



Responsabilidade Social e Ética dos Auditores na Detecção e Prevenção de Fraude

Andreia Sofia Miranda Araújo

Dissertação de Mestrado

Mestrado em Auditoria

Porto – 2016

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



Responsabilidade Social e Ética dos Auditores na Detecção e Prevenção de fraude

Andreia Sofia Miranda Araújo

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

Porto – 2016

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

RESUMO

A globalização da economia tem vindo a imprimir na indústria e nos mercados financeiros uma competitividade cada vez mais assaz. A concorrência é o grande problema de qualquer negócio pois tem de evoluir e modernizar-se em tempo recorde para fazer face aos desafios diários. Estas mudanças constantes carregam consigo uma elevada propensão para utilizar caminhos menos éticos para daí se retirar vantagem. A pressão para alcançar a vantagem competitiva conduz em muitos casos a vias menos lícitas dos seus atos. A ética na auditoria é uma aproximação ao entendimento dos atos mais corretos do senso comum, busca não prejudicar ninguém, nem ser prejudicado na obtenção dos seus objetivos.

O grande alerta que levantou sérias questões sobre a regulamentação, a responsabilidade social e os requisitos éticos do trabalho de auditoria verificou-se com os escândalos financeiros vividos pelos Estados Unidos da América. Nessa data constatou-se que a auditoria apresentava lacunas que precisavam ser contornadas.

Esta investigação tem como objetivos abordar e clarificar aspetos relacionados com os conceitos de responsabilidade social e ética, relacionando-os com a atividade profissional dos auditores. Visa, também, dar resposta na perspetiva do auditor, à necessidade de entendimento quanto à sua responsabilidade social, à perceção social do mesmo, à sua postura perante a fraude e quais os procedimentos mais adequados a adotar.

Este estudo tem como finalidade contribuir para uma mentalidade mais aberta dos auditores, em questões relativas à Responsabilidade Social e Ética na Prevenção e Detecção de Fraudes, pois é necessária uma mudança da visão destes, incutindo-lhes que uma correta atuação e uma postura ética se tornam essenciais para o bem-estar social.

Neste sentido, com o objetivo de contestar quais aos procedimentos éticos do auditor perante indícios de irregularidades, procedeu-se a um inquérito destinado aos principais utilizadores das demonstrações financeiras (Profissionais de Contabilidade e os Profissionais de Auditoria) com a finalidade de comparar as opiniões entre os diferentes setores.

Através das respostas recolhidas pode-se contrariar a posição previamente formulada de que o auditor não tem responsabilidade na deteção e prevenção de fraude, isto é, segundo os dados recolhidos o auditor tem o dever de orientar as suas posições tendo em consideração esta responsabilidade.

Palavras chave: Auditoria, Responsabilidade Social ,Ética, Fraude

ABSTRACT

Globalization of economy has been the pressing industry and financial markets with huge increasingly competitiveness. Competition is the major problem of any business because it has to change and modernize in record time to meet the daily challenges. These constant changes carry a high propensity to use less ethical ways to withdraw advantage from there. The pressure to achieve competitive advantage leads in many cases to less legal ways of their actions. Ethics in audit is an approach to the understanding of the correct common sense acts, seek not to harm anyone, nor be affected in achieving its goals.

The big warning that raised serious questions about regulation, social responsibility and ethical requirements of the audit work where the financial scandals in United States, since that time it was found that the audit showed gaps that needed to be avoided.

The objective of this research is to address and clarify issues related to the concepts of social responsibility and ethics, relating them to the professional activities of auditors. It also aims to address the perspective of the auditor, the need for understanding about their social responsibility, its social perception of it, their attitude towards fraud and what the most appropriate procedures to adopt. As for his object of analysis it's a bibliographic research on the key concepts and their evolution; the essential components and the external environment that may affect or not the result of the work.

This study target is to contribute to a more open spirit of the auditors on matters relating to Social Responsibility and Ethics in Prevention and Fraud Detection as a vision of change of these is necessary, instilling in them a correct action and an ethical behavior become essential for social welfare.

In this sense, in order to contest auditors ethical procedures towards evidences of irregularities was carried out an investigation for the main users of the financial statements (Accounting and Audit Professionals) in order to compare the opinions between different sectors.

Through the collected responses, we can contradict the previously formulated position that the auditor has no responsibility for detection and prevention of fraud, ie, according to data collected the auditor has a duty to guide their positions in accordance with this responsibility.

Keywords: Audit, Corporate Social Responsibility, Ethics, Fraud

AGRADECIMENTOS

O desenvolvimento de uma dissertação é um percurso bastante longo onde o esforço não é só pessoal, mas também de todos os que nos rodeiam. Ao longo deste percurso são vários os sentimentos que podem colocar em causa a sua continuidade.

Posto isto, é através deste pequeno excerto que expresso o meu mais sincero agradecimento a todos os que me deram apoio para alcançar este trabalho.

Agradeço em especial à minha família pelo apoio incondicional, pela paciência que depositaram em nunca me deixar cruzar os braços.

Ao meu namorado pelo apoio absoluto e por nunca ter deixado de acreditar que era capaz.

A minha orientadora Doutora Alcina Portugal Dias expresso a minha sincera gratidão pela dedicação, pela disponibilidade, e crítica construtiva ao longo deste trabalho.

Aos meus amigos pela amizade, pelo apoio e entre ajuda sem igual.

Aos meus colegas de mestrado pela paciência e por me ajudarem a não fraquejar.

A todos o meu muito obrigada.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

ACFE - Association of Certified Fraud Examiners

AICPA - American Institute of Certified Public Accountants

CEDP - Código de Ética e Deontologia e Profissional

CMVM - Código dos Valores Mobiliários

CNSA - Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria

DF - Demonstrações Financeiras

EOROC - Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

ETHOS - Instituto de Empresas e Responsabilidade Social

EUA - Estados Unidos da América

FEE - Fédération des Experts Comptables Européens

IASC - International Accounting Standards Committee;

IFAC - International Federation of Accountants

IIA - The Institute of Internal Auditors

INTOSAI - International Organization of Supreme Audit Institutions

IPAI - Instituto Português de Auditoria Interna

ISA - International Standards on Auditing

ISO - International Organization for standardization Standards

ISQC - Implementing the International Standard on Quality Control

OCC - Contabilística Certificados

OROC - Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

PCAOB - Public Company Accounting Oversight Board

RLC – Revisão Leal de Contas

ROC - Revisor Oficial de Contas

RS - Responsabilidade Social

RSO - Responsabilidade Social da Organização

SEC - Security and Exchange Commission

SOX - Lei Sarbanes-Oxley

TC - Tribunal de Contas

UE - União Europeia,

UEC - Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers

ÍNDICE GERAL

Resumo	i
abstract.....	ii
Agradecimentos.....	iii
Lista de Siglas e Abreviaturas.....	iv
Índice Geral	v
Índice de Figuras	vii
Índice de Gráficos	viii
Índice de Tabelas	ix
Introdução.....	1
Capítulo I - Revisão de Literatura.....	4
1.1. Auditoria - Conceito e Enquadramento	5
1.1.1. Evolução Histórica de Auditoria	5
1.1.2. Definição e Importância de Auditoria	7
1.1.3. As Normas Nacionais e Internacionais de Auditoria	9
1.1.4. Confiança na Auditoria	12
1.1.5. Tipos de Auditoria	12
1.2. Auditoria e a Sociedade	14
1.2.1. Responsabilidade Social	15
1.2.2. Dilemas da Responsabilidade Social.....	16
1.2.3. Modelos de Responsabilidade Social	16
1.2.4. Responsabilidade Social e Ética	20
1.3. Ética do Revisor Oficial de Contas.....	21
1.3.1. Funções do Revisor Oficial de Contas.....	24
1.3.2. Responsabilidade dos Revisores Oficiais de Contas	25
1.3.3. Controlo da Qualidade dos Auditores	25
1.4. Pressupostos de Contabilidade	27
1.4.1. Conceitos.....	27
1.4.2. Dilemas da Contabilidade	27
1.4.3. Código Deontológico dos Contabilistas Certificados	28
1.5. A Fraude.....	30
1.5.1. Fraude – Conceitos	30
1.5.2. Responsabilidade da Prevenção e Detecção de Fraude	33
1.5.3. Expectation Gap	34
1.6. Fraude e Escândalos Financeiros.....	36
1.6.1. Enron	36
1.7. Questões de Investigação.....	39

Capítulo II - Metodologia de Investigação.....	41
2.1. Justificação da Opção Metodológica	42
2.2. Hipóteses de Análise.....	44
2.3. Modelo de Análise	48
2.4. Instrumento de Recolha de Dados.....	49
2.4.1. Elaboração do Inquérito	49
2.4.2. População e Amostra	50
Capítulo III - Estudo Empírico.....	51
3.1. Apresentação e Análise dos Dados	52
3.1.1. Dados Obtidos	52
3.2. Análise e Interpretação de Resultados	63
Capítulo IV - Conclusão	67
Referências Bibliográficas	71
Apêndices.....	77

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 – Pirâmide da Responsabilidade Social das Organizações	17
Figura 2 - Modelo de Duas Dimensões de Responsabilidade Social Empresarial.....	19
Figura 3 - ACFE : Árvore da Fraude (Parcial)	32
Figura 4 - Diferenças de Expetativas em Auditoria.....	35
Figura 5 - Modelo de Análise	48
Figura 5 - Modelo de Análise	68

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Identificação do Género	53
Gráfico 2 - Identificação da Idade	53
Gráfico 3 - Identificação das Habilitações da amostra.....	54
Gráfico 4 - Identificação das Funções de Desempenho na Empresa.....	54

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1 - A importância de Auditoria de acordo com funções exercidas.....	55
Tabela 2 - A Auditoria e o Zelo pela transparência da gestão	55
Tabela 3 - A opinião do auditor tem como função o aumento da confiança dos investidores ...	56
Tabela 4 – O CEDP e adequação às responsabilidades do auditor.....	56
Tabela 5 - A independência do auditor e a sua adequação	57
Tabela 6 - Criação de salvaguardas na deteção e prevenção de fraudes	57
Tabela 7 – A transparência das DF é uma responsabilidade da Gestão	58
Tabela 8 – Divulgação da informação financeira ser adaptada a objetivos menos realistas	58
Tabela 9 – Teste de normalidade Kolmogorov-Smirnov.....	59
Tabela 10 - Teste Kruskal Wallis aplicado a responsabilidade pela deteção e prevenção de fraudes.....	60
Tabela 11 - Teste Kruskal Wallis aplicado as normas de auditoria	61
Tabela 12 - Teste Kruskal Wallis aplicado à expectativa da sociedade em relação ao trabalho de auditoria.....	62
Tabela 13 - Teste Kruskal Wallis aplicado à expectativa da sociedade em relação ao trabalho de auditoria.....	62
Tabela 14 – Relação entre as perguntas do questionário e a hipótese 1	63
Tabela 15 – Relação entre as perguntas do questionário e a hipótese 2	64
Tabela 16 – Relação entre as perguntas do questionário e a hipótese 3	65
Tabela 17 – Relação entre as perguntas do questionário e a hipótese 4	65
Tabela 18 – Confirmação do modelo de análise.....	69

INTRODUÇÃO

Ao longo dos anos a evolução da auditoria tem acompanhado a realidade económica onde se insere, e em resposta a uma sociedade cada vez mais exigente por respostas atempadas e viáveis. As sucessivas fraudes e os grandes escândalos financeiros que criaram a crise de confiança por parte dos utilizadores da informação - os stakeholders concederam maior importância à figura do auditor.

Quanto mais se aborda o assunto mais se tem a consciência que têm de ser tomadas medidas de combate a estas desigualdades dentro da entidade bem como a nível social. Cada vez mais, existe a percepção que o profissional de auditoria que se encontra na linha da frente no combate à fraude tem de estar preparado para esses desafios e cabe-lhe uma grande parte da responsabilidade na identificação destas situações.

É sabido que a auditoria tem aproximado o conceito e os procedimentos utilizados na profissão para, cada vez mais, combater estas situações, mas existem diferenças entre em que consiste uma auditoria e o que a sociedade espera dela. E, muitas vezes estes profissionais são acusados pela sociedade de não fazerem frente a estas situações. Todos já ouvimos pessoas a questionar o papel dos auditores perante as fraudes. A expectativa que a sociedade cria nos auditores contorna muitas vezes as suas condutas. Um dos focos de estudo consiste em compreender a seguinte questão: É responsabilidade social e ética dos auditores relativamente à deteção e prevenção de fraudes?

Com base nas questões formuladas foi-se desencadeando um estudo neste sentido, numa fase inicial, presente no capítulo I da revisão da literatura, inicia-se com a ótica da evolução da auditoria ao longo do tempo a nível nacional e internacional e aborda-se o conceito e os diferentes tipos de auditoria, com o objetivo de demonstrar a abrangência da auditoria, referindo um conjunto de leis, práticas e procedimentos que a auditoria contém para expressar uma opinião fiel e verdadeira.

De seguida, apresentamos uma análise do meio envolvente face à auditoria existente, com foco na Responsabilidade Social, à Ética dos Auditores bem como, uma referência à Contabilidade e Ética dos Contabilistas, mencionando o papel de auditoria as suas limitações e conceitos éticos a serem seguidos.

E por último, no decorrer da revisão da literatura, fazemos uma abordagem em função do conceito de fraude na auditoria, alguns tipos de fraude e como a auditoria responde às expectativas da sociedade em relação à fraude em Portugal. Faz-se também uma reflexão sobre um dos casos que impulsionou a crise financeira e económica vivida até aos dias de hoje.

No seguimento da análise, no capítulo II contempla a metodologia de investigação usada neste trabalho que constitui numa opção quantitativa de análise, determinam-se as perguntas e hipóteses a serem desenvolvidas e a exposição dos instrumentos de recolha de dados.

No capítulo III, versará o caso empírico onde mostraremos os resultados obtidos ao inquérito destinado aos profissionais de auditoria e profissionais de contabilidade destacando a informação quantitativa recolhida através da estatística descritiva e estatística inferencial, de forma a validar as hipóteses de investigação.

E por fim, no capítulo IV apresenta-se as principais conclusões da investigação indicando as suas limitações e propostas de estudo futuras.

CAPÍTULO I - REVISÃO DE LITERATURA

1.1. Auditoria - Conceito e Enquadramento

No entendimento referido na ISA 240 as Demonstrações Financeiras (DF) devem proporcionar uma tomada de decisão fiel e verdadeira aos utentes, respondendo às suas necessidades comuns.

A definição de Auditoria Financeira não é um assunto de fácil definição pois todos os procedimentos que envolvem as necessidades do ser humano se tornam mais complexos. O conceito de Auditoria não é um conceito estático, mas sim, um conceito que tem sofrido várias adaptações ao longo do tempo em função das necessidades do meio envolvente - Expectation Gap.

Auditoria financeira é essencialmente constituída pela opinião que o auditor emite sobre a preparação das DF de uma determinada entidade e se são apresentadas de forma verdadeira e apropriada conforme a estrutura concetual.

Portanto, para uma melhor clarificação do tema, fará sentido o estudo inicial ser pela apresentação da evolução história de auditoria bem como a abordagem de alguns conceitos considerados importantes para a análise.

1.1.1. Evolução Histórica de Auditoria

Os primórdios da auditoria remontam ao Egipto, à China e à Babilónia utilizando um método que consistia em apurar a exatidão dos registos efetuados separadamente e compará-los. No Egipto, esta técnica usava os papiros, na Babilónia os inscritos nos barros.

A conhecida auditoria dos dias de hoje nasceu na Grã-Bretanha desenvolveu-se essencialmente em meados do século XIX, como consequência da Revolução Industrial. Os inúmeros processos de falência de empreendimentos que colhiam o dinheiro do povo, a separação da propriedade de gestão, o aumento das dimensões das empresas, bem como o número de proprietários, levou ao aparecimento do cargo de auditor para zelar pela transparência da gestão e detetar irregularidades através do exame das DF e outros processos técnicos para que houvesse um maior apoio de atuação e proteção aos investidores. (Costa, 2014, p. 67).

Embora tenha sido invenção por assim dizer, inglesa o auditor recebeu grande impulso nos Estados Unidos da América (EUA) aquando da colonização do Canadá e dos Estados Unidos de onde são emanados os procedimentos técnicos adotados por credores de quase todos os países do mundo chamados capitalistas. Nos Estados Unidos, a auditoria foi

introduzida por auditores ingleses enviados para auditarem as firmas norte americanas pertencentes a capitais britânicos. E foi precisamente nos EUA, após a crise económica americana de 1929, que se alcançou não só uma enorme difusão como também um aperfeiçoamento técnico bastante elevado generalizando-se a aplicação de auditoria. No que diz respeito, à América Latina e ao Sul da Europa, a auditoria “entrou a reboque” devido à entrada de Empresas Multinacionais (Costa, 2014, p. 68). Em suma, verifica-se que a propagação da auditoria para os vários continentes e países se deveu, essencialmente, à influência económica dos grandes países industrializados.

Após o aparecimento da auditoria foram vários os marcos históricos na evolução da mesma. De entre eles:

- em 1854 foi criada The Society of Accountants in Edinburgh que em 1951 deu origem ao atual The Institute of Chartered Accountants of Scotland (primeiro organismo profissional de contabilistas e auditores a nível mundial).

- nos anos 30, criou-se o Comité May, cuja finalidade era estabelecer regras para as sociedades cotadas; (Taborda, 2015, p. 13)

Um dos mais importantes organismos foi criado em 1887 - American Institute of Accountants - hoje conhecido por American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), o qual publicou, em 1948, as normas de auditoria geralmente aceites (Costa, 2014, p. 67).

Em 1929 a grande depressão, veio revelar algumas falhas no que respeita às DF preparadas pelas empresas, sendo criado nos EUA, em 1934, o Security and Exchange Commission (SEC) aumentando a importância da profissão do auditor. As empresas que transacionavam ações na Bolsa de Valores foram obrigadas a recorrer a serviços de auditoria, por forma a dar maior credibilidade às suas DF. (Monteiro, 2015).

Em 2002 nos EUA, foi publicada a Lei Sarbanes-Oxley (SoX) devido aos grandes escândalos financeiros e contabilísticos ocorridos no final do século XX. Esta Lei veio proteger os investidores bem como, melhorar a precisão e a fiabilidade das DF das empresas emittentes de valores mobiliários e, através do Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), a monitorizar os auditores de tais empresas.

1.1.2. Definição e Importância de Auditoria

A palavra «auditoria» surgiu etimologicamente do termo do latim «audire», o qual significa “ouvir”. Posteriormente surgiu a palavra «auditor», que também com origem do latim «auditor» que significa “aquele que ouve”. Desta forma, e tal como Costa (2014, p. 56) refere, no início do desenvolvimento desta área existia uma associação da auditoria e da profissão de auditor a uma pessoa que tirava conclusões essencialmente com base nas informações que lhe eram transmitidas de forma verbal.

O conceito e os objetivos de auditoria foram evoluindo ao longo do tempo em conformidade com a evolução económica e social.

Para Edward Stamp e Maurice Moonitz em 1978 mencionam que “auditoria é um exame independente, objetivo e competente de um conjunto de DF de uma entidade, juntamente com toda a prova de suporte necessária, sendo conduzida com a intenção de expressar uma opinião informada e fidedigna, através de um relatório escrito, sobre se as DF apresentam apropriadamente a posição financeira e o progresso da entidade, de acordo com as normas de contabilidade geralmente aceites.” (citado em Costa, 2014, p. 57).

De acordo com F.W. Pixley, em 1881, “uma auditoria, para ser eficaz, ou seja para emitir ao auditor certificar quanto à exatidão das contas apresentadas, pode ser dividida, para fins práticos, em três partes, nomeadamente, prevenir contra (1) erros de missão; (2) erros encomendados (acordados); (3) erros de princípio” (citado em Costa, 2014, p. 57).

J.H. Bourne, 1887, (citado por Costa, 2014, p. 57) “o objetivo de uma auditoria é duplo, a deteção de fraudes quando ela tem sido praticada e a sua prevenção através da imposição de salvaguardas e da criação de meios que a tornem extremamente difícil de cometer, mesmo que a tendência seja em tal direção”.

Para Taborda (2015, p. 14) “a auditoria consiste num processo de julgamento assente na recolha e análise de evidências apropriadas e suficientes e que fundamentam a opinião do auditor sobre a conformidade entre determinados procedimentos e um quadro de referência previamente definido”.

Já o Tribunal de Contas (TC 1999, p. 23), no seu Manual de Auditoria e de Procedimentos cita duas definições de auditoria de duas instituições de relevância, as quais tinham como finalidade atribuir à auditoria uma definição de aceitação generalizada. Uma das definições que o TC (1999, p. 23) apresenta, é a do International Federation of Accountants (IFAC, 2010): “Auditoria é uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objetivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade”.

Uma outra definição mencionado no TC (1999, p. 23) é a do International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), entende que: “A Auditoria é o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas.”

Ao analisar os vários conceitos pode-se ver que foram evoluindo ao longo do tempo e, facilmente se destacam diferentes pontos de abordagem. Alguns referem que a consistência da auditoria é baseada na emissão de opinião mais numa vertente financeira (a credibilidade dos documentos); outras dão mais ênfase a um controlo socioeconómico e social e; existem autores a referir que se baseia na prevenção e deteção de erros/fraudes.

Mas, o próprio TC (1999, p. 23), aborda o conceito de Auditoria numa vertente generalista que consiste: “Auditoria é um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objetivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada”.

O conceito de auditoria é baseado num conjunto de dados que o auditor recolhe para fundamentar a sua opinião sobre determinado assunto, em conformidade com as normas e procedimentos pressupostos ao trabalho de auditor bem como éticos. A auditoria é considerada com um dos papéis centrais na credibilização da informação das entidades.

1.1.3. As Normas Nacionais e Internacionais de Auditoria

Existe um conjunto de princípios, normas e diretivas que devem ser tidas em conta no exercício da atividade de auditoria.

As normas de auditoria são aplicadas a qualquer atividade profissional, os preceitos têm principalmente a ver com a qualidade do trabalho elaborado, no que diz respeito a auditoria, elas incidem nas qualidades profissionais do auditor como no seu julgamento exercido no exame das informações bem como na elaboração do consequente do relatório.

De acordo com Costa (2014, p. 73) as normas em auditoria “debruçam-se não só sobre as qualidades profissionais dos auditores como também sobre o julgamento pelos mesmos exercido na execução do seu exame e na elaboração do consequente relatório”.

Marques (1997) * enumera 5 entidades com competência reconhecida para a emissão de normas, diretivas e recomendações, cujas publicações se retratam no exercício da atividade da auditoria:

A nível internacional

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

A nível nacional

- OROC – *Ordem dos Revisores Oficiais de Contas* – Organismo regulador da profissão de auditor independente em Portugal.

Estas cinco entidades reguladoras surgem essencialmente aos efeitos sentidos pela globalização e de alguns marcos de combate à desigualdade social. Alguns acontecimentos moldaram ao longo tempo o papel da auditoria na sociedade, as crises mundiais como a asiática, e que diversos escândalos bancários tiveram na região e posteriormente os casos da Enron, WorldCom e Parmalat salientaram a importância de práticas institucionais que enfatizem a transparência e a ética das organizações.

Na tentativa de recuperação da credibilidade dessas grandes empresas perante os investidores, foi aprovada nos EUA a SoX, em 23 de julho de 2002 e foi instituído o PCAOB, o qual possui “poderes para elaborar normas de auditoria e de prática profissional relacionada, de cumprimento obrigatório por parte dos auditores de empresas emittentes de valores mobiliários (public companies) as quais têm de ser posteriormente aprovadas pela SEC” (Costa, 2014, p. 76). Esta lei determina um conjunto de novas responsabilidades e sanções aos administradores das empresas de capital aberto nos Estados Unidos, com o fim de cobrir práticas prejudiciais que possam expor as empresas a elevados níveis de risco. (Pinheiro, 2013).

Costa (2014, p. 76) refere que, desde 2004, os relatórios de auditoria sobre DF das empresas acima referidas passaram a ter de respeitar aquelas normas emitidas pelo PCAOB.

Quanto ao caso Europeu, foi criada em 17 de novembro de 1951 a Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers (UEC), a qual através do seu Auditing Statements Board passou a emitir, desde 1978, várias normas de auditoria (ou auditing statements). Posteriormente, a UEC extinguiu-se, dando origem à Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) em 1986, tendo sido publicadas até ao final desse ano 20 normas de auditoria (Costa, 2014, p. 77).

O IFAC, constituído em 1977, é responsável pela publicação das reconhecidas Normas Internacionais de Auditoria, as chamadas ISAs (International Standards on Auditing). Atualmente existem 36 ISAs, as quais se encontram divididas em 7 grupos temáticos: responsabilidades respetivas; planeamento da auditoria; controlo interno; evidência de auditoria; uso do trabalho de outros profissionais; conclusões da auditoria e relatório de auditoria; e, por último, áreas especializadas. De referir ainda é a importância das ISAs no ceio da União Europeia (UE), pois segundo o artigo 26º da Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de maio de 2006, os Estados-Membros da UE devem exigir que os auditores e as firmas de auditoria atuem segundo as normas internacionais de auditoria, aprovadas e adotadas previamente pela Comissão. As normas publicadas pelo IFAC servem de referência sempre que é efetuada uma auditoria independente. (Costa, 2014, p. 79).

Para Marques (1997), em Portugal, é o Manual do Revisor Oficial de Contas que contém todo o normativo geral e específico, adotado ou emitido em Portugal, sendo que na sua base estão as normas internacionais emitidas por aquelas entidades. O conteúdo do manual tem por objetivo regulamentar a profissão e as funções, tanto do auditor externo, como do Revisor Oficial de Contas (ROC), incidindo sobre aspetos associados às DF pelas entidades.

O estabelecimento dos termos da responsabilidade do auditor no exercício da sua profissão está definido no Código de Ética Deontológico e Profissional (CEDP). Onde este estabelece normas, regras de conduta e sanções, para o não cumprimento desses mesmos requisitos como será destacado mais à frente. A responsabilidade do auditor tem um maior papel na vida das organizações bem como da sociedade em geral. Por isso, cada vez mais, é

cobrado ao auditor a responsabilidade de uma opinião fidedigna acerca da informação das DF apresentadas aos investidores ou partes interessadas.

1.1.4. Confiança na Auditoria

A evolução da auditoria deu-se essencialmente na década dos anos 70 do século passado. De um modo geral, a Auditoria tem como principal finalidade aumentar o grau de confiança dos utentes que podem ser Investidores, Empregados, Financiadores, Fornecedores e Outros Credores, Clientes, Governo e Instituições Publicas, Instituições bancárias, Publico em Geral. (PWC, 2015). Existem 6 vantagens para os utilizadores do trabalho de Auditoria que são:

- ✓ Acesso à informação financeira;
- ✓ Acrescenta utilidade à informação financeira;
- ✓ Certificar a qualidade da informação;
- ✓ Custo da informação financeira;
- ✓ Teoria da Agência e;
- ✓ Responsabilidade.

1.1.5. Tipos de Auditoria

Existem vários tipos de auditoria, que podem ser classificados segundo vários critérios adotados de acordo com o objetivo pretendido, quer quanto á sua amplitude, quer à sua frequência, ao período temporal em que se insere, à obrigatoriedade e por último, mas não menos importante, quer quanto ao sujeito que a efetua.

Segundo Morais e Martins (2013, p. 20), quanto ao conteúdo e fins existem cinco tipos de auditorias: das DF, de conformidade, operacional, de gestão e estratégicas.

De acordo com o TC (Volume I, p. 24), quanto ao objetivo, podemos ter auditorias de contas, da situação financeira, de legalidade, regularidade e auditorias de gestão ou operacionais/resultados. (Pinheiro, 2013).

Segundo Morais e Martins (2013, p. 21):

- **Quanto à amplitude**, reconhece-se auditorias gerais que envolve a entidade na sua globalidade e parciais que envolve apenas uma parte da entidade.

- **Quanto á frequência**, as auditorias podem ser ocasionais ou únicas, permanentes.

- **Quanto ao período temporal**, as auditorias estão classificadas em auditoria de informação histórica e auditoria de informação previsional ou prospetiva.

- **Quanto à obrigatoriedade**, podemos encontrar auditorias de fonte contratual ou de fonte legal.

- **Quanto ao sujeito que as efetua**, estas podem ser externas ou internas, dependendo se o sujeito tem um vínculo laboral com a entidade que está a auditar ou não, sendo, portanto, independente.

Taborda (2015, p. 15) refere que “alguns tipos de auditoria são dicotómicos, daí que exijam um estudo através de análises comparativas. Outros derivam de recentes fenómenos sociais e necessidades, conseguindo automatizar-se e/ou complementar tipos de auditoria mais clássicos.” O mesmo autor salienta que a auditoria interna e externa são exemplos de auditoria de análises comparativas e, auditoria de gestão, auditoria informática e auditoria social como exemplos de auditorias resultantes de fenómenos sociais.

Auditoria Interna Vs Auditoria Externa

Auditoria Interna

Segundo Taborda (2015, p. 15), “É vista como uma técnica de controlo de gestão que incide na análise, verificação e avaliação das atividades da entidade e da eficácia e conformidade do funcionamento de outras técnicas de controlo. Consiste num serviço criado pela própria entidade, contribuindo para o auxílio do órgão de gestão no cumprimento dos objetivos organizacionais. O seu desenvolvimento tem sido alavancado pela gestão de risco organizacional, que tem assumido um protagonismo crescente na gestão”.

De acordo com Sousa (2007), a Auditoria Interna deverá deixar de estar focalizada na garantia da correta escrituração do passado, para estar mais comprometida com a Gestão, de modo a que os objetivos e metas da organização sejam alcançados.

A Auditoria Interna como colabora dentro da organização pode possuir conhecimentos mais profundos do “know-how” e tem a possibilidade de realizar uma auditoria contínua, permitindo ao auditor externo a emissão do seu parecer sobre as DF com uma maior segurança.

A Auditoria Interna efetua-se por profissionais que pertencem aos quadros da entidade ou não, normalmente organizados num departamento, subordinados à autoridade máxima. São sempre auditorias permanentes.

Auditoria Externa

Segundo Taborda (2015, p. 18) “consiste num trabalho de acumulação de prova sobre as asserções subjacentes às DF com vista a emitir um parecer independente sobre o grau de correspondência entre a informação e a realidade que representam (posição financeira de uma determinada entidade, assim como o resultado das suas operações e os fluxos de caixa num determinado período), tendo como quadro de referência teórico-prático os princípios contabilísticos geralmente aceites. Responde à necessidade de credibilizar as informações constantes nas DF perante os diferentes utilizadores, com diversos interesses”.

A auditoria externa efetua-se por profissionais externos não subordinados à entidade – denominados por independentes.

Segundo Pinheiro (2013) “É um exame independente, objetivo e competente de um conjunto de DF de uma entidade, sendo conduzido por uma pessoa idónea, com o objetivo de exprimir uma opinião sobre se as DF apresentam de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da empresa”.

A auditoria externa é a auditoria tradicional pois, consiste numa análise comparativa às DF com vista à emissão de um parecer que confira credibilidade às contas. No entanto, a auditoria interna deve colaborar e trabalhar em conjunto com a auditoria externa por forma de criar valor à entidade.

1.2. Auditoria e a Sociedade

Como já foi referido, existem vários tipos de auditoria segundo Taborda (2015, p. 15 a 18) tais como, a Auditoria Financeira, a Auditoria Interna, Auditoria de Gestão, Auditoria Social, Auditoria informática, entre outros). Não menos importante que os dois temas supramencionados (auditoria externa e auditoria interna), é importante referenciar a responsabilidade que a Auditoria Social acarreta cada vez mais perante o meio envolvente e o trabalho de auditoria.

1.2.1. Responsabilidade Social

O conceito de Responsabilidade Social (RS), era inicialmente focado nas atividades de beneficência e doações a instituições de caridade. No entanto, ao longo do tempo esses conceitos foram sendo alargados devido à importante necessidade do meio envolvente ter informação de garantia de fiabilidade por parte das organizações.

A designada Auditoria Social, surgiu devido à crescente interação do meio envolvente com a atividade empresarial. Existe uma maior interação entre o sistema social e as empresas, tem cada vez mais ligações pois, têm de fomentar a informação que exprima não somente o grau de cumprimento dos objetivos económico-financeiros, mas, também a performance social da empresa.

A International Organization for Standardization (ISO) tem como tema principal a emissão de standards que conduzam por fim a boas práticas.

A ISO 26000 – RS (2010) tem como tema principal as boas práticas. Estes promovem uma mudança no futuro entre outras questões que podem ser consideradas elementos importantes da RS, como por exemplo o desenvolvimento sustentável, a manutenção da moral e do compromisso por parte dos trabalhadores e a relação com os stakeholders.

Segundo Pinheiro (2013), a RS dos auditores implica a responsabilidade de informar com qualidade para todos os interessados no desenvolvimento da empresa. O conjunto das organizações cotadas na bolsa tem o dever, suscetível de proteção, de informar adequadamente todos os interessados. A informação prestada pelas empresas obteve a característica de um bem público, o que amplia o conceito de RS da empresa. A RS do auditor assume cada vez mais um papel fundamental na vida das organizações e da sociedade em geral, contribuindo para o seu bem-estar.

1.2.2. Dilemas da Responsabilidade Social

As organizações a muitas vezes assumem a perspectiva da RS na gestão, na sua dimensão social, ambiental e económica, embora as organizações na generalidade optem apenas por uma das perspectivas. Em certas ocasiões as organizações apresentam um vasto conjunto de responsabilidades para com a sociedade global, visto que podem influenciar a diferentes níveis as entidades e pessoas com as quais se relacionam. Frequentemente, as organizações limitam-se a cumprir o que está prescrito nos Acordos Internacionais.

Argandoña (1998) menciona que, as organizações têm responsabilidades sociais em função dos objetivos que tencionam atingir. As organizações devem responsabilizar-se por realizarem as suas tarefas eficaz e eficientemente. Eficazmente fazendo o melhor para atingir os objetivos definidos e eficientemente a fim de obter resultados utilizando o menor número de recursos, de modo a obter valor acrescentado ao garantir a realização dos objetivos.

A auditoria transforma-se num fenómeno social (segundo Flint 1988, (citado por Almeida, 2005), pois o auditor deverá ser compreensível relativamente à interpretação que a sociedade faz do seu papel, às expectativas que suscita, pois uma ideia desadequada por parte da sociedade poderá desencadear interpretações erradas sobre o papel e a finalidade da auditoria.

Indo ao encontro do autor citado anteriormente, o papel de auditoria em muitas ocasiões é colocado em causa pela sociedade por desenvolver entendimentos errados do papel de auditoria – Expectation Gap que será abordado no decorrer deste estudo.

1.2.3. Modelos de Responsabilidade Social

Dada a existência de uma diversidade de conceitos, terminologias, abordagens e teorias relativas à RS, fomentou-se ao longo do tempo a busca por metodologias habilitadas a classificar as organizações quanto a sua relação de responsabilidade com a sociedade (Pereira e Campos Filho, 2007).

Na sequência do estudo vamos analisar dois dos modelos de RS, designadamente o modelo de Carroll (1979), o modelo de Quazi e O'Brien (2000).

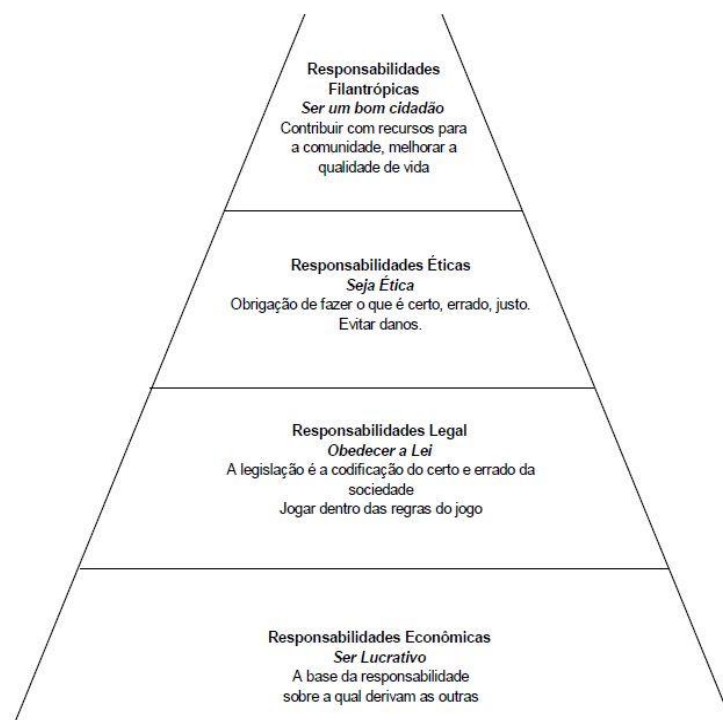
Modelo de Carroll

Carroll (1999) refere que o conceito de RS é o mesmo no passado e no presente, mas verifica-se algumas alterações relativamente nos assuntos que as empresas enfrentam e as ações sociais, tendo em vista que as organizações, a própria sociedade e a relação entre estas mudaram consideravelmente ao longo do tempo.

Segundo Archie B. Carroll (1979) a responsabilidade social integra quatro blocos sendo eles:

- Responsabilidades Económica;
- Responsabilidade Legal;
- Responsabilidade Ética e;
- Responsabilidade Discricionária ou Filantrópica.

Figura nº 1 – Pirâmide da Responsabilidade Social das Organizações



Fonte: Carroll (1991, p. 42).

A Responsabilidade Económica é a base da pirâmide, refere-se ao objetivo principal de maximização do lucro para garantir a continuidade dos negócios e o retorno de capital aos acionistas;

A Responsabilidade Legal corresponde ao segundo degrau da pirâmide, determina que as empresas desempenhem seu papel na economia respeitando e cumprindo as leis determinadas pela sociedade na qual estão presentes;

A Responsabilidade Ética difunde o compromisso de se fazer o que é devidamente correto, mesmo que tais ações não estejam contempladas formalmente nas leis determinadas pela sociedade e;

Por fim, no patamar de topo a **Responsabilidade Discricionária** ou a prática da filantropia, ou seja, considera a atividade de efetuar contribuições a instituições sociais sem esperar obter retorno destas.

Já o ETHOS (2010) Instituto de Empresas e Responsabilidade Social define RS de forma prática e completa como sendo:¹

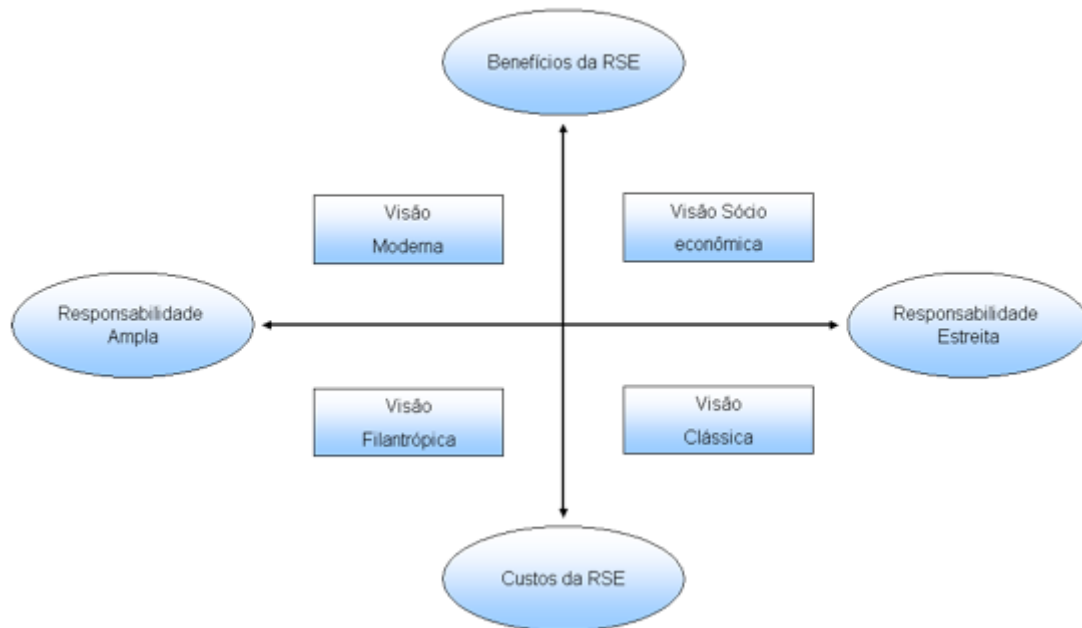
“A forma de gestão que se define pela relação ética e transparente da empresa com todos os públicos com os quais se relaciona e pelo estabelecimento de metas empresariais que impulsionem o desenvolvimento sustentável da sociedade, preservando recursos ambientais e culturais para as gerações futuras, respeitando a diversidade e promovendo a redução das desigualdades sociais.”

Modelo de Quazi e O'Brien

Quazi e O'Brien (2000) referem que, o modelo que classifica RS pode ser definido em duas dimensões: Responsabilidade Ampla ou Responsabilidade Restrita, mediante a análise das atividades que a mesma exerce. As visões contempladas no conceito, paralelamente aos parâmetros de análise do resultado das ações sociais, servem de mediadores da posição da organização quanto à dimensão em que esta se encontra.

¹ http://www3.ethos.org.br/wp-content/uploads/2013/07/IndicadoresEthos-Sebrae_2013_PORT.pdf

Figura nº 2 - Modelo de Duas Dimensões de Responsabilidade Social Empresarial



Fonte: Quazi e O'Brien, 2000.

Na figura nº 2 pode observar-se que a Responsabilidade Ampla decompõe-se em dois tipos de visão: a visão moderna e a visão filantrópica. A Responsabilidade Estreita divide-se em visão socioeconómica e visão clássica.

Segundo Pereira & Campos Filho (2007), a Responsabilidade Ampla consiste no meio envolvente das atividades da empresa que vão para além das responsabilidades clássicas e económicas, enquanto a Responsabilidade Restrita, consiste na maximização dos lucros para os acionistas da empresa.

Inseridas na **Responsabilidade Ampla** tem:

- Visão Moderna transmitindo que, a organização ao realizar ações de responsabilidade social vai trazer benefícios futuros para a empresa, enquanto a;
- Filantrópica indica que se devem realizar essas ações na empresa mesmo que, não tragam retornos ao longo do tempo.

No caso da **Responsabilidade Restrita** tem:

- Visão Socioeconómica sugere que a função da empresa é maximizar lucros para os acionistas, embora leve em consideração que as ações sociais contribuem com geração de valor para a empresa e;

- A Visão Clássica, as ações sociais não trariam benefícios à empresa, por não terem capacidade de geração de valor.

1.2.4. Responsabilidade Social e Ética

A Responsabilidade Social da Organização (RSO) está relacionada com a ética. As entidades são formadas por pessoas e as pessoas devem proceder de forma eticamente responsável obedecendo às regras e regulamentos existentes nas organizações. O indivíduo deverá ter uma atitude ética, dado que esta vai afetar o modo como a RS é vista pelos diferentes stakeholders.

Segundo Rocha, (2010, p. 195) “Ética é a disciplina do conhecimento acerca do que é bom ou mau, certo e errado, dever moral ou obrigação. No plano empresarial, a ética tem a ver com os comportamentos e a tomada de decisões; escolhas feitas perante uma pluralidade de hipóteses”.

A ética pode ser definida como uma reflexão dos valores e critérios que são considerados os mais corretos. Ao escolher uma conduta que se considera a melhor, é papel da ética clarificar os valores que determinaram essa escolha.

Para Patrus 2006, a questão da Ética tem os seguintes pontos de vista:

- A ética tem um papel cada vez mais relevante nas organizações, o que contribui para uma maximização da eficácia das relações humanas. As organizações relacionam-se com diferentes stakeholders, pelo que as suas ações podem beneficiar ou prejudicar, direta ou indiretamente, ambas as partes.

- A finalidade da escolha ética é promover o bem comum, o que pode ser resumido em três alvos: não prejudicar ninguém, não deixar que ninguém o prejudique e não se prejudicar.

- A dimensão da virtude é a disposição firme e constante para a prática do bem. As decisões de uma organização são decisões de pessoas. Orientações éticas promovem o hábito de fazer a coisa certa em cada processo decisório, o que exige coragem.

Ora, a ética de uma organização não se reduz à ética da responsabilidade, pois os resultados nem sempre justificam a violação de princípios éticos. Não se reduz, também, a uma ética da convicção, pois a defesa de valores legítimos pode ter consequências que invalidam a sua intenção. Não se pode desprezar o impacto das decisões em cada um dos públicos da empresa, o que seria irresponsabilidade.

1.3. Ética do Revisor Oficial de Contas

Segundo Costa (2014, p. 166), “em Portugal, o projeto do primeiro CEDP do ROC foi aprovado em assembleia geral extraordinária realizada a 27 de novembro de 1985 tendo o texto definitivo sido aprovado em 8 de junho de 1987 e publicado no Diário da República, III Série, n.º 239, de 17 de outubro de 1987.

Cook e Winkle (1983, p. 41) dizem que “a ética é constituída por normas através das quais o indivíduo estabelece uma conduta pessoal adequada. Normalmente, isso leva 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 de profissão, assim como para com a própria pessoa”.

Segundo a mesma fonte, a atividade de auditoria em Portugal, tem vindo a sofrer mudanças a nível legal e ético ao longo dos anos, no decorrer da análise aborda-se conceito, com o objetivo de se verificar o reforço da qualidade das revisões legais de contas, sendo esse o fator fundamental para garantir a integridade e eficiência das DF.

Os auditores devem observar e cumprir o CEDP pois, é onde estão definidos os princípios éticos fundamentais aplicáveis. No CEDP designa-se por auditor a aceitação da responsabilidade para agir no interesse público competindo-lhe, por isso, muitas vezes ir para além da satisfação das necessidades de um cliente em particular. A estrutura do CEDP implementa como objetivo:

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

O auditor deve estabelecer controlo e procedimentos de auditoria necessários que lhe permitam identificar qualquer ameaça significativa que possa afetar a aceitação ou desenvolvimento da sua prática profissional.

Pois, segundo Taborda, (2015, p. 70) “a associação a um cliente, cuja gestão não seja sã, transparente e orientada por princípios éticos, acarreta riscos fatais” sendo esses, riscos de reputação, o risco de compromisso, risco de litígio basta considerarmos os efeitos prejudiciais para a profissão de auditoria provocados pelos escândalos contabilísticos deste milénio, e de entre outros.

Segundo Costa, 2014 (p. 168) no preâmbulo do CEDP refere que uma marca distinta da atividade do ROC “é a sua aceitação da responsabilidade para agir no interesse público competindo-lhes por isso, ir muito para além da satisfação das necessidades de um cliente em particular”.

O Ponto 2.1.3 do CEDP (e citado por Costa, 2014 p. 165) da mesma secção refere que os auditores devem cumprir 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 sobreponha aos julgamentos profissionais;

Competência e zelo profissional – manter conhecimentos e competências profissionais no nível exigido para assegurar que o cliente receba serviços profissionais de qualidade em resultado do desenvolvimento de práticas correntes, de legislação e de 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;

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

Em sentido próximo ao citado anteriormente, é de relevância referir o ponto 3.2.7 da mesma seção do CEDP que refere que “o princípio fundamental de competência e zelo profissional impõe a obrigação de o auditor prestar, apenas, os serviços que tenha competência para executar”.

Segundo Taborda, (2015, p. 71) o ROC deverá munir-se de informações que lhe permitam tomar de forma responsável a decisão de aceitar o trabalho. Daí a necessidade de um conhecimento preliminar do setor, operações sócios e gestores da entidade. Refere também que, sendo a competência a ponte entra a teoria e a prática, deve o ROC, antes de aceitar um cliente, fazer um exame de consciência que lhe permita apurar, simultaneamente, se possui conhecimentos teóricos para o compromisso e se os consegue aplicar devidamente na prossecução do trabalho”.

Na mesma linha do referido anteriormente, o auditor deve recusar qualquer tipo de trabalho que coloque em causa a sua independência, este deve atuar livremente no exercício

da sua profissão sem qualquer pressão, influência ou interesse de acordo com algum terceiro objetivo.

Segundo Costa, (2014, p. 177) refere que a problemática a independência no CEDP subdivide-se em:

Independência da Mente – O estado mental que permite a elaboração de uma opinião sem ser afetado por influências que comprometam o julgamento profissional, permitindo por este meio que um profissional atue com integridade e tenha objetividade e ceticismo profissional.

Independência na Aparência – O evitar fatos e circunstâncias tão significativos que um terceiro razoável e informado, ponderando todos os fatos e circunstâncias específicas, seria levado a concluir que a integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional de uma firma, ou de um membro da equipa, tenham sido comprometidos.

O mesmo autor (p. 174), refere devido aos escândalos financeiros e à introdução da lei SoX em 2002 com vista a assegurar a independência, esta exige que a firma de auditores seja designada pela comissão de Auditoria da empresa sujeita a auditoria e que os sócios responsáveis pela auditoria e pelo seu controlo não exerçam tais funções durante mais do que cinco anos”.

1.3.1. Funções do Revisor Oficial de Contas

A profissão de ROC encontra-se regulamentada pelo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), sendo considerada de interesse público.

O Código de Ética da IFAC (2015) refere que um marco que distingue a profissão é o de esta aceitar a responsabilidade de agir no interesse público.

Costa, (2014, p. 161), indica que a responsabilidade de um contabilista profissional não é exclusivamente a de satisfazer as necessidades de um cliente ou de um empregador específico.

Rifkin (2001) refere que a riqueza provém, além do capital físico, da imaginação e da criatividade do ser humano, da componente tecnológica instalada em grande parte dos negócios e a sua complexidade conduz a conjunto vasto de necessidades, o que leva à existência de elementos diferenciadores relativamente à componente produtiva da entidade.

Os objetivos do auditor são, nomeadamente, identificar e avaliar os riscos de distorção material das demonstrações devido a fraude, e obter prova de auditoria apropriada suficiente respeitante aos riscos avaliados de distorção material e conceção e implementação de respostas apropriadas face a fraude ou a suspeita de fraude identificada durante a auditoria (ISA 240 – A Responsabilidade do Auditor ao Considerar a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras).

Segundo Marques Dias, 2010, (citado por Esteves, 2012), no âmbito da ética profissional existem, um conjunto de elementos que devem estar inseridos no plano de atuação do ROC materializados no código da profissão. Estes elementos envolvem questões de obediência relativamente às regras da sociedade, o servir com lealdade e diligência e o respeito próprio. O autor refere vários princípios de atuação, como integridade, confiança/credibilidade, responsabilidade, justiça, lealdade, competência e independência.

1.3.2. Responsabilidade dos Revisores Oficiais de Contas

A responsabilidade dos revisores está contemplada nos artigos 80º a 93º do Decreto-Lei nº 487/99, de 16 de novembro com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei nº 224/2008, de 20 de novembro.

Os auditores desempenham um papel importante colocando ativamente questões à gerência na perspectiva do utilizador, sendo absolutamente necessário o exercício de um “ceticismo profissional” perante a entidade auditada, ainda que a responsabilidade principal pela prestação de informações financeiras fiáveis seja da gerência das entidades auditadas. A responsabilidade de comunicação do auditor deverá melhorar o processo de comunicação no seu todo e, assim, aumentar o valor acrescentado de uma auditoria. (Comissão Europeia, 2010).

O tema da responsabilidade dos auditores tem sido ao longo do tempo bastante debatido, devido essencialmente aos escândalos financeiros, que segundo Costa (2014, p. 173) na maioria dos casos a responsabilidade do que aconteceu coube aos membros dos órgãos de gestão das empresas em causa, os quais manipularam fraudulentamente e deliberadamente as respetivas DF. E defende também que, para que os auditores não sejam envolvidos em tais responsabilidades deve conseguir provar de forma inequívoca que a opinião sobre as DF foi expressa com base em provas suficientes e apropriadas. Mas segundo o mesmo, muitas vezes este procedimento não é feito. Daí a indispensabilidade de os trabalhos dos auditores serem sujeitos a um apertado controlo de qualidade a ser efetuado, e de preferência, por entidades altamente especializadas e independentes dos organismos que agrupam os referidos profissionais.

1.3.3. Controlo da Qualidade dos Auditores

Como tem sido abordado ao longo do estudo, os escândalos contabilísticos e financeiros nos EUA foram o grande impulsionador das mudanças de conduta da auditoria e, aquando desses acontecimentos colocou-se em causa o papel dos organismos profissionais no que se refere ao controlo da qualidade da atividade desenvolvida pelos auditores.

Segundo Costa (2014, p. 189) as entidades reguladoras do controlo de qualidade da atividade profissional de auditoria são:

- Controlo de qualidade para uma Auditoria de DF (ISQC): este sistema refere que o sistema de controlo da qualidade consiste em políticas para assegurar com segurança razoável

que as firmas cumprem as exigências das leis que sejam aplicáveis e, que os relatórios emitidos pelas entidades sejam apropriados às circunstâncias.

- Como já referido em 2002 foi aprovada a SoX que entre outras medidas criou o PCAOB que tem como missão supervisionar e controlar a qualidade dos auditores das empresas a fim de proteger os interesses dos investidores.

- O Regulamento n.º 654/2010, 30 de julho, do Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA), visa estabelecer as regras e condutas relativas ao exercício e fiscalização pelo respetivo conselho com vista a assegurar a independência e efetividade do controlo de qualidade executado pelo OROC.

- A lei n.º 148/2015 de 09 de setembro no art.º 25º, refere que a competência de supervisão pública da atividade de auditoria passou a ser exercida pela CMVM (Código dos Valores Mobiliários). Esta lei a CMVM exerce os poderes e prerrogativas previstos no Código dos Valores Mobiliários, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 486/99, de 13 de novembro.

1.4. Pressupostos de Contabilidade

1.4.1. Conceitos

Tendo a auditoria como missão dar uma opinião sobre os documentos de prestação de contas, interessa agora identifica-los, considerando os diferentes referenciais contabilísticos.

A Contabilidade constitui a principal fonte de informações, assumindo-se como um instrumento essencial para a gestão de qualquer entidade. O sistema de informação contabilístico destina-se, em primeira linha, à sua utilização pela própria gestão. A empresa necessita também de comunicar a sua realidade a um conjunto externo de utilizadores de informação, os designados stakeholders (estado, fornecedores, clientes, sócios/acionistas, instituições de crédito, etc.), os quais possuem interesse e uma exigência crescentes ao nível da qualidade da informação prestada (citado por Gonçalves, 2015).

O mesmo autor refere que “muitas vezes, também, é aproveitada para gerar informações que facilitem a lavagem ou a ocultação de bens, direitos e valores, a fim de favorecer a legalização de capitais oriundos de atividades ilícitas, branqueamento de capitais e outros crimes, geralmente socorrendo-se de erros, irregularidades, omissões que, pela sua dimensão, ultrapassam a barreira da licitude”.

1.4.2. Dilemas da Contabilidade

Com a divulgação de diversos escândalos financeiros em diversos países tornou-se evidente que muitas vezes a informação financeira poderia estar longe de traduzir a realidade patrimonial e desempenho das empresas. Tal fato colocou em causa a confiança dos investidores na informação financeira divulgada pelas empresas e, por consequência, nos mercados financeiros (citado por Jesus, 2015).

Uma vez que Franco (1997, p. 21) refere que a “contabilidade como a ciência que estuda e controla o património, com vista a representá-lo para posteriores interpretações servindo desta forma como ferramenta para a tomada de decisão, ou seja, estuda, controla e interpreta os fatos ocorridos no património das entidades, mediante o seu registo, com o fim de oferecer informações sobre a composição do mesmo, as suas variações e o resultado económico decorrente da gestão da riqueza.” (citado por Ferreira, 2013).

Gonçalves (2005) afirma que é difícil perceber «com nitidez onde começa a manipulação fraudulenta e acaba o aproveitamento engenhoso das lacunas da lei e da interpretação habilidosa das normas e princípios contabilísticos (citado por Ramalho, 2015).

O mesmo autor cita Laínez Gadea e Callao Gastón (1999) que explicam os fatores inerentes à prática da engenharia contabilística:

a) Assimetria de informação entre quem executa as ações e quem está a analisar o desempenho financeiro da entidade;

b) Circunstâncias que determinam o comportamento do próprio indivíduo, tais como:

- Diferenças de personalidade e cultura;
- Proficiência no ambiente onde atua;
- Visão pessoal sobre a competitividade, ética, direito, entre outros.

c) Características das normas contabilísticas:

- Necessidade de fazer estimativas e subjetividade inerentes à aplicação dos princípios contabilísticos;
- Flexibilidade nas regras para considerar várias opções para refletir o mesmo evento económico;
- Lacunas existentes na regulamentação.

1.4.3. Código Deontológico dos Contabilistas Certificados

Segundo Ferreira (2013), os técnicos no exercício das suas funções devem respeitar as normas legais e os princípios contabilísticos geralmente aceites, defendendo a verdade contabilística e fiscal. Os OCC devem orientar a sua atuação pelos seguintes princípios:

- Da integridade - utilizar padrões de honestidade e boa-fé;
- Da idoneidade - apenas aceitar trabalho que ache que consegue desempenhar;
- Da independência - ignorar os seus próprios interesses;
- Da responsabilidade;
- Da competência;
- Da confidencialidade: guardar sigilo profissional sobre os fatos e documentos de que tomem conhecimento;

- Da equidade: garantir igualdade de tratamento e de atenção a todas as entidades a quem prestam serviços;

- Da lealdade profissional.

É de salientar que o mesmo autor refere que os profissionais devem “garantir a competência profissional adequada para o exercício da sua função, devem desenvolver e incrementar os seus conhecimentos e qualificações técnicas, bem como planear e supervisionar a execução de qualquer serviço da sua responsabilidade, avaliando com frequência a qualidade do trabalho realizado”.

1.5. A Fraude

1.5.1. Fraude – Conceitos

A visão do parágrafo 4 da ISA 240 diz que a distinção entre fraude e erro é pela intenção/propósito de modificar ou ocultar as DF de forma a retirar-se vantagem sobre a mesma ou se apenas existe um lapso que facilmente pode ser corrigido. A grande preocupação do auditor é se essa distorção intencional é um ato ilícito por parte de terceiros. A mesma fonte refere que existe dois tipos de distorções materiais intencionais quando detetadas pelo auditor:

Distorções resultantes de relato financeiro fraudulento e

Distorções resultantes de apropriação.

Instituto Português de Auditoria Interna, IPAI (2012 de outubro, p. 19) na sua tradução para Portugal das práticas Profissionais de Auditoria Interna do The Institute of Internal Auditors (IIA) em vigor a 16 de novembro de 2015, o conceito de fraude é o seguinte:

“Quaisquer atos ilegais caracterizados por desonestidade, dissimulação ou quebra de confiança. Estes atos não implicam no uso de ameaça de violência ou de força física. As fraudes são perpetradas por partes e organizações a fim de se obter dinheiro, propriedade ou serviços; para evitar pagamento ou perda de serviços; ou para garantir vantagem pessoal ou em negócios”.

A Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), é uma associação sediada em Austin, Texas nos EUA no ano 1988, com uma envolvente a nível mundial na educação e prevenção antifraude. O grande lema da organização “Juntos reduziremos a Fraude no mundo”. Esta Associação tem um papel cada vez mais emblemático a nível mundial pois o objetivo desta organização é a criação e desenvolvimentos de uma entidade com competências profissionais antifraude, devidamente, certificada (Certified Fraud Examiners).

A ACFE designa a fraude como:

“ No sentido mais amplo, a fraude pode abranger qualquer crime em que o principal modo de atuação seja a deturpação ou ocultação deliberada de fatos relevantes para a obtenção de ganhos injustificados. Consequentemente, a fraude inclui qualquer ato intencional ou deliberado de privar outro de bens ou dinheiro por engano, ou outros meios injustos”,² referenciando que os atos podem ser praticados por todos os indivíduos relacionados com a organização quer sejam externos (clientes, fornecedores ou outras partes) ou internos designados por Fraude Ocupacional (praticados por funcionários, gerentes, diretores, ou proprietários da empresa), ou mesmo outros esquemas fraudulentos.

A Fraude Ocupacional ou Fraude Interna, Segundo ACFE pode ser definida como:

“O uso de uma ocupação para o enriquecimento pessoal através do mau uso deliberado ou má aplicação de recursos da organização ou ativos”. Em termos simples, este tipo de fraude ocorre quando um empregado, gerente, ou executivo comete fraude contra a sua entidade empregadora.³

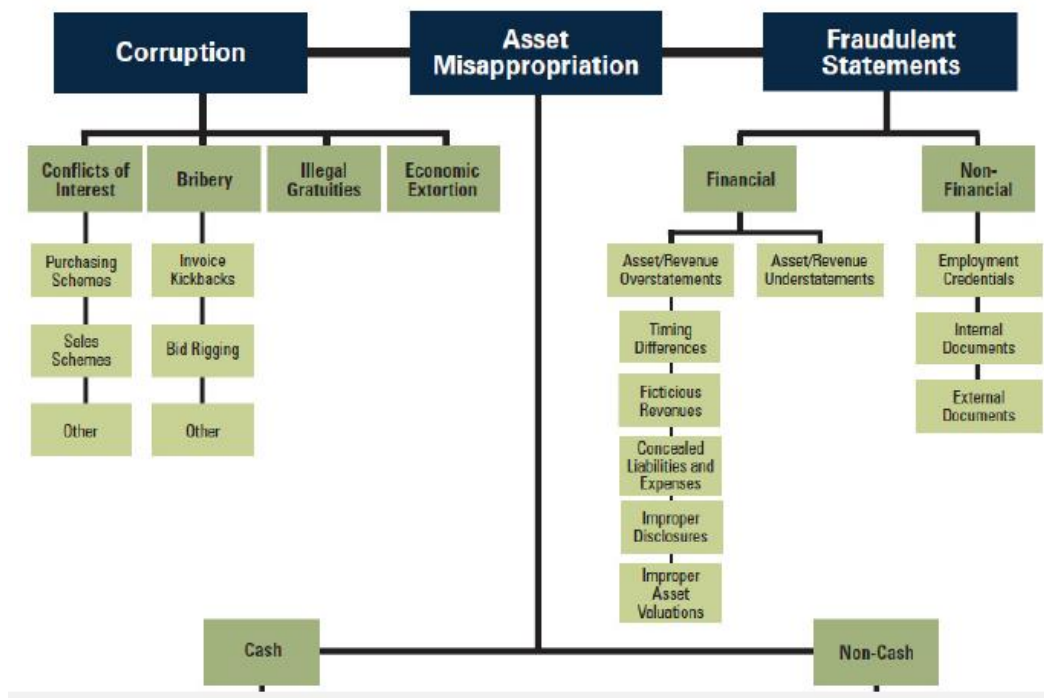
Segundo a ACFE o conceito de Fraude Ocupacional é designado por a “Árvore de Fraude” dividido em 3 grandes categorias:

1. Corrupção;
2. Apropriação Indevida de Ativos;
3. Relato Financeiro/Demonstrações Financeiras fraudulentas.

² Tradução Livre

³ Tradução Livre

Figura nº 3 - ACFE: Árvore da Fraude (Parcial)



Fonte: Moreira, 2010

Taborda (2015, p. 83), refere a abordagem de fraude da ACFE em apenas dois tipos: fraude organizacional e fraude contra a própria empresa.

A fraude organizacional – é feita em benefício da própria entidade e envolve práticas que atuam normalmente contra entidades exógenas à empresa, tais como a administração fiscal, os credores, os sócios ou acionistas e resulta, em geral na falsificação das DF e;

A fraude contra a própria empresa – é feita a favor do sujeito que a comete e consiste, fundamentalmente, no roubo de ativos e no desfalque.

Bologna e Lindquist, 1995, avançaram com a separação entre fraude organizacional e fraude contra a empresa. A primeira é feita em benefício da própria entidade e envolve práticas que atuam normalmente contra entidades exógenas à empresa, tais como, Autoridade Tributária, credores e sócios e resulta, em geral no relato financeiro fraudulento. (Citado por Taborda, 2015, p. 85).

Para Ferreira (2007): “A fraude organizacional, também designada por fraude nas DF, pressupõe a manipulação dos registos contabilísticos em benefício da própria empresa e incentiva o uso de práticas que atuam contra os agentes económicos externos à empresa”.

1.5.2. Responsabilidade da Prevenção e Detecção de Fraude

Ao contrário do que geralmente se pensa a prevenção e a deteção de fraudes não é da responsabilidade do ROC no âmbito de um trabalho de Revisão Legal de Contas (RLC). Essa responsabilidade compete ao órgão de gestão, por via da conceção e manutenção de um sistema de controlo interno eficaz. No entanto, esta responsabilidade não isenta o auditor de considerar os efeitos produzidos por estas situações irregulares. O auditor tem de manter uma atitude de dúvida sistemática admitindo a ocorrência do risco de erros como fraudes (ceticismo profissional).

Taborda (2015, p. 81) questiona a utilidade da profissão de auditoria em torno da atribuição da responsabilidade pela deteção de fraudes. Indica-nos mesmo que ao longo das últimas décadas a função de auditoria tem vindo a afastar-se da responsabilidade que originalmente lhe competia e que nem sempre é fácil de compreender num quadro de funções de interesse público o - Expectation gap – é um conceito muito relevante nesta área.

Ao longo do trabalho de auditoria, e embora o objetivo principal não seja a deteção de fraudes e erros contabilísticos, o Auditor/Revisor deve no planeamento e execução do mesmo optar por uma atitude de dúvida sistemática para a ocorrência dessas situações e, caso sejam descobertas deve o auditor agir de forma tempestiva conforme o exigido nessa situação, comunicando a administração da empresa e sugerindo medidas corretivas.

Ao analisar as informações financeiras o auditor deve considerar o risco de existência de erros ou fraudes nas DF.

1.5.3. Expectation Gap

A sociedade vê o auditor como alguém com conhecimento profundo da informação financeira de uma determinada entidade e assegura o processo de comunicação entre a empresa e o meio envolvente. Para Taborda (2015), este estatuto social demanda que as atitudes do auditor devem ser conduzidas em ordem a justificar essa confiança do público.

A Expectation Gap surgiu pela primeira vez associada à auditoria em 1974 pronunciada por Porter (1996 p. 50).

A Expectation Gap consiste na divergência que existe entre o que a sociedade espera pelo papel de auditoria e o que realmente consiste a função de auditoria. Este é um tema bastante abordado nos dias de hoje por diferentes autores que procuram o estudo de causas para explicar e minimizar essas expectativas existentes.

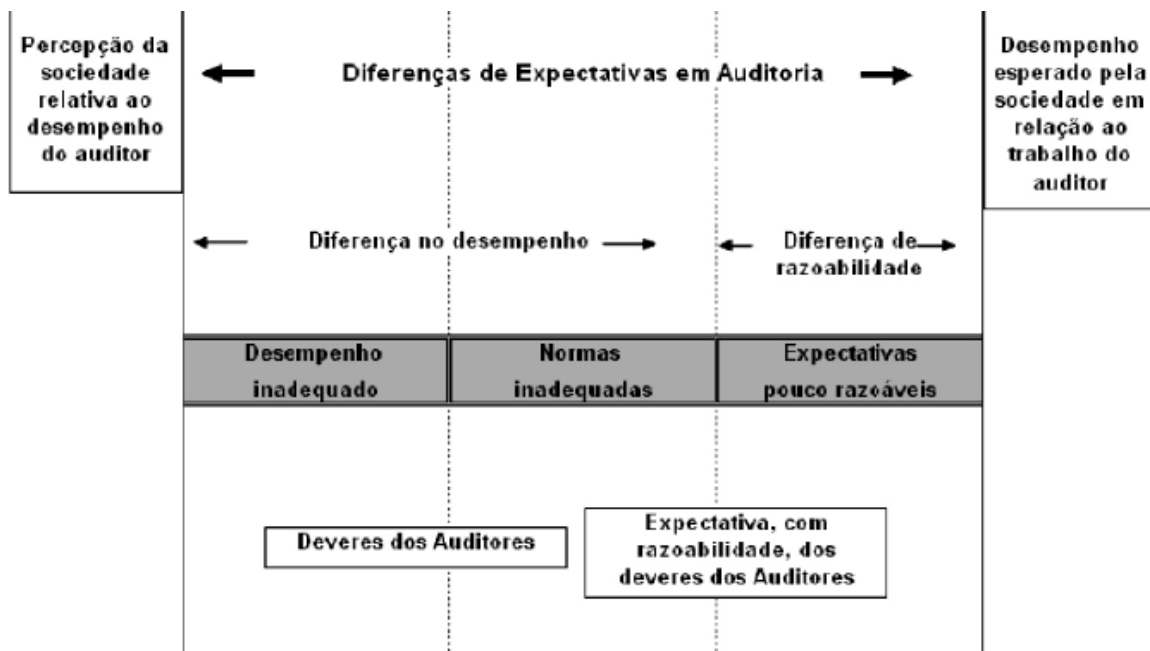
A definição mais próxima e simplista utilizada por Almeida (2005) é:

“Diferença entre o que o público e os utilizadores da informação financeira creem que são as responsabilidades dos auditores e o que os auditores pensam ser as suas próprias responsabilidades”.

Segundo Gray e Manson (2001), (citado por Taborda, 2015 p. 81), o “audit expectation gap” envolve todas as partes interessadas no processo contabilístico e tem repercussões na credibilidade social da contabilidade e da auditoria. Compreende as diversas posturas dos auditores, académicos, investigadores, representantes de associações profissionais e dos utilizadores das DF, relativamente aos deveres de responsabilidade dos primeiros exercícios de função de auditoria, designadamente ao que se refere a deteção de fraudes que constitui a pedra angular da discussão.

Muitos autores têm procurado definir as diferentes expectativas das diversas componentes existentes do trabalho de auditoria. Porter (1996) define a estrutura seguinte:

Figura nº 4 - Diferenças de Expectativas em Auditoria



Fonte: Porter (1996 p.50)

Segundo a estrutura acima referida para Porter pode se verificar que existiam 3 componentes que compoñham a explicação:

1. Desempenho inadequado;
2. Normas inadequadas;
3. Expectativas pouco razoáveis.

Porter et al. (1996) afirma mesmo que a comissão Cohen, em 1978, conclui que «as decisões dos tribunais, a crítica da imprensa, os atos das instituições reguladoras e estudos académicos demonstram uma insatisfação generalizada com a desresponsabilização dos auditores pela deteção de fraudes. A maioria dos utentes das DF elege a deteção de fraudes como o objetivo número um de uma auditoria». (Citado por Taborda, 2015 p. 81).

1.6. Fraude e Escândalos Financeiros

Como já foi referido anteriormente, as fraudes procuram enganar as pessoas envolvidas quanto a uma situação que não é verdadeira, o que faz com que as mesmas passem a acreditar em falsos relatos e em informação que não reflete fidedignamente a real situação em que se encontra a empresa num determinado momento.

Ao longo dos tempos foram vários os eventos que de uma forma direta ou indireta influenciaram os mercados financeiros. No entanto, nos últimos anos nos EUA assiste-se a uma crescente preocupação com a responsabilidade dos auditores pela deteção de fraudes. Os escândalos ocorridos nos EUA abalaram a credibilidade dos auditores motivando a adoção de procedimentos mais incisivos na deteção de fraudes.

Um dos pontos de viragem verificou-se com a globalização de mercados tornando a competitividade mais feroz pois, as empresas foram obrigadas a alterar o seu estilo de liderança, e também a tecnologia, uma vez que a difusão da informação é extremamente rápida, facilitando o acesso à informação, não tendo em conta a dispersão geográfica. A rendibilidade exigida pela globalização devida essencialmente a pressão económica pelos investidores provocou alguns acontecimentos marcantes na história da auditoria, pelas falências de algumas multinacionais, como foi o caso da Enron, a Adelphia, a Xerox e a WorldCom no caso dos EUA e a Ahold e a Parmalat na Europa (Bonotto, 2010). Estas empresas apresentam fraudes notáveis e um crescimento acima da média do mercado, chamavam a atenção pelo retorno financeiro para com os diversos investidores que apostavam todas as suas economias na busca de uma “velhice tranquila”.

1.6.1. Enron

Nos dias de hoje temos conhecimento de várias fraudes cometidas tanto a nível europeu como a nível mundial, no entanto o foco deste estudo aborda uma das fraudes que revolucionou a história de auditoria tanto nos EUA como na Europa. Estes escândalos financeiros salientaram a importância de práticas institucionais que enfatizem a transparência e a ética das organizações.

A falência dessas empresas prendeu a atenção dos utilizadores das DF, pois era indício de que algo nas demonstrações financeiras poderia não estar correto. Com a falência da Enron, que arrastou consigo a Arthur Andersen, uma das maiores auditoras do mercado, notou-se que era necessário exigir uma maior qualidade das informações (Stighitz, 2005).

A Enron foi criada em 1985, era uma empresa resultante da fusão das empresas Houston Natural Gas e a InterNorth era dirigida por Kenneth L. Lay, o qual defendia a não intervenção do Governo nos mercados de gás natural e demais transações.

A Enron em 2002 era a sétima maior empresa dos Estados Unidos e uma das maiores empresas de energia do mundo. No ano seguinte, no entanto, a Enron ruiu. De acordo com declarações dos promotores que se debruçaram sobre o caso, a Enron utilizou “truques contábilísticos, declarações enganosas, meias-verdades, omissões e mentiras deliberadas” em uma série de fraudes que inflou os lucros da empresa.⁴

Segundo Gonçalves (2009), A ENRON atuava, particularmente em cinco grandes áreas:

"Enron Transportation Services": condução interestadual de gás natural, construção, administração e operação de gasodutos; investimento em atividades de transporte de óleo cru;

"Enron Energy Services": compra, comercialização e financiamento de gás natural, óleo cru e eletricidade; administração de risco de contratos de longo prazo de commodity; gasodutos estaduais de gás natural; desenvolvimento, aquisição e construção de centrais de energia de gás natural; extração de gás natural líquido;

"Enron Wholesale Services": negócios globais da "Enron", incluindo a negociação e entrega de commodities físicas e financeiras e serviços de gestão de risco;

"Enron Broadband Services": atividade implementada no ano 2000, que providenciava aos clientes uma fonte de serviços de telecomunicações;

"Corporate and Others": prestação de serviços relacionados a abastecimento de água.

Segundo a publicação Fortune 500 (Citado por Gonçalves, 2009) pela estrutura da "Enron", era difícil acreditar que aquele império um dia poderia ruir. "A "Enron" era tida como uma das empresas da elite Americana. A sua posição no mercado mundial era notória e incontestável.

A Enron tinha transações fictícias a fim de maquilhar o seu resultado, fazendo com que os seus lucros fossem cada vez mais expressivos e a manobra contábilística consistia em utilizar empresas associadas ou controladas para manipular os seus resultados.

A falência da Enron leva a pensar na capacidade que os indivíduos têm de confiar em empresas com promessas de lucros fáceis e rápidos sem garantias visíveis.

4

<http://ultimosegundo.ig.com.br/retrospectiva2000a2010/empresas+estrangeiras+que+faliram+na+ultima+decada/n1237881769131.html>

Sendo que um dos elementos que desencadeou o problema da confiança excessiva dos investidores foi a facilidade de acesso à negociação no mercado de ações, tal fato tornou possível que, até pessoas sem nenhuma capacidade de perceber as oscilações e riscos dos negócios, investissem nesse mercado.

Além da sua manipulação contabilística resultar na sua própria falência e causar inúmeros prejuízos aos seus acionistas minoritários e colaboradores, o caso da Enron ainda teve consequências na empresa de Arthur Andersen, responsável pela auditoria externa. (Dapont, 2012), que era a empresa de auditoria responsável, durante os últimos 10 anos. Além desse papel, a empresa também prestava consultoria à "Enron", sendo que as conjugações dessas duas atividades pela mesma empresa são práticas totalmente incompatíveis (Gonçalves, 2009).

Como foi argumentado por Stighitz (2005), no caso da Enron, a falha principal foi na auditoria, pois a Arthur Andersen prestava serviços de outra natureza, que visavam aumentar a rentabilidade do cliente. Os escândalos financeiros provenientes destas empresas levaram a que se levantassem diversas questões relativamente à independência do auditor, o papel do auditor externo na empresa e conseqüentemente, a qualidade da auditoria.

O Financial Times, 2002, (citado por Gonçalves, 2009), refere que estes interesses conflitantes entre auditoria e consultoria teriam sido um dos motivos da manipulação de resultados, conforme apontaram alguns analistas. Segundo eles, exatamente pelo fato da atividade de consultoria ser mais rentável, a Arthur Andersen teria forjado os números para fazer jus às quantias recebidas pela auditoria. "Dos 52 milhões que a Arthur Andersen recebeu no ano passado, 27 milhões, ou mais da metade, não vinham de serviços de auditoria, mas de consultoria financeira, legal e de outros serviços".

Arthur Andersen era uma das maiores empresas de auditoria no mercado foi considerada culpada no caso da ENRON por obstrução da justiça, devido à destruição de toneladas de documentos. A falta de confiança e reputação não foi indiferente à empresa que ruiu quando do escândalo da Enron.

A aprovação da SoX deve-se essencialmente à necessidade de contornar a contabilidade criativa ocorrida na Enron. Segundo Silva (2007) a lei procura reestabelecer a ética nos negócios, principalmente no que se refere à preparação das DF, e à responsabilização dos órgãos de gestão pelos seus atos e assim conseguir aumentar a confiança dos seus investidores e o controlo das boas práticas.

1.7. Questões de Investigação

“Quando se diz que toda a pesquisa tem início em algum tipo de problema, torna-se conveniente esclarecer o significado desse termo (...). Na aceção científica, problema é qualquer questão não solvida e que é objeto de discussão, em qualquer domínio do conhecimento”. (Gil, 2008, p. 33).

Partindo da revisão de literatura efetuada sobre a problemática da RS e Ética dos auditores na prevenção e deteção de fraudes pode-se colocar como questão principal: É responsabilidade social e ética dos auditores relativamente à deteção e prevenção de fraudes?

Para uma melhor compreensão desta problemática vamos aprofundar algumas questões que se levantam na revisão da literatura, tais como:

Assunto	Questões de Investigação
Definição e Importância da Auditoria	Questão 1. O objetivo de auditoria consiste na deteção e prevenção de fraudes? (J. H. Bourne, 1887)
Responsabilidade Social	Questão 2. Cabe ao auditor a responsabilidade de informar adequadamente os interessados sobre a conduta da organização? (Pinheiro, 2013)
Dilemas da Responsabilidade Social	Questão 3. A RS de uma organização pode ser moldada em função dos objetivos pretendidos? (Citado por Argandoña, 1998) Questão 4. O papel do auditor deve ser moldado às expectativas criadas pela sociedade? (Flint 1988, (citado por Almeida, 2005))
Modelos de Responsabilidade Social	Questão 5. A RS consiste na forma de gestão da empresa baseada numa relação de ética e de transparência? (ETHOS, 2010)

<p>Ética do Revisor Oficial de Contas</p>	<p>Questão 6. A ética profissional é predominante no sucesso do auditor? (Cook e Winkle, 1983)</p> <p>Questão 7. Um cliente com uma gestão menos sã pode colocar em causa a competência profissional do auditor? (Taborda, 2015)</p>
<p>Responsabilidade da Prevenção e Deteção de Fraude</p>	<p>Questão 8. Qual a utilidade da profissão de auditoria se lhe atribui a responsabilidade da deteção de fraudes? (Taborda, 2015)</p> <p>Questão 9. Existem divergências entre o que é expetável pela sociedade e as reais funções de auditoria. (Almeida, 2005)</p>

Elaboradas estas questões de investigação motivadas pela revisão da literatura, será agora considerada a forma como lhes iremos dar resposta.

Assim sendo, iremos considerar a parte metodológica deste trabalho.

CAPÍTULO II - METODOLOGIA DE INVESTIGAÇÃO

«Uma investigação empírica é uma investigação em que se fazem observações para compreender melhor o fenómeno»

(Hill & Hill, 2000).

2.1. Justificação da Opção Metodológica

Segundo Pinheiro (2013), a metodologia é uma fase essencial e insubstituível num trabalho de investigação, sendo considerada como a disciplina instrumental que cria as condições propícias para que uma pesquisa se considere científica.

De acordo com Teixeira (2006, p.72) este capítulo é de extrema importância, pois *“é através da metodologia que se estuda, descreve e explica os métodos que se vão aplicar ao longo do trabalho, de forma a sistematizar os procedimentos adotados durante as várias etapas, procurando garantir a validade e a fidelidade dos resultados”*.

Segundo Fortin (1999, p.102) esta é uma fase de indiscutível importância, pois é ela que, *“assegura a fiabilidade e a qualidade dos resultados da investigação”* (Citado por Pinheiro, 2014).

Para Gil (2010, p.15), *“esses métodos têm por objetivo proporcionar ao investigador os meios técnicos para garantir a objetividade e a precisão. (...) Mais especificamente, visam fornecer a orientação necessária à realização da pesquisa, sobretudo no referente à obtenção, processamento e validação dos dados pertinentes à problemática que está a ser investigada”*.

Da revisão da literatura, é possível obter uma visão geral sobre a RS e Ética dos auditores nos escândalos financeiros de forma a relacionar conceitos e pontos de ligação entre eles.

É através da metodologia que se estuda, descreve e explica os métodos que se vão aplicar no decorrer do trabalho, de forma a metodizar os procedimentos adotados durante as várias etapas, procurando garantir a validade e a fidelidade dos resultados. A metodologia tem como objetivo analisar as características dos vários métodos disponíveis, observando as suas vantagens e desvantagens. (Pinheiro, 2013).

De acordo com Hungler & Polit (1995, p.367): *“a metodologia em investigação consiste na determinação das etapas, procedimento e estratégias utilizadas para reunião e análise de dados”*.

Gil (2010, p.50) *“A pesquisa, tanto por seus objetivos, quanto pelos procedimentos que envolvem, são muito diferentes entre si. Por essa razão torna-se impossível apresentar um esquema que indique todos os passos do processo de pesquisa”. E, em jeito de conclusão refere que “até ao momento não foi possível definir um modelo que apresente, de forma absolutamente precisa e sistemática, os passos a serem observados no processo de pesquisa”*.

Citado por Lima, 2014, Diehl (2004) descreve as duas abordagens do seguinte modo:

A pesquisa quantitativa utiliza a quantificação, tanto na recolha de dados quanto no tratamento das informações, através de técnicas estatísticas, procurando evitar possíveis distorções de análise e interpretação, possibilitando uma maior margem de segurança;

A pesquisa qualitativa descreve a complexidade do problema, através da compreensão e classificação dos processos dinâmicos vividos nos grupos, possibilitando, deste modo, a compreensão das mais diferentes particularidades dos indivíduos.

Segundo o mesmo autor “a escolha do método dependerá da natureza do problema, bem como do nível de aprofundamento”.

Esta investigação tem como principal objetivo e metodologia bem como os métodos utilizados para a recolha da informação por via de compreender o entendimento, da RS e Ética dos auditores no exercício das suas funções na prevenção e deteção de fraudes.

Num primeiro contexto foi elaborado uma revisão da literatura com vista a aprofundar os conceitos abrangentes ao tema em análise. Neste capítulo e segundo Fortin (2003), “numa abordagem qualitativa não se investiga para as pessoas, mas com as pessoas de interesse, em que os participantes constituem um elemento ativo na investigação não um agente passivo sobre o qual se age”. Neste sentido, foi elaborado um questionário, com vista a formular hipóteses e investigar os aspetos que possam influenciar o auditor no exercício dos seus trabalhos, bem como, os aspetos que possam contribuir para a sua melhoria. Optou-se assim por uma perspetiva quantitativa pelo que iremos aferir as hipóteses de análise relacionadas.

2.2. Hipóteses de Análise

Segundo Gil (2008, p. 41), a hipótese é *“uma suposta resposta ao problema a ser investigado. É uma proposição que se forma e que será aceite ou rejeitada somente depois de devidamente testada”*.

Na perspetiva de Fortin, (2003, p. 102) a 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”.

Na verdade, o problema do método é a chave para o sucesso ou insucesso de qualquer investigação, e na fase metodológica é indiscutível a importância da adequada obtenção de respostas, pois é nela que, segundo Fortin (2003, p. 102) se “assegura a fiabilidade e a qualidade dos resultados de investigação”.

O mesmo autor refere que “É necessário escolher um desenho apropriado segundo se trata de explorar, de descrever um fenómeno, de examinar associações e diferenças ou de verificar hipóteses”.

De acordo com Hill & Hill (2000), a hipótese tem como função estabelecer a ligação entre a parte teórica e a parte empírica da investigação. Para tal, a primeira coisa a fazer é utilizar a revisão de literatura realizada nos primeiros capítulos da investigação, para daí deduzir uma ou mais hipóteses a serem testadas na parte empírica. (Citado por Rodrigues, 2013).

Deste modo, e segundo Pinheiro (2013) “A hipótese é um enunciado formal das relações previstas entre duas ou mais variáveis, ou seja, que estas declaram a relação esperada entre as variáveis independentes e dependentes, procuramos combinar as hipóteses com o problema e com os objetivos num prognóstico ou explicação clara dos resultados esperados da presente investigação”.

Partindo das questões de investigação originadas pela análise da revisão de literatura efetuada no capítulo I, foram formuladas as seguintes hipóteses de análise:

<i>Hipóteses de Análise</i>	<i>Questões de Investigação</i>
<p>H (1)</p> <p>Normalmente a responsabilidade pela deteção e prevenção de fraudes é atribuída à competência do auditor.</p>	<p>Q1. O objetivo de auditoria consiste na deteção e prevenção de fraudes? (J. H. Bourne, 1887)</p> <p>Q8. Qual a utilidade da profissão de auditoria se se lhe atribui a responsabilidade da deteção de fraudes? (Taborda, 2015)</p>
<p>H (2)</p> <p>As normas deverão ser explícitas o suficiente em relação às verdadeiras funções/competências do auditor.</p>	<p>Q2. Cabe ao auditor a responsabilidade de informar adequadamente os interessados sobre a conduta da organização? (Pinheiro, 2013)</p> <p>Q7. Um cliente com uma gestão menos sã pode colocar em causa a competência profissional do auditor? (Taborda, 2015)</p>
<p>H (3)</p> <p>A expectativa da sociedade pode responsabilizar os autores dos trabalhos de auditoria.</p>	<p>Q4. O papel do auditor deve ser moldado às expectativas criadas pela sociedade? (Flint 1988, (citado por Almeida, 2005))</p> <p>Q9. Existem divergências entre o que é expectável pela sociedade e as reais funções de auditoria. (Almeida, 2005)</p>
<p>H (4)</p> <p>Normalmente os pressupostos de auditoria e o objetivo da organização devem estar alinhados no enquadramento ético.</p>	<p>Q3. A RS de uma organização pode ser moldada em função dos objetivos pretendidos? (Citado por Argandoña, 1998)</p> <p>Q5. A RS consiste na forma de gestão da empresa baseada numa relação de ética e de transparência? (ETHOS, 2010)</p> <p>Q6. A ética profissional é predominante no desenvolvimento do trabalho de auditor? (Cook e Winkle, 1983)</p>

Hipótese (H1) :

De acordo com J.H. Bourne, 1887, (citado por Costa, 2014, p. 57) “O objetivo de uma auditoria é duplo, a detecção de fraudes quando ela tem sido praticada e a sua prevenção (...)”. No mesmo seguimento Taborda (2015), questiona a utilidade da profissão de auditoria em torno da atribuição da responsabilidade pela detecção de fraudes.” Assim parece poder concluir-se que:

H(1) Normalmente a responsabilidade pela detecção e prevenção de fraudes é atribuída à competência do auditor.

Hipótese (H2) :

De acordo com o INTOSAI “A Auditoria é o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados (...) de acordo com determinados objetivos, regras e normas”. Também Taborda (2015, p.14) “a auditoria consiste num processo (...) de recolha e análise de evidências apropriadas e suficientes e que fundamentam a opinião do auditor sobre a conformidade (...). Para Edward Stamp e Maurice Moonitz, 1978 (citado por Costa, 2014, p. 57) mencionam que “auditoria é um exame independente, objetivo e competente de um conjunto de DF de uma entidade, (...) apresentam apropriadamente a posição financeira e o progresso da entidade, de acordo com as normas de contabilidade geralmente aceites.” Na base destes autores poderemos concluir que:

H(2) As normas deverão ser explícitas o suficiente em relação às verdadeiras funções/competências do auditor.

Hipótese (H3) :

Na opinião de Flint 1988, (citado por Almeida, 2005), indica que o auditor deverá ser compreensível relativamente à interpretação que a sociedade faz do seu papel, às expectativas que suscita (...). No mesmo seguimento Taborda (2015), refere que este estatuto social demanda que as atitudes do auditor devem ser conduzidas em ordem a justificar essa confiança do público. Neste seguimento parece poder concluir-se que:

H(3) A expectativa da sociedade pode responsabilizar os autores dos trabalhos de auditoria.

Hipótese (H4) :

Argandoña (1998) menciona que as organizações têm responsabilidades sociais em função dos objetivos que tencionam atingir. As organizações devem responsabilizar-se por realizarem as suas tarefas eficazes e eficientemente (...).

No mesmo seguimento ETHOS (2010) define RS de forma prática e completa refere-se à: “A forma de gestão que se define pela relação ética e transparente da empresa com todos os públicos (...), respeitando a diversidade e promovendo a redução das desigualdades sociais”.

Também Patrus (2006), refere que a ética tem um papel cada vez mais relevante nas organizações (...). As organizações relacionam-se com diferentes stakeholders, pelo que as suas ações podem beneficiar ou prejudicar, direta ou indiretamente, ambas as partes. Neste seguimento parece podermos concluir que:

H(4) Normalmente os pressupostos de auditoria e o objetivo da organização devem estar alinhados no enquadramento ético.

2.3. Modelo de Análise

Kerlinger, citado por Gil (2008, p.42), define hipótese como “um enunciado suposto das relações entre duas ou mais variáveis”.

A articulação e enquadramento das hipóteses de análise construídas irão permitir uma conclusão para este estudo. Considerando as hipóteses da alínea anterior a articulação das mesmas é a seguinte:

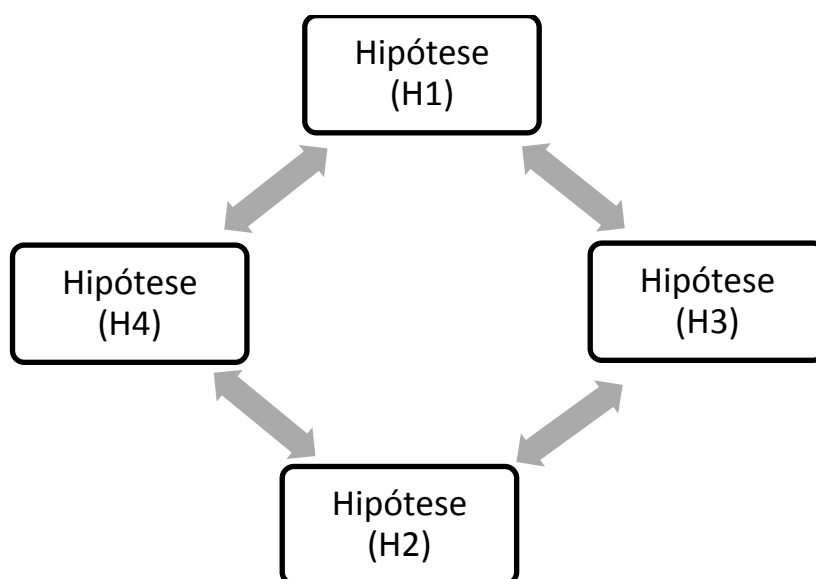


Figura nº 5 - Modelo de Análise

Podemos observar na figura nº 5 que a relação das hipóteses abordadas nos temas de análise se interliga entre si. Esta relação deve-se essencialmente ao foco do objeto de estudo levado a cabo pois, na 1ª Hipótese (H1) **aborda-se a responsabilização do auditor num contexto fraudulento** abordando o conceito de adequação dos conteúdos normativos à realidade; na 2ª Hipótese **H(2) As normas deverão ser explícitas o suficiente em relação às verdadeiras funções/competências do auditor** que é sustentada pela expressa clareza dos normativos de auditoria, na 3ª Hipótese **H(3) A expectativa da sociedade pode responsabilizar os autores dos trabalhos de auditoria** contempla a abrangência da competência de auditoria e na, Hipótese 4 **H(4) Normalmente os pressupostos de auditoria e o objetivo da organização devem estar alinhados no enquadramento ético.**

A ligação entre as várias hipóteses é alcançada essencialmente pela busca de respostas adequadas nos normativos que regulamentam a conduta Ética e profissional dos auditores.

2.4. Instrumento de Recolha de Dados

De acordo com Gil (2008, p.121), o questionário consiste na *“técnica de investigação composta por um conjunto de questões que são submetidas a pessoas com o propósito de obter informações sobre conhecimentos, crenças, sentimentos, valores, interesses, expectativas, aspirações, temores, comportamento presente ou passado etc.”*.

Segundo o mesmo autor (2008, p.121), construir um questionário consiste, basicamente, em *“traduzir objetivos da pesquisa em questões específicas, sendo que as respostas a essas questões é que irão proporcionar os dados requeridos para descrever as características da população pesquisada ou testar as hipóteses que foram construídas durante o planeamento da pesquisa”*.

Na sequência desta investigação optar-se-á pela implementação do instrumento mais utilizado no domínio da investigação aplicada, nomeadamente na área social, ou seja, o inquérito por questionário.

O Inquérito por questionário permitirá a compreensão de fenómenos como as atitudes, as opiniões, as preferências relacionadas com ética e RS que, na prática, são temas sensíveis e que raramente se exprimem de forma espontânea. A utilização do Inquérito por questionário permite-nos abranger um elevado número de pessoas de um universo específico em diversas áreas geográficas permitindo o anonimato num menor período de tempo. Permite também que as pessoas também que as pessoas tenham flexibilidade no horário de resposta mais adequado e sem influencias do investigador.

2.4.1. Elaboração do Inquérito

A utilização do Inquérito por questionário como já foi referida anteriormente permite um mais rápido acesso aos resultados, no entanto, e para uma melhor diversificação de resultados este incidirá numa amostra. Uma vez que, este estudo tem por base o entendimento sobre as responsabilidades e competências éticas do auditor na deteção e prevenção da fraude a amostra procura um confronto entre os diferentes intervenientes diretos da informação financeira, sendo eles, Técnicos de Contabilidade ou Administrativos, Contabilistas Certificados, Auditores e Revisores Oficiais de Contas. O foco essencial na escolha da amostra é conseguir perceber os diferentes entendimentos nas mesmas questões de análise.

Os inquéritos foram elaborados numa base de múltipla escolha e resposta obrigatória, sendo apresentadas questões de filtro e consistência relativamente à sua posição quanto às

componentes do auditor no exercício da sua profissão bem como, em relação ao objeto de análise. O inquérito é constituído por questões de fácil entendimento, sintéticas de abrangência fulcral no objetivo de análise. É de salientar que não foram solicitadas questões de identificação pessoal do inquirido para que esses não se sentissem inibidos nas suas respostas.

2.4.2. População e Amostra

Tendo por base o estudo em questão a nossa população é enquadrada num elevado número de sujeitos pois, toda a população direta ou indiretamente tem uma visão sobre o objeto de análise. No entanto, para podermos obter resultados mais coerentes, concisos, maduros e com conhecimento focamos a população nos principais utilizadores da informação sendo eles, os Técnicos de Contabilidade ou Administrativos, Contabilistas Certificados, Auditores e Revisores Oficiais de Contas. Dos inquéritos enviados conseguiu-se obter 213 respostas (sendo, 52 respostas Técnicos de Contabilidade, 82 respostas Contabilistas Certificados, 29 respostas Auditores e 50 de Revisores Oficiais de Contas), as quais constituem a amostra deste estudo.

Dado o número limitado de respostas obtidas pelos diversos profissionais não se pode considerar uma amostra significativa deste modo, iremos estudar os dados obtidos, isto é, será um estudo de caso.

O objeto de estudo constituído pelos supramencionados puderam responder ao inquérito enviado via e-mail ou através publicação on-line no site dos Revisores Oficiais de Contas e ainda em grupos fechados destinados a Técnicos Oficiais de Contas ou Técnicos de Contabilidade.

Após a recolha dos dados estes foram analisados através da estatística descritiva e estatística inferencial em que este tratamento foi feito através do Microsoft Excel 2010 e SPSS versão 22.

CAPITULO III - ESTUDO EMPÍRICO

3.1. Apresentação e Análise dos Dados

Em qualquer área do conhecimento, a etapa inicial de um processo de investigação é a definição da questão a investigar. A etapa subsequente corresponde ao teste de hipóteses, obtenção dos resultados, sua validação e o desenvolvimento de uma teoria generalizadora sobre a questão investigada (Ryan, Scapens & Theobald, 2004, citado por Ribeiro, 2014).

Este capítulo tem como objetivo apresentar e interpretar os resultados alcançados, de acordo com a informação recolhida através dos questionários supramencionados. Tendo em conta as várias dificuldades em definir qual a dimensão da população, uma vez que não existem plataformas académicas ou a divulgação das próprias ordens com este tipo de informação teremos de observar a população infinita. Dadas as dificuldades apresentadas considera-se bastante satisfatório a obtenção de uma amostra de 213 respostas válidas obtidas aos inquéritos enviados.

Após a identificação dos inquiridos por áreas de trabalho procede-se à análise e interpretação dos dados recolhidos podendo analisar o confronto de opiniões entre os diferentes intervenientes da informação, os “Contabilistas” vs “Auditores” tendo em conta os fundamentos teóricos deste estudo.

3.1.1. Dados Obtidos

A apresentação dos indicadores de identificação dos inquiridos é crucial para uma melhor interpretação dos dados recolhidos e apresentar conclusões mais credíveis. Deste modo, numa fase inicial identifica-se as características e a composição da nossa amostra sendo que $n = 213$.

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

A identificação das características da amostra $n = 213$ é um ponto considerado bastante relevante para se conseguir identificar as preferências e conhecimentos de acordo com os padrões pré-estabelecidos para a análise e interpretação dos dados.

3.1.1.1. Estatística Descritiva

Numa fase inicial opta-se por identificar o tipo de amostra recolhida através dos inquéritos:

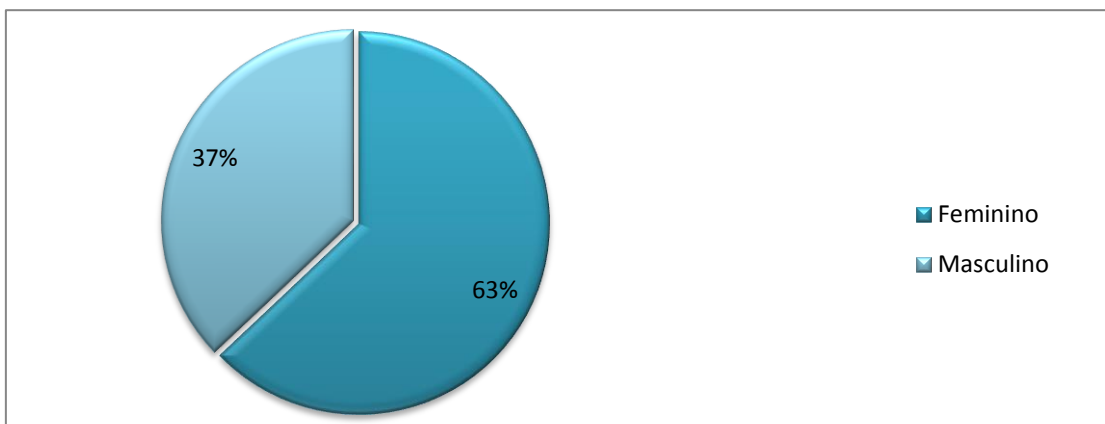


Gráfico 1 - Identificação do Género

Conforme se pode constatar no gráfico 1 a composição maioritária da amostra pelo sexo feminino com um valor percentual de 63% ($n = 134$) sendo que apenas 37% ($n = 79$) corresponde ao sexo masculino.

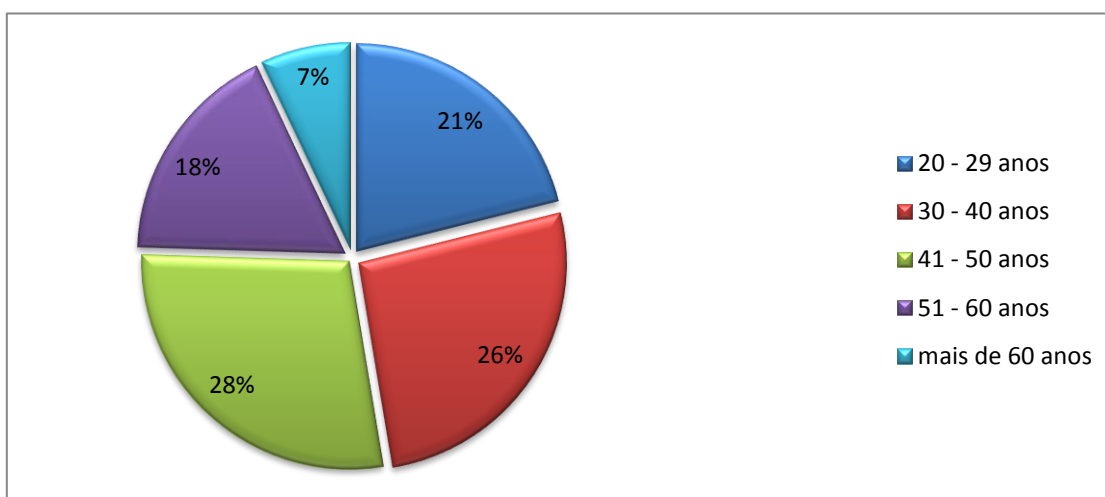


Gráfico 2 - Identificação da Idade

De acordo com os dados do gráfico 2 a maioria dos inquiridos que corresponde a amostra de 28% (n = 60) pessoas de idade entre 41 – 50 anos, de seguida com 26% (n = 56) pessoas de idade entre 30 - 40 anos, com 21% (n = 45) pessoas corresponde a idade de 20 - 29 anos, com 18% (n = 37) pessoas situa-se a idade entre 51 – 60 anos, sendo que o menor registo se situa nos 7% (n = 15) inquiridos com mais de 60 anos.

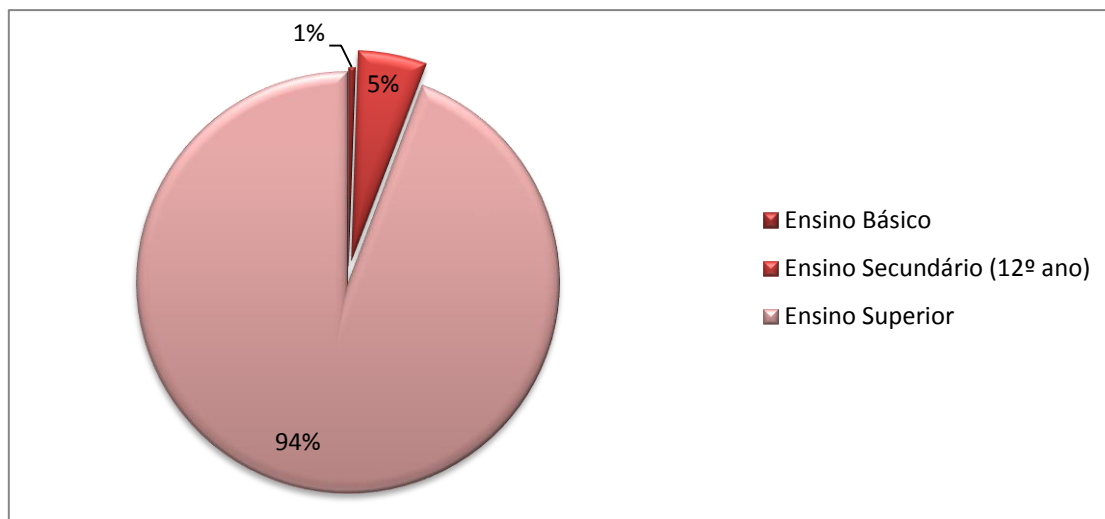


Gráfico 3 - Identificação das Habilitações da amostra

Segundo os dados do gráfico 3 a maior representatividade da amostra com 94% (n = 201) é composta pelas habilitações literárias de Ensino Superior, de seguida com 5% (n = 11) o Ensino Secundário e, com menor representatividade, mas não menos importante o Ensino Básico com 1% (n = 1).

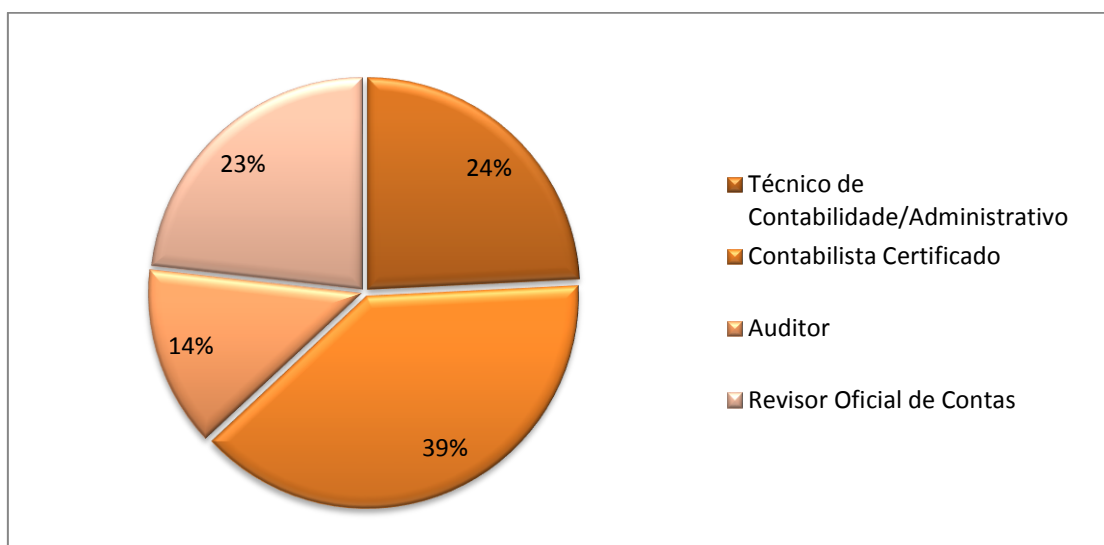


Gráfico 4 - Identificação das Funções de Desempenho na Empresa

Analisando o gráfico 4 pode-se constatar que a amostra representativa é dos profissionais de “Contabilidade”, sendo que com 39% (n = 82) Contabilistas Certificados, seguindo-se com 24% (n = 52) os Técnicos de Contabilidade/ Administrativos.

Já no que concerne aos profissionais de Auditoria a amostra é composta por 38% sendo que, 14% (n = 29) são Auditores e 23% (n = 50) referem-se a Revisores Oficiais de Contas.

	Auditor	Contabilista Certificado	Revisor Oficial de Contas	Técnico de Contabilidade/ Administrativo	Total Geral
Concordo em parte	3,8%	10,3%	7,0%	4,7%	25,8%
Concordo Totalmente	9,4%	27,7%	14,6%	19,7%	71,4%
Discordo	-	-	1,9%	-	1,9%
Não concordo nem discordo	0,5%	0,5%	-	-	0,9%
Total Geral	13,6%	38,5%	23,5%	24,4%	100,0%

Tabela 1 A importância de Auditoria de acordo com funções exercidas

De acordo com a tabela 1 a maioria dos inquiridos considera o Papel de Auditoria fundamental na sociedade pois 71,4% (n = 152) dos inquiridos concorda totalmente com a afirmação sendo que, 27,7% (n = 59) Contabilistas Certificados, 19,7% (n = 42) Técnicos de Contabilidade/Administrativos, 9,4% (n = 20) Revisores Oficiais de Contas e com 14,6% (n = 31) Auditores. Já 25,8% (n = 55) dos inquiridos considera que é fundamental em parte sendo que 10,3% (n = 22) Contabilistas Certificados, 4,7% (n = 10) Técnicos de Contabilidade/Administrativos, com 7% os Revisores Oficiais de Contas (n = 15) e 3,8% Auditores (n = 8).

Já com um impacto menos relevante 1,9% (n = 4) dos inquiridos discorda e 0,9% (n = 2) não concorda nem discorda.

	Auditor	Contabilista Certificado	Revisor Oficial de Contas	Técnico de Contabilidade/ Administrativo	Total Geral
Concordo em parte	6,6%	12,2%	11,7%	8,5%	39,0%
Concordo Totalmente	6,1%	23,0%	6,1%	16,0%	51,2%
Discordo	0,5%	1,9%	4,7%	-	7,0%
Não concordo nem discordo	0,5%	1,4%	0,9%	-	2,8%
Total Geral	13,6%	38,5%	23,5%	24,4%	100,0%

Tabela 2 - A Auditoria e o Zelo pela transparência da gestão

De acordo com os dados apresentados na tabela 2 a maioria dos inquiridos considera que a Auditoria tem como função zelar pela transparência da gestão e detetar irregularidades

(n = 109; 51,2%) concorda totalmente, sendo que (n = 49; 23%) são Contabilistas Certificados, (n = 34; 16%) Técnicos de Contabilidade, 6,1% (n = 13) é constituído por auditores, 6,1% (n = 13) Revisores Oficiais de Contas. Já 39% (n = 83) da amostra concorda em parte. Com menos impacto 7% dos inquiridos discorda dos anteriores e com (n = 15) e 2,8% (n = 6) não concorda nem discorda.

	Auditor	Contabilista Certificado	Revisor Oficial de Contas	Técnico de Contabilidade/ Administrativo	Total Geral
Concordo em parte	4,7%	16,9%	8,5%	12,7%	42,7%
Concordo Totalmente	8,5%	20,7%	13,6%	10,3%	53,1%
Discordo	0,5%	-	0,9%	0,5%	1,9%
Não concordo nem discordo	-	0,9%	0,5%	0,9%	2,3%
Total Geral	13,6%	38,5%	23,5%	24,4%	100,0%

Tabela 3 - A opinião do auditor tem como função o aumento da confiança dos investidores

No que concerne à função de aumentar a confiança dos investidores a tabela 3 indica que a maioria da amostra concorda totalmente que essa é uma função de auditoria representada por 53,1% (n = 113) sendo que o número representativo de inquiridos é composto por Contabilistas Certificados (20,7%; n = 44) e Revisores Oficiais de Contas (13,6%; n = 29). Já 42,7% (n = 91) dos inquiridos concorda em parte que é uma função de Auditoria, no entanto, apenas 1,9% (n = 3) discorda sendo esse valor composto por Auditores e Revisores Oficiais de Contas.

	Auditor	Contabilista Certificado	Revisor Oficial de Contas	Técnico de Contabilidade/ Administrativo	Total Geral
Concordo em parte	5,6%	19,7%	11,7%	9,4%	46,5%
Concordo Totalmente	4,2%	6,6%	6,1%	11,3%	28,2%
Discordo	3,3%	-	4,2%	1,4%	8,9%
Não concordo nem discordo	0,5%	12,2%	1,4%	2,3%	16,4%
Total Geral	13,6%	38,5%	23,5%	24,4%	100,0%

Tabela 4 – O CEDP e adequação às responsabilidades do auditor

Como se pode verificar pela tabela 4 a maioria com (46,5%; n = 99) dos inquiridos concorda em parte que o Código de Ética Deontológico e Profissional está adequado às responsabilidades do auditor no exercício da profissão sendo este composto por 19,7% (n = 42) de Contabilistas Certificados e 11,7% (n = 25) Revisores Oficiais de Contas. Já 28,2% (n = 60) dos inquiridos considera que o Código de conduta ético dos auditores está adequado às suas funções. No entanto, 8,9% discorda e 16,4% não concordam nem discordam.

	Auditor	Contabilista Certificado	Revisor Oficial de Contas	Técnico de Contabilidade/ Administrativo	Total Geral
Concordo em parte	5,2%	18,8%	9,4%	10,3%	43,7%
Concordo Totalmente	3,3%	12,7%	6,6%	10,8%	33,3%
Discordo	4,7%	1,4%	6,6%	2,3%	15,0%
Não concordo nem discordo	0,5%	5,6%	0,9%	0,9%	8,0%
Total Geral	13,6%	38,5%	23,5%	24,4%	100,0%

Tabela 5 - A independência do auditor e a sua adequação

Ao analisar a tabela 5 pode-se constatar que a maior da amostra representada por 77% (n = 164) concorda em parte e concorda totalmente que a independência do auditor está adequada ao exercício das suas funções, sendo que, 43,7% (n = 93) concorda em parte e 33,3% (n = 71) concorda totalmente. Já 15% (n = 32) discorda que a independência esteja adequada, sendo (11,3%; n = 24) corresponde a profissionais de auditoria (auditores 4,7% e revisores oficiais de contas 6,6%), já 8% não concorda nem discorda da afirmação.

	Auditor	Contabilista Certificado	Revisor Oficial de Contas	Técnico de Contabilidade/ Administrativo	Total Geral
Concordo em parte	7,5%	12,7%	12,2%	10,3%	42,7%
Concordo Totalmente	1,9%	21,1%	3,3%	11,3%	37,6%
Discordo	3,8%	2,3%	6,6%	2,3%	15,0%
Não concordo nem discordo	0,5%	2,3%	1,4%	0,5%	4,7%
Total Geral	13,6%	38,5%	23,5%	24,4%	100,0%

Tabela 6 - Criação de salvaguardas na detecção e prevenção de fraudes

Analisando a tabela 6 pode constatar que a amostra concorda que em parte cabe ao auditor a criação de salvaguardas relativamente a detecção e a prevenção de fraudes, pois 42,7% (n = 91) concorda em parte. Já para 37,6% (n = 80) concorda totalmente que essa é uma função e responsabilidade do auditor. Com uma relevância 15% da amostra (n = 32) discorda da afirmação, sendo que 3,8% são auditores e 6,6% Revisores Oficiais de Contas. Com menos relevância 4,7% (n = 10) não concorda nem discorda.

	Auditor	Contabilista Certificado	Revisor Oficial de Contas	Técnico de Contabilidade/ Administrativo	Total Geral
Concordo em parte	3,8%	10,8%	6,1%	8,0%	28,6%
Concordo Totalmente	9,9%	24,9%	15,5%	14,1%	64,3%
Discordo	-	1,4%	1,9%	1,4%	4,7%
Não concordo nem discordo	-	1,4%	-	0,9%	2,3%
Total Geral	13,6%	38,5%	23,5%	24,4%	100,0%

Tabela 7 – A transparência das DF é uma responsabilidade da Gestão

Através da tabela 7 pode se verificar que 64,3% (n = 137) concorda totalmente que a transparência das DF é uma responsabilidade da gestão, 28,6% (n = 61) concorda em parte com a afirmação, sendo que, 9,9% corresponde a profissionais de auditoria, já com uma amostra de 4,7% (n = 10) discorda que seja uma responsabilidade da Gestão e com 2,3% (n=5) não concorda nem discorda com afirmação.

	Auditor	Contabilista Certificado	Revisor Oficial de Contas	Técnico de Contabilidade/ Administrativo	Total Geral
Concordo em parte	2,8%	11,3%	5,6%	6,6%	26,3%
Concordo Totalmente	1,9%	5,6%	3,8%	2,8%	14,1%
Discordo	7,5%	14,1%	13,1%	10,3%	45,1%
Não concordo nem discordo	1,4%	7,5%	0,9%	4,7%	14,6%
Total Geral	13,6%	38,5%	23,5%	24,4%	100,0%

Tabela 8 – Divulgação da informação financeira ser adaptada a objetivos menos realistas

No que se refere à divulgação de informação financeira adaptada a objetivos menos realistas a tabela 8 indica que a maioria da amostra discorda da afirmação com 45,1% (n = 96), com 26,3% (n = 56) concorda em parte que possa ser divulgada em funções de objetivos menos realistas. Concordam totalmente que as DF possam, ser adaptadas 14,1% (n = 30) tendo em atenção que 5,7% são profissionais de auditoria. Já com 14,6% (n = 31) não concorda nem discorda com a afirmação.

3.1.1.2 Estatística Inferencial

Marôco, 2009 (Citado por Lima, 2014), “uma das necessidades mais frequentes em análise estatística passa pela comparação de parâmetros populacionais tendo por base amostras aleatórias, e em que se pretende testar se o tratamento, intervenção ou manipulação teve um efeito significativo na variável resposta, no caso uni variado, ou na matriz de variáveis resposta, no caso multivariado. As metodologias estatísticas inferenciais utilizadas para este tipo de análises podem ser de cariz paramétrico ou não paramétrico”.

Ao fazer uma análise de resultados pretende-se por vezes tirar deduções sobre determinado parâmetro ou sobre uma distribuição de uma determinada população. Por este motivo, recorre-se à estatística inferencial cujo objetivo é generalizar, para toda a população, os resultados obtidos da amostra. Assim, de um modo geral, podemos afirmar que o principal objetivo das técnicas de inferência estatística é o de testar uma hipótese, isto é, como o próprio nome indica, com este método testamos uma hipótese por nós formulada para explicar certas observações ou uma situação sobre a população em que na análise da amostra pode-se constatar se os dados obtidos confirmam ou não a afirmação.

Numa fase inicial do processo estuda – se se a amostra é proveniente de uma população normal, aplicando-se o teste de normalidade Kolmogorov – Smirnov como se pode verificar através dos seguintes dados:

H0 : os dados seguem uma distribuição normal.

H1 : os dados não seguem uma distribuição normal.

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		Cargo. Funcoes	papel. auditoria	adaptar. informacao	informacao. sem. distorcoes	criar. salvaguardas	independenci a auditor	adequada. codigo	aumentar. confianca	zelar. transparencia
N		213	213	213	213	213	213	213	213	213
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	2,59	1,78	2,48	1,81	1,82	1,87	1,95	1,64	1,74
	Std. Deviation	1,004	,517	1,035	,626	,857	,946	1,102	,641	,711
Most Extreme Differences	Absolute	,242	,407	,289	,334	,257	,259	,271	,286	,257
	Positive	,242	,307	,186	,309	,257	,259	,271	,268	,257
	Negative	-,165	-,407	-,289	-,334	-,170	-,178	-,194	-,286	-,254
Kolmogorov-Smirnov Z		3,528	5,941	4,217	4,880	3,749	3,776	3,958	4,179	3,754
Asymp. Sig. (2-tailed)		,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Tabela 9 – Teste de normalidade Kolmogorov-Smirnov

De acordo com a tabela anterior para todas as variáveis o p-value é de 0.000, sendo este inferior ao nível de significância de 0,05. Como o p-value é inferior, leva à rejeição da hipótese nula o que nos permite concluir com um nível de confiança de 95% que os dados não seguem uma distribuição normal.

Uma vez que não se verifica a normalidade na amostra, isto é, não tem rigor estatístico terá de estudar a amostra através dos testes não paramétricos.

Na opinião de Marôco 2009, (Citado por Lima, 2014) “(...) os testes não paramétricos devem apenas usar-se quando não existe alternativa, i.e., quando não é possível validar as condições de aplicação dos testes paramétricos ou quando as variáveis não são quantitativas”.

Neste estudo, a escolha recai na aplicação do teste não paramétrico Kruskal-Wallis que:

“é utilizado para comparar três ou mais populações. Ele é usado para testar a hipótese nula de que todas as populações possuem funções de distribuição iguais contra a hipótese alternativa de que ao menos duas das populações possuem funções de distribuição diferentes.”⁵

Neste seguimento as hipóteses foram testadas com um nível de significância de 5%, o que se pode afirmar que teremos um intervalo de confiança de 95%, ou seja, pode afirmar com 95% de certeza a validade das hipóteses. Portanto, se a probabilidade for inferior a 0.05 rejeita-se a hipótese nula (H0) e aceita-se a alternativa (H1).

Hipótese 1

(H01) Normalmente a responsabilidade pela deteção e prevenção de fraudes é atribuída à competência do auditor.

(H11) Normalmente a responsabilidade pela deteção e prevenção de fraudes não é atribuída à competência do auditor.

Cargos e Funções	Questões	P- Value	Estatística	N
Auditor Revisor Oficial de Contas	Q.6- Cabe ao auditor a criação de salvaguardas na deteção e prevenção de fraudes.	0,920	0,496	213
Contabilista Certificado Técnico de Contabilidade	Q.3 - O cargo de auditoria tem como função zelar pela transparência da gestão e detetar irregularidades.	0,778	1,096	

Tabela 10 - Teste Kruskal Wallis aplicado a responsabilidade pela deteção e prevenção de fraudes

⁵ <http://www.portalaction.com.br/tecnicas-nao-parametricas/teste-de-kruskal-wallis>

De acordo com a tabela 10 pode-se verificar que para o valor de $p > 0,05$ em relação à questão 6 do inquérito é de $p > 0,920$ e em relação à questão 3 o $p > 0,778$, o que leva a concluir que a hipótese ($H0_1$) não deve ser rejeitada com um nível de significância de 5%, isto é, deve concluir-se que a responsabilidade pela deteção e prevenção de fraudes é da competência do auditor.

Hipótese 2

($H0_2$) As normas deverão ser explícitas o suficiente em relação às verdadeiras funções/competências do auditor.

($H1_2$) As normas não deverão ser explícitas o suficiente em relação às verdadeiras funções/competências do auditor.

Cargos e Funções	Questões	P- Value	Estatística	N
Auditor Revisor Oficial de Contas	Q.4 O CEDP está adequado às responsabilidades do auditor no exercício da profissão.	0,055	7,604	213
Contabilista Certificado Técnico de Contabilidade	Q.5 A independência do auditor está adequada às suas funções.	0,293	3,719	

Tabela 11 - Teste Kruskal Wallis aplicado as normas de auditoria

Relativamente à clareza das normas com um $p > 0.05$ pode-se constatar segundo a tabela 11 que, na Q. 4 ($p > 0.055$) e na Q.5 ($p > 0.293$) o que permite a aceitar a ($H0$). O que significa que com 95% de confiança de acordo com os dados obtidos pode afirmar-se que as normas são explícitas o suficiente em relação às reais competências do auditor.

Hipótese 3

(H₀₃) A expectativa da sociedade pode responsabilizar os autores dos trabalhos de auditoria.

(H₁₃) A expectativa da sociedade não pode responsabilizar os autores dos trabalhos de auditoria.

Cargos e Funções	Questões	P- Value	Estatística	N
Auditor Revisor Oficial de Contas	Q.2 O papel da auditoria é fundamental na sociedade.	0,261	4,003	213
Contabilista Certificado Técnico de Contabilidade	Q.3.1 A opinião do auditor tem como função o aumento da confiança dos investidores.	0,442	2,691	

Tabela 12 - Teste Kruskal Wallis aplicado à expectativa da sociedade em relação ao trabalho de auditoria

Segundo a tabela 12 também para $p > 0.05$ pode-se verificar que em relação à Q.2 ($p > 0.261$) e à Q. 3.1 ($p > 0.442$) têm valores superiores ao p-value o que permite afirmar que se aceita a hipótese formulada (H₀₃). Isto é, pode-se constatar que segundo os dados do quadro 4 a expectativa da sociedade pode responsabilizar os autores dos trabalhos de auditoria.

Hipótese 4

(H₀₄) Normalmente os pressupostos de auditoria e o objetivo da organização devem estar alinhados no enquadramento ético.

(H₀₄) Normalmente os pressupostos de auditoria e o objetivo da organização não devem estar alinhados no enquadramento ético.

Cargos e Funções	Questões	P- Value	Estatística	N
Auditor Revisor Oficial de Contas	Q.7 A apresentação da informação financeira sem distorções é uma responsabilidade da gestão.	0,460	2,583	213
Contabilista Certificado Técnico de Contabilidade	Q.8 Podem as organizações adaptar a divulgação de informação financeira a objetivos menos realistas.	0,993	0,090	

Tabela 13 - Teste Kruskal Wallis aplicado à expectativa da sociedade em relação ao trabalho de auditoria

No que se refere à hipótese 4 de acordo com os dados acima mencionados com um $p > 0.05$ pode-se verificar que os valores da Q.7 ($p > 0.460$) e da Q.8 ($p > 0.993$) estão acima do p-

value o que significa que não rejeita ($H0_4$). Deste modo, pode-se afirmar segundo os dados da tabela 13 que com 95% de confiança os pressupostos de auditoria e o objetivo da organização têm de estar alinhados no enquadramento ético.

3.2. Análise e Interpretação de Resultados

Ao longo destes últimos pontos foram apresentados os dados e o respetivo tratamento empírico, deste modo no seguimento do estudo neste ponto irá proceder-se a análise e interpretação dos resultados afim, de se organizar e sintetizar de forma a obter respostas na busca de um sentido mais amplo entre a revisão da literatura e os dados obtidos.

De acordo com os resultados obtidos pode-se constatar que a grande maioria das respostas consiste na tendência do sexo feminino com 62.9% enquanto o masculino foi de 37.1%. Já em relação a idade a maioria dos inquiridos está caracterizada na faixa etária entre 30 e os 50 anos com 54.5%.

Ao analisar os resultados das funções exercidas pelos 213 inquiridos pode-se constatar que a maioria das respostas consiste em contabilistas certificados (39%) seguindo-se (24%) Técnicos de Contabilidade, (23%) Revisores Oficiais de Contas e os Auditores (14%).

Os dados foram analisados de acordo com as funções exercidas por cada um dos inquiridos e, neste contexto vamos estudar a relação entre as perguntas do questionário e as hipóteses formuladas e as suas respetivas conclusões.

(H1) Normalmente a responsabilidade pela deteção e prevenção de fraudes é atribuída à competência do auditor.

Questões	
3 - O cargo de auditoria tem como função zelar pela transparência da gestão e detetar irregularidades.	6 - Cabe ao auditor a criação de salvaguardas na deteção e prevenção de fraudes.

Tabela 14 – Relação entre as perguntas do questionário e a hipótese 1

De acordo com as respostas do inquirido dos 213 inquiridos, 90% (51% concorda totalmente e 39% concorda em parte), concorda que é uma competência de auditoria zelar pela transparência da gestão e detetar irregularidades. Já 81% dos inquiridos (43% concorda

totalmente e 38% concorda em parte) consideram que é da responsabilidade do auditor a criação de salvaguardas na deteção e prevenção de fraudes.

Ao analisar os dados em função da revisão de literatura tal leva a questionar diferentes autores pois na sua maioria eles referem que o auditor tem como função analisar as demonstrações financeiras de forma independente. E justificam que esses trabalhos de salvaguarda não devem ser responsabilidade do auditor para que não coloque em causa a opinião emitida. O que leva a questionar se os inquiridos conhecem os fundamentos de auditoria pois, se o auditor criar as salvaguardas coloca em causa a sua opinião/independência.

(H2) As normas deverão ser explícitas o suficiente em relação às verdadeiras funções/competências do auditor.

Questões	
4 - O CEDP está adequado às responsabilidades do auditor no exercício da profissão.	5 - A independência do auditor está adequada às suas funções.

Tabela 15 – Relação entre as perguntas do questionário e a hipótese 2

No que diz respeito aos resultados obtidos sobre as normas serem explícitas em relação a verdadeira competência do auditor verifica-se que mais de 70% concorda que as normas estão adequadas. Pois, em relação a questão se o CEDP esta adequado ao exercício da profissão 75% respondeu afirmativamente (47% concorda totalmente e 28% concorda em parte) e, com a mesma convicção (77%) os inquiridos concordo que a independência do auditor está adequada as suas funções (44% concorda em parte e 33 concorda totalmente).

Segundo estes dados leva a concluir que tanto o CEDP como a independência do auditor em relação às suas funções são bastante claros no exercício das suas funções.

(H3) A expectativa da sociedade pode responsabilizar os autores dos trabalhos de auditoria.

Questões	
2 - O papel da auditoria é fundamental na sociedade.	3.1 - A opinião do auditor sendo considerado "bem público", tem como função o aumento da confiança dos investidores.

Tabela 16 – Relação entre as perguntas do questionário e a hipótese 3

Na análise aos dados recolhidos 100% (71% concorda totalmente e 29% concorda em parte) afirma que o papel de auditoria é fundamental na sociedade. E em relação à questão que o auditor tem como função aumentar a confiança dos investidores 96% (53% concorda totalmente e 43% concorda em parte) dos inquiridos refere que essa é uma função do auditor.

A maioria concorda que o papel de auditoria é fundamental na sociedade e o mesmo em relação aos resultados de que o auditor tem como função o aumento da confiança dos investidores ser afirmativo. Desta forma, os inquiridos entendem que a opinião do auditor fiabiliza a situação real de determinada entidade.

(H4) Normalmente os pressupostos de auditoria e o objetivo da organização devem estar alinhados no enquadramento ético.

Questões	
7 - A apresentação da informação financeira sem distorções é uma responsabilidade da gestão.	8 - Podem as organizações adaptar a divulgação de informação financeira a objetivos menos realistas.

Tabela 17 – Relação entre as perguntas do questionário e a hipótese 4

No que concerne a apresentação da informação financeira sem distorções ser uma responsabilidade da gestão comprovou-se que os inquiridos têm conhecimento de que isso é uma responsabilidade da gestão tal como era esperado, pois, 91% concorda com a afirmação sendo que 64% concorda totalmente e 27% concorda em parte.

Já em relação aos resultados obtidos sobre se as organizações podem adaptar a informação financeira a objetivos menos realistas não eram esperados, pois, apenas discordaram 45% o que significa que 40% (26% concorda em parte e 14% concorda totalmente) concordaram que as organizações podem adaptar a informação financeira.

Deste modo, os inquiridos entendem que a organização tem de estar alinhada com os procedimentos éticos uma vez que apresenta uma percentagem elevada indivíduos que concordam que as organizações podem adaptar a informação financeira a objetivos menos realistas.

CAPÍTULO IV - CONCLUSÃO

Neste trabalho procurou-se refletir sobre qual a perspetiva mais adequada para se conseguir uma maior fiabilidade nas demonstrações financeiras bem como no real posicionamento das organizações no mercado. Sabe-se que a concorrência entre as organizações é cada vez mais agressiva criando com isso várias pressões a todos os níveis. Deste modo, ao longo deste estudo procura-se o melhor entendimento sobre qual a verdadeira posição do auditor na deteção e prevenção da fraude.

A abordagem de vários conceitos chave foi fluindo consoante a procura de respostas para o desenvolvimento do tema, de entre os vários conceitos podemos salientar: auditoria financeira, auditoria interna, independência do auditor, a conduta ética, Responsabilidade social, Expectation Gap, Fraude e os vários tipos de fraude, de entre outros. A revisão da literatura foi-se direccionando na sequência do desenvolvimento do objeto de estudo o que permitiu elaborar o estudo empírico.

Após o enquadramento literário seguiu-se a exposição e defesa da metodologia a utilizar e a exposição do caso empírico. O instrumento de recolha de dados utilizado foi o inquérito por questionário dirigido a Profissionais de auditoria (Auditores, Revisores Oficiais de Contas) e Profissionais de Contabilidade (Contabilistas Certificados e Técnicos de Contabilidade) uma vez que, são um dos principais intervenientes das informações financeiras.

Ao longo da análise e interpretação de dados procurou-se fazer o confronto entre a parte empírica da análise e a parte de revisão literária abordada no capítulo I, com vista observar as variações, isto é, se as mesmas indicavam as mesmas ideias e os mesmos resultados. Relembremos aqui o modelo de análise:

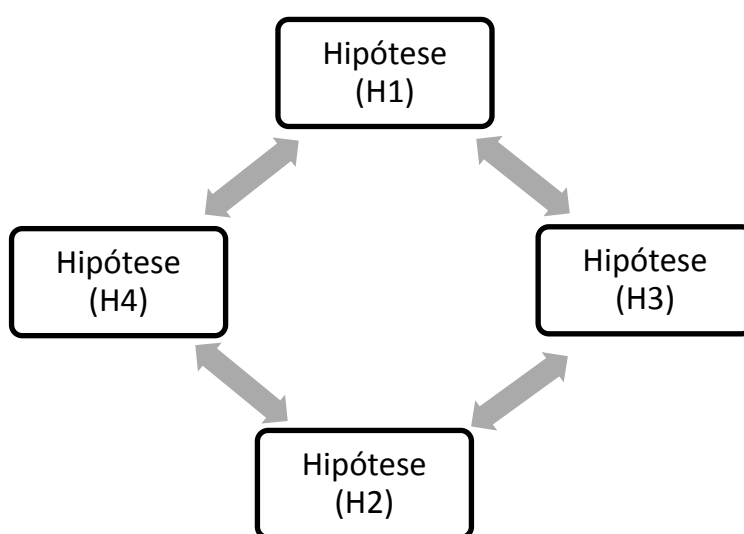


Figura nº 5 - Modelo de Análise

Deste modo, no que respeita à ligação entre o modelo de análise estudado e as hipóteses de investigação analisadas, de acordo com as respostas obtidas no inquérito, podemos concluir que:

	Hipoteses	Questões do Inquérito	Amostra	Respostas	% por Hipóteses	Perdominancia Percentual	% de confirmação de Hipóteses
H1	Normalmente a responsabilidade pela deteção e prevenção de fraudes é atribuída à competência do auditor.	Pergunta 3	213	90,2	85,25%	25%	21%
		Pergunta 6		80,3			
H2	As normas deverão ser explícitas o suficiente em relação às verdadeiras funções/competências do auditor	Pergunta 4	213	74,7	75,85%	25%	19%
		Pergunta 5		77			
H3	A expetativa da sociedade pode responsabilizar os autores dos trabalhos de auditoria	Pergunta 2	213	97,2	96,50%	25%	24%
		Pergunta 3.1		95,8			
H4	Normalmente os pressupostos de auditoria e o objetivo da organização devem estar alinhados no enquadramento ético	Pergunta 7	213	92,9	66,65%	25%	17%
		Pergunta 8		40,4			
							81%

Tabela 18 – Confirmação do modelo de análise

De acordo com a hipótese 1 - Normalmente a responsabilidade pela deteção e prevenção de fraudes é atribuída à competência do auditor pode-se concluir que 85,25% considera essa uma responsabilidade dos auditores o que contraria em parte a opinião dos diversos autores abordados, que considera essa uma responsabilidade da gestão, por via da conceção e manutenção de um sistema de controlo interno eficaz, não isentando a responsabilidade do auditor de considerar os efeitos produzidos por situações irregulares.

Constatou-se também na hipótese 2 que 75.85% refere que, as normas de conduta dos auditores são explícitas e estão de acordo com as competências e funções dos auditores no exercício das suas funções, o que de certo modo era o resultado esperado uma vez que o auditor deverá manter uma atitude de ceticismo e independência ao longo do compromisso de auditoria.

Em relação à hipótese 3 que se refere à postura dos inquiridos face à expetativa da sociedade poder responsabilizar os auditores dos trabalhos de auditoria, 96.50% considera que sim, o que neste caso era mesmo uma questão angular uma vez que, no contexto da deteção e prevenção da fraude a maioria dos utentes considera esse objetivo como o número um dos auditores.

Em relação à hipótese 4 que refere que - normalmente os pressupostos de auditoria e o objetivo da organização devem estar alinhados no enquadramento ético, 66.65% considera

que sim, que essa deve ser a postura adotada pela organização, uma vez que a gestão é responsável pela apresentação das demonstrações financeiras sem distorções.

Podemos, portanto, concluir tendo por base a tabela acima que o modelo de análise criado neste estudo foi validado em 81%.

Limitações do estudo realizado

Como limitação do estudo pode-se referir que uma das principais dificuldades desta pesquisa esteve em obter respostas aos questionários, essencialmente por parte dos Profissionais de Auditoria.

O fato de fazer inquéritos na altura das férias também foi uma limitação encontrada pois, prejudica muito o decorrer deste trabalho.

Uma limitação também encontrada para o desenvolvimento desta análise é a inexistência de uma base de dados académica para este tipo de estudos.

Recomendações para estudos futuros

Como análises futuras recomendaria uma análise a outros intervenientes das informações financeiras com a função de gestão nas organizações, estudar se estes têm implementadas as normas éticas de conduta social, e à sociedade em geral (Expectation Gap) para futuramente abordarmos as diferentes evoluções do mercado.

Seria interessante ter a opinião dos utilizadores da informação financeira pelo que um inquérito realizado por exemplo aos utentes de um organismo bancário seria muito interessante.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Bruno, 2005. Auditoria e Sociedade - Diferenças de Expectativas. Lisboa: Publisher Team.

ARGANDOÑA, António. (1998), Ética y Responsabilidade Social en La Empresa. In Jornadas Empresariais Portuguesas, Encontro de Vidago – Comunicações e Discussões II Volume. Porto: Associação Industrial Portuense.

BOLOGNA, G., Lindquist, R. (1995), Fraud Auditing and forensic accounting, John Wiley & Sons, New York.

BONOTTO, Pietro. (2010). As fraudes contábeis da Enron e Worldcom e seus efeitos nos Estados Unidos. Trabalho de conclusão de curso. Universidade Federal do Rio Grande do Sul Faculdade de Ciências Económicas – FCE Departamento de Ciências Contábeis e Actuarias Curso de Ciência Contábeis. Porto Alegre.

CARROLL, A. (1979). A three-dimensional conceptual model of corporate performance. Academy of Management Review.

CARROLL, Archie B. (1991) – The pyramid of corporate social responsibility: toward the moral management of organizational stakeholders. Business Horizons.

CARROLL, Archie B. (1999) – Corporate Social Responsibility: Evolution of a Definitional Construct. Business & Society.

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

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

DIEHL, A. A. (2004). Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas. São Paulo.

ESTEVES, Inês. (2012). - A Responsabilidade Social do Auditor perante a Fraude. Dissertação de Mestrado em Auditoria. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.

FERREIRA, Cláudia. (2013). - A contabilidade e a admissão à Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas. Relatório de Estágio Mestrado em Ciências Económicas e Empresariais Especialização em Finanças Universidade dos Açores.

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.

FORTIN, Marie-Fabienne. (2003). O processo de investigação: da concepção à realização”, 3ª edição, Lusociência, Loures.

FRANCO, H. & Marra, E. (1997). Auditoria contábil. São Paulo: Editora Atlas.

GIL, António C. (2008), “Métodos e Técnicas de Pesquisa Social”, 6a ed., Editora Atlas (São Paulo).

GIL, António C. (2010). Métodos e técnicas de pesquisa social. São Paulo: Editora Atlas.

GONÇALVES, Armando. (2005) - Contabilidade Criativa ou Engenharia Contabilística. Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.

GONÇALVES, Cristina. (2009). SOX – Sarbanes Oxley Act – o Desenvolvimento e Impacto nas Organizações. Projeto de Mestrado da IBS. Mestrado em Gestão. Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa.

GONÇALVES, Lúcia, (2015). Contabilidade Forense: Uma perspetiva fiscal. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.

GRAY, I, Manson, S. (2001). The Audit Process; Principles and Practice cases, 2ª ed., Thomson learning, Derby.

HILL, M. & Hill, A. (2000). Investigação por questionário. Lisboa: Edições Sílabo.

IFAC - International Federation of Accountants. (2015). **ISA 240**, “As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras”, União Europeia: **IFAC**. <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf>

IPAI. (2012). O Enquadramento de Práticas Profissionais de Auditoria Interna. Lisboa: Instituto Português de Auditoria Interna. Tribunal de Contas, (1999), “Manual de Auditoria e de Procedimentos”, Volume I, Lisboa.

ISA 200. (2010). “Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria”. União Europeia: **IFAC**-<https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/3393.pdf>

ISO /FIDIS 26000. (2010), “Diretrizes sobre responsabilidade social”. Geneva.

JESUS, Tânia. (2015). Contabilidade criativa, ética e responsabilidade social das empresas. Doutoramento em Gestão. Faculdade de Ciências da Economia e da Empresa.

LAINÉZ Gadea, José; Callao Gaston, Susana. (1999).- Contabilidad Creativa. Madrid: Civita Ediciones.

LIMA, Pedro. (2014).O impacto da auditoria interna no desempenho organizacional. Dissertação de Mestrado em Auditoria. Instituto Politécnico Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

MARÔCO, João. (2009), “Análise Estatística com Utilização do SPSS”, 3ª Ed., Edições Sílabo
MARQUES DIAS, António – “X Congresso dos ROC Ética e Responsabilidade 21 e 22 de Outubro” Lisboa: Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 2010.

MARQUES, M. (1997), Auditoria e Gestão, 1ª edição, Lisboa: Editorial Presença.

MONTEIRO, Ana, (2015). A Avaliação do Sistema de Controlo Interno: o contributo do auditor externo e o seu papel na gestão empresarial. Relatório de Estágio para obtenção do grau de Mestre em Economia, Faculdade de Economia do Porto.

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

MOREIRA, Nuno. (2010). A Fraude Ocupacional, a Auditoria e a Forensic Accounting. XVII conferência Anual do IPAI – Observatório de Economia e Gestão de Fraude.

PATRUS, Roberto. (2006). Ética nos negócios e nas organizações da sociedade civil. Responsabilidade Social. Edição nº 34.

PEREIRA e Campos Filho. (2007). RGSA – Revista de Gestão Social e Ambiental.

PINHEIRO, Catarin. (2013). Acrescentar valor à organização com a Auditoria Interna. Dissertação de Mestrado em Auditoria. Instituto Politécnico Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

POLIT, D. & Hungler, B. (1995). Fundamentação de Pesquisa de Enfermagem (3ª Edição). Porto. Alegre: Artes Médicas.

PORTER, B, Simon Hatherly. (1996), Principles of External Auditing, Wiley & SonsPrentice Hall.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. (2015). Seminários Ministrados por um Partner da PWC. Mestrado de Auditoria. Instituto Politécnico Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

QUAZI, Ali m., O'BRIEN, Dennis. (2000). – An Empirical Test of a Cross-national Model of Corporate Social Responsibility. *Journal of Business Ethics*.

RAMALHO, Tânia. (2015). Contabilidade Criativa – A perceção dos técnicos oficiais de contas. Mestrado em Contabilidade. Instituto Superior de Contabilidade Administração de Lisboa.

RIBEIRO, Nuno. (2014). A relação entre o governo das sociedades e a responsabilidade social: estudo de caso das empresas cotadas no PSI20. Dissertação de mestrado em auditoria. Instituto Politécnico Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

RIFKIN, Jeremy. (2001) – A Era do Acesso – Transição de mercados convencionais para networks e o nascimento de uma nova economia. São Paulo: Makron Books.

ROCHA, António Silva. (2010). – Ética, Deontologia e Responsabilidade Social. Maia: Vida Económica.

RODRIGUES, Sara. (2013). O contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz. Dissertação de mestrado em auditoria. Instituto Politécnico Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

RYAN, B., Scapens, R. & Theobald, M. (2004). Metodología de la investigación en finanzas y contabilidad (1.ª Edição). Barcelona: Ediciones Deusto.

SILVA, Letícia. (2007) A influência da Lei de Sarbanes – Oxley e do Código Civil Brasileiro nos controlos internos de empresas localizadas no Brasil. Mestrado em Ciências Contábeis. Universidade do Vale do Rio dos Sinos – Unisinos São Leopoldo.

SOUSA, Orlando. (2007). Auditoria Interna – Evolução para além da Sabarnes-Oxley. Revista nº26 do IPAI (janeiro/março).

STAMP Edward, Moonitz Maurice. (1887). *International Auditing Standards*. Pretice Hall.

STIGLITZ, J. (2005). Los Felices 90. La Semilla de la Destrucción, Tradução da Obra “The Roaring Nineties – a New History of the Worlds’s Most Prosperous Decade”. Santillana Ediciones Generales, S. L.

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

TEIXEIRA, M. (2006). Contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade Aberta de Coimbra.

TRIBUNAL DE CONTAS. (1999), “Manual de Auditoria e de Procedimentos”, Volume I, Lisboa.

Wegrafia

www.oroc.pt – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Acesso em 19 de novembro de 2015

www.ipai.pt – Instituto Português de Auditores Internos. Acesso em 15 de novembro de 2015

www.aicpa.org/sarbanes/index.asp - Sarbanes-Oxley. Acesso em 03 de dezembro de 2015

hwww.ethos.org.br/wp-content/uploads/2013/07/IndicadoresEthos-ebrae_2013_PORT.pdf
Instituto ETHOS –Responsabilidade Social Empresarial. Consultado em 27 Novembro

Legislação

Directiva 2006/43/CE de 17 de maio - Parlamento Europeu e do Conselho.

Decreto- Lei nº 224/2008, de 20 de novembro. – Revisores Oficiais de Contas.

Regulamento n.º 654/2010, 30 de julho, da Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA).

Lei nº. 148/2015 de 09 de setembro – Comissão de Mercado de Valores Mobiliários.

APÊNDICES

Responsabilidade Social e Ética do Auditor na Prevenção/Deteção de Fraude

O presente inquérito tem como âmbito uma dissertação no Mestrado em Auditoria do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto integrante no Instituto Politécnico do Porto e visa conhecer a forma como os diferentes utilizadores da informação entendem com o papel de auditoria perante a deteção de indícios de fraude. A sua colaboração é importante para o sucesso deste estudo e todas as informações prestadas são confidenciais e apenas utilizadas para efeitos da investigação. Agradeço desde já a sua colaboração.

*Obrigatório

1. 1.1 - Indique o seu género. *

Marcar apenas uma oval.

- Masculino
 Feminino

2. 1.2 - Idade *

Marcar apenas uma oval.

- menos de 20 anos
 20 - 29 anos
 30 - 40 anos
 41 - 50 anos
 51 - 60 anos
 mais de 60 anos

3. 1.3 - Habilitações Literárias *

Marcar apenas uma oval.

- Ensino Básico
 Ensino Secundário (12º Ano)
 Ensino Superior

4. 1.4 - Indique o seu cargo/funções que desempenha na sua empresa atual *

Marcar apenas uma oval.

- Técnico de Contabilidade/ Administrativo
 Contabilista Certificado
 Auditor
 Revisor Oficial de Contas

5. 2. - O papel da auditoria é fundamental na sociedade. *

Marcar apenas uma oval.

- Discordo
- Concordo em parte
- Concordo Totalmente
- Não concordo nem discordo

6. 3 - O cargo de auditoria tem como função zelar pela transparência da gestão e detetar irregularidades. *

Marcar apenas uma oval.

- Discordo
- Concordo em parte
- Concordo Totalmente
- Não concordo nem discordo

7. 3.1 - A opinião do auditor sendo considerado "bem público", tem como função o aumento da confiança dos investidores. *

Marcar apenas uma oval.

- Discordo
- Concordo em parte
- Concordo Totalmente
- Não concordo nem discordo

8. 4 - O Código de Ética Deontológico e Profissional está adequado às responsabilidades do auditor no exercício da profissão. *

Marcar apenas uma oval.

- Discordo
- Concordo em parte
- Concordo Totalmente
- Não concordo nem discordo

9. 5 - A independência do auditor está adequada às suas funções. *

Marcar apenas uma oval.

- Discordo
- Concordo em parte
- Concordo Totalmente
- Não concordo nem discordo

10. 6 - Cabe ao auditor a criação de salvaguardas na deteção e prevenção de fraudes. *

Marcar apenas uma oval.

- Discordo
- Concordo em parte
- Concordo Totalmente
- Não concordo nem discordo

11. 7 - A apresentação da informação financeira sem distorções é uma responsabilidade da gestão. *

Marcar apenas uma oval.

- Discordo
- Concordo em parte
- Concordo Totalmente
- Não concordo nem discordo

12. 8 - Podem as organizações adaptar a divulgação de informação financeira a objetivos menos realistas. *

Marcar apenas uma oval.

- Discordo
- Concordo em parte
- Concordo Totalmente
- Não concordo nem discordo