



O preço da Independência dos Auditores

Denise Ribeiro de Sousa

**Dissertação de Mestrado
Mestrado em Auditoria**

Porto – 2018

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



O preço da Independência dos Auditores

Denise Ribeiro de Sousa

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

Esta versão contém as críticas e sugestões dos elementos do júri

Porto – 2018

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

Resumo

Na generalidade, pode-se afirmar que toda e qualquer tipo de informação deve ser credível de forma a que as pessoas a quem a mesma se destina possam retirar delas conclusões idóneas.

Contudo, este princípio será ainda mais importante para a informação financeira produzida pelas entidades, uma vez que a mesma se destina a uma vasta gama de destinatários.

As mudanças nos mercados, nomeadamente a nível tecnológico, político e regulamentar geraram desenvolvimentos no mercado de auditoria e passaram a exigir dela informação compreensível, relevante, fiável e comparável.

É, então, de extrema importância que o auditor se revele independente no exercício das suas funções.

O presente estudo tem como finalidade evidenciar a problemática da independência por parte dos auditores e empresas de auditoria no decurso das suas funções.

Com o objetivo de avaliar as condicionantes da independência dos auditores externos, foi desenvolvido um questionário que foi enviado para uma seleção de Revisores Oficiais de Contas, Auditores Internos e Docentes de áreas relacionadas com a auditoria.

As conclusões deste estudo indicaram que a rotação dos auditores e a prestação de serviços de não auditoria em simultâneo com os serviços de auditoria, são os fatores que mais condicionam a independência dos auditores.

Palavras chave: Auditoria, Auditoria Interna, Auditoria Externa, Independência

Abstract

In general, it can be said that any kind of information must be credible in such a way that persons to whom it is intended, can draw appropriate conclusions.

However, this principle will be even more important for the financial information produced by the entities, as it is intended for a wide range of recipients.

Changes in markets, notably at the technological, political and regulatory levels, have led to developments in the audit market and have required it to have comprehensible, relevant, reliable and comparable information.

It is, therefore, of utmost importance that the auditor should be independent at the performance of his duties.

The purpose of this study is to highlight the problem of independence on the part of auditors and audit firms in the course of their duties.

With the objective of evaluating the external auditor's independence, a questionnaire was developed and sent to a selection of Statutory Auditors, Internal Auditors and Teachers in areas related to auditing.

The conclusions of this study indicate that auditor's rotation and the provision of non-audit services simultaneously with audit services, are the factors that most condition the auditor's independence, in the opinion of the respondents.

Key words: Assurance, Internal Audit, External Audit, Independence

Agradecimentos

A realização desta dissertação de mestrado é o culminar de um longo percurso académico. É, sobretudo, um objetivo que consegui atingir, mas que nunca teria sido possível sem a ajuda de pessoas muito especiais. Pessoas essas, a quem devo um profundo e sincero agradecimento.

Em primeiro lugar, à minha orientadora, Doutora Alcina Dias, pela disponibilidade e, principalmente, pela motivação e pelo apoio que sempre me deu.

Aos meus pais, a quem tenho de agradecer todo o meu percurso académico, por terem estado presentes em todos os momentos que mais o marcaram, por me terem proporcionado esta oportunidade e por todos os valores que me transmitem diariamente.

Aos primos, pelos momentos de descontração, que foram cruciais para equilibrar este percurso.

Por fim, ao Mário, pelo apoio incondicional, pelo incentivo e, essencialmente, pela compreensão ao longo destes 2 anos.

A todos, o meu muito obrigada!

Lista de Abreviaturas

CMVM	<i>Comissão Mercado Valores Mobiliários</i>
CNSA	<i>Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria</i>
EIP	<i>Entidade de Interesse Público</i>
EU	<i>União Europeia</i>
EUA	<i>Estados Unidos da América</i>
FTSE	<i>Financial Times Stock Exchange</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i>
INTOSAI	<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>
NAS	<i>Serviços de Não Auditoria</i>
OROC	<i>Ordem dos Revisores Oficiais de Contas</i>
ROC	<i>Revisor Oficial de Contas</i>
IPAI	<i>Instituto Português de Auditoria Interna</i>

Índice geral

Introdução.....	1
Capítulo I – Revisão da Literatura.....	3
1. O conceito de Auditoria.....	3
1.1. Auditoria Interna e Auditoria Externa	4
1.2. Evolução da auditoria	7
2. Independência.....	9
2.1. Tipos de riscos sobre Independência	12
2.2. Fatores que podem condicionar a Independência dos Auditores.....	13
2.2.1. Prestação de Serviços de não Auditoria	13
2.2.2. Rotação dos Auditores.....	16
3. Questões de Investigação.....	18
Capítulo II – Metodologia de Investigação	20
1. Métodos de Investigação	20
1.1. Metodologia de Investigação Quantitativa	23
1.2. Metodologia de Investigação Qualitativa	24
2. Método de Investigação Adotado	24
3. Formulação das Hipóteses	25
4. Construção do Modelo de Análise	27
5. Recolha de Dados	28
5.1. Definição da Amostra	29
5.2. Estrutura do Questionário	30
Capítulo III – Estudo Empírico	33
1. Apresentação e Interpretação dos Resultados	33
Capítulo IV – Conclusão	44
Referências Bibliográficas.....	47
Apêndices	1
Apêndice 1 – Inquérito	1
Apêndice 2 – Validação do modelo de Análise.....	4

Índice de Tabelas

Tabela 1 – Diferenças entre Auditoria Externa e Interna	5
Tabela 2 – Principais ideias dos autores que são contra a prestação de NAS	15
Tabela 3 – Principais ideias dos autores que são a favor da prestação de NAS.....	16
Tabela 4 – Síntese das questões de investigação	19
Tabela 5 – Tipos de pesquisa e as suas características	22
Tabela 6 – Diferenças entre pesquisa qualitativa e quantitativa.....	23
Tabela 7 – Relação entre as Hipóteses de Análise e as Questões de Investigação.....	25
Tabela 8 - Idades dos inquiridos.....	33
Tabela 9 - Questões 5.1, 5.2 e 5.3.....	35
Tabela 10 - Questões 5.4, 5.5 e 5.6.....	36
Tabela 11 - Questões 5.7, 5.8 e 5.9.....	38
Tabela 12 - Questões 6.1, 6.2 e 6.3.....	40
Tabela 13 - Questões 6.4, 6.5 e 6.6.....	42
Tabela 14 - Validação do modelo de Análise.....	4

Índice de Figuras

Figura 1 – Síntese das principais ideias sobre Independência.....	10
Figura 2 – Fatores que afetam a independência	13
Figura 3 – Diferença entre ideia “Regulatory” e “Auditor-Expertise”	17
Figura 4 – Modelo de Análise	27
Figura 5 - Género dos inquiridos.....	33
Figura 6 - Profissão atual dos inquiridos	34
Figura 7 - Nível de Instrução dos Inquiridos	34
Figura 8 - Opinião relativamente às afirmações n.º 5.1, 5. 2 e 5.3.....	35
Figura 9 - Opinião relativamente às afirmações n.º 5.4, 5.5 e 5.6.....	37
Figura 10 - Opinião relativamente às afirmações n. º5.7, 5.8 e 5.9.....	38
Figura 11 – Respostas à questão 6 relativamente às afirmações n,º 1, 2 e 3.....	40
Figura 12 – Respostas à questão 6 relativamente às afirmações n.º 4, 5 e 6.....	42
Figura 13 - Validação do modelo de análise	45
Figura 14 – Inquérito	3

Índice de Quadros

Quadro 1 – Evolução histórica do termo Auditoria.....	8
---	---

Introdução

Após os grandes escândalos contabilísticos no início deste milénio, como é o caso da Parmalat, WorldCom, Enron, etc, foram colocadas diversas interrogações e dúvidas no que toca ao trabalho de auditoria externa, nomeadamente no que respeita à sua independência.

As rápidas alterações e exigências que se têm verificado atualmente no mercado, têm colocado grandes desafios para as organizações, exigindo cada vez mais da Auditoria. A necessidade de demonstrações financeiras fiáveis e verdadeiras por parte das organizações portuguesas é uma realidade cada vez mais presente e, até mesmo, uma necessidade para sobreviver a um mercado altamente competitivo.

Cada vez mais, os utentes das informações financeiras têm necessidade de tomar decisões baseadas em demonstrações financeiras que lhes transmitam segurança razoável e fiabilidade. O papel do auditor torna-se, portanto, fundamental no atingir destes objetivos, sendo-lhe exigido que seja independente no âmbito da sua atuação. Por isso, essa independência tem sido uma preocupação cada vez maior, atendendo às pressões a que os auditores estão sujeitos e que a condicionam.

O estudo que se segue assume como objetivo central abordar a problemática da independência dos auditores e da auditoria, de que forma esta se verifica efetivamente, ou não, e quais são as condicionantes que a influenciam.

A presente dissertação está dividida em 4 capítulos. O primeiro, onde é feita uma revisão de literatura, a base teórica para o estudo, que está subdividido em temas como o Conceito de Auditoria, a Independência e, por fim, onde são apresentadas as questões de investigação.

O segundo capítulo trata as metodologias de investigação de um modo genérico. É feito um enquadramento da metodologia adotada, são formuladas as hipóteses do estudo empírico deste trabalho, é definida a amostra a ser utilizada e, finalmente, é estruturado o questionário a ser enviado.

O terceiro é o estudo empírico, onde são apresentados os resultados da investigação e onde esses resultados são interpretados.

O quarto e último capítulo, é dedicado à conclusão final do trabalho, onde está incluída uma análise global do estudo, bem como algumas considerações sobre os resultados do questionário e os conhecimentos adquiridos.

Capítulo I – Revisão da Literatura

1. O conceito de Auditoria

O conceito de auditoria tem evoluído ao longo dos anos, refletindo as mudanças contantes nas organizações e, também, nos objetivos que são atribuídos à própria Auditoria.

Inicialmente, a função da auditoria era maioritariamente direcionada para descoberta de fraudes e erros. Hoje em dia e, com o desenvolvimento organizacional, verifica-se que houve uma ampliação substancial dos objetivos da auditoria. As definições mais abrangentes e sóbrias de auditoria concebem-na como sendo uma análise ou verificação das contas, da gestão, da situação financeira, realizada por um auditor, que tem como objetivo a emissão de uma opinião independente.

A palavra auditoria deriva do latim “*audire*” que significa ouvir. A evolução deste conceito deve-se à mudança nos padrões de vida e, essencialmente, às necessidades do sistema económico. Posto isto, são várias as definições que podemos encontrar do termo auditoria.

Carlos Costa (2014, p.56) define que:

“Em termos gerais, uma auditoria destina-se a verificar, de uma forma sistemática, a conformidade dos procedimentos adotados e seguidos nas diversas áreas organizacionais de uma entidade com os respetivos regulamentos, critérios, leis, regras, políticas, etc., quer internos quer externos, que se encontrem estabelecidos e aprovados”.

Já o IFAC (1999) diz-nos que “*A Auditoria é uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objetivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade*”.

É curioso, e importante, perceber como uma empresa de auditoria define este conceito. A Deloitte define auditoria como sendo um processo muito complexo e considera que o papel dos auditores, como conselheiros fidedignos, nunca foi tão importante e tão

valorizado. (adaptado de <https://www2.deloitte.com/pt/pt/pages/audit/solutions/what-is-audit.html>).

O Tribunal de Contas (1999, p.30) define auditoria como:

“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 a formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada”.

Segundo a *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI, 1999, p. 149), “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”.

1.1. Auditoria Interna e Auditoria Externa

É importante distinguir os dois tipos de auditoria, a interna e a externa.

Como definição de auditoria externa a IFAC (1999) diz-nos que 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*”.

A Auditoria Interna é definida pelo Instituto de Auditores Internos (IIA) como sendo

“(...) uma atividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Assiste a organização na consecução dos seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, para avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, controlo e governação.” Obtido de: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>, em 14/11/2017.

Tendo em conta o seu objeto e objetivos, a auditoria pode classificar-se em auditoria interna e auditoria externa/financeira. Na tabela abaixo são apresentadas as principais diferenças entre os dois tipos de auditoria.

Auditoria Externa	Auditoria Interna
A auditoria é realizada através da contratação de um profissional independente.	A auditoria é realizada por um funcionário da organização.
O objetivo principal é atender as necessidades de terceiros no que diz respeito à fidedignidade das informações financeiras.	O objetivo principal é atender as necessidades da administração.
A revisão das operações e do controle interno é principalmente realizado para determinar a extensão do exame e a fidedignidade das demonstrações financeiras.	A revisão das operações e do controle interno é principalmente realizado para desenvolver aperfeiçoamento e para induzir ao cumprimento de políticas e normas, sem estar restrito aos assuntos financeiros.
O trabalho é subdividido em relação às contas do balanço patrimonial e da demonstração do resultado.	O trabalho é subdividido em relação às áreas operacionais e às linhas de responsabilidade administrativa.
O auditor incidentalmente se preocupa com a deteção e prevenção fraudes, a não ser que haja possibilidade de substancialmente afetar as demonstrações financeiras.	O auditor diretamente se preocupa com a deteção e prevenção de fraude.
O auditor deve ser independente em relação à administração, de fato e de atitude mental.	O auditor deve ser independente em relação às pessoas cujo trabalho ele examina, porém subordinado às necessidades e desejos da alta administração.
O exame das informações comprobatórias das demonstrações financeiras é periódico, geralmente semestral ou anual.	A revisão das atividades da empresa é contínua.

Tabela 1 – Diferenças entre Auditoria Externa e Interna

Fonte: Portal da Auditoria, consultado em 14/11/2017.

Joaquim Alves (2015, p. 33) define Auditoria Interna como uma

“(...) atividade própria da entidade independente das atividades auditadas, de avaliação e melhoria dos processos de gestão de risco, de controlo interno e de

governança. As atividades de auditoria interna envolvem ainda verificações da legalidade, investigações forenses, a revisão de sistemas complexos, a avaliação das operações e do planeamento, a avaliação da qualidade, ou mesmo a revisão de demonstrações financeiras.”.

Já em termos de auditoria financeira, o autor define-a como sendo uma

“(…) atividade de realização, de acordo com certas normas, de exames independentes, objetivos e competentes, a conjuntos de demonstrações financeiras e a toda a documentação de suporte às mesmas, conduzida com a intenção de exprimir uma opinião sobre se as demonstrações financeiras apresentam apropriadamente a posição financeira e o desempenho da entidade.”.

Como já foi referido anteriormente, a distinção destes dois tipos de auditoria prende-se também com os seus diferentes objetivos.

Segundo Joaquim Alves (2015, p.33), o objetivo da auditoria interna é cobrir os aspetos chave das áreas de gestão, incluindo também as atividades operacionais das organizações para além dos aspetos contabilísticos e financeiros. Já a atividade da auditoria financeira *“(…) destina-se a aumentar o grau de confiança dos utentes na mensuração de um determinado assunto, avaliação essa efetuada de acordo com critérios definidos e realizada por profissionais independentes, e por isso não pertencentes à entidade auditada.”.*

1.2. Evolução da auditoria

Como já foi referido anteriormente, a palavra auditoria deriva do verbo latino *audire* o qual, significando “ouvir”, conduziu à criação da palavra auditor como sendo aquele que ouve, ou seja, o ouvinte.

No quadro abaixo, sintetizo a evolução história do termo auditoria, do seu objeto e do seu objetivo.

Ano O que se entende por auditoria

1881	“Uma auditoria, para ser eficaz, ou seja para permitir ao auditor certificar quanto à exactidão das contas apresentadas, pode ser dividida, para fins práticos, em três partes, nomeadamente, prevenir contra (1) erros de omissão; (2) erros encomendados (acordados); (3) e erros de princípio.” ¹
1887	“O objetivo de uma auditoria é duplo, a detecção de fraude quando ela tinha 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 direcção.” ²
1904	“O objectivo do auditor deve ser, na maior parte, triplo: (1) detecção de fraude; (2) descoberta de erros de princípio; (3) verificação da exactidão mecanicista das contas.” ³
1912	“[Anteriormente] ensinava-se aos estudantes que os objectivos principais de uma auditoria eram: (1) a detecção ou prevenção de fraude; (2) a detecção ou prevenção de erros... Devemos [agora relegar estes objectivos] para uma posição secundária... [agora o principal objectivo] é averiguar as reais condições financeiras e rendimentos de uma empresa para os seus proprietários... os seus executivos... banqueiros ou investidores.” ⁴
1971	“Processo sistemático de objectivamente obter e avaliar provas relativas às asserções acerca das acções e acontecimentos económicos para averiguar o grau de correspondência entre tais asserções e os critérios estabelecidos e comunicar os resultados aos utilizadores interessados.” ⁵
1978	“Uma auditoria é um exame independente, objectivo e competente de um conjunto de demonstrações financeiras 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 escritor, sobre se as demonstrações financeiras apresentam apropriadamente a posição financeira e o progresso da entidade, de

¹ Segundo F.W.Pixley, citado por Costa (2014)

² Segundo J. H. Bourne, citado por Costa (2014)

³ Segundo W. A. Staub, citado por Costa (2014)

⁴ Segundo Montgomery, citado por Costa (2014)

⁵ *A Statement of Basic Auditing Concepts*, American Accounting Association, 1971.

acordo com normas de contabilidade geralmente aceites. O objectivo da opinião do perito independente, a qual deve ser expressa em termos positivos ou negativos, é emprestar credibilidade às demonstrações financeiras (cuja responsabilidade pela sua preparação cabe ao órgão de gestão).”⁶

2009 “O objectivo de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos utilizadores interessados nas demonstrações financeiras.”⁷

Quadro 1 – Evolução histórica do termo Auditoria

Fonte: adaptado de Costa, 2014, p.56 a 58

Segundo Alves (2015),

“(...) em Portugal o início da atividade regulada de auditoria deu-se com o Decreto-Lei n.º 49381, de 15 de novembro de 1969, que introduziu medidas em matéria de fiscalização das sociedades anónimas, nomeadamente a exigência de um dos membros do conselho fiscal ser pessoa inscrita na lista de revisores oficiais de contas.”

É, então, em 1972 que a atividade dos Revisores Oficiais de Contas é instituída e regulada através do Decreto-Lei n.º 1/72 de 3 de janeiro. Este diploma determinava *“(...) a criação da referida lista dos revisores de contas, o seu agrupamento num organismo denominado Câmara dos Revisores Oficiais de Contas e a implementação de disciplina profissional.”* (Alves, 2015)

Depois de vários Decretos-Lei emitidos, é em 1990 que é instituído um novo Estatuto com a criação da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC). Foi neste ano, que se reformularam *“(...) as competências dos revisores para responder às necessidades e interesses das entidades públicas e privadas, face às apreciáveis alterações introduzidas (...) na esfera das competências dos revisores oficiais de contas.”* (Alves, 2015)

Em 2008, é criado o Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA) que, junto com a OROC, tinham a missão de realizar a supervisão pública do trabalho de auditoria.

⁶ *International Auditing Standards*, Prentice Hall, 1978.

⁷ ISA 200 – *Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*

2. Independência

Desde sempre a independência foi um dos aspetos mais importantes na profissão de auditoria. Os grandes escândalos contabilísticos, que tiveram lugar nos últimos anos, fizeram com que o assunto independência fosse bastante falado, não pelas melhores razões.

O Código de Ética da OROC determina que a definição de independência compreende dois tipos de independência distintos mas bastante relacionados: independência da mente e aparência na independência.

Começando pela independência da mente, esta diz respeito ao *“estado mental que permite a elaboração de uma opinião sem ser afectado por influências que comprometam o julgamento profissional permitindo por este meio que um profissional actue com integridade e tenha objectividade e cepticismo profissional.”*⁸

Por outro lado, a independência na aparência relaciona-se com *“o evitar factos e circunstâncias tão significativos que um terceiro razoável e informado, ponderando todos os factos e circunstâncias específicos, seria levado a concluir que a integridade, a objectividade ou o cepticismo profissional de uma firma, ou de um membro da equipa tenham sido comprometidos.”*⁹

A ROC Isabel Barrote refere que:

“A alteração do regime do dever de independência dos revisores oficiais de contas, à luz do disposto na Directiva n.º 2006/43/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de Maio, estabeleceu, como critérios fundamentais, que o revisor oficial de contas deve actuar livre de qualquer pressão, influência ou interesse e deve evitar factos ou circunstâncias que sejam susceptíveis de comprometer a sua independência, integridade e objectividade e, bem assim, definindo os serviços que não podem ser prestados simultaneamente com a revisão legal de contas, nos casos dos revisores oficiais de contas das entidades de interesse público.” (Barrote, 2010)

⁸ Código de Ética da OROC

⁹ Código de Ética da OROC

Na figura abaixo farei referência às principais ideias encontradas acerca da independência dos auditores.



Figura 1 – Síntese das principais ideias sobre Independência

Fonte: adaptado de Gonçalves, 2012, p.8 e 9.

“No que se refere ao princípio da independência o revisor oficial de contas deve exercer a sua actividade com absoluta independência profissional, à margem de qualquer pressão, especialmente, a resultante dos seus próprios interesses ou de influências exteriores, por forma a não se ver colocado numa

posição que, objectiva ou subjectivamente, possa diminuir a liberdade e a capacidade de formular uma opinião justa e isenta.” (Barrote, 2010)

Em síntese, conclui-se que os auditores devem ter uma atitude que inspire confiança e que não seja subordinado a terceiros, para serem considerados independentes.

O estatuto da OROC determina que os revisores oficiais de contas:

- 1) Não podem ser beneficiários de vantagens particulares ou deter quaisquer valores mobiliários emitidos pelas entidades a quem prestem serviços de auditoria ou por outras que com ela se encontrem em relação do domínio ou de grupo;
- 2) Não podem exercer funções de administração noutras sociedades;
- 3) Não podem exercer função de revisor oficial de contas em sociedades em que tenham participação no capital social ou cônjuge, parente ou afim até ao 3.º grau na linha colateral nela exercendo funções de administração;
- 4) Não podem prestar serviços que ponham em causa a sua independência profissional;
- 5) Não podem exercer função de revisor oficial de contas numa sociedade em que tenham exercido funções de membro do órgão de administração nos últimos 3 anos.

Barrote (2010) refere que por outro lado, na União Europeia (UE), o ROC ou o sócio principal que faz o trabalho de auditoria não pode assumir posições de gestão fundamentais na entidade examinada durante os dois anos subsequentes à cessação das suas funções enquanto ROC. A autora considera que esta solução é mais objetiva, *“uma vez que sendo o sócio responsável da sociedade de auditoria, quem dirige a revisão legal das contas da sociedade, é aquele que tem de ser persuadido a não colaborar com práticas fraudulentas dos seus clientes em troca de um cargo de gestão.”*

2.1. Tipos de riscos sobre Independência

É relevante a distinção entre os diversos tipos de riscos sobre a independência. Estes riscos podem ser: riscos de auto-revisão, interesse pessoal, familiaridade ou confiança e intimidação.

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

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

“Ameaça de familiaridade ocorre quando, em virtude de um relacionamento estreito com uma entidade auditada, com seus administradores, com diretores ou com funcionários, uma entidade de auditoria ou membro da equipe de auditoria passam a se identificar, demasiadamente, com os interesses da entidade auditada.”¹⁰

“Ameaça de intimidação ocorre quando um membro da equipe de auditoria encontra obstáculos para agir, objetivamente, e com ceticismo profissional devido a ameaças, reais ou percebidas, por parte de administradores, diretores ou funcionários de uma entidade auditada.”¹¹

¹⁰ Obtido de <http://www.portaldeauditoria.com.br/legislacao/normas/independencia.htm>, em 16 de Novembro de 2017.

¹¹ Obtido de <http://www.portaldeauditoria.com.br/legislacao/normas/independencia.htm>, em 16 de Novembro de 2017.

2.2. Fatores que podem condicionar a Independência dos Auditores

O verdadeiro sentido de independência dos auditores é muito difícil de se concretizar, de se definir, devido aos mais diversos fatores e pressões sociais, profissionais, financeiras, que fazem com que haja um desvio constante do que é considerado como “verdadeira independência”. Kleinman e Palmon (2001) citado por Figueiredo (2011)

Callaghan, Parkash, & Singhal (2009) referem que as situações que põem a independência em risco não são diretamente observáveis. Em baixo são apresentados os fatores que afetam a independência e um exemplo para cada um desses fatores.



Figura 2 – Fatores que afetam a independência

Fonte: adaptado de Callaghan et al. (2009)

Se existir algum tipo de pressão exercido por parte da gestão da empresa sua cliente, os incentivos são considerados como positivos relativamente ao risco de independência. Por outro lado, os desincentivos estão relacionados negativamente com o risco de independência.

2.2.1. Prestação de Serviços de não Auditoria

A prestação de serviços de não auditoria (NAS) por parte das empresas de auditoria aos seus clientes tem suscitado uma preocupação incessante quanto à possível perda de independência do auditor e, como consequência, a perda de qualidade da auditoria.

O problema dos serviços de não auditoria diz respeito a um potencial conflito de interesses, que os auditores se deparam, ao prestar serviços de auditoria e serviços de não auditoria ao mesmo cliente:

“O auditor não deverá participar em qualquer processo de decisão do seu cliente e não poderá auditar as suas contas caso tenha qualquer relação

financeira, empresarial, de trabalho ou de qualquer outro tipo com o mesmo que possa comprometer a sua independência, nomeadamente se lhe presta serviços adicionais.” (Barrote, 2010)

Beattie e Fearnley (2002) referem que usar o termo consultoria para englobar todos os serviços de não auditoria pode levar a interpretações inadequadas. Assim, consideram que os serviços de não auditoria são todos aqueles que são prestados por auditores aos seus clientes, e que não estejam contemplados nessa mesma auditoria.

A preocupação crescente com a independência dos auditores, quando são prestados serviços de auditoria e não auditoria simultaneamente ao mesmo cliente, emerge dos recentes escândalos contabilísticos e financeiros e da divulgação de que os honorários dos serviços de não auditoria estão a tornar-se numa parcela bastante significativa das receitas das empresas de auditoria. Beattie e Fearnley (2002) dão como exemplo o caso do escândalo da Enron, em que Arthur Andersen recebia \$25m pelos honorários de serviços de auditoria e \$27m pelos honorários dos serviços de não auditoria.

Um inquérito elaborado pela *Accountancy Magazine* (2001) acerca dos honorários pagos pelas 100 sociedades do *Financial Times Stock Exchange* (FTSE), às empresas de auditoria, conclui que houve um crescimento muito maior nos honorários de serviços de não auditoria (28%) do que nos honorários dos serviços de auditoria (7%).

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

Este facto permitiu os clientes exercerem uma certa pressão nos auditores, na medida em que ameaçavam que iam desistir dos seus serviços de consultoria, o que traria uma grande desvantagem, porque para além de perderem uma grande parte da sua receita, a legislação dos Estados Unidos da América (EUA) impõe que se divulguem publicamente as razões pela destituição do auditor.

Relativamente a Portugal são definidos, no artigo 68.º-A do Estatuto da OROC, os princípios básicos sobre independência, onde está também previsto um mecanismo de

salvaguarda e onde estão descritos os serviços que não podem ser prestados em simultâneo com os serviços de auditoria a Entidades de Interesse Público (EIP).

“A situação de prestação simultânea de serviços de auditoria e fora do âmbito de auditoria também se verifica em Portugal, onde, de acordo com um estudo da CMVM, cerca de 50% das receitas das sociedades de auditoria provêm da prestação de serviços fora do âmbito da auditoria.” (Barrote, 2010)

Diversos autores defendem que a prestação de NAS por parte dos auditores é prejudicial no entanto, há outros tantos que defendem em nada influencia os trabalhos de auditoria. Os que se opõem à prestação de NAS, alegam que a prestação destes serviços, em simultâneo com os serviços de auditoria, exerce uma influência negativa sobre a independência dos auditores, visto que este facto estreita as relações entre os auditores e os seus clientes. (McKinley et al., 1985; Shockley, 1981; Pany and Reckers, 1983 e 1984; Knapp, 1985, citados por Figueiredo, 2011)

Tabela 2 – Principais ideias dos autores que são contra a prestação de NAS

Fonte: adaptado de Figueiredo, 2011

Autor	O que defende
<i>Frank et al. (2002)</i>	A prestação de NAS por parte dos auditores aos seus clientes, conduz à emissão de relatórios de auditoria irrealistas porque, com o objetivo de continuar a vender os seus serviços de NAS e auditoria, os auditores tendem a emitir relatórios que satisfaçam os seus clientes.
<i>Francis (2004)</i>	Existe a possibilidade de, nos casos em que o auditor preste um elevado número de NAS, a qualidade da auditoria pode vir a ser prejudicada.
<i>Krishnan et al. (2005)</i>	Os rendimentos provenientes da prestação de NAS estão negativamente associados à independência do auditor. A SEC acredita que a prestação de NAS por parte dos auditores, pode afetar negativamente a independência dos auditores, em particular, se os NAS proporcionarem a maioria das suas receitas/rendimentos.
<i>Brandon e Mueller (2009)</i>	A independência do auditor pode ficar comprometida nos casos em que o auditor tem menor probabilidade de contrariar as empresas suas clientes, se daí, tiver como consequência um certo risco em perder contratos de consultoria, considerados lucrativos para a empresa de auditoria.
<i>Grant et al. (2009)</i>	A prestação de NAS compromete a objetividade do auditor, na medida em que tal situação cria uma maior dependência económica entre o auditor face ao seu cliente.

Por outro lado, na tabela abaixo são apresentadas as principais ideias dos autores que são a favor da prestação de NAS, sendo que estes afirmam que existe um efeito benéfico na sua prestação porque defendem que desta forma o auditor tem um melhor conhecimento do seu cliente e, como tal, a sua objetividade aquando da prestação de serviços de auditoria será maior. (Goldwasser, 1999; Wallman, 1996, citados por Figueiredo, 2011)

<i>Autor</i>	<i>O que defende</i>
<i>Goldman e Barlev, 1974</i>	A prestação de serviços de consultoria por parte dos auditores, concede a estes mais poder e independência para exercer as suas funções. O verdadeiro valor da atividade de auditoria, está atualmente a aumentar devido, em parte, à prestação de NAS.
<i>Lennox, 1999</i>	A prestação de NAS, por parte de auditores, poderá contribuir para o fortalecer da independência do profissional auditor.
<i>Defond et al, 2002</i>	Não existe qualquer relação entre a prestação de NAS e os relatórios emitidos por auditores.
<i>Geiger et al, 2002</i>	A prestação de NAS poderá mesmo contribuir para uma melhoria da qualidade da auditoria na medida em que fornece ao auditor um maior e relevante conhecimento sobre o seu cliente.
<i>Geiger e Rama (2003)</i>	A prestação de NAS em nada afeta a qualidade de uma auditoria.
<i>Brand and Mueller, 2009</i>	Se as empresas de auditoria prestam serviços adicionais, além de auditoria, tal irá contribuir para o aumento da sensação de familiaridade para com o cliente, o que por sua vez resultará em um maior conhecimento da empresa, conduzindo à realização de auditorias de maior qualidade.

Tabela 3 – Principais ideias dos autores que são a favor da prestação de NAS

Fonte: adaptado de Figueiredo, 2011

2.2.2. Rotação dos Auditores

A rotação dos auditores é considerada uma das formas de mitigar o problema da independência dos auditores. Esta rotação dos auditores já é recomendada há bastante tempo, com o objetivo de melhorar a qualidade da informação financeira.

Ghosh e Moon (2003) referem duas ideias distintas no que diz respeito à rotação dos auditores. As principais diferenças são resumidas na figura seguinte.

Regulamentar	Conhecimento do Auditor
<ul style="list-style-type: none"> • Os auditores são mais brandos com as sociedades, porque pretendem recuperar o primeiro ano de perdas. • Esta atitude tem um impacto grande quando o auditor se encontra em situações de juízos de valor. • A imposição de limites à permanência do auditor nos seus clientes por um elevado período é esperada para melhorar a qualidade da auditoria, na medida em que melhora a independência do auditor. • Conclusão: defende que a qualidade da auditoria diminuiu com a permanência do auditor por muito tempo. 	<ul style="list-style-type: none"> • A permanência do auditor melhora a tomada de decisão por parte dos auditores, porque estes ao permanecerem por muito tempo no seu cliente, têm mais informação sobre a sociedade. • Os auditores, ao ganharem mais experiência, têm maior probabilidade em detetar irregularidades na contabilidade e menos probabilidades em aceitar escolhas contabilísticas menos corretas por parte dos seus clientes. • As falhas dos auditores são mais frequentes nos primeiros anos de auditorias, porque os auditores têm menos experiência.

Figura 3 – Diferença entre ideia “Regulatory” e “Auditor-Expertise”

Fonte: adaptado de Ghosh e Moon (2013)

Segundo a revista Exame (2005), em Portugal, não há tradição de haver rotação dos auditores. Isto leva a que, tal como é referido por Carlos Freire na revista Exame (2005), a *Deloitte*, por exemplo, tenha clientes há 25 anos.

Em termos de legislação, com o *Sarbanes-Oxly Act* em 2002, pretendeu-se mitigar os riscos de ameaça à dependência dos auditores, nomeadamente o risco de ameaça por familiaridade no caso de rotação do auditor, e por auto-revisão no caso de prestação de serviços de não auditoria e auditoria em simultâneo. Esta lei determina que a rotação do Sócio Responsável pela auditoria ocorra, obrigatoriamente, de 5 em 5 anos e prescreve a lista de serviços que não poderão ser prestados em simultâneo com os serviços de auditoria a empresas cotadas.

Barrote (2010) refere que, “em Portugal, a rotação dos auditores deverá ser efectuada, para as Entidade de Interesse Público (EIP), pelo sócio responsável pela orientação ou execução directa da revisão legal das contas, após sete anos a contar da sua designação.”

Esta questão da rotação dos auditores está particularmente relacionada com a ameaça denominada por familiaridade. Como já foi referido anteriormente, esta ameaça resulta do relacionamento e da confiança estabelecida entre o auditor e as pessoas importantes da entidade auditada e pode traduzir-se na aceitação de explicações da entidade,

diminuindo o seu espírito crítico, para evitar o confronto com as pessoas com as quais já tem um certo relacionamento.

É referido, ainda, por Barrote (2010) que:

“(…) aparentemente a solução mais completa passa pela obrigação de rotação das sociedades de auditoria, na medida em que, neste caso, se assiste apenas à mera rotação do sócio responsável da sociedade de auditoria podendo o novo sócio não denunciar irregularidades cometidas pelo seu colega, colocando assim em risco a reputação do seu cliente, da sociedade de auditoria e o seu próprio interesse na mesma.”

É de notar que, com base nos resultados de um inquérito efetuado pela Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) relativamente à rotação de sócios, apenas 30% dos auditores têm uma política de rotação de sócios nos *dossiers*.¹²

É de extrema importância referir que é a CMVM quem aceita as empresas à cotação de bolsa e, é ela quem inspeciona os auditores que atestam a fiabilidade das contas das empresas que fazem parte do seu portefólio.

3. Questões de Investigação

Com o intuito de dar resposta aos objetivos desta investigação, foram elaboradas as seguintes questões que foram levantadas ao longo da revisão da literatura.

Questões de Investigação		Origem
1	A proibição da prestação de Serviços de Não Auditoria, em simultâneo com os Serviços de Auditoria, aumenta a independência dos auditores?	Lei 140/2015
2	A obrigatoriedade de rotação dos auditores aumenta a independência dos mesmos, de facto?	Artigo 54.º do EOROC

¹² Resultados do inquérito “Organização e Meios para a prestação de serviços de auditoria” de 20 de março de 2007 da CMVM.

3	As empresas apreciam e entendem a rotação dos auditores?	Ghosh e Moon, 2013
4	A independência relaciona-se, de alguma forma, com os honorários dos auditores?	Grant et al, 2009

Tabela 4 – Síntese das questões de investigação

Fonte: Elaboração própria.

Para responder estas questões irão ser apresentadas, de seguida, as metodologias de investigação existentes e quais as adotadas nesta investigação.

Capítulo II – Metodologia de Investigação

1. Métodos de Investigação

A expressão “método” surge da palavra grega “*methodos*” que tem como significado “o caminho para se chegar a um fim”. (Santos V. e Candeloro R., 2006)

Como em qualquer estudo deste tipo, a metodologia é uma fase crucial, porque é considerada a disciplina instrumental que auxilia a criar as condições necessárias e colabora na escolha de caminhos para chegar aos resultados que se pretende. A metodologia “assegura a fiabilidade e a qualidade dos resultados de investigação”. (Fortin, 1999)

Referindo, ainda, Fortin (2003), este defende que a fase da metodologia tem um papel fundamental na obtenção dos resultados da investigação, visto que é no decurso desta fase que são determinados os métodos a utilizar para obter as respostas às questões de investigação, determinadas na revisão da literatura, e às hipóteses formuladas.

“A metodologia de investigação consiste num processo de seleção da estratégia de investigação, que condiciona, por si só, a escolha das técnicas de recolha de dados, que devem ser adequadas aos objetivos que se pretendem atingir.” (Sousa e Baptista, 2011, p.52)

Segundo Quivy e Campenhoudt (1995), a melhor forma de se fazer uma investigação é através da prossecução de um procedimento estabelecido antes da investigação, com o objetivo de evitar que quem está a investigar perca o sentido que o trabalho deve seguir.

“É uma forma de progredir em direção a um objetivo. Expor o procedimento científico consiste, portanto, em descrever os princípios fundamentais a pôr em prática em qualquer trabalho de investigação. Os métodos não são mais do que formalizações particulares do procedimento, percursos diferentes concebidos para estarem mais adaptados aos fenómenos ou domínios estudados.” (Quivy e Campenhoudt, 1995, p.25)

Existem vários autores a salientar o tema da metodologia de investigação e quais os tipos de investigação mais adequados para si.

Começando por Yin (2003), este defende que o passo mais importante para a escolha do tipo de pesquisa é, provavelmente, a seleção das questões de investigação. Yin considera que a análise qualitativa é a mais importante, uma vez que foca a recolha e armazenamento dos dados e a hipótese de os mesmos serem analisados novamente, *a posteriori*. Por fim, aconselha que se perca tempo e se tenha paciência na seleção das questões de investigação e propõe que as questões sejam iniciadas por “porquê” e “como”, pois acredita que, assim estas se revelam mais adequadas à utilização de estudos de caso como estratégia preferencial de investigação.

Boaventura (2004) percebe a metodologia como uma forma de investigar a solução para um problema.

Por fim, segundo Campenhoudt e Quivy (2005), estes afirmam que, para escolher uma técnica de investigação, é necessário, primeiro, definir a natureza dos dados a recolher, surgindo assim a necessidade de primeiro focar um projeto e os seus objetivos, para, mais tarde, passar ao procedimento que tem a função de descrever os princípios práticos de um trabalho de investigação.

Depois de ter uma noção exata do problema, é necessário optar por uma das metodologias de investigação existentes: qualitativa, quantitativa e mista. No quadro da página seguinte são resumidas as técnicas qualitativa e quantitativa.

Tipos de Pesquisa			Características		
Quanto à natureza	Quanto à Forma de Abordagem do Problema	Quanto aos fins da Pesquisa	Quanto aos Procedimento	Gerais	Tipos de Instrumentos
Básica	Quantitativa	Exploratória	Bibliográfica	Base em material já elaborado	Fontes bibliográficas
			Documental	Materiais que não receberam tratamento analítico ou podem ser reelaborados	Fontes secundárias de dados
				Efeitos de variável – formas de controle	
Aplicada	Qualitativa	Descritiva	Experimental	Verificar a relação entre variáveis	Plano da pesquisa – Manipulação de condições e observação dos efeitos produzidos
			Ex-Post-Facto	Conhecer comportamento interrogação direta	Observação, questionário e entrevistas
			Levantamento	Idem levantamento – um grupo ou uma comunidade	Questionário, entrevista e formulário
		Estudo aprofundado de um ou poucos objetos			
		Explicativa	Estudo de Campo	Variados – questionário, entrevistas, formulários e observação	
			Estudo de Caso	Várias técnicas	

Tabela 5 – Tipos de pesquisa e as suas características

Fonte: Prodanov C. e Freitas E. (2013). *Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas de Pesquisa e do Trabalho Acadêmico* (2ª edição)

Prodanov C. e Freitas E. (2013) defendem que os métodos de investigação quantitativos e qualitativos estão interligados. Ainda assim, mostram-nos um quadro onde evidenciam as diferenças entre os dois métodos.

Ponto de Comparação	Pesquisa Qualitativa	Pesquisa Quantitativa
Foco da pesquisa	Qualidade (natureza e essência)	Quantidade (quantos, quanto)
Raízes filosóficas	Fenomenologia, interação simbólica	Positivismo, empirismo, lógico
Frases associadas	Trabalho de campo, etnografia, naturalismo, subjetivismo	Experimental, empírico, estatístico
Metas de investigação	Compreensão, descrição, descoberta, generalização, hipótese	Previsão, controle, descrição, confirmação, teste de hipótese
Ambiente	Natural, familiar	Artificial, não natural
Amostra	Pequena, não representativa	Grande, ampla
Recolha de dados	Pesquisador como principal instrumento (entrevista, observação)	Instrumentos manipulados (escala, teste, questionário, etc)
Modo de análise	Indutivo (pelo pesquisador)	Dedutivo (pelo método estatístico)

Tabela 6 – Diferenças entre pesquisa qualitativa e quantitativa

Fonte: Prodanov C. e Freitas E. (2013). *Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas de Pesquisa e do Trabalho Acadêmico* (2ª Edição)

1.1. Metodologia de Investigação Quantitativa

De acordo com Fonseca R. (2008), este método baseia-se em dados mensuráveis das variáveis e tem como objetivo verificar e explicar a sua existência, relação ou influência sobre outra variável. Este método procura analisar a frequência de ocorrência para medir a veracidade ou não daquilo que está a ser investigado.

“Existem várias técnicas para análise quantitativa de dados, incluindo estatísticas descritivas e uma variedade de maneiras de generalizar a partir de dados observados. Métodos para fazer frases generalizadas a partir de um leque de observações – incluindo técnicas comuns tais como correlação, regressão, e análise de variância – todos dependem da ideia de amostragem. A assunção por baixo da amostragem é que os resultados que observamos (a amostra) são obtidos de uma forma imparcial de uma maior população. A questão estatística é se as características da amostra refletem as características em geral da maior população a partir da qual a amostra foi retirada.” (Shaffer e Serlin, 2004; p.15)

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

1.2. Metodologia de Investigação Qualitativa

Já em relação à análise qualitativa, Shaffer e Serlin (2004), referem que a mesma tem em conta o contexto, ao contrário da análise quantitativa. Um investigador qualitativo rejeita a noção de relações que possam ser atribuídas separadamente a assuntos, ações ou intervenções, pois tem como premissa que as observações são produzidas através do conjunto de interações entre investigador e participante. Este tipo de análise procura compreender os eventos num tempo e num espaço específicos, para assim o investigador conseguir fazer inferências acerca de experiências, assunções ou emoções do(s) participante(s).

Neste método, o pesquisador tenta compreender e interpretar informações baseadas em dados recolhidos de interações sociais e interpessoais, analisadas a partir dos significados que os participantes e/ou o pesquisador atribuem a determinado facto.

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

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

2. Método de Investigação Adotado

Com base no estudo anterior e, analisando o objetivo pretendido em conjunto com as questões de investigação colocadas, esta investigação será de cariz quantitativo, tendo em conta que será usado um Inquérito como recurso para sustentar a investigação.

3. Formulação das Hipóteses

As hipóteses de análise analisam o valor de um parâmetro ou de uma relação entre parâmetros, em que se pressupõe a sua veracidade. No entanto, como esta investigação se baseia numa amostra e não numa totalidade de auditores, qualquer que seja a conclusão dos testes, será sempre baseada naquilo a que se chama evidência amostral.

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

Hipóteses de Análise	Questões de Investigação
H1 – A rotação dos auditores relaciona-se com a sua independência.	Q2. A obrigatoriedade de rotação dos auditores aumenta a independência dos mesmos, de facto? Q3. As empresas apreciam e entendem a rotação dos auditores?
H2 – A prestação de Serviços de Não Auditoria e de Serviços de Auditoria diminui a independência dos auditores.	Q1. A proibição da prestação de Serviços de Não Auditoria, em simultâneo com os Serviços de Auditoria, aumenta a independência dos auditores.
H3 – A independência dos auditores pode estar relacionada com os seus honorários.	Q4. A independência dos auditores relaciona-se com os seus honorários?

Tabela 7 – Relação entre as Hipóteses de Análise e as Questões de Investigação

Fonte: Elaboração própria.

Hipótese 1

Ghosh e Moon (2003) distinguem duas ideias opostas no que diz respeito à rotação dos auditores. Uma delas, a “Regulamentar”, diz-nos que os auditores são mais brandos com as sociedades porque pretendem recuperar o primeiro ano de perdas e, esta atitude tem um grande impacto quando o auditor se encontra em situações de juízos de valor. Ou seja, “a imposição de limites à permanência do auditor nos seus clientes por um elevado período é esperada para melhorar a qualidade da auditoria, na medida em que melhora a independência do auditor.”

No mesmo seguimento, o *Sarbanes-Oxly Act* (2002) determina que a rotação do sócio responsável pela auditoria ocorra obrigatoriamente de 5 em 5 anos. Contudo, Barrote (2010) defende que a solução mais completa seria a “*obrigação de rotação das sociedades de auditoria*”, visto que a mera rotação do sócio responsável de auditoria pode levar a que o novo sócio não queira denunciar irregularidades cometidas pelo ser colega, “*colocando assim em risco a reputação do seu cliente, da sociedade de auditoria e do seu próprio interesse na mesma.*”

Portanto, podemos afirmar que:

A rotação dos auditores relaciona-se com a sua independência (**H1**).

Hipótese 2

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

No mesmo seguimento, Frank et al (2002) afirma que “*a prestação de Serviços de Não Auditoria por parte dos auditores aos seus clientes, conduz à emissão de relatórios de auditoria irrealistas porque, com o objetivo de continuar a vender os seus Serviços de Não Auditoria e Auditoria, os auditores tendem a emitir relatórios que satisfaçam os seus clientes.*”

Assim, pode concluir-se que:

A prestação de Serviços de Não Auditoria e de Serviços de Auditoria diminui a independência dos auditores (**H2**).

Hipótese 3

Segundo Kishman et al (2005) “*os rendimentos provenientes da prestação de Serviços de Não Auditoria estão negativamente associados à independência do auditor.*”

Também Grant et al (2009) refere que “*a prestação de Serviços de Não Auditoria compromete a objetividade do auditor, na medida em que tal situação cria uma maior dependência económica entre o auditor face ao seu cliente.*”

Por fim, de acordo com um estudo efetuado pela CMVM, cerca de 50% das receitas das sociedades de auditoria provêm da prestação de Serviços fora do âmbito da auditoria. (Barrote, 2010)

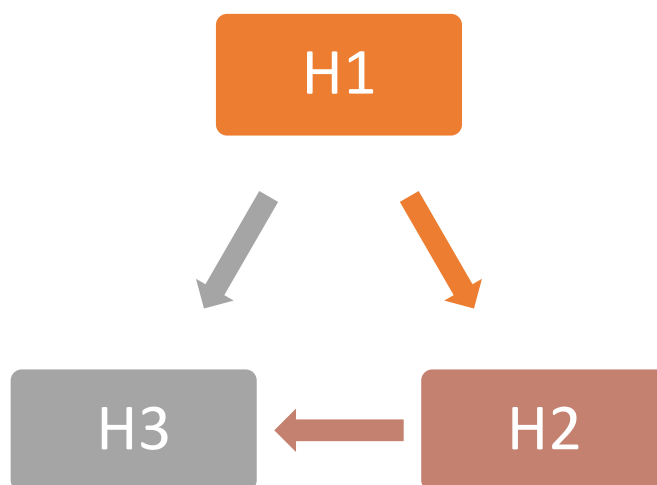
Logo, podemos afirmar que:

A independência dos auditores pode estar relacionada com os seus honorários (**H3**).

4. Construção do 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. Sabendo que os modelos de análise são sempre inspirados na literatura existente e, na ausência de informação específica devidamente tratada e recolhida, foi decidido definir um modelo tripartido equitativamente:



[Figura 4 – Modelo de Análise]

Fonte: Elaboração Própria

Podemos observar, na figura anterior, 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 o facto de a rotação dos auditores condicionar a independência dos auditores que, por sua vez, implica que se o auditor for muito independente, então este não prestará Serviços de Não Auditoria (H2). O facto de não haver prestação de Serviços de Não Auditoria (H2), leva a que os

honorários não tenham relevância na questão da independência, uma vez que não serão pagos honorários excessivos para a prestação de Serviços de Não Auditoria (H3).

A Hipótese 1 relaciona-se com a Hipótese 2 na medida em que, se houver rotação dos auditores, estes não serão tão persuadidos na questão da Prestação de Serviços de Não Auditoria, uma vez que permanecerão por pouco tempo na entidade.

Por outro lado, a Hipótese 2 relaciona-se com a Hipótese 3 na medida em que, se o auditor prestar serviços não relacionados com auditoria em simultâneo com os serviços de auditoria, aumenta a sua dependência económica face ao cliente, pois passa a haver uma maior faturação ao mesmo cliente, comprometendo assim a sua independência e a qualidade da auditoria.

5. Recolha de Dados

O método de estudo escolhido para o caso em apreço foi o método quantitativo e, tendo em conta as técnicas de recolha de dados disponíveis, optou-se pelo uso do inquérito por questionário a Revisores Oficiais de Contas, Auditores Internos e Docentes para o processo de recolha de dados. O questionário foi elaborado tendo em conta a terminologia adequada às pessoas inquiridas, formulando as questões de forma coerente, explícita e não exaustiva.

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

Para construir um questionário deve definir-se com rigor (Muñoz, 2003):

- Os tipos de perguntas a fazer;
- Os tipos de respostas adequadas;
- As escalas de medida a utilizar;
- Os métodos para análise dos dados.

O uso do questionário apresenta algumas vantagens das quais: anonimato das respostas obtidas, recolha de informação junto de um grande número de indivíduos, generalização da amostra à totalidade da população selecionada, entre outros. (Quivy & Campenhoudt, 1995)

Neste seguimento, foi elaborado um inquérito por questionário estruturado com questões de resposta fechada e de resposta aberta. Para algumas das questões de resposta fechada, foi utilizada a escala de Likert. Segundo Marôco (2011), as escalas de Likert são escalas compostas por variáveis qualitativas com uma escala de medida ordinal nas quais as variáveis são medidas em classes discretas onde é possível definir uma determinada ordem, segundo uma relação descritível, mas não quantificável.

O tipo de escala de Likert mais usual, e a utilizada para este estudo, foi a escala de 5 pontos. O “5” corresponde ao maior grau de concordância/opinião dos inquiridos e o “1” ao menor grau de concordância/ opinião dos inquiridos. Um dos exemplos da escala de 5 pontos utilizada no inquérito por questionário, foi “discordo completamente”, “discordo”, “nem concordo nem discordo”, “concordo” e “concordo completamente”. O objetivo da utilização da escala de Likert, foi de facilitar a compreensão e preenchimento por parte dos inquiridos. Para além da elaboração de um inquérito de fácil compreensão e preenchimento, foi pretendido ainda que este fosse sucinto e de rápido preenchimento por forma a não gastar muito tempo aos inquiridos. Importa ainda referir que as respostas aos inquéritos foram completamente anónimas, sendo que a identificação do inquirido não foi solicitada no mesmo.

Por fim, o questionário deve ser validado de forma a fornecer os dados necessários relativos ao estudo em causa.

5.1. Definição da Amostra

O trabalho empírico realizado tem por base a análise das principais condicionantes da independência dos auditores externos. Uma vez que o estudo incide sobre independência, esta encontra-se subdividida em dois temas principais: independência na mente e aparência na independência.

Assim, foi decidido que os Revisores Oficiais de Contas seriam um destinatário adequado para abordar a questão da independência na mente. Por outro lado, para abordar a aparência na independência foi decidido que seriam incluídos no questionário auditores internos e professores que estejam minimamente familiarizados com o tema principal: a independência dos auditores externos.

Do universo de Revisores Oficiais de Contas inscritos na OROC, foram escolhidos aleatoriamente 100 para responderem ao questionário.

Quanto aos professores, apenas foram enviados questionários para aqueles que lecionam unidades curriculares, no ISCAP, relacionadas com auditoria, nomeadamente, licenciatura de Contabilidade e Administração, mestrado em Auditoria e mestrado em Contabilidade e Finanças.

Tendo então definida a amostra, no capítulo seguinte será estruturado o questionário utilizado neste trabalho e que será enviado aos destinatários.

5.2.Estrutura do Questionário

Como questões de enquadramento das pessoas inquiridas, foram elaboradas as seguintes questões:

1. Indique a sua idade. (O inquirido deve escrever a sua idade)
2. Indique o seu género: feminino, masculino, prefiro não dizer. (O inquirido deve indicar qual a resposta que se aplica)
3. Indique a sua profissão atual: revisor oficial de contas, auditor, professor. (O inquirido deve indicar qual a resposta que se aplica)
4. Qual o nível de instrução mais elevado que concluiu? Bacharelato – no ramo das ciências económicas e financeiras, Bacharelato – nos outros ramos científicos, Licenciatura – no ramo das ciências económicas e financeiras, Licenciatura – nos outros ramos científicos, etc. (O inquirido deve indicar qual a resposta que se aplica)

Seguidamente são apresentadas as questões elaboradas no âmbito das hipóteses formuladas anteriormente.

H1 – A rotação dos auditores relaciona-se com a sua independência.

Para verificar esta hipótese foram efetuadas as seguintes questões:

1. O facto de o cliente ser antigo, pode influenciar a independência do auditor. (O inquirido deve responder com o grau de concordância com esta afirmação)
2. O estabelecimento de vínculo pessoal com o cliente afeta a independência do auditor. (O inquirido deve responder com o grau de concordância com esta afirmação)

3. A renovação do contrato com a empresa auditada pode influenciar a perda de independência. (O inquirido deve responder com o grau de concordância com esta afirmação)
4. O ROC atual veio substituir rotativamente (dentro da mesma firma de auditoria) o ROC anterior. (O inquirido deve responder de que modo esta situação afeta ou não os julgamentos profissionais)
5. A entidade auditada ainda não decidiu quem será o auditor para o próximo ano. (O inquirido deve responder de que modo é que esta situação afeta ou não os julgamentos profissionais)

H2 – A prestação de Serviços de Não Auditoria e de Serviços de Auditoria diminui a independência dos auditores.

Para verificar esta hipótese foram efetuadas as seguintes questões:

1. A execução de serviços de consultoria em simultâneo com os serviços de auditoria, pode influenciar a independência do auditor. (O inquirido deve responder com o grau de concordância com esta afirmação)
2. O ROC descobriu um erro significativo nas Demonstrações Financeiras que se relaciona com um trabalho de consultoria, prestado à entidade auditada, pela firma de auditoria a que pertence o ROC. (O inquirido deve responder de que modo é que esta situação afeta ou não os julgamentos profissionais)
3. O ROC ou a firma de auditoria está a negociar com a entidade auditada um contrato de prestação de serviços de consultoria que envolve honorários no valor de 30% dos honorários de auditoria. (O inquirido deve responder de que modo esta situação afeta ou não os julgamentos profissionais)
4. Uma firma relacionada com o ROC é responsável pela entrega das declarações fiscais e processamento de salários da entidade auditada. (O inquirido deve responder de que modo esta situação afeta ou não os julgamentos profissionais)

H3 – A independência dos auditores pode estar relacionada com os seus honorários.

Para verificar esta hipótese foram efetuadas as seguintes questões:

1. A “expressão do cliente no mercado” pode influenciar a independência do auditor. (O inquirido deve responder a esta questão com o grau de concordância com esta afirmação)
2. O auditor perde influência quando audita um segmento em que não é especializado. (O inquirido deve responder a esta questão com o grau de concordância com esta afirmação)
3. Um auditor jovem perde a independência mais facilmente do que um auditor com mais experiência. (O inquirido deve responder a esta questão com o grau de concordância com esta afirmação)
4. Um valor elevado de honorários tem a capacidade de influenciar a execução das atividades do auditor independente. (O inquirido deve responder a esta questão com o grau de concordância com esta afirmação)
5. O ROC ou firma de auditoria está a negociar com a entidade auditada um contrato de prestação de serviços de consultoria que envolve honorários no valor de 30% dos honorários de auditoria. (O inquirido deve responder de que modo esta situação afeta ou não os julgamentos profissionais)

Capítulo III – Estudo Empírico

1. Apresentação e Interpretação dos Resultados

Dos 278 inquéritos enviados, foram respondidos 106. De acordo com as respostas obtidas verificou-se que:

A maioria dos inquiridos tem entre 41 e 55 anos de idade (51%). 25 inquiridos têm entre 25 e 40 anos, 15 têm entre 56 e 65 anos e 12 têm mais de 65 anos. Nenhum dos inquiridos tem menos de 25 anos.

Idade	Número de inquiridos	Percentagem de inquiridos
Menos de 25 anos	0	0%
Entre 25 e 40 anos	25	24%
Entre 41 e 55 anos	54	51%
Entre 56 e 65 anos	15	14%
Mais de 65 anos	12	11%

Tabela 8 - Idades dos inquiridos

Fonte: elaboração própria.

Relativamente ao género, 73 dos 106 inquiridos pertencem ao género masculino (68,9%) e 33 são do género feminino (31,1%).

GÉNERO DOS INQUIRIDOS

■ Género Masculino ■ Género Feminino

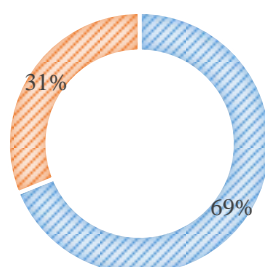


Figura 5 - Género dos inquiridos

Fonte: elaboração própria.

Das 106 pessoas que responderam ao inquérito, 85 são, atualmente, Revisores Oficiais de Contas, 13 são Auditores Internos e apenas 8 são Professores do ISCAP.

PROFISSÃO ATUAL DOS INQUIRIDOS

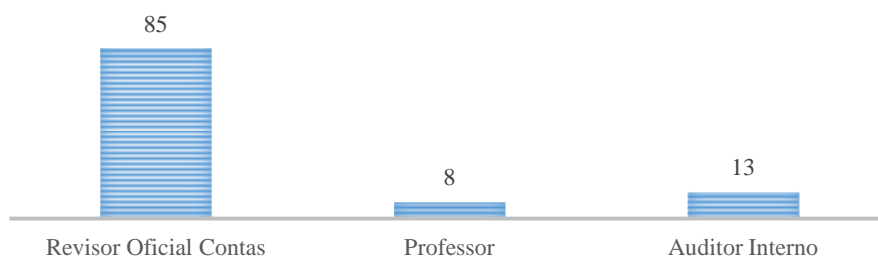
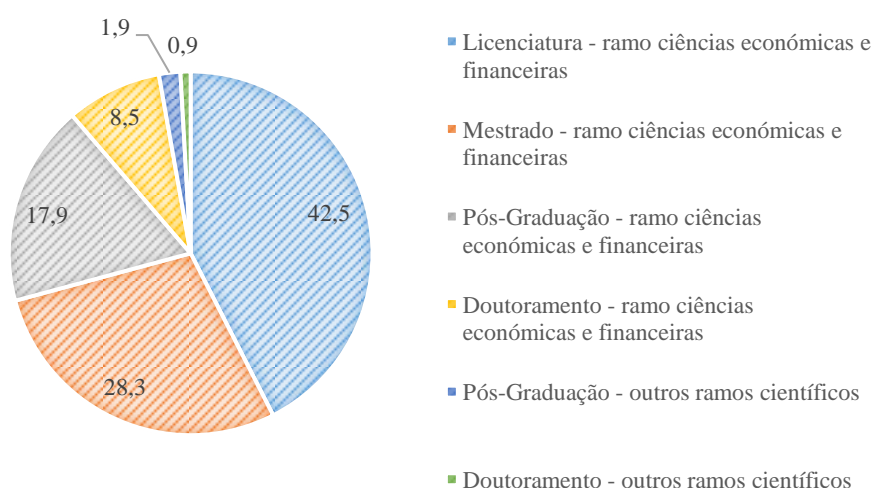


Figura 6 - Profissão atual dos inquiridos

Fonte: elaboração própria.

Relativamente ao nível de qualificação dos inquiridos, 42,5% têm Licenciatura no ramo das ciências económicas e financeiras, 28,3% têm Mestrado no ramo das ciências económicas e financeiras, 17,9% têm Pós-graduação no ramo das ciências económicas e financeiras, 8,5% têm Doutoramento no ramo das ciências económicas e financeiras, 1,9% têm Pós-graduação noutros ramos científicos e, por fim, apenas 1 inquirido tem Doutoramento noutro ramo científico.

NÍVEL DE INSTRUÇÃO



[Figura 7 - Nível de Instrução dos Inquiridos]

Fonte: elaboração própria.

Concluindo, relativamente às primeiras 4 questões pode-se afirmar que a maior parte dos inquiridos que respondeu ao questionário tem entre os 41 e os 55 anos de idade, é do género masculino, exerce a profissão de Revisor Oficial de Contas e a sua formação é no ramo das ciências económicas e financeiras, 42,5% com licenciatura e 28,3% com mestrado.

A segunda parte do questionário prendia-se com questões de opinião. As questões do grupo 5 pediam que os inquiridos respondessem se discordavam completamente, discordavam, não concordavam nem discordavam, concordavam ou concordavam completamente com as situações descritas nas afirmações.

As afirmações apresentadas foram as seguintes:

Número **Questão**
da questão

5.1.	“O facto de o cliente ser antigo, pode influenciar a independência do auditor.”
5.2.	“A “expressão do cliente no mercado” pode influenciar a independência do auditor.”
5.3.	“O auditor perde influência quando audita um segmento em que não é especializado.”

Tabela 9 - Questões 5.1, 5.2 e 5.3

Fonte: elaboração própria.

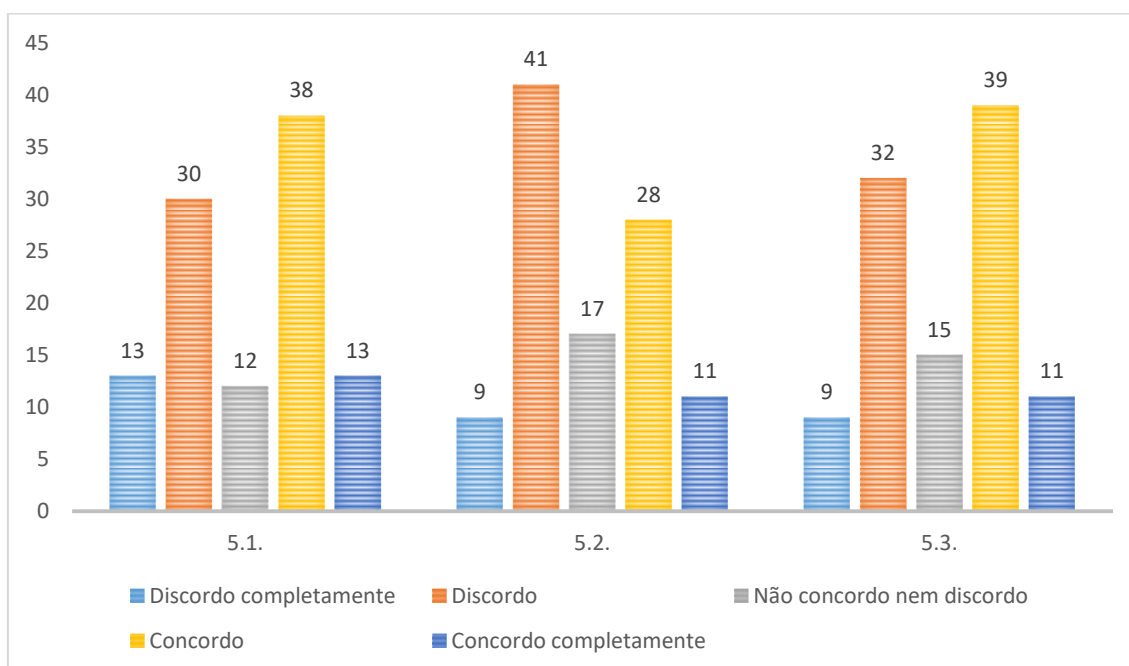


Figura 8 - Opinião relativamente às afirmações n.º 5.1, 5.2 e 5.3

Fonte: elaboração própria.

Como se observa no gráfico, verifica-se que a maioria dos inquiridos concordam que o facto de o cliente ser antigo pode influenciar a independência do auditor. Contudo, 40% discorda desta situação e 12 inquiridos não concordam nem discordam. Posto isto, conclui-se que, neste caso, a rotação do auditor é um fator que influencia negativamente a independência do mesmo.

Relativamente à afirmação n.º 5.2., conclui-se que a maioria dos inquiridos (47%) discorda da afirmação. 17 inquiridos não concordam nem discordam, 28 concordam e 11 concordam completamente.

Assim sendo, a “expressão do cliente no mercado” relaciona-se diretamente com os honorários dos auditores, uma vez que os honorários são baseados não só, mas também, no volume de negócios do cliente. Isto significa que um cliente com uma “grande expressão no mercado”, em princípio, terá que pagar honorários mais elevados do que um cliente com uma “baixa expressão no mercado”.

Desta forma conclui-se que a maioria dos inquiridos discorda, indiretamente, que os honorários dos auditores influenciam a sua independência.

Analisando a última questão deste gráfico, 5.3., pode afirmar-se que a maioria dos inquiridos (47%) é da opinião de que o auditor perde influência quando audita um segmento em que não é especializado. Esta afirmação relaciona-se indiretamente com os honorários dos auditores, uma vez que o auditor ao não estar especializado no segmento que vai auditar, tem receio de efetuar um trabalho menos bom e, por conseguinte, vai cobrar honorários mais reduzidos por ter medo de perder o cliente.

Ou seja, os resultados desta afirmação indicam que os honorários influenciam a independência dos auditores.

Número **Questão**
da questão

5.4.	“O estabelecimento de vínculo pessoal com o cliente afeta a independência do auditor.”
5.5.	“Há perda de independência quando o auditor já foi funcionário da empresa auditada.”
5.6.	“Um auditor jovem perde a independência mais facilmente do que um auditor com mais experiência.”

Tabela 10 - Questões 5.4, 5.5 e 5.6

Fonte: elaboração própria.

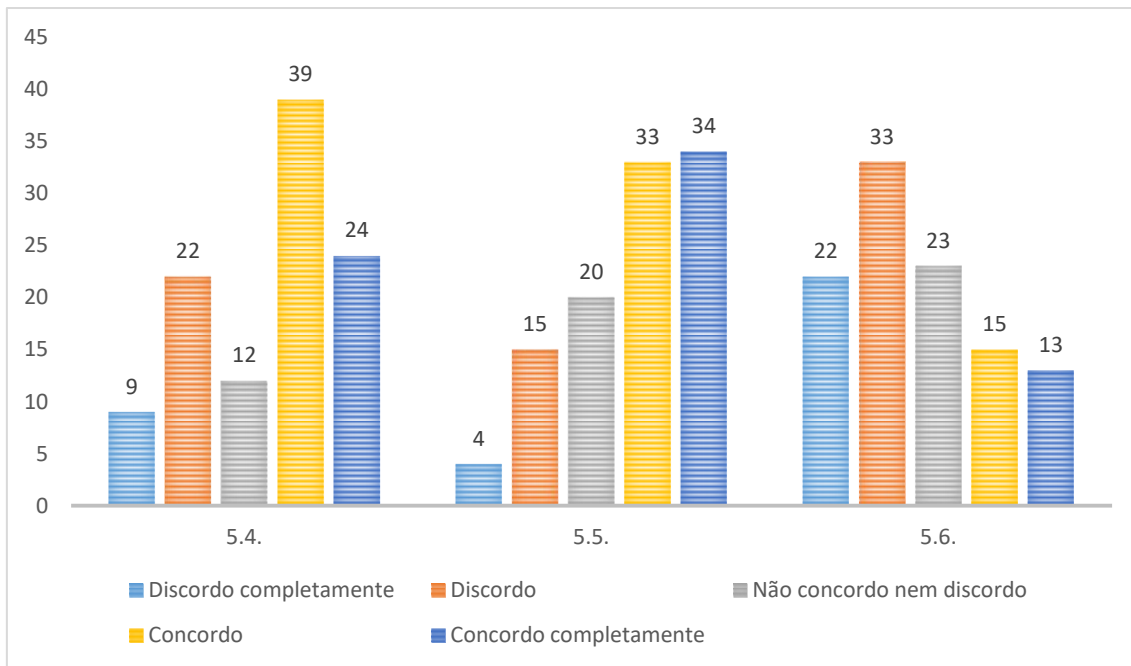


Figura 9 - Opinião relativamente às afirmações n.º 5.4, 5.5 e 5.6

Fonte: elaboração própria.

No que se refere à questão n.º 5.4., constata-se que a grande parte dos inquiridos (59%) concorda que o estabelecimento de vínculo pessoal com o cliente afeta a independência do auditor. Todavia, 31 das respostas discordam do que é afirmado e 12 não concordam nem discordam.

Esta afirmação relaciona-se diretamente com a rotação dos auditores, já que o estabelecimento de vínculo pessoal é tanto maior quanto mais anos o revisor auditar a entidade. Portanto, a rotação dos auditores é, de facto, um fator que influencia a independência dos auditores, na opinião dos inquiridos.

Posteriormente, a questão 5.5. afirma que há perda de independência quando o auditor já foi funcionário da entidade que audita. Neste caso, os inquiridos não mostraram dúvidas quanto à sua opinião, sendo que 67 concordam com o que foi afirmado. 18% não têm opinião e 19 inquiridos discordam.

Quanto à última questão analisada no gráfico acima, observa-se que a opinião mais comum (55) é discordante do que foi afirmado. Ou seja, os inquiridos não acham que um auditor jovem perca independência mais facilmente do que um auditor com mais experiência.

Esta afirmação interliga-se com a hipótese de investigação 3, uma vez que um auditor mais jovem se sente menos à vontade do que um auditor mais experiente e, por conseguinte, irá cobrar honorários menos elevados por ter receio de perder o cliente.

Este facto, leva a afirmar que os inquiridos, indiretamente e, mais uma vez, concordam que os honorários não influenciam a independência dos auditores.

Número Questão

da questão

5.7.	“A renovação do contrato com a empresa auditada pode influenciar a perda de independência.”
5.8.	“Um valor elevado de honorários tem a capacidade de influenciar a execução das atividades do auditor independente.”
5.9.	“A execução de serviços de consultoria em simultâneo com os serviços de auditoria, pode influenciar a independência do auditor.”

Tabela 11 - Questões 5.7, 5.8 e 5.9

Fonte: elaboração própria.

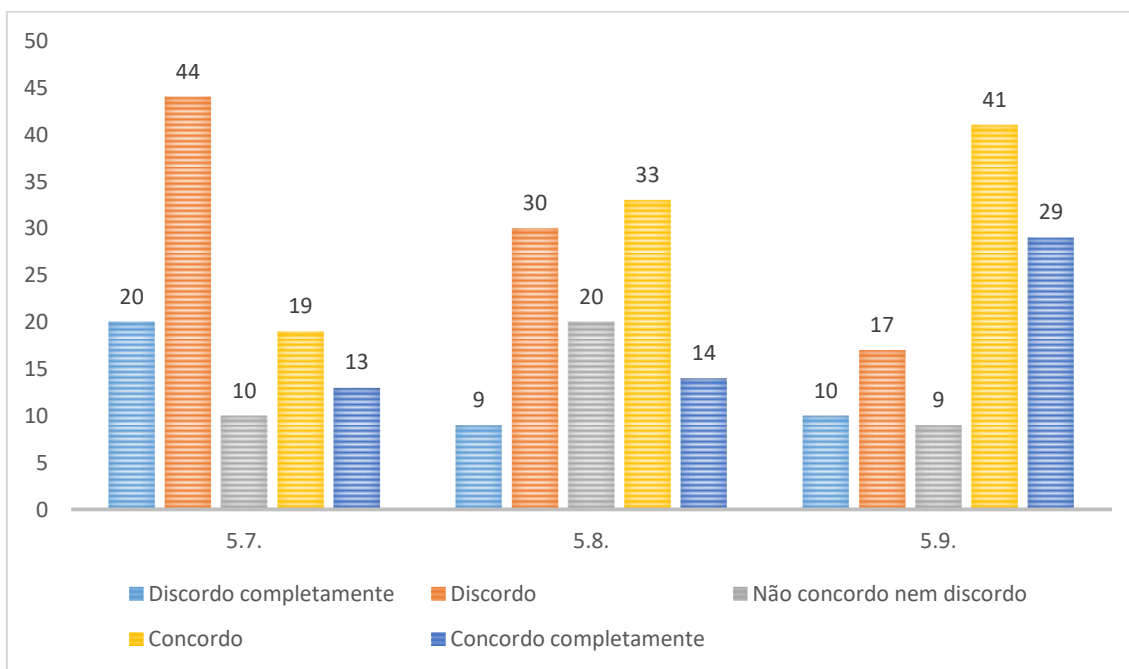


Figura 10 - Opinião relativamente às afirmações n. 5.7, 5.8 e 5.9

Fonte: elaboração própria.

Observando o gráfico, conclui-se que, a maioria dos inquiridos (42%), discorda que a renovação do contrato de auditoria pode influenciar a independência dos auditores. Por outro lado, 13 inquiridos concordam completamente que isso aconteça. 19 dos inquiridos concordam que há perda de independência, 10 não concordam nem discordam e 20 discordam completamente com a afirmação.

Ou seja, a renovação do contrato de auditoria está relacionada com a rotação dos auditores na medida em que se há renovação do contrato, então o auditor continua a trabalhar nesse cliente e, conseqüentemente, não há rotação do mesmo. Portanto, pode-se afirmar que os inquiridos acham que a rotação dos auditores não influencia a sua independência.

Na questão seguinte, 5.8., é abordada a questão dos honorários dos auditores. Como se pode observar no gráfico acima, 44% dos inquiridos concordam que um elevado valor de honorários tem a capacidade de influenciar a independência dos auditores. Todavia, 39 dos inquiridos discorda desta situação.

Então, pode afirmar-se que os honorários influenciam a independência dos auditores, na maioria da opinião dos inquiridos.

A última questão do grupo 5 prende-se com a problemática da prestação de serviços de não auditoria em simultâneo com os serviços de auditoria. Analisando as respostas obtidas, pode concluir-se que a grande parte dos inquiridos (51%) é unânime, isto é, concordam que a prestação de serviços de consultoria e de auditoria, em simultâneo, influenciam a independência dos auditores.

Este facto acontece, porque as auditoras aproveitam-se do facto de prestarem serviços adicionais para cobrarem honorários mais reduzidos pelos serviços de auditoria e honorários mais elevados pelos serviços não relacionados com auditoria. Desta forma, o cliente representa uma receita elevada para a empresa de auditoria e esta não quer, de todo perdê-lo, podendo, desta forma, deixar-se influenciar com receio de perder o cliente.

O último grupo de questões do inquérito efetuado pedia que os inquiridos respondessem em que medida consideravam que as situações descritas nas afirmações afetavam, ou não, os julgamentos profissionais produzidos pelo ROC, no decurso de uma auditoria às Demonstrações Financeiras de uma entidade.

As afirmações das questões são as seguintes:

Número **Questão**

da questão

6.1.	“ROC descobriu um erro significativo nas Demonstrações Financeiras que se relaciona com um trabalho de consultoria prestado à entidade auditada pela firma de auditoria a que pertence o ROC.”
6.2.	“ROC ou a firma de auditoria está a negociar com a Entidade auditada um contrato de prestação de serviços de consultoria que envolve honorários no valor de 30% dos honorários de auditoria.”
6.3.	“ROC foi gestor da entidade auditada há menos de 6 anos.”

Tabela 12 - Questões 6.1, 6.2 e 6.3

Fonte: elaboração própria.

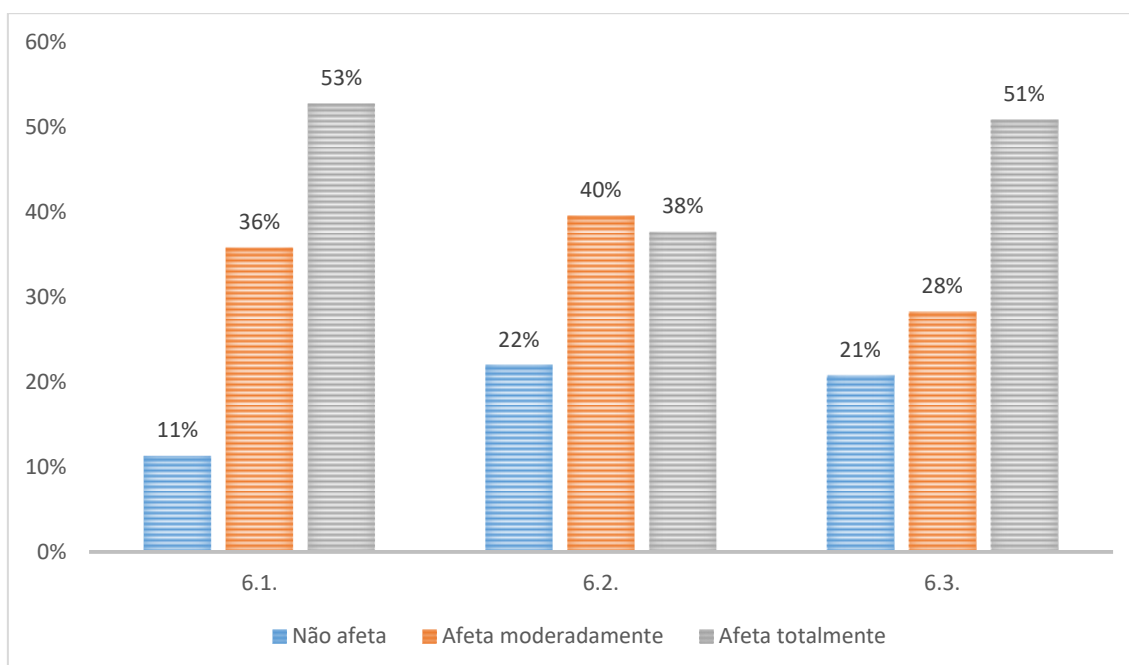


Figura 11 – Respostas à questão 6 relativamente às afirmações n.º 1, 2 e 3

Fonte: elaboração própria.

Observando o gráfico acima, conclui-se que, mais de 50% dos inquiridos, consideram que um erro significativo nas DF's, que se relacione com um trabalho de consultoria prestado pela firma a que pertence o ROC, afeta totalmente os julgamentos profissionais do auditor. Apenas 11% responderam que a situação descrita na afirmação não afeta o juízo profissional dos auditores.

Diante disto, podemos afirmar que os inquiridos são unânimes em relação ao facto da prestação de serviços de não auditoria em simultâneo com os serviços de auditoria

afetarem a independência dos auditores. Uma vez que o trabalho de consultoria foi prestado pela empresa a que o ROC pertence, este poderia não querer atraiçoar o colega de trabalho nem denunciar um trabalho mal feito, porque desta forma iria denegrir a imagem da sua empresa e poderiam perder o cliente. Por outro lado, se o trabalho de consultoria tivesse sido prestado por outra empresa que não a empresa onde o revisor trabalha, este não teria qualquer problema em explicar ao cliente o erro que tinha descoberto.

Relativamente à afirmação 6.2, verifica-se que 78% das pessoas que responderam ao questionário concordam que, a negociação de um contrato de prestação de serviços de consultoria no valor de 30% dos honorários dos serviços de auditoria, afeta os julgamentos profissionais produzidos pelo ROC. Contudo, 22% dos inquiridos são de opinião contrária.

Então, e ainda na mesma linha de conclusão da questão anterior, pode afirmar-se, com uma segurança bastante razoável, que os inquiridos concordam com o facto da prestação de serviços distintos de auditoria em simultâneo com os serviços de auditoria influenciar a independência dos auditores.

Por outro lado, esta mesma afirmação aborda a questão dos honorários dos serviços distintos de auditoria.

A partir de 1 de janeiro de 2016 entraram em vigor, em Portugal, diplomas que estabelecem o limite de honorários por serviços distintos da auditoria a EIP. Limite esse que corresponde a *“70% da média do valor dos honorários devidos, em cada um dos últimos três exercícios, pela revisão legal”*, sendo que por honorários devidos entende-se como o contributo para o volume de negócios do ROC/SROC.

Em termos práticos, isto significa que *“por exemplo, se os honorários devidos pela revisão legal das contas no ano 1 forem €160, no ano 2 forem €180 e no ano 3 forem €140, então a média dos 3 anos será €160. 70% deste valor é €112, o que significa que no ano 4 o ROC/SROC não poderá prestar serviços distintos da auditoria em valor superior a €112.”*

A situação descrita na afirmação do questionário diz que prestação de serviços de consultoria corresponde a 30% dos honorários do serviço de auditoria, portanto, um valor bastante abaixo do limite estabelecido. Mesmo assim, os inquiridos acham que

este valor é capaz de influenciar a independência dos auditores no decurso do seu trabalho de revisão legal das contas.

Quanto à terceira afirmação, a tendência continua a ser a mesma das duas afirmações anteriores, ou seja, a maioria dos inquiridos (79%) concordam que, se o ROC tiver sido gestor da entidade auditada há menos de 6 anos, afeta moderadamente ou totalmente o julgamento profissional do auditor. Apenas 21% acham que este facto não afeta em nada o juízo do ROC.

Número **Questão**
da questão

6.4.	“ROC atual veio substituir rotativamente (dentro da mesma firma de auditoria) o ROC anterior.”
6.5.	“Uma firma relacionada com o ROC é responsável pela entrega das declarações fiscais e processamento de salários da entidade auditada.”
6.6.	“Entidade auditada ainda não decidiu quem será o auditor para o próximo ano.”

Tabela 13 - Questões 6.4, 6.5 e 6.6

Fonte: elaboração própria.

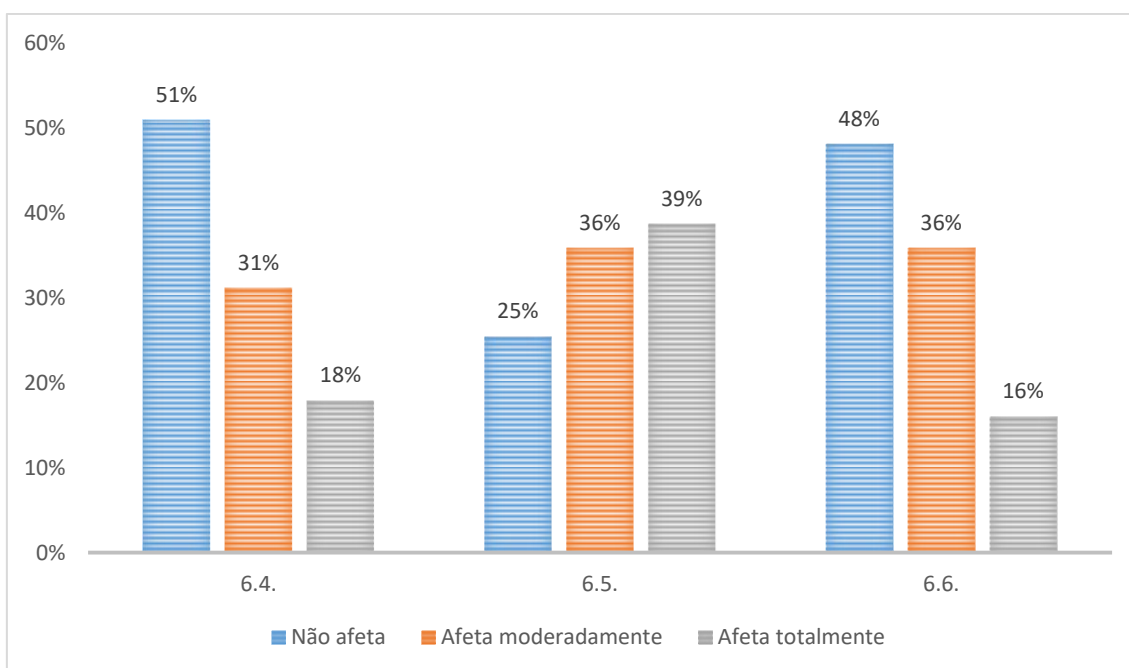


Figura 12 – Respostas à questão 6 relativamente às afirmações n.º 4, 5 e 6

Fonte: elaboração própria.

Analisado o gráfico acima, verifica-se que a maioria dos inquiridos (51%) é da opinião que a substituição do ROC, por outro ROC dentro da mesma firma de auditoria, não afeta os julgamentos profissionais produzidos pelo revisor. Por outro lado, 33 inquiridos

acham que este facto afeta moderadamente e 18% responderam que afeta totalmente o julgamento profissional do ROC.

A questão analisada no parágrafo anterior relaciona-se diretamente com a rotação dos auditores, isto significa que, com base na opinião dos inquiridos, pode-se afirmar que a rotação dos auditores não tem impacto nos julgamentos profissionais do revisor.

Em oposição à afirmação anterior, os resultados da questão 6.5 mostram que 75% dos inquiridos concordam que, se a entrega das declarações fiscais e o processamento de salários da entidade auditada for da responsabilidade de uma empresa relacionada com o ROC, este facto afeta inteiramente os julgamentos profissionais do revisor. Todavia, ainda há uma pequena percentagem de inquiridos (25%) que é de opinião contrária à maioria.

Esta situação relaciona-se diretamente com a prestação de serviços distintos de auditoria em simultâneo com os serviços de auditoria. Como já foi referido anteriormente, a probabilidade do ROC não querer denunciar um erro cometido por um colega seu ou por uma empresa relacionada consigo é bastante grande e, portanto, este facto influencia a sua independência.

Por fim, relativamente à afirmação da última questão, observa-se que as respostas foram muito repartidas, isto é, 48% dos inquiridos acham que o facto de a entidade auditada ainda não ter decidido quem será o auditor do ano seguinte não afeta em nada a independência do revisor, enquanto que 52% dos inquiridos acreditam que afeta.

O objetivo desta questão era concluir que o revisor podia sentir-se, ou não, de certa forma, intimidado por o cliente ainda não ter decidido quem será o revisor do próximo ano. Ou seja, o facto de não saber se é ele que vai continuar a auditar as contas da empresa podia ser uma condicionante da sua independência, na medida em que poderia não dar tanta importância a erros encontrados, que afetassem as demonstrações financeiras, de maneira a emitir uma opinião limpa e a que o cliente ficasse satisfeito com o seu trabalho e continuasse a querer os seus serviços no ano seguinte.

No entanto, com base nas respostas obtidas, não é possível concluir o que era pretendido com a questão.

Capítulo IV – Conclusão

De acordo com o que foi proposto a realizar na introdução deste estudo, o primeiro capítulo foi composto pela revisão da literatura relacionada com o tema em questão, onde foram analisados os diversos estudos empíricos e os diferentes conceitos empregues pelos diversos autores, bem como o desenvolvimento para a consecução deste trabalho.

Iniciou-se a revisão da literatura com a distinção entre Auditoria Interna e Auditoria Externa, bem como a evolução histórica da Auditoria.

De seguida foram referenciados aspetos acerca da Independência, desde a sua definição, a distinção entre independência da mente e independência na aparência e fez-se referência às principais ideias encontradas sobre a mesma. Logo de seguida, abordou-se os diferentes tipos de riscos sobre a Independência dos Auditores, onde foram distinguidos e analisados os riscos de auto-revisão, interesse pessoal, familiaridade e intimidação.

O último ponto deste capítulo abordou dois fatores que podem influenciar a Independência dos Auditores, nomeadamente a prestação de serviços de não auditoria e a rotação dos auditores. Este ponto foi crucial na revisão da literatura pois forneceu pistas e rumos direcionados no âmbito do objeto da pesquisa, facilitando e permitindo o desenvolvimento do estudo empírico.

No segundo capítulo foi justificado qual o objetivo a demonstrar (estudo de caso) e, para tal, efetuou-se uma descrição sobre o modo como a investigação foi realizada, definindo as hipóteses de investigação, e elaborou-se o respetivo modelo de análise. De seguida, foram descritos os procedimentos adotados para a realização do estudo, nomeadamente a forma de elaboração do questionário e a amostra em causa.

No terceiro capítulo procedeu-se à apresentação e discussão dos resultados obtidos, bem como à explicação das principais conclusões alcançadas.

Atendendo ao modelo de análise definido no ponto 4 do Capítulo II (página 27), onde se delineou que H1: a rotação dos auditores relaciona-se com a sua independência, H2: a prestação de serviços de não auditoria e de serviços de auditoria diminui a independência dos auditores e H3: a independência dos auditores pode estar relacionada

com os seus honorários, define-se uma preponderância de $\frac{1}{3}$ (33%) para cada uma das hipóteses de análise. Assim sendo, foram registados na tabela X (Anexo) os valores de cada questão colocada no questionário e chegou-se a uma validação do modelo de 58%.

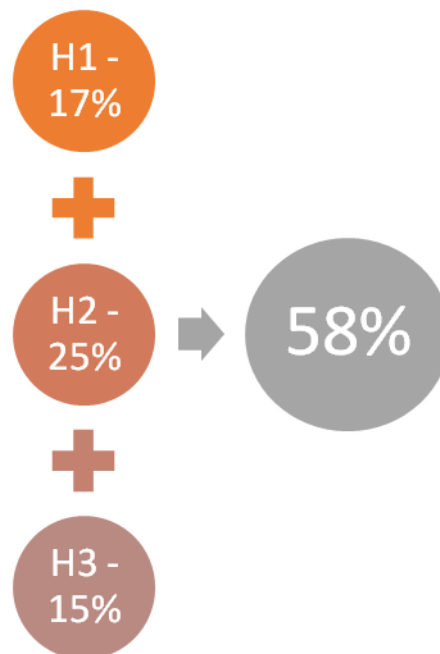


Figura 13 - Validação do modelo de análise

Fonte: elaboração própria.

Desta forma, conclui-se que a rotação dos auditores é um fator condicionante da independência dos revisores, com uma validação de 17%.

Por outro lado, H3, que se refere ao facto dos honorários poderem estar relacionados com a independência dos auditores, não foi conclusiva, uma vez que apenas teve uma validação de 15% que corresponde a menos de metade da ponderação atribuída à hipótese de investigação.

Por fim, torna-se evidente que a prestação de Serviços de não Auditoria em simultâneo com os serviços de Auditoria é o fator que mais influencia a independência dos mesmos, tendo uma validação de 25%.

Limitações do Estudo

No desenvolver do presente estudo, deparamo-nos com algumas limitações ao estudo, nomeadamente na obtenção de respostas por parte dos auditores internos. Embora tendo sido enviado o questionário para o IPAI, apenas obtivemos 13 respostas de auditores internos.

Orientações para futuras Investigações

Numa análise para investigações futuras sugere-se o envio do questionário a empresas, para que se possa estudar o que estas pensam acerca da independência dos auditores e como acham que as diferentes condicionantes podem afetar a mesma.

Por outro lado, seria de todo o interesse fazer entrevistas a empresas de uma dimensão considerável, uma vez que essas empresas têm auditores internos e, desta forma, este poderia ser um elemento mais elucidativo do que os questionários.

Outra sugestão seria estudar outras condicionantes da independência dos auditores, como é o caso, por exemplo, da familiaridade.

Referências Bibliográficas

- Alves, J. J. (2015). *Princípios e prática de auditoria e revisão de contas*. Lisboa: Edições Sílabo.
- Auditoria, P. d. (14 de Novembro de 2017). *Grupo Portal de Auditoria*. Obtido de <https://portaldeauditoria.com.br/diferencas-basicas-entre-auditoria-interna-e-auditoria-externa/>
- Auditors, T. I. (14 de Novembro de 2017). *The Institute of Internal Auditors North America*. Obtido de <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>
- Barrote, I. (Outubro/Dezembro de 2010). *OROC*. Obtido de A Independência no trabalho do auditor e na governação das sociedades: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/51/Auditoria.pdf>
- Beattie, V., & Fearnley, S. (2002). Auditor Independence and Non-Audit Services: A Literature Review. Institute of Chartered Accountants in England & Wales.
- Boaventura, E. M. (2004). *Metodologia de Pesquisa: Monografia, Dissertação, Tese*. São Paulo: Atlas.
- Callaghan, J., Parkash, M., & Singhal, R. (2009). Going-Concern Audit Opinions and the Provision of Nonaudit Services: Implications for Auditor Independence of Bankrupt Firms. *Auditing*, 153-169.
- Contas, O. d. (16 de Novembro de 2017). *Código de Ética*. Obtido de OROC: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Bastonario/2011/CodigoEtica2011.pdf>
- Contas, T. d. (1999). *Manual de Auditoria e de Procedimentos*. Lisboa: Tribunal de Contas.
- Costa, C. B. (2014). *Auditoria Financeira - Teoria & Prática*. Rei dos Livros.
- Deloitte. (13 de Novembro de 2017). Obtido de Deloitte: <https://www2.deloitte.com/pt/pt/pages/audit/solutions/what-is-audit.html>
- Exame, R. (novembro de 2005). Auditoria à Lupa. 122-126.
- Figueiredo, J. D. (outubro de 2011). A Independência dos Auditores. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa.
- Fonseca, R. (2009). *Metodologia do Trabalho Científico*. Brasil: Iesde Brasil .
- Fortin, M.-F. (1999). *O Processo de Investigação: da concepção à realização*. Loures: Lusociência.

- Fortin, M.-F. (2003). *O Processo de Investigação: da concepção à realização (3ª edição)*. Loures: Lusociência.
- Ghosh, A., & Moon, D. (2003). Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality.
- Gil, A. C. (2008). *Métodos e Técnicas de Pesquisa Social 6ª Edição*. São Paulo: Editora Atlas.
- Gonçalves, M. A. (Junho de 2012). Fatores Influenciadores da Gestão da Qualidade e Independência do Auditor – um Estudo de Caso. Porto: Instituto Superior de Contabilidade do Porto.
- IFAC. (1999). *Technical Pronouncements*. New York.
- INTOSAI. (1999). Normas de Auditoria.
- Muñoz, T. G. (30 de janeiro de 2018). Obtido de El Cuestionario como instrumento de Investigación/Evaluación:
http://www.univsantana.com/sociologia/El_Cuestionario.pdf
- Prodanov, C. C., & Freitas, E. C. (2013). *Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico (2ª edição)*. Brasil: Feevale.
- Quivy, R., & Campenhoudt, L. (2005). *Manual de Investigação em Ciências Sociais (4ª edição)*. Lisboa: Gradiva.
- Quivy, R., & Compenhoudt, L. (1995). *Manuel de Investigação em Ciências Sociais (4ª edição)*. Lisboa: Gradiva.
- Santos, V. d., & Candeloro, R. J. (2006). *Trabalhos Acadêmicos*. Porto Alegre: AGE.
- Shaffer, D. W., & Serlin, R. C. (2004). What Good are Statistics that don't Generalize?
- Sousa, M. J., & Baptista, C. S. (2011). *Como fazer Investigação, Dissertações, Teses e Relatórios*. Lisboa: Pactor.
- Yin, R. K. (2003). *Case Study Research: Design and Methods*. London: Sage Publications.

Apêndice 1 – Inquérito

Independência dos Auditores

Este questionário foi desenvolvido para a realização de uma dissertação de Mestrado em Auditoria e tem como objetivo avaliar as condicionantes da independência dos auditores.

O questionário é totalmente anónimo, pelo que se pede que seja respondido com a maior sinceridade possível.

Muito obrigada pela sua resposta.

***Obrigatório**

1. Indique a sua idade. *

2. Indique o seu género. *

Marcar apenas uma oval.

- Feminino
 Masculino
 Prefiro não dizer

3. Indique a sua profissão atual. *

Marcar apenas uma oval.

- Revisor Oficial de Contas
 Auditor Interno
 Professor

4. Qual o nível de instrução mais elevado que concluiu? *

Marcar apenas uma oval.

- Bacharelato - no ramo das ciências económicas e financeiras.
 Bacharelato - nos outros ramos científicos.
 Licenciatura - no ramo das ciências económicas e financeiras.
 Licenciatura - nos outros ramos científicos.
 Pós-Graduação - no ramo das ciências económicas e financeiras.
 Pós-Graduação - nos outros ramos científicos.
 Mestrado - no ramo das ciências económicas e financeiras.
 Mestrado - nos outros ramos científicos.
 Doutoramento - no ramo das ciências económicas e financeiras.
 Doutoramento - nos outros ramos científicos.

5. **Expresse a sua opinião em relação às afirmações que se seguem. ***

Marcar apenas uma oval por linha.

	Discordo completamente	Discordo	Não concordo nem discordo	Concordo	Concordo completamente
O facto de o cliente ser antigo, pode influenciar a independência do auditor.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A "expressão do cliente no mercado" pode influenciar a independência do auditor.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
O auditor perde influência quando audita um segmento em que não é especializado.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
O estabelecimento de vínculo pessoal com o cliente afeta a independência do auditor.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Há perda de independência quando o auditor já foi funcionário da empresa auditada.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Um auditor jovem perde a independência mais facilmente do que um auditor com mais experiência.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A renovação do contrato com a empresa auditada pode influenciar a perda de independência.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Um valor elevado de honorários tem a capacidade de influenciar a execução das atividades do auditor independente.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A execução de serviços de consultoria em simultâneo com os serviços de auditoria, pode influenciar a independência do auditor.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

6. Em que medida considera que as situações abaixo mencionadas afetarão os julgamentos profissionais produzidos pelo Revisor Oficial de Contas no decurso de uma auditoria às demonstrações financeiras de uma Entidade. *

Marcar apenas uma oval por linha.

	Não afeta	Afeta moderadamente	Afeta totalmente
ROC descobriu um erro significativo nas Demonstrações Financeiras que se relaciona com um trabalho de consultoria prestado à Entidade auditada pela firma de auditoria a que pertence o ROC.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
ROC ou a firma de auditoria está a negociar com a Entidade auditada um contrato de prestação de serviços de consultoria que envolve honorários no valor de 30% dos honorários de auditoria.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
ROC foi gestor da Entidade auditada há menos de 6 anos.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
ROC atual veio substituir rotativamente (dentro da mesma firma auditoria) o ROC anterior.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Uma firma relacionada com o ROC é responsável pela entrega das declarações fiscais e processamento de salários da Entidade auditada.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Entidade auditada ainda não decidiu quem será o auditor para o próximo ano.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Figura 14 – Inquérito

Fonte: elaboração própria.

Apêndice 2 – Validação do modelo de Análise

Hipóteses	Questionário	Validação	Modelo	Respostas
H1 - 33%	5.1.	67%	4%	∑ (Concordo e concordo completamente)
	5.4.	59%	4%	∑ (Concordo e concordo completamente)
	5.7.	30%	2%	∑ (Concordo e concordo completamente)
	6.4.	49%	3%	∑ (Afeta e afeta moderadamente)
	6.6.	52%	3%	∑ (Afeta e afeta moderadamente)
∑	5	258%	17%	
H2 - 33%	5.9.	66%	7%	∑ (Concordo e concordo completamente)
	6.1.	89%	10%	∑ (Afeta e afeta moderadamente)
	6.5.	75%	8%	∑ (Afeta e afeta moderadamente)
∑	3	229%	25%	
H3 - 33%	5.2.	37%	2%	∑ (Concordo e concordo completamente)
	5.8.	44%	3%	∑ (Concordo e concordo completamente)
	6.2.	77%	5%	∑ (Afeta e afeta moderadamente)
	5.3.	47%	3%	∑ (Concordo e concordo completamente)
	5.6.	26%	2%	∑ (Concordo e concordo completamente)
∑	5	232%	15%	
Validação Modelo			58%	

Hipóteses	% Modelo	% Validada
H1	33%	17%
H2	33%	25%
H3	33%	15%
	100%	58%

Tabela 14 - Validação do modelo de Análise

Fonte: elaboração própria.