproveitamento pelo(s) indivíduo(s), através do desvio deliberado, utilização indevida de recursos ou ativos de uma organização”.

Este tipo de fraude relaciona-se com uma violação das leis e regulamentos que regulam as atividades comerciais e financeiras. Pode envolver a manipulação de informações contabilísticas, a falsificação de documentos, a evasão fiscal, a corrupção e outras formas de conduta ilícita. A fraude económica pode ser cometida por indivíduos, empresas ou governos, e pode causar sérios danos à economia, aos investidores e a outros *stakeholders*.

### 2.1 Tipos de Fraude

No âmbito da “Árvore de Fraude”, a ACFE classifica a fraude em três categorias:

- Corrupção;
- Apropriação indevida de ativos;
- Relato financeiro fraudulento.

Segundo a mesma fonte a corrupção pode ser definida como “qualquer esquema em que uma pessoa usa a influência que detém numa determinada transação ou negócio, em que intervém, para obter um abusivo e não autorizado benefício, contrário ao seu dever e papel para com a Empresa /Organização onde trabalha”. Nesta linha de raciocínio, a corrupção abrange conflitos de interesse, subornos, gratificações ilegais, extorsões económicas, normalmente praticada pela gestão, uma vez que tem na sua posse conhecimentos e capacidade para cometer estes atos fraudulentos.

A apropriação indevida de ativos, abrange o roubo dos ativos de uma entidade, podendo ser praticada por colaboradores e/ou gestores, que geralmente e tal como foi referido supra, terão um conhecimento mais profundo sobre como praticar a fraude sem serem detetados.

Por último, o relato financeiro fraudulento, envolve relato de receitas/despesas fictícias ou ocultação de responsabilidades, com o objetivo de aparentar uma situação económica da empresa mais ou menos rentável. Esta distorção da realidade da empresa, pode ser conseguida através da manipulação, falsificação ou alteração de registos contabilísticos ou documentos de suporte; representação incorreta ou omissão intencional de eventos ou transações e aplicação incorreta intencional dos princípios contabilísticos dos regulamentos e legislação aplicável referentes a montantes, classificações e divulgações.

A abordagem da fraude feita pela ACFE, é dividida em apenas dois tipos por Almeida e Taborda (2003) que importam referir: fraude organizacional (a favor da empresa) e fraude contra a própria empresa.

A fraude organizacional beneficiará a própria entidade e envolve práticas que atuam normalmente contra entidades exógenas à empresa, tais como autoridade tributária, credores, sócios ou acionistas, e resulta geralmente na falsificação das DFs. (Almeida e Taborda, 2003 p.28)

A ocorrência da fraude contra a empresa dá-se quando existe uma conduta pouco própria que procura, beneficiar a situação económica, financeira ou operacional da empresa, falsificando a imagem verdadeira da mesma. (Murcia & Borba, 2005, p.114)

Por outro lado, a fraude contra a própria empresa é realizada a favor do indivíduo que a comete e consiste, fundamentalmente, no roubo de ativos e desfalque. (Almeida e Taborda, 2003 p.28).

Esta segunda categoria de fraude tem como objetivo, pelo indivíduo que a prática de manipular ou apropriar-se de recursos da empresa, com o propósito de obter benefícios próprios em deterioramento da situação da empresa.

Posterior a estes autores, surge por Ferreira (2007) uma proposta de interligação das duas teorias acima mencionadas. Na fraude contra a empresa verifica-se a prática de “Corrupção” e de “Apropriação Indevida de Ativos”.

Por sua vez, a “Fraude de Relato Financeiro” enquadrar-se-ia na categoria de fraude a favor da empresa.

## 2.2 O Papel do Auditor na Denúncia da Fraude

Ainda que não seja da responsabilidade do Revisor Oficial de Contas no âmbito de uma Revisão Legal de Contas prevenir ou detetar fraudes, estando esta responsabilidade diretamente ligada ao órgão de gestão, o primeiro não fica isento de encargos, no momento de considerar os efeitos produzidos por estas situações irregulares.

As responsabilidades do auditor face à fraude numa auditoria de DFs podem ser encontradas na Norma Internacional de Revisão ou Auditoria 240, também tratada por *International Standard Auditing* (ISA 240). O auditor deverá obter garantia razoável de fiabilidade de que as DFs estão isentas de distorções materiais causadas por fraude ou erro. Ao auditor é ainda atribuída a responsabilidade de manter o ceticismo profissional ao longo de toda a auditoria e de responder apropriadamente à fraude ou suspeita da mesma, caso seja identificada durante a auditoria.

Importa referir que o risco de uma distorção materialmente relevante não ser detetada é mais elevado em caso de fraude do que em caso de erro. Isto advém do facto de a fraude poder estar associada a esquemas organizados com o objetivo de a ocultar, por exemplo falsificações ou declarações feitas ao auditor que sejam intencionalmente distorcidas (ISA 200).

De acordo com o estudo realizado por Knox (1994), verifica-se que a deteção de fraudes pelos auditores é vista como um elemento da sua responsabilidade social, tendo estes interesses em detetá-las, uma vez que descobrir atos fraudulentos é percecionado como bom trabalho pelos responsáveis da organização (assumindo que estes não estejam envolvidos no ato), bem como a descoberta de fraude alerta o auditor sobre a sua continuidade no cliente.

O ato de cometer uma fraude tem na sua *genesis* uma motivação prévia, ao momento em que é praticada. Desta forma, e para que cada vez mais as organizações sejam capazes de antecipar este fenómeno, torna-se imprescindível conhecer e perceber as circunstâncias que motivam a ação fraudulenta.

Tendo em conta o artigo elaborado por Thomas P. DiNapoli (2007) podemos afirmar que é necessária atenção redobrada para os comportamentos apresentados pelos de mais nas organizações. Ainda assim, mesmo que sejam identificadas *red flags*, não é possível afirmar com 100% certeza de que irá ocorrer fraude.

### 2.2.1 Triângulo da Fraude

Donald Cressey elaborou um estudo que se tornou conhecido por “Triângulo da Fraude”, no qual enumerou as três condições que estão presentes, quando se comete um ato fraudulento, nomeadamente; incentivo/pressões, oportunidade e atitude/racionalização. A sua teoria é baseada numa série de entrevistas, mais concretamente 200, que o autor realizou a presidiários, que tinham individualmente no seu cadastro diferentes crimes. O elo, concluiu o autor sobre as fraudes cometidas, apresentavam as características enunciadas no triângulo da fraude.

A seguinte figura apresenta uma representação da teoria enunciada pelo autor, que coloca em perspetiva em cada um dos vértices do triângulo uma condição para a existência de fraude.

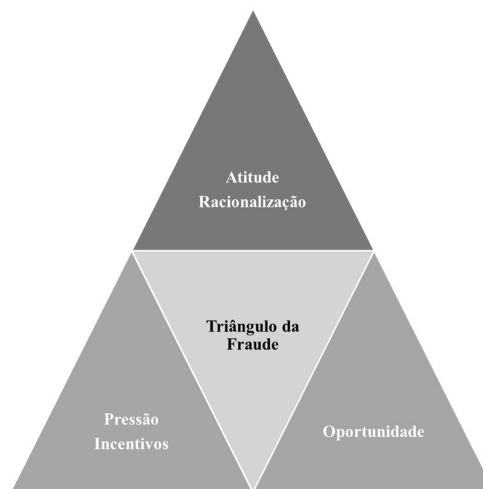


Figura 1 - Triângulo da Fraude

A necessidade financeira que advém de problemas financeiros (dívidas) dos indivíduos, induzindo estes a agir em concordância com a fraude.

No âmbito empresarial a fraude nas DFs, nomeadamente balanços, demonstrações de resultados, demonstrações de fluxo de caixa, anexo e variação de capitais próprios, pode ser praticada por aqueles que se sentem coagidos a demonstrar uma melhor situação financeira da organização, para os utentes da informação financeira. Outro exemplo de

fraude está relacionado com os impostos a pagar pelas organizações, num determinado país, desta forma o responsável executivo sentirá pressão para adulterar os registos contabilísticos, reduzir os resultados da empresa, e, por conseguinte, pagar menos impostos.

Várias organizações, segundo Erickson et al. (2004) apud Condé, Almeida e Quintal (2014, p.4) remuneram os seus executivos, com opções de compra de ações e bónus, como forma de incentivo ao ato fraudulento.

A pressão para cometer fraude, pode ainda derivar da alta competitividade no mercado, ameaças à estabilidade financeira da organização, alterações significativas nas estimativas da procura e, ainda novas exigências legais e regulamentares que colocam em perigo a estabilidade da empresa.

A segunda condição que Cressey aponta na ação fraudulenta é a oportunidade. Esta ocorre quando o colaborador tem a perceção de que os seus atos não serão perçecionados por mais ninguém da organização, quer por falta de controlos, ou da ineficácia dos mesmos.

Segundo o autor, existem duas componentes adstritas ao fraudador que o levam a ter a perceção sobre a oportunidade, designadamente a habilidade técnica e o conhecimento geral sobre as atividades da empresa.

Com base em diversos estudos levados a cabo pela *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE) é possível afirmar que os autores das fraudes são, geralmente funcionários com muitos anos de experiência dentro da empresa, o que leva a que tenham um conhecimento profundo sobre as práticas levadas a cabo pela mesma e também das suas fragilidades, sendo assim capazes de concluir sobre a possibilidade de êxito que terão se cometerem fraude. Desta forma, a falta de controlo interno e/ou ineficácia deste que leva o fraudador a concluir sobre a oportunidade para a prática de fraude.

O último ponto da teoria de Cressey traduz-se na atitude e/ou racionalização pelo fraudador do ato cometido. Alguns indivíduos são dotados de uma atitude ou conjunto de valores éticos que lhes permite cometer atos desonestos.

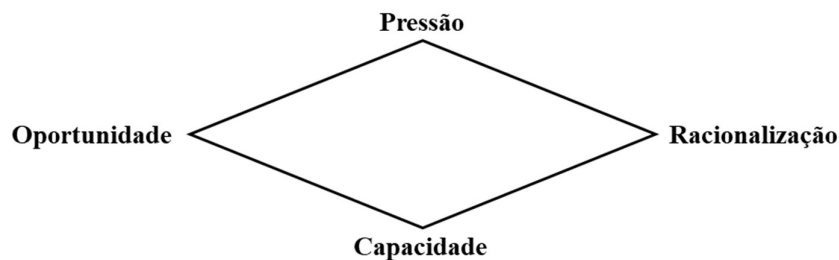
Este será dos três indicadores, o mais complexo de ser analisado, uma vez que depende da moralidade do individuo, e virá num momento posterior ao da pressão e oportunidade.

Ainda relacionada com esta teoria, foi desenvolvida a “Balança da fraude”, por Albretch 1980 apud Gonçalves (2011, p.4) que conclui sobre a probabilidade de ocorrência de fraude quando incluídas as três componentes: pressão situacional (necessidade financeira não partilhada), oportunidade de concretização (percepção de que o ato fraudulento não será percebido por mais nenhum indivíduo) e integridade pessoal (conjunto de valores éticos que levam ou não um indivíduo a cometer fraude).

Segundo esta teoria, quando a pressão situacional e a oportunidade de concretização são elevadas aliadas com a baixa integridade pessoal, a probabilidade de ocorrência de fraude é mais elevada, do que quando o contrário se verifica.

### 2.2.2 Diamante da Fraude

Como complemento ao modelo anterior, é desenvolvido por Wolfe e Hermanson (2004) o “Diamante da Fraude”. Além das componentes explicitadas supra (pressão, oportunidade e racionalização), foi acrescentado uma nova, a capacidade. A seguinte figura é uma representação deste modelo.



*Figura 2 - Diamante da Fraude*

Tendo por base os autores referidos anteriormente, concluímos que para a ocorrência de fraude, o autor tem de ser dotado das capacidades adequadas para a execução do ato. Desta forma, não basta o indivíduo ter a oportunidade, também necessita ter a capacidade para a reconhecer e aproveitá-la.

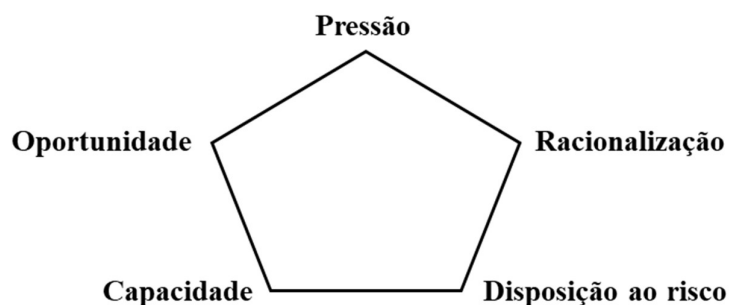
Para a prática de fraude, o autor deverá ter a combinação das seguintes características:

- **Cargo/função** exercida na organização pode proporcionar a capacidade de criar ou desenvolver oportunidades de fraude, não acessíveis aos demais;
- O fraudador deve ser **inteligente e criativo** o suficiente para identificar e aproveitar as fraquezas existentes no controlo interno da organização;
- **Ego e confiança** de que o ato não será percebido pelos demais;

- Coagir outras partes e/ou ocultação da fraude (**Coerção**);
- Capacidade de **mentir e enganar** eficazmente, bem como controlo posterior das mentiras;
- **Controlo de stress** causado pela prática e ocultação da fraude.

### 2.2.3 Pentágono da Fraude

Baseado no estudo inicial de Cressey, do qual surgiu o “Triângulo da Fraude”, outros autores têm abordado o tema com o objetivo de compreender melhor as circunstâncias que levam os indivíduos a cometer este ato. Posterior à teoria de Cressey, surgiu o já apresentado “Diamante da Fraude” de Wolfe e Hermanson (2014) com a adição da componente “capacidade” quando é praticada a fraude. Além deste elemento, Santos (2016) propõe ainda a adição de um novo, denominado “disposição ao risco”, que tem por base a avaliação de custo-benefício feita pelo possível fraudador, feita com o objetivo de aferir se cometerá ou não a fraude.



*Figura 3 - Pentágono da Fraude*

Para formular este modelo, foi realizada pelo autor uma série de entrevistas semiestruturadas com 46 indivíduos de 10 empresas localizadas no Brasil e que teriam confessado em entrevistas terem cometido fraudes em ambiente corporativo. Durante o processo de análise, o pesquisador observou 35 causas que foram posteriormente categorizadas em 15 partes e relacionadas com os elementos desta última teoria.

Em suma, as organizações devem considerar os elementos referidos pelos diversos modelos como um meio de prevenir e detetar a ocorrência de fraude, podendo cada uma destas componentes constituir uma ferramenta no processo de avaliar profissionais.



### 3 Metodologia de Investigação

#### 3.1 Hipóteses de Investigação

Na perspetiva de Fortin, (2003, p. 102) uma hipótese é um “enunciado formal das relações previstas entre duas ou mais variáveis. Esta combina com o problema e o objetivo numa explicação clara dos resultados esperados de um estudo”.

Com base na revisão da literatura exposta anteriormente sobre o perfil do auditor e a ocorrência de fraude financeira pretende-se estudar os fatores que podem influenciar a independência do auditor e potencialmente conduzir à prática de fraude.

Com esse objetivo foram elaboradas três hipóteses de investigação:

1ª Hipótese (**H1**): A qualidade da auditoria está relacionada com a independência do auditor.

2ª Hipótese (**H2**): A independência do auditor está dependente de fatores como honorários, género, experiência profissional, dimensão da firma de auditoria, prestação de serviços de não auditoria conjuntamente com serviços de auditoria e da aplicação do método "*Cooling-off*".

3ª Hipótese (**H3**): As normas existentes são suficientes para controlar o trabalho efetuado pelo auditor e conseqüentemente garantir a independência.

Para cada hipótese foram formuladas afirmações/questões de investigação, apresentadas na Tabela 1.

Hipóteses	Questões de investigação (autores, data)
<b>H1</b>	Q1: A independência do auditor está diretamente relacionada com a qualidade da auditoria? (Aini, 2009)
<b>H2</b>	Q2: Os honorários auferidos pelo auditor afetam negativamente ou positivamente a independência do auditor? (Michael J. Stein, 2011) Q3: O género do auditor está relacionado com uma maior probabilidade de ocorrência de fraude? (Costa, 2012) Q4: A experiência profissional do auditor afeta a sua independência? (Prasetyo e Utama, 2015)

<b>Hipóteses</b>	Questões de investigação (autores, data)
	<p>Q5: A dimensão da empresa de auditoria está relacionada com a qualidade da auditoria prestada e independência do auditor? (Angelo, 1981)</p> <p>Q6: A prestação de serviços de não auditoria, quando prestados em simultâneo com os de auditoria, afetam o julgamento e objetividade do auditor? (David Shoemaker, 2014)</p> <p>Q7: A adoção do método "Cooling-off" reforça a independência do auditor?</p>
<b>H3</b>	<p>Q8: As normas aplicáveis aos auditores e auditorias são apropriadas e suficientes para um eficiente controlo dos mesmos? (Hassink, 2009)</p> <p>Q9: A existência de uma comissão de auditoria ajuda a controlar o trabalho prestado por auditores e firmas. (W. Robert Knechel, 2013)</p>

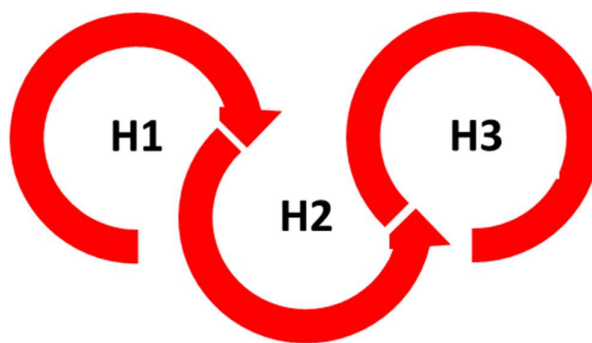
*Tabela 1 - Hipóteses e Questões de investigação*

*Fonte: Elaboração própria (2023)*

Elaboradas as hipóteses e conseqüentes questões de investigação motivadas pela revisão da literatura, será agora considerado o modelo de análise.

### **3.2 Modelo de Análise**

Através do modelo de análise pretende explicar-se a relação entre as hipóteses de análise enunciadas anteriormente.



*Figura 4 - Modelo de Análise*

Ainda que as três se relacionem entre si, individualmente abordam perspectivas de análise diferentes. A primeira hipótese prende-se com a tentativa de confirmar que a independência de um auditor se conecta diretamente com a maior qualidade de um trabalho de auditoria. Por sua vez, a segunda hipótese pretende analisar e concluir que

fatores podem interferir com a independência do auditor. Por último, a terceira hipótese aborda a forma como o controlo interno, normas e controlos instituídos pelos organismos legais conseguem prevenir que a independência seja colocada em risco.

### **3.3 Metodologia e Instrumentos de Recolha de Dados**

Para Richardson (2007) existem dois métodos: o quantitativo e o qualitativo, os quais se diferenciam pela metodologia de trabalho e pela forma de abordar o problema.

Godoy (1995) mostra a diferença entre o método quantitativo e o qualitativo: “Num estudo quantitativo, o pesquisador conduz o seu trabalho a partir de um plano estabelecido à priori, com hipóteses claramente especificadas e variáveis operacionalmente definidas. Preocupa-se com a medição objetiva e com a quantificação dos resultados. Procura a precisão, evitando distorções na etapa de análise e interpretação dos dados, garantindo assim uma margem de segurança em relação às inferências obtidas. De maneira diversa, a pesquisa qualitativa não procura enumerar e/ou medir eventos estudados. Parte de questões ou focos de interesse amplo, que se vão definindo à medida que o estudo se desenvolve. Envolve a obtenção de dados descritivos sobre pessoas, lugares, processos interativos pelo contato direto do pesquisador com a situação estudada, procurando compreender os fenómenos segundo a perspectiva dos participantes da situação de estudo.”

Para além dos métodos mencionados, importa referir a existência de mais um, nomeadamente o misto. Este método combina a abordagem quantitativa e qualitativa.

Flick (2004) mostra com o seu estudo que adotar a prática de combinar análise quantitativa e qualitativa proporciona maior nível de credibilidade e validade aos resultados da pesquisa, o que poderia evitar o reducionismo por uma opção única de análise.

Na presente dissertação, será utilizado o método quantitativo para fundamentar as conclusões sobre as afirmações/questões e hipóteses enunciadas, através da elaboração de um questionário e posterior análise das respostas ao mesmo.

No questionário foram incluídas apenas afirmações/questões que estavam diretamente relacionadas com o tema a investigar, tendo sido elaborado na plataforma *Google Forms*. De entre as afirmações que constavam no questionário parte eram perguntas dicotómicas (respostas de “Sim” ou “Não”). As restantes afirmações/questões foram preparadas numa grelha de escolha múltipla, seguindo a escala de *Likert*.

Tal com enuncia a Tabela 2, esta escala é composta por cinco níveis de resposta, sendo o primeiro nível o mais elevado nível de discordância e o mais elevado níveis de concordância do respondente.

<b>Escala de Likert</b>	
<b>1</b>	Discordo totalmente
<b>2</b>	Discordo
<b>3</b>	Neutro
<b>4</b>	Concordo
<b>5</b>	Concordo totalmente

*Tabela 2 - Escala de Likert*

### 3.3.1 Elaboração do Questionário

O questionário, utilizado como instrumento de recolha de dados, é composto por 20 questões, tendo as primeiras quatro o propósito de identificar o perfil do respondente:

(género, idade, profissão e experiência profissional).

<b>Perfil do respondente</b>
<p>1 - Género</p> <p><b>Opções de resposta:</b> Feminino, Masculino, Outra opção</p> <p>2 - Idade - Resposta curta</p> <p>3 - Profissão</p> <p><b>Opções de resposta:</b> Revisor Oficial de Contas, Contabilista Certificado, Auditor Interno, Auditor Externo, Órgão de Gestão, Outra opção</p> <p>4 - Experiência Profissional (anos completos) - Resposta curta</p>

*Tabela 3 - Composição do questionário (Perfil do respondente)*

As restantes, 5 a 20, foram elaboradas com o objetivo de responder às três hipóteses e questões de investigação previamente enumeradas.

<b>Afirmações/Questões do questionário</b>	<b>Hipóteses</b>
<p>5 - A independência do auditor influencia a qualidade de um trabalho de auditoria.</p> <p>6 - A fraude financeira está relacionada com a falta de independência do auditor.</p>	H1
<p>7 - Os honorários auferidos pelos auditores influenciam a sua independência na realização de uma auditoria.</p>	H2

Afirmações/Questões do questionário	Hipóteses
<p>8 - Quanto mais elevados os honorários, maior a independência do auditor.</p> <p>9 - A experiência profissional influencia a independência do auditor.</p> <p>10 - Quanto mais anos de experiência menor a independência.</p> <p>11 - A dimensão da firma que audita influencia a qualidade do trabalho de auditoria.</p> <p>12 - Quanto maior a firma de auditoria, mais fácil é garantir a independência do auditor.</p> <p>13 - A prestação de serviços de não auditoria na empresa a auditar afeta a independência do auditor.</p> <p>14 - Um auditor que audite a mesma empresa por vários anos vai perdendo a sua independência.</p> <p>15 - Um auditor externo tem maior independência que um auditor interno.</p> <p>16 - O género do auditor pode ter influência na maior ou menor probabilidade de ocorrência de fraude? (em caso afirmativo, a pergunta 17 aplicar-se-ia)</p> <p>17 - A probabilidade de ocorrência de fraude é maior ou menor dependendo do género do auditor?</p>	
<p>18 - As normas aplicadas pelas entidades reguladoras são suficientes para controlar a qualidade da atividade profissional do auditor.</p> <p>19 - O controlo exercido dentro das entidades é suficiente para garantir a qualidade da auditoria.</p> <p>20 - A existência da Comissão de auditoria é uma ferramenta necessária e suficiente para controlar o trabalho prestado por auditores e firmas.</p>	H3

Tabela 4 – Composição do questionário (Resposta às hipóteses)

Das afirmações e questões apresentadas, da 5ª à 15ª e 18ª à 20ª foram respondidas pelos inquiridos, utilizando a escala de *Likert*, de acordo com a tabela 2.

A 16ª questão, é uma questão de Sim/Não e a 17ª questão é de resposta curta.

### 3.3.2 População

Tendo em conta o tema em estudo, o público-alvo são todos os profissionais com uma atividade direta ou indiretamente relacionada com o trabalho de auditoria.

Como tal, o questionário foi enviado para contabilistas certificados, revisores oficiais de contas, e profissionais de auditoria.

O questionário foi enviado via *e-mail* e esteve disponível para os inquiridos desde 14 de junho até 31 de agosto de 2023.

### 3.4 Resultados e Discussão

No presente capítulo, pretende-se expor e analisar os resultados obtidos ao questionário enviado. Os dados recolhidos foram tratados com o software *Microsoft Excel* e no *IBM SPSS Statistics 28.0*.

#### 3.4.1 Caracterização da Amostra

Esta secção do estudo destina-se à caracterização da amostra, sendo esta constituída por 185 respondentes de acordo com as características da população definida anteriormente. Nas próximas subsecções serão apresentados os resultados das respostas obtidos em relação ao perfil do respondente.

##### 3.4.1.1 Profissão dos inquiridos

Na tabela 5 podemos observar a distribuição das profissões dos 185 inquiridos. A profissão de Revisor Oficial de Contas (ROC) foi a mais frequente encontrada na amostra (85,95%), que corresponde a 159 inquiridos. Todas as outras profissões tiveram uma baixa percentagem e por esse motivo, foram agrupadas numa categoria designada por “Outra área”, correspondendo a 26 inquiridos (14,05%).

<b>Profissão</b>	<b>N.º de inquiridos</b>	<b>%</b>
Revisor Oficial de Contas	159	85,95%
Auditor interno	10	5,41%
Audito externo	6	3,24%
Contabilista certificado	3	1,62%
Técnico superior	2	1,08%
Controller	1	0,54%
Funcionário público	1	0,54%
Órgão de gestão	1	0,54%
Supervisor de auditoria	1	0,54%
Consultor fiscal	1	0,54%

Tabela 5 - Distribuição das profissões

### 3.4.1.2 Idade dos inquiridos

Para melhor compreender as faixas etárias dos inquiridos, os dados foram organizados em quatro classes (ver gráfico 1).

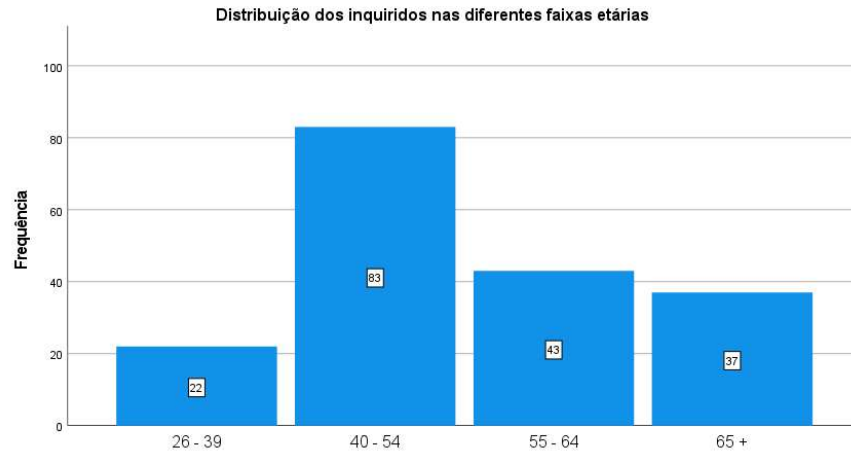


Gráfico 1 - Distribuição dos inquiridos por faixa etária

Relativamente à faixa etária dos respondentes, 22 (11,9%) dos 185 inquiridos, encontram-se na faixa etária dos 26 e 39 anos. Entre os 40 e 54 anos, totalizam-se 83 inquiridos (44,9%). A terceira classe etária, entre os 55 e 64 anos, soma 43 inquiridos (23,2%). A última faixa etária corresponde aos indivíduos de mais de 65 anos e conta com 37 (20%) inquiridos. Atendendo ao diagrama de extremos e quartis apresentado no gráfico 3, podemos observar que relativamente ao ROC o inquirido mais novo tem 32 anos e o mais velho 78 anos. 50% dos ROC têm 54 anos (mediana) ou menos. No que diz respeito ao grupo de inquiridos das outras áreas, o elemento mais novo tem 27 anos e o mais velho 60 anos. 50% dos inquiridos têm 46 anos (mediana) ou menos.

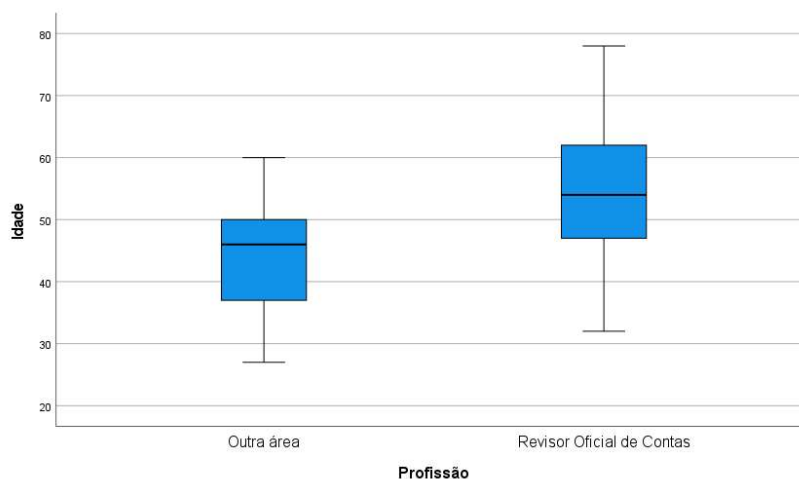


Gráfico 2 - Idade dos inquiridos de acordo com a profissão

### 3.4.1.3 Experiência profissional

Em relação à experiência profissional dos inquiridos, e à semelhança do procedimento adotado na análise das idades, as repostas recolhidas foram organizadas em classes, tal como é apresentado no gráfico 3.

Do número total de inquiridos, apenas 3,8% (7 respondentes) têm menos de 5 anos de experiência profissional. Entre os 6 e 15 anos, posicionam-se 30 inquiridos (16,2%). Por sua vez, entre os 16 e 25 anos, totalizam-se 48 inquiridos (25,9%). A maior parcela de respondentes enquadra-se na classe entre 26 e 35 anos, somando 74 respostas (40%). Por fim, com mais de 36 anos de experiência nas áreas profissionais referidas anteriormente, somam-se 26 inquiridos (14,1%).



Gráfico 3 - Experiência profissional dos inquiridos (em anos completos)

De acordo com a tabela 6, em média o número de anos de experiência profissional para os inquiridos corresponde a aproximadamente 26 anos com uma variabilidade medida pelo desvio padrão corrigido de aproximadamente 10 anos. O indivíduo com menos experiência profissional, não tem ainda um ano completo e o indivíduo com mais experiência profissional, completa 50 anos de trabalho (corresponde a um ROC). O coeficiente de assimetria é  $-0,258 < 0$ , o que significa que a distribuição de frequências é assimétrica positiva.

Predominam, os valores mais altos, no que diz respeito ao número de anos de experiência profissional, como também já tínhamos verificado no gráfico 3.

### Estadísticas

Experiência Profissional (em anos)		
N	Válido	185
	Omisso	0
Média		25,53
Mediana		27,00
Desvio-padrão		10,446
Assimetria		-,258
Mínimo		0
Máximo		50

Tabela 6 – Medidas descritivas da experiência profissional dos inquiridos

#### 3.4.1.4 Género dos inquiridos

No que diz respeito ao género dos inquiridos, conclui-se que 62,7%, que correspondem a 116 indivíduos são de género masculino, sendo os restantes 69 respondentes do sexo feminino (37,3%), tal como pode ser observado no gráfico 4.

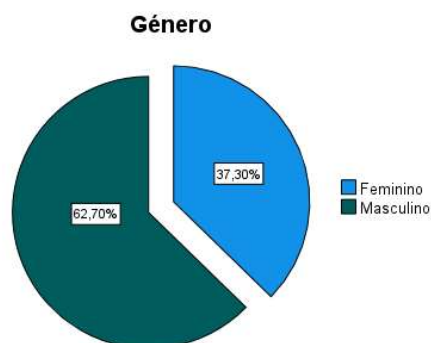


Gráfico 4 - Género dos inquiridos

No que diz respeito aos ROC responderam a este questionário mais homens (94%), do que mulheres (72,5%), ao contrário das outras áreas, que a percentagem de homens e mulheres foi de 6% e 27,5%, respetivamente (ver gráfico 5).

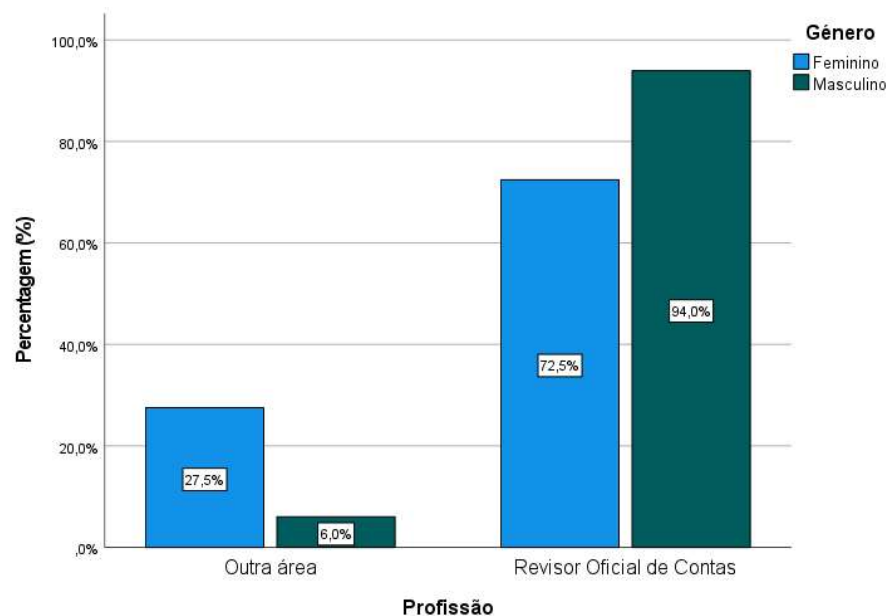


Gráfico 5 - Género dos inquiridos por profissão

### 3.4.2 Análise de Dados

Após a análise das questões de caracterização da amostra em estudo, será nesta secção realizada a análise das respostas que têm como propósito chegar às conclusões do tema em estudo.

Para testar a fiabilidade interna do questionário, foi utilizado o coeficiente do Alfa de Cronbach. Este coeficiente foi descrito por Lee Cronbach, em 1951, calcula a consistência interna das respostas dos inquiridos, avaliando a correlação dos itens entre si.

Freitas e Rodrigues (2005), sugerem a classificação da confiabilidade deste coeficiente de acordo com os seguintes limites:

Confiabilidade do coeficiente alfa (“ $\alpha$ ”) de Cronbach	
$\alpha \leq 0,30$	Muito baixa
$0,30 < \alpha \leq 0,60$	Baixa
$0,60 < \alpha \leq 0,75$	Moderada
$0,75 < \alpha \leq 0,90$	Alta
$\alpha > 0,90$	Muito alta

Tabela 6 - Confiabilidade do coeficiente alfa de Cronbach

A confiabilidade do Coeficiente alfa de Cronbach normalmente varia entre 0 e 1 (GLIEM; GLIEM, 2003). O valor mínimo aceitável para o alfa é 0,70. A consistência interna dos itens da escala é considerada baixa para valores abaixo desse limite.

Por outro lado, o valor máximo esperado para o alfa é 0,90, uma vez que valores maiores podem significar presença de redundância ou duplicação, o que pode significar que vários itens estão a medir exatamente o mesmo elemento. Caso isso ocorra, os elementos redundantes ou duplicados deverão ser eliminados (STREINER, 2003).

O coeficiente foi aplicado a 14 itens do questionário e obteve-se um  $\alpha = 0,723$ , o que significa que a fiabilidade interna é razoável/moderada (ver tabela 7).

Estatísticas de confiabilidade	
Alfa de Cronbach	N de itens
,723	14

Tabela 7 - Alfa de Cronbach

### 3.4.2.1 Relação entre a independência do auditor e a qualidade do trabalho de auditoria

Este ponto tem como principal objetivo analisar as questões relacionadas com a primeira hipótese deste estudo. Pretende-se conhecer a opinião dos inquiridos sobre a relação entre a independência do auditor e a qualidade do trabalho de auditoria. Os resultados são apresentados na Tabela 8, de acordo com a profissão e género. Independentemente da profissão ou género, a maioria dos inquiridos concordou totalmente com a afirmação de que a independência do auditor tem influência na qualidade do trabalho de auditoria. Há a registar 4 *outliers* nos ROC, 1 que discorda e 3 que discordam totalmente.

**Tabulação cruzada Género \* Independência do auditor influencia a qualidade do trabalho de auditoria \* Profissão**

Contagem

Profissão	Género		Independência do auditor influencia a qualidade do trabalho de auditoria				Total
			Discordo totalmente	Discordo	Neutro	Concordo totalmente	
Revisor Oficial de Contas	Género	Feminino	0	0	1	15	34
		Masculino	3	1	2	25	78
	Total		3	1	3	40	112
Outra área	Género	Feminino	0	0	2	5	12
		Masculino	0	0	0	2	5
	Total		0	0	2	7	17

Tabela 8 - Independência do auditor vs. Qualidade do trabalho

Com o objetivo de se analisar a opinião dos inquiridos sobre o facto de que a fraude financeira poderá ser explicada pela falta de isenção de independência do auditor, colocou-se a questão “A fraude financeira está relacionada com a falta de independência do auditor”. Os resultados a esta questão são apresentados na Tabela 9.

**Tabulação cruzada Género \* A fraude financeira está relacionada com a falta de independência do auditor \* Profissão**

Contagem

Profissão	Género		A fraude financeira está relacionada com a falta de independência do auditor				Total	
			Discordo totalmente	Discordo	Neutro	Concordo totalmente		
Revisor Oficial de Contas	Feminino		14	18	9	8	1	50
		Masculino	37	27	24	14	7	109
	Total		51	45	33	22	8	159
Outra área	Feminino		8	2	4	5	0	19
		Masculino	2	0	2	2	1	7
	Total		10	2	6	7	1	26

*Tabela 9 - Independência do auditor vs. Qualidade do trabalho*

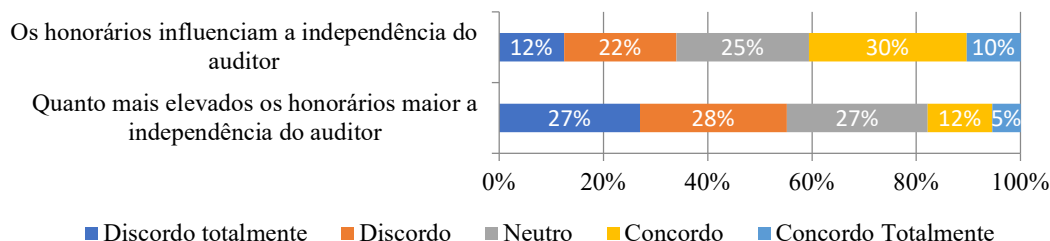
De uma forma geral os inquiridos não concordam que a fraude financeira está relacionada com a falta de independência do auditor, no entanto há a registar 38 inquiridos dos 185, que corresponde a 21%, concordam ou concordaram totalmente com a ideia de que a fraude financeira está relacionada com a falta de independência do auditor.

### 3.4.2.2 Análise dos fatores que podem influenciar a independência dos auditores

Como referido anteriormente a segunda hipótese foca-se na procura de respostas para os vários fatores que podem afetar a independência dos auditores. Para chegar a estas respostas foram levantadas questões sobre alguns dos fatores mencionados na revisão literária e analisadas as respostas dos inquiridos.

- **Honorários**

De acordo com o gráfico 6, podemos observar que 75 (40,6%) dos 185 inquiridos concordam (parcial ou totalmente), com o facto de os honorários influenciarem a independência do auditor, contra 63 (34%) dos 185 inquiridos que discordam (parcial ou totalmente). Os restantes 25,4% (47 inquiridos), não concordam nem discordam.



*Gráfico 6 - Honorários e a independência do auditor*

Ainda sobre o fator honorários, os inquiridos responderam à questão que relaciona o volume de honorários com a independência. A questão colocada pretendia averiguar a opinião dos inquiridos sobre se quanto mais elevados os honorários fossem, maior seria a independência dos auditores. Mais de metade dos respondentes discordam (parcial ou totalmente) da afirmação (102 inquiridos, o correspondente a 55%), não achando que honorários mais elevados conduzam a maior independência do auditor. Dos restantes respondentes, 27% assumem uma posição neutra e 18% concordam (parcial ou totalmente) que este é um fator que tem influência.

- **Experiência Profissional**

No que diz respeito à experiência profissional, pretende perceber-se se na opinião dos inquiridos o número de ano no desempenho de funções profissionais, pode conduzir a mais ou menos independência dos auditores no exercício das suas funções.

De acordo com o gráfico 7, pode-se concluir que 58,9% dos inquiridos, que correspondem a 109 inquiridos dos 185, concordam ou concordam totalmente com a afirmação, ou seja são da opinião que os anos de experiência profissional são um fator que influencia a independência dos auditores. Sobre os inquiridos que discordam ou discordam totalmente da afirmação a percentagem total é de 28%, que corresponde a 52 inquiridos.

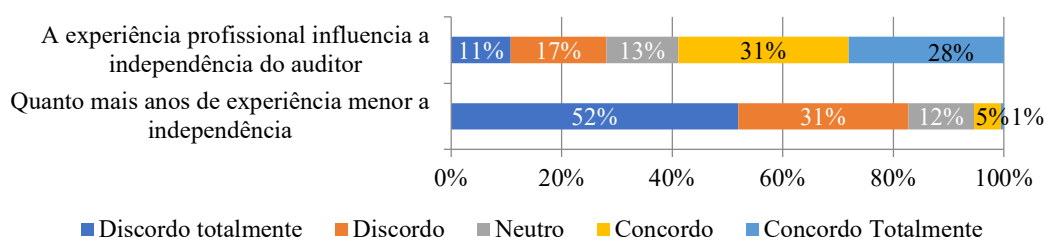


Gráfico 7 - Experiência profissional e a independência do auditor

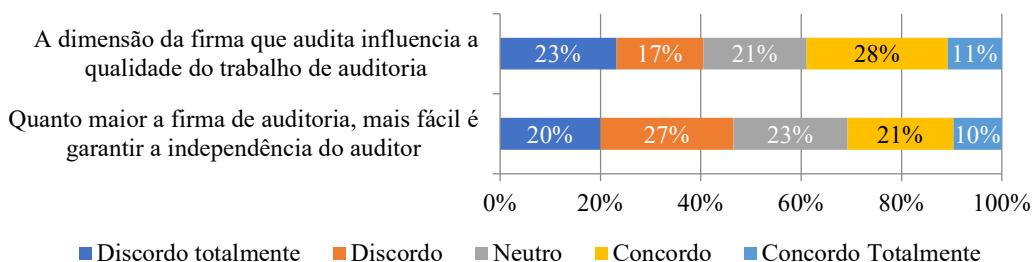
Também no âmbito da experiência profissional, tentou perceber-se quantos inquiridos são da opinião de que quantos mais anos de experiência um auditor tenha, menos é a sua independência num trabalho de auditoria.

Após análise dos resultados obtidos, conclui-se que 82,7% dos inquiridos (153 indivíduos) não concorda com aquela relação, posicionando-se entre “Discordo” ou “Discordo totalmente” e que apenas 5,4% dos inquiridos (10 indivíduos) se posicionaram no “Concordo” ou “Concordo totalmente”.

- **Dimensão da Firma de Auditoria**

A opinião sobre a relação entre a dimensão da firma de auditoria e a independência do auditor foi o terceiro fator inquirido no questionário. À semelhança do estudo para os fatores anteriores, também neste os respondentes foram inquiridos sobre se a dimensão da firma que o auditor audita pode ter influência na qualidade do trabalho de auditoria.

Para esta questão, e após análise dos resultados (Gráfico 8), pode observar-se uma distribuição equilibrada entre os respondentes que concordam e discordam desta afirmação. A percentagem de inquiridos que concordam ou concordam totalmente é de 38,9%, que corresponde a 72 inquiridos e a percentagem de inquiridos que discordam ou discordam totalmente com a afirmação é de 40,5%, que corresponde a 72 inquiridos.



*Gráfico 8 - Dimensão da firma e a independência do auditor*

Quando questionados sobre se numa maior firma de auditoria é possível garantir uma maior independência dos auditores, 46,5% (86 inquiridos) das respostas posicionam-se entre discordar ou discordar totalmente. 30,8%, que corresponde a um total de 57 inquiridos concordam ou concordam totalmente e os restantes têm uma posição neutra em relação a esta questão. Podemos concluir que uma parte razoável dos inquiridos discorda desta afirmação, ou seja, não conseguem afirmar que a independência do auditor é mais facilmente garantida quando faz parte de uma firma de auditoria de maior dimensão.

- **Prestação de serviços de não auditoria**

Em relação à influência de prestação de serviços de não auditoria na independência da auditoria, 60% das respostas obtidas, que correspondem a 111 dos inquiridos concordam que fator afeta a independência. Ou seja, um auditor que simultaneamente exerça funções de auditoria e serviços de não auditoria poderá ter a sua independência em risco. 24,3%

dos inquiridos não concordam com esta afirmação, isto é, os indivíduos que responderam discordo ou discordo totalmente, que correspondem a 45 dos inquiridos.

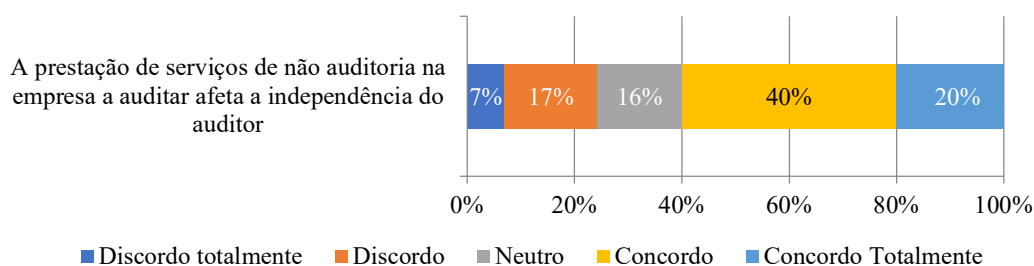


Gráfico 9 - Prestação de serviços de não auditoria e a independência do auditor

### • Rotatividade

No que diz respeito ao fator rotatividade, 46,5% dos inquiridos, o que corresponde a 86 inquiridos, consideram que auditar a mesma empresa por vários anos conduz à perda da independência dos auditores. Dos 27,6% dos inquiridos que concordam com esta afirmação, apenas 5,4% (10 inquiridos) concordam totalmente.

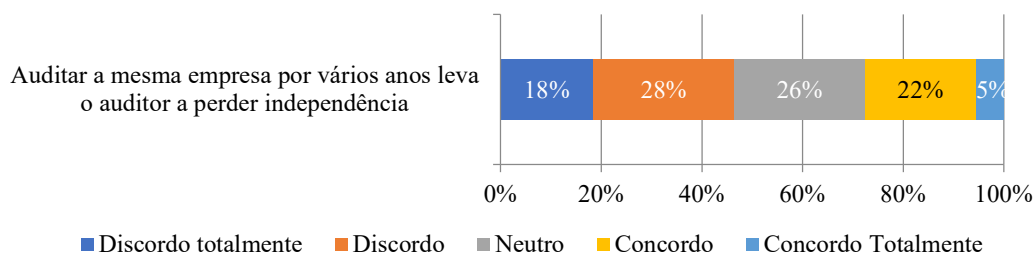


Gráfico 10 - A rotatividade e a independência do auditor

Os resultados apresentados na Tabela 10, mostram que na generalidade os inquiridos não concordam com as afirmações apresentadas, uma vez que se posicionaram abaixo do nível 3, ponto de corte de uma escala de *Likert* (1-5), em todas as afirmações, com exceção das afirmações, “A prestação de serviços de não auditoria na empresa a auditar afeta a independência do auditor”, “A experiência profissional influencia a independência do auditor” e “Os honorários influenciam a independência do auditor”, que obtiveram uma média de, 3,49; 3,48 e 3,04, respetivamente.

No que diz respeito à afirmação “Quanto mais anos de experiência menor a independência” foi a que obteve em média, um maior nível de discordância (1,71).

O nível 4 (Concordo) ou o nível 2 (Discordo), foram os níveis mais frequentes na maioria das questões, como se pode verificar pela coluna relativa à moda. De salientar que em todas as questões há inquiridos, a discordar totalmente ou a concordar totalmente.

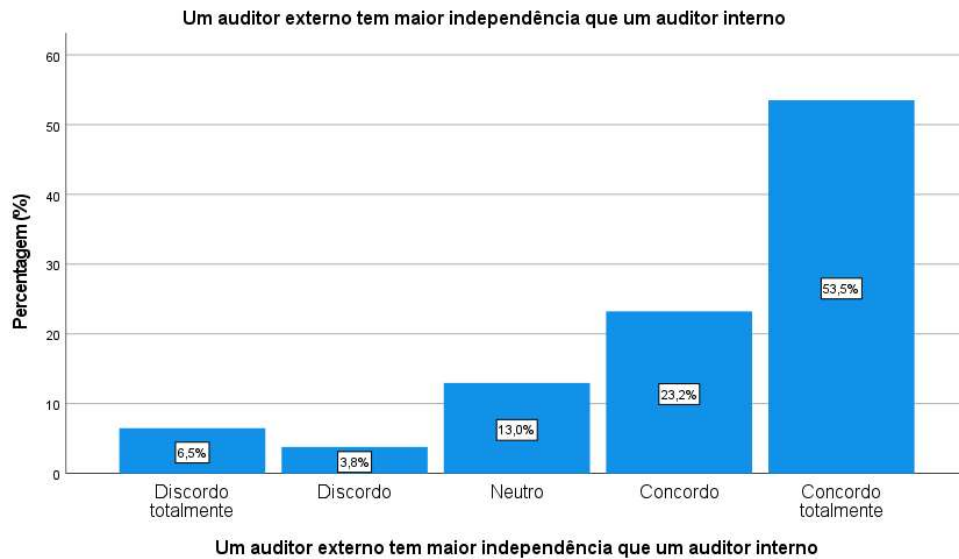
	Média	Mediana	Moda	Desvio padrão	Assimetria	Mínimo	Máximo
Os honorários influenciam a independência do auditor	3,04	3,00	4	1,197	-,161	1	5
Quanto mais elevados os honorários, maior a independência do auditor	2,41	2,00	2	1,167	,456	1	5
A experiência profissional influencia a independência do auditor	3,48	4,00	4	1,348	-,498	1	5
Quanto mais anos de experiência menor a independência	1,71	1,00	1	,896	1,193	1	5
A dimensão da firma que audita influencia a qualidade do trabalho de auditoria	2,86	3,00	4	1,344	-,053	1	5
Quanto maior a firma de auditoria, mais fácil é garantir a independência do auditor	2,74	3,00	2	1,267	,192	1	5
A prestação de serviços de não auditoria na empresa a auditar afeta a independência do auditor	3,49	4,00	4	1,194	-,549	1	5
Auditar a mesma empresa por vários anos leva o auditor a perder independência	2,68	3,00	2	1,166	,147	1	5

*Tabela 10 - Estatísticas descritivas dos fatores que influenciam a independência do auditor  
Fonte: SPSS*

#### • Auditor Interno VS Auditor Externo

Quando confrontados com a questão que averigua o nível de independência de um auditor interno comparando com a de um auditor externo, a grande maioria dos respondentes é da opinião que um auditor externo terá maior independência do que um auditor interno, totalizando estes 142 dos 185 inquiridos, o que corresponde a 76,7% da amostra.

Podemos também observar que apenas 19 inquiridos, 10,3% da amostra não estão de acordo que o nível de independência possa variar tendo em conta se o auditor é externo ou interno (ver Gráfico 13).



*Gráfico 11 - Independência de um auditor interno vs. auditor externo*

- **Género do auditor**

A possibilidade de o género do auditor impactar na probabilidade de ocorrência de fraude, foi a última questão levantada aos inquiridos, no que respeita à segunda hipótese.

Para a análise destes resultados, optou-se por fazer uma tabulação cruzada entre as respostas dadas e as faixas etárias dos respondentes. Importa referir que das 185 respostas recolhidas, apenas 184 foram consideradas válidas, tendo 1 sido considerada inválida devido a falta de resposta.

Os respondentes, em grande maioria, afirmam que o género do auditor não tem influência na probabilidade de ocorrência de fraude, correspondendo estes a 173 indivíduos. Ainda assim, da amostra recolhida, são 11 os inquiridos que afirmam que o género poderá ter influência na prática de fraude.

Como se pode verificar há um número muito residual em todas as faixas etárias de inquiridos que concordam que o género é importante.

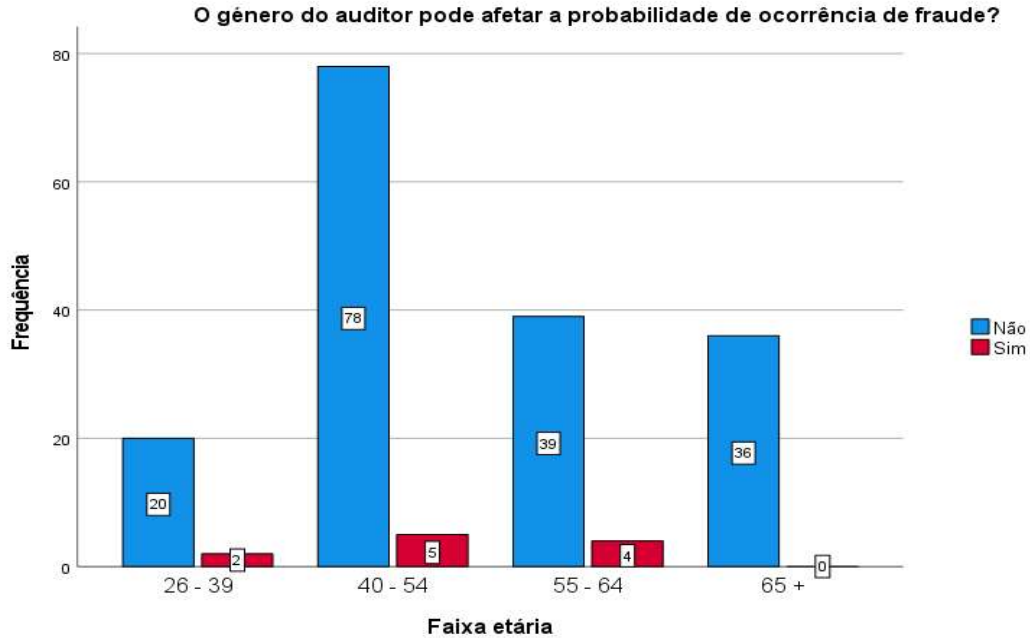


Gráfico 12 - Impacto do gênero do auditor na probabilidade de ocorrência de fraude, por faixa etária dos respondentes

Para os inquiridos que responderam afirmativamente à questão anterior, foi colocada uma questão extra, de resposta aberta, onde era requisitado aos mesmos que indicassem qual o gênero do auditor, que na sua opinião, seria mais provável para ocorrência de fraude. A esta questão 91% da amostra (10 inquiridos), identifica o gênero masculino como o mais provável, correspondendo os restantes 9%, a 1 inquirido que idêntica o gênero feminino.

**Gênero do auditor com mais probabilidade para a ocorrência de fraude**

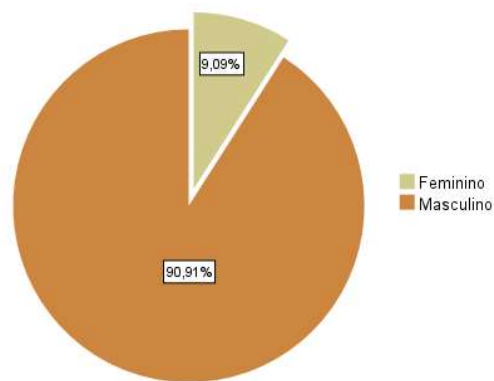


Gráfico 13 - Gênero do auditor com maior probabilidade de ocorrência de fraude

### 3.4.2.3 As normas e controlos aplicáveis aos auditores são apropriados e eficientes

Para fundamentar a terceira hipótese sobre os controlos e normas exigentes serem apropriados e eficientes foram levantadas mais três afirmações. Estas à semelhança das anteriores, foram respondidas pelos respondentes utilizando a escala de *Likert*.

Tal como pode ser verificado no gráfico 14, a afirmação que gera maior concordância entre os inquiridos é a referente às normas aplicadas pelas entidades reguladoras serem suficientes para controlar a qualidade do trabalho de auditor. Relativamente às restantes afirmações, o nível de discordância e de inquiridos que não concordam nem discordam, é bastante significativo.

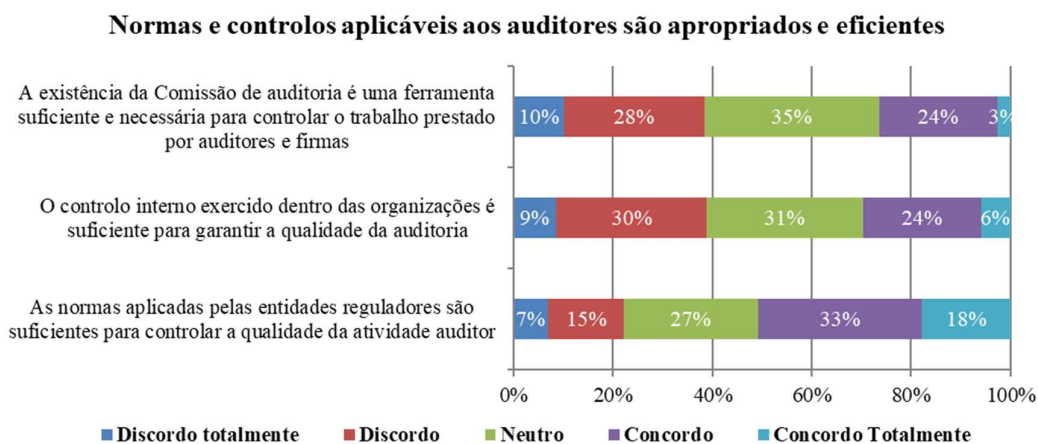


Gráfico 14 - As normas e controlos aplicáveis aos auditores e auditores são apropriados e eficientes

- **Normas aplicáveis**

A primeira afirmação tentou perceber a posição dos inquiridos sobre as normas aplicadas pelas entidades reguladoras serem suficientes para controlar a qualidade da atividade do auditor. Dos 185 respondentes, aproximadamente metade afirmam concordar ou concordar totalmente com o facto das normas aplicadas serem suficientes.

- **Controlo interno**

Relativamente à afirmação sobre o controlo interno exercido dentro das organizações ser suficiente para garantir a qualidade da auditoria, aproximadamente 39% da amostra discorda da mesma. A minoria dos respondentes, cerca de 29% acredita que o controlo interno seja suficiente.

- **Comissão de auditoria**

A última questão do questionário procurou perceber se os inquiridos são da opinião que a existência da Comissão de Auditoria é uma ferramenta suficiente e necessária para controlar o trabalho prestado por auditores e firmas.

Através da análise dos resultados, como pode ser verificado no gráfico 14 é possível afirmar que a maioria dos inquiridos não concorda com esta afirmação, uma vez que aproximadamente 74% dos inquiridos responderam uma das seguintes: discordo, discordo totalmente, ou neutro. Apenas, 49 dos 185 respondentes, que corresponde a 26%, afirmam concordar ou concordar totalmente.

### 3.5 Validação das Hipóteses

Após análise dos dados recolhidos, através de um questionário direcionado aos profissionais com uma atividade direta ou indiretamente relacionada com o trabalho de auditoria (contabilistas certificados, revisores oficiais de contas, e profissionais de auditoria), foi elaborado, o diagnóstico das respostas obtidas dos 185 respondentes, de forma, a validar as hipóteses colocadas.

Para cada uma das hipóteses foi atribuída uma ponderação equitativa entre as mesmas, tendo sido atribuída a cada uma, um peso de 33,33%. Também para cada questão levantada para as hipóteses foi atribuída uma distribuição equitativa de ponderação. Com o objetivo de averiguar a taxa de confirmação para cada hipótese e para o conjunto das hipóteses, foram elaboradas as seguintes tabelas para cada uma das hipóteses.

**H1:** A qualidade da auditoria está relacionada com a independência do auditor.

Nº Hipótese	Hipótese	Nº Questão	Nº Total de Respostas	Respostas	% de Concordância	% de Ponderação	% de Validação Final	Taxa de Confirmação
H1	A qualidade da auditoria está relacionada com a independência do auditor.	Q5	185	176	95,14%	50,00%	47,57%	19,28%
		Q6	185	38	20,54%	50,00%	10,27%	
					<b>Subtotal</b>	<b>100,00%</b>	<b>57,84%</b>	

*Tabela 11 - Taxa de confirmação primeira hipótese*

Para a primeira hipótese de investigação, foram formuladas duas questões. A primeira delas apresentou uma percentagem de concordância de 95,14%, o que indica um alto grau de aceitação por parte dos respondentes, em relação à independência do auditor influenciar a qualidade de um trabalho de auditoria.

A segunda questão, embora com uma percentagem mais baixa, registou cerca de 21% de concordância, sugerindo uma diversidade de opiniões. O que indica que a maior parte dos respondentes não concordo com o facto da fraude financeira estar relacionada com a falta de independência do auditor.

No entanto, ao somar essas duas questões para determinar a taxa de validação final da hipótese, chegou-se a um valor de 58%, um resultado substancial. Por fim, a taxa de confirmação é de 19,28%.

**H2:** A independência do auditor está dependente de fatores como honorários, género, experiência profissional, dimensão da firma de auditoria, prestação de serviços de não auditoria conjuntamente com serviços de auditoria e da aplicação do método "Cooling-off".

Nº Hipótese	Hipótese	Nº Questão	Nº Total de Respostas	Respostas	% de Concordância	% de Ponderação	% de Validação Final	Taxa de Confirmação
H2	A independência do auditor está dependente de fatores como honorários, género, experiência profissional, dimensão da firma de auditoria, prestação de serviços de não auditoria conjuntamente com serviços de auditoria e da aplicação do método "Cooling-off".	Q7	185	75	40,54%	10,00%	4,05%	12,09%
		Q8	185	33	17,84%	10,00%	1,78%	
		Q9	185	109	58,92%	10,00%	5,89%	
		Q10	185	10	5,41%	10,00%	0,54%	
		Q11	185	72	38,92%	10,00%	3,89%	
		Q12	185	57	30,81%	10,00%	3,08%	
		Q13	185	111	60,00%	10,00%	6,00%	
		Q14	185	51	27,57%	10,00%	2,76%	
		Q15	185	142	76,76%	10,00%	7,68%	
		Q16	184	11	5,98%	10,00%	0,60%	
					<b>Subtotal</b>	<b>100,00%</b>	<b>36,27%</b>	

Tabela 12 - Taxa de confirmação segunda hipótese

No que diz respeito à segunda hipótese de investigação, as questões levantadas, apresentam percentagens de concordância que variaram consideravelmente, entre 5% e 77%, refletindo uma ampla gama de opiniões e perspectivas. A taxa de validação final para esta hipótese, soma das 10 questões, totaliza 36%. Esse resultado, embora mais baixo do que o da primeira hipótese. A taxa de confirmação totaliza 12%.

**H3:** As normas existentes são suficientes para controlar o trabalho efetuado pelo auditor e conseqüentemente garantir a independência.

Nº Hipótese	Hipótese	Nº Questão	Nº Total de Respostas	Respostas	% de Concordância	% de Ponderação	% de Validação Final	Taxa de Confirmação
H3	As normas existentes são suficientes para controlar o trabalho efetuado pelo auditor e consequentemente garantir a independência.	Q18	185	94	50,81%	33,33%	16,94%	11,89%
		Q19	185	55	29,73%	33,33%	9,91%	
		Q20.4	185	49	26,49%	33,33%	8,83%	
					<b>Subtotal</b>	<b>100,00%</b>	<b>35,68%</b>	

*Tabela 13 - Taxa de confirmação terceira hipótese*

Por fim, para a terceira hipótese de investigação, três questões foram formuladas, com percentagens de concordância de 51%, 30% e 26%. A taxa de validação final para esta hipótese também alcançou 36%, demonstrando uma consistência notável com a segunda hipótese, apesar das diferenças nas percentagens de concordância. A taxa de confirmação, que se situa em 12%.

### **3.5.1 Conclusão da Validação de Hipóteses**

As diferentes percentagens de concordância, taxas de validação e confirmação demonstram confiança nos resultados obtidos e a importância de considerar múltiplas questões ao investigar um tópico complexo. Importa referir que as taxas de confirmação, para uma maior confiança deveriam ser mais elevadas.

Estes resultados contribuem para o conhecimento na área em estudo e fornecem uma base sólida para as conclusões da dissertação.



## 4 Conclusão

### 4.1 Considerações Finais

A presente dissertação investigou a relação entre a independência do auditor e a qualidade do trabalho de auditoria, bem como os fatores que podem afetar essa independência. Para isso, foi realizado e distribuído um questionário pelas profissões relacionadas com auditoria. Deste questionário resultaram um total de 185 respostas completas.

Com base na literatura estudada nos primeiros capítulos, a recolha de dados baseou-se nas seguintes variáveis: honorários, género do auditor, experiência profissional, dimensão da empresa de auditoria, método *cooling-off*, prestação de serviços de não auditoria, normas e comissão existentes para controlo da atividade exercida por profissionais de auditoria.

A análise das características dos inquiridos foi fundamental para entender o perfil dos participantes. A profissão de Revisor Oficial de Contas é predominante na amostra, representando aproximadamente 86% dos inquiridos. Em relação à faixa etária, a amostra apresenta idades que variam entre os 26 e 65 anos. A experiência profissional dos inquiridos foi analisada, revelando que a maioria possui entre 26 e 35 anos de experiência.

Aos resultados obtidos foram aplicados métodos estatísticos para avaliar a fiabilidade do questionário, com um coeficiente alfa de Cronbach de 0,723, o que indica uma fiabilidade moderada.

A relação entre a independência do auditor e a qualidade do trabalho de auditoria foi estudada, revelando que a maioria dos inquiridos concordou que a independência do auditor influencia positivamente a qualidade do trabalho de auditoria.

Quanto aos fatores que podem influenciar a independência dos auditores, a análise revelou que a maioria dos inquiridos concordou que os honorários podem afetar a independência, mas discordou da ideia de que honorários mais elevados levem a uma maior independência. A taxa de confirmação a esta questão valida a questão de investigação enunciada anteriormente, baseada no autor Aini, 2009. Este afirmava que a independência do auditor está positivamente relacionada com o serviço de auditoria prestado, o que se encontra validado tendo em conta a taxa obtida.

Ainda que o autor referido na questão de investigação levantada para a questão dos honorários, afirme que os auditores devem ponderar antes de aceitar honorários de clientes que possam colocar em risco a sua independência e que este fator possa ser uma fonte de conflito de interesse, quando analisadas as respostas dos inquiridos verificamos o contrário. A taxa de concordância a ambas as questões relacionadas com este fator, revelam que a maior parte dos inquiridos não concorda com as afirmações, ou seja, não consideram que o fator “Honorários” possa colocar em causa a sua independência.

Além disso, a experiência profissional foi considerada um fator que influencia a independência, com a maioria dos inquiridos a concordar com essa afirmação. No entanto, não concordam que os anos de experiência não colocam em causa a independência.

A dimensão da firma de auditoria também foi abordada, mostrando uma distribuição equilibrada entre os que concordam e discordam sobre se este fator afeta a independência do auditor. Podemos ainda concluir que uma parte razoável dos inquiridos discorda da afirmação “Quanto maior a firma de auditoria, mais fácil é garantir a independência do auditor”, ou seja, não conseguem afirmar que a independência do auditor é mais facilmente garantida quando faz parte de uma firma de auditoria de maior dimensão.

Quanto à influência da prestação de serviços de não auditoria na independência, a maioria concorda que a prestação dos mesmo afeta a independência do auditor.

No que diz respeito à rotatividade, a maioria dos inquiridos discordou que auditar a mesma empresa por vários anos conduz à perda da independência dos auditores.

Finalmente, a pesquisa abordou a influência do género do auditor na probabilidade de ocorrência de fraude. A maioria dos inquiridos não concordou que o género do auditor seja relevante nesse contexto, mas um pequeno grupo afirma que o género masculino é mais propenso a cometer fraude.

Em relação à terceira hipótese, sobre as normas e controlos existentes, a maioria dos inquiridos concordou que as normas aplicadas pelas entidades reguladoras são suficientes para controlar a qualidade do trabalho de auditoria. No entanto, houve discordância significativa em relação ao controlo interno e à existência da Comissão de Auditoria como ferramentas suficientes para garantir a qualidade da auditoria.

Em suma, os resultados desta pesquisa sugerem que a independência do auditor é um fator crítico na qualidade do trabalho de auditoria, com vários fatores que podem afetar

essa independência. A análise detalhada dos dados permitiu uma compreensão mais profunda das opiniões e percepções dos inquiridos em relação a este tema.

Estas conclusões têm implicações importantes para a profissão de auditoria e podem contribuir para o desenvolvimento de políticas e práticas que promovam a independência e a qualidade na auditoria.

#### **4.2 Limitações ao Estudo**

Uma das limitações deste estudo foi a baixa taxa de respostas ao questionário, resultando numa amostra de 185 indivíduos. O baixo número de respostas pode limitar a generalização dos resultados para uma população mais ampla de profissionais da área de auditoria, uma vez que pode não representar fidedignamente a diversidade de opiniões.

Para além disso, também a falta de representatividade por parte de outros profissionais, que não os Revisores Oficiais de Contas (constituíram 85% da amostra), com atividade direta ou indiretamente relacionada com o trabalho de auditoria. Quanto maior a amostra, maior seria a precisão e confiabilidade nos resultados da análise e por consequência melhor seria também a informação obtida.

Outra limitação identificada, prede-se com o facto de as respostas poderem não corresponder à realidade. Ou seja, se os respondentes fossem confrontados com uma realidade semelhante, poderiam não agir de acordo com as respostas dadas.

O estudo baseou-se apenas nos fatores mencionados anteriormente, não considerando outros que poderiam também ter uma influência na independência do auditor.

#### **4.3 Propostas para Investigações Futuras**

Durante a elaboração deste trabalho, surgiram várias questões e ideias que poderiam complementar e aprimorar as conclusões. Por exemplo, cada um dos fatores abordados nesta dissertação, poderá ser estudado com ainda mais detalhe. Abranger um maior número de profissionais de cada área, seria também bastante valorizado em termos de conclusões, bem como conduzir entrevistas a profissionais das diversas áreas, além do questionário.

Outros fatores que podem afetar a independência do auditor, podem ser tidos em conta, tais como a pressão de *stakeholders* (por exemplo, investidores), pressões externas (escrutínio público, atenção das meios de informação) e pressão de prazos.

Além do referido, um ângulo a explorar relacionado com o tema em estudo, seria a análise de casos de escândalos financeiros conhecidos pelo público em geral. O estudo passaria por tentar perceber se existiu falta de independência do auditor e em caso afirmativo, perceber quais os fatores com maior peso que levaram a esse desfecho.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

---

ACFE – Fraud Tree [Consulta a 22 Dezembro 2022]. Disponível em: <http://www.acfe.com/fraud-tree.aspx>.

ACFE – Occupational Fraud 2022 [Consulta a 22 Dezembro 2022]. Disponível em: [2022 ACFE Report to the Nations](#).

Albrecht, W. S., Albrecht, C. O., Albrecht, C. C., & Zimbelman, M. F. (2012). Fraud Examination, 4a Ed. South-Western Cengage Learning.

CEOROC – Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, baseia-se, baseiando-se no Código de Ética da IFAC – International Federation of Accountants.

CONDÉ, Robson Augusto Dainez; ALMEIDA, Carlos Otávio Ferreira; QUINTAL, Renato Santiago - VIII CONGRESSO ANPCONT, Rio de Janeiro, 2014. Fraude nas Demonstrações Contábeis: Evidência Empírica das Teorias dos Escândalos Corporativos e do Triângulo da Fraude. p. 2-4.

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

Costa, C. B. (2010) Auditoria Financeira - Teoria e Prática. Lisboa: Rei dos Livros.

Costa, C. B. (2014) Auditoria Financeira: Teoria & Prática, 10ª ed., Lisboa: Rei dos Livros.

Costa, Carlos Baptista (2014) - Auditoria financeira: Teoria e prática. Lisboa: Rei dos Livros, 10ª edição. ISBN 978-989-830-564-0. p. 163.

Costa, Maria Rosalina da Silva; SERRA, Sara; GOMES, Patrícia (2012) - Fatores determinantes da opinião do Auditor: Estudo empírico das empresas portuguesas (Artigo Científico). p. 3-4-6-7-9.

Cressey, D.R. (1953), Other People's Money: A Study in the Social Psychology of Embezzlement, Glencoe: Free Press.

EOROC (Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas) - aprovado pelo Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de Novembro (alterado pelo Decreto-Lei n.º 224/2008, de 20 de Novembro), da OROC (Ordem dos Revisores Oficiais de Contas).

Ferreira, Elisabete (2007) O Papel do Auditor na Prevenção, Detecção e Denúncia da Fraude: Uma análise empírica em Portugal. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade do Minho, Braga.

Fortin, Marie-Fabienne (1999), “O processo de Investigação: da concepção à realização”, 2ª edição. Loures: Lusociência.

Rocha, Sara (2017) Estudo de caso: Opinião dos auditores e da gestão de topo. Dissertação de Mestrado em Auditoria, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Porto.

Gonçalves, Susana Cristina da Silva Miranda (2011) - Fraude de relato financeiro. Procedimentos de auditoria em resposta aos riscos avaliados de distorção material das DFs em virtude do reconhecimento inadequado do rédito (ISA 240, NCRF 20). ISSN 0870-3566. N ° 52 p. 4-14-15-17-18.

Gramberg & Menzies (2006) - Matela. J. F. A. (2016). A influência da ética nas organizações: A mediação do clima ético nas relações de liderança com os resultados altitudinais dos colaboradores. Dissertação de Mestrado em Gestão, Instituto Universitário de Lisboa, Portugal.

Hassink, Harold et al. (2009), “Corporate fraud ant the audit expectations gap: A study among business managers”, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 18, pg. 85-100.

ISA 200 - International Standard on Auditing 200

ISA 220 - International Standard on Quality Control 220

ISO 27001 - International Standard on Information Security 27001

ISO 26000 – International Standard on Social Responsibility 26000

Morais, Georgina; Martins, Isabel. (2013), “Auditoria interna: função e processo”, 4ª Edição. Lisboa, Áreas Editora.

Murcia, F. D. R; Borba, J. A. (2005) - Um estudo das fraudes contábeis sob duas óticas: jornais económicos versus periódicos académicos no período 2001- 2004. Revista de contabilidade do mestrado em ciências contábeis da UERJ. Rio de Janeiro. V. 10, p. 114.

Rodríguez, Teresa Fernández; SERRA, Sara Alexandra da Eira; VILLAR, Mónica Villanueva (2012) - A influência da prestação de serviços extra-auditoria na independência do auditor: Perceção dos stakeholders. p. 984-985-986.

Taborda, Daniel Martins Geraldo. (2015). Auditoria: Revisão Legal de Contas e Outras Funções do Revisor Oficial de Contas, 2ª Edição Silabo, Lda.

Wolfe, David T.; HERMANSON, Dana R. (2004) – The fraud diamond: Considering the four elements of fraud. The CPA Journal. 74:12, 38- 42.



## Apêndice I – Questionário

### Fatores que influenciam a independência do Auditor

O meu nome é Maria Inácio e frequento o Mestrado em Auditoria, no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Instituto Politécnico do Porto.

Neste momento estou a realizar a minha dissertação, na qual pretendo compreender os fatores que podem afetar a independência do auditor na realização de um trabalho de auditoria.

Para o sucesso deste projeto, a sua colaboração é imprescindível.

A duração média do questionário é de, aproximadamente, 2 minutos.

O anonimato e a confidencialidade dos dados serão garantidos e apenas serão usados para fins estatísticos, cumprindo com a legislação vigente em matérias de proteção e recolha de dados, segundo Lei n.º 58/2019 de 8 de agosto.

Agradeço, desde já, a sua colaboração.

mariainesm.inacio@gmail.com [Mudar de conta](#)

 Não partilhado

\* Indica uma pergunta obrigatória

#### Género

Feminino

Masculino

Outra: \_\_\_\_\_

#### Idade \*

A sua resposta \_\_\_\_\_

#### Profissão \*

Revisor Oficial de Contas

Contabilista Certificado

Auditor Interno

Auditor Externo

Órgão de Gestão

Outra: \_\_\_\_\_

#### Experiência profissional (anos completos) \*

A sua resposta \_\_\_\_\_

### A relação entre o trabalho de auditoria e a independência do Auditor

Relativamente aos seguintes itens classifique-os numa escala de Likert, na qual: \*

1 - "Discordo totalmente"

5 - "Concordo totalmente"

	1	2	3	4	5
A independência do auditor influencia a qualidade de um trabalho de auditoria.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A fraude financeira está relacionada com a falta de independência do auditor.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Anterior

Seguinte

Limpar formulário

### Fatores que influenciam a independência do auditor

Relativamente aos seguintes itens classifique-os numa escala de Likert, na qual: \*

1 - "Discordo totalmente"

5 - "Concordo totalmente"

	1	2	3	4	5
Os honorários auferidos pelos auditores influenciam a sua independência na realização de uma auditoria.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Quanto mais elevados os honorários maior a independência do auditor.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A experiência profissional influencia a independência do auditor.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Quanto mais anos de experiência menor a independência

A dimensão da firma que audita influencia a qualidade do trabalho de auditoria.

Quanto maior a firma de auditoria, mais fácil é garantir a independência do auditor.

A prestação de serviços de não auditoria na empresa a auditar afeta a independência do auditor.

Um auditor que audite a mesma empresa por vários anos vai perdendo a sua independência.

Um auditor externo tem maior independência que um auditor interno. \*

1 2 3 4 5

Discordo totalmente      Concordo totalmente

O género do auditor pode ter influência na maior ou menor probabilidade de ocorrência de fraude? \*

- Sim
- Não

Anterior

Seguinte

Limpar formulário

### Género do auditor mais propício à fraude

Qual o género do auditor tem mais probabilidade de ocorrência de fraude?

Feminino

Masculino

Outra: \_\_\_\_\_

Anterior

Seguinte

Limpar formulário

### Entidades reguladoras da atividade profissional de auditoria

Relativamente aos seguintes itens classifique-os numa escala de Likert , na qual: \*

1 - "Discordo totalmente"

5 - "Concordo totalmente"

1                      2                      3                      4                      5

As normas aplicadas pelas entidades reguladoras são suficientes para controlar a qualidade da atividade profissional do auditor.

O controlo interno exercido dentro das organizações é suficiente para garantir a qualidade da auditoria.

A existência da Comissão de auditoria é uma ferramenta suficiente e necessária para controlar o trabalho prestado por auditores e firmas.

Anterior

Enviar

Limpar formulário