

iscte

INSTITUTO
UNIVERSITÁRIO
DE LISBOA

Comunicação com os Encarregados de Governação: Os efeitos da pressão no revisor

Bárbara Roberta Vieira Pedro

Mestrado em Contabilidade

Orientador:

Prof. Doutor Ilídio Tomás Lopes, Professor Auxiliar,
ISCTE Business School

Outubro, 2021



**BUSINESS
SCHOOL**

Departamento de Contabilidade

**Comunicação com os Encarregados de Governação: Os
efeitos da pressão no revisor**

Bárbara Roberta Vieira Pedro

Mestrado em Contabilidade

Orientador:

Prof. Doutor Ilídio Tomás Lopes, Prof. Auxiliar,
ISCTE Business School

Outubro, 2021

Agradecimentos

Em primeiro lugar, dirijo os meus sinceros agradecimentos ao Professor Doutor Ilídio Tomás Lopes pelo apoio, disponibilidade e acompanhamento durante todo o período de desenvolvimento da dissertação. Agradeço sobretudo a sua compreensão e ajuda aquando da divulgação e publicação do inquérito por questionário.

Paralelamente, agradeço à Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, nomeadamente à Dr.^a Ana Cristina Doutor e à Dr.^a Célia Custódio, pela disponibilidade, pela cooperação e pelo interesse que demonstraram na execução da minha investigação.

Não posso deixar de agradecer à Inês Bernardino, ao Gonçalo Sousa, ao Ricardo Leonardo, à Marta Gomes e, em especial, à Inês Pereira, à Carolina Cruz e ao Francisco Lopes, por todo o auxílio, companheirismo, paciência e motivação nestes últimos meses. Obrigada por me ajudarem a resolver as minhas questões existenciais e acalmarem o meu nervosismo.

À minha família, um enorme obrigada por todo o amor e apoio constante não só nesta etapa final, mas em todo o meu percurso académico. Fico-vos eternamente grata por acreditarem sempre em mim e espero ter-vos deixado orgulhosos.

Por fim, deixo um agradecimento especial a todos os Revisores Oficiais de Contas que disponibilizaram uns minutos do seu tempo para contribuir para a concretização deste estudo pois, sem a vossa cooperação, não teria sido possível.

Muito obrigada a todos!

Resumo

A ocorrência de escândalos financeiros, quer a nível internacional quer em Portugal, impacta a sociedade e sobretudo a confiança que esta reflete nos profissionais de auditoria e no seu trabalho. Estes eventos sucedem da falta de independência dos revisores durante a prestação de serviços podendo estes resultar da vivência de situações de pressão exercida pelos encarregados de governação. Mesmo após a implementação de medidas preventivas, verifica-se que a existência de pressão sobre os revisores não deixou de ser recorrente e estes continuam a enfrentar dilemas éticos que se traduzem numa decisão entre ceder ou resistir à pressão.

Numa perspetiva de compreender o posicionamento dos Revisores Oficiais de Contas face a esta problemática, e com base na revisão de literatura académica, foi desenvolvido um estudo para averiguar a existência destes contextos em Portugal e os impactos que estes refletem sobre a comunicação estabelecida com os encarregados de governação, a manutenção da independência e o processo de auditoria.

Os resultados obtidos demonstram que 71,2% dos inquiridos sentiram pressão dos seus clientes, pelo menos uma vez durante os seus anos de experiência. Foi reforçada ainda a influência da comunicação durante o processo e a consciência dos profissionais sobre os princípios éticos que regem a profissão. Ao nível do processo, aferiu-se que, embora a pressão possa não afetar a prestação de serviços em curso, esta condiciona as interações futuras. Adicionalmente, a investigação possibilitou destacar a materialidade como um fator decisivo nas questões analisadas.

Palavras-chave: Revisores Oficiais de Contas; Encarregados de Governação; Comunicação; Pressão; OROC; ISA 260.

Sistema de Classificação JEL:

M42 – Auditoria

G34 – Fusões; Aquisições; Restruturações; Governo Societário

Abstract

The occurrence of financial scandals, both internationally or in Portugal, impacts the society and, above all, the trust it reflects in audit professionals and their job. These events arise from the lack of the independence of the reviewers during the provision of services, which may result from experiencing situations of pressure exerted by governance agents. Even after the implementation of preventive measures, there is evidence that the existence of pressure over the reviewers has not stopped from being recurrent and they continue to face ethical dilemmas that are translated into a decision between giving in or resisting pressure.

From a perspective of understanding the positioning of Chartered Accountants regarding this issue, and based on an academic literature review, a study was developed to investigate the existence of this contexts in Portugal and the impact that it brings on the communication established with governance agents, the maintenance of independence, and the audit process.

The results obtained show that 71,2% of the respondents felt pressure from their clients at least once during their years of experience. The influence of communication during the process and the professionals' awareness of the ethical principles that govern the profession were also reinforced. At process level, it was found that although the pressure may not affect the provision of ongoing services, it conditions future interactions. Additionally, the investigation made it possible to highlight materiality as a decisive factor in the analyzed questions.

Keywords: Chartered Accountants; Governance Agents; Communication; Pressure; Order of Chartered Accountants; ISA 260.

JEL Classification System:

M42 – Auditing

G34 – Mergers; Acquisitions; Restructuring; Corporate Governanc

Índice

Agradecimentos.....	iii
Resumo.....	v
Abstract	vii
Índice de Quadros e Figuras.....	xi
Glossário de Abreviaturas	xiii
CAPÍTULO 1	1
Introdução.....	1
CAPÍTULO 2	5
Revisão da Literatura	5
2.1. Modelos de Governo Societário.....	5
2.2. Relação com os Encarregados de Governação	7
2.3. Comunicação com os Encarregados de Governação	8
2.4. Princípios Éticos e a Independência do Revisor	10
2.5. Conflito Ético.....	13
2.6. Pressão sobre o Revisor	14
CAPÍTULO 3	19
Metodologia e Métodos de Investigação.....	19
3.1. Questão e Hipóteses de Investigação.....	20
3.2. Recolha e Tratamento dos Dados	21
3.3. População e Amostra	23
3.4. Fiabilidade e Validade do Questionário.....	25
CAPÍTULO 4	27
Discussão dos Resultados.....	27
4.1. Discussão da Questão de Investigação	27
4.2. Discussão da Hipótese de Investigação 1	29
4.3. Discussão da Hipótese de Investigação 2	33
4.4. Discussão da Hipótese de Investigação 3	35
CAPÍTULO 5	39

Conclusões	39
5.1. Contribuições para a Teoria	41
5.2. Implicações para a Prática	42
5.3. Limitações e Sugestões para Pesquisas Futuras.....	43
CAPÍTULO 6	47
Fontes	47
CAPÍTULO 7	49
Bibliografia.....	49
CAPÍTULO 8	55
Apêndices	55
Apêndice A. Questionário.....	55
Apêndice B. Caracterização da Amostra	63
Apêndice C. Análise da Relação entre Revisor e Cliente	66
Apêndice E. A Independência dos Revisores	69
Apêndice F. Impacto da Existência de Pressão no Processo de Auditoria	70

Índice de Quadros e Figuras

Quadro 3.1 – Identificação dos membros inscritos na OROC.	24
Quadro 3.2 – Fiabilidade interna do questionário e respetivas secções.	26
Quadro 4.1 – Influência dos fatores sobre a capacidade dos ROC em ceder ou resistir à pressão exercida pelos encarregados de governação.	29
Quadro 4.2 – Influência da existência de pressão na comunicação.	32
Quadro 4.3 – Média do nível de dificuldade sentida durante a comunicação.	32
Quadro 4.4 – Importância atribuída pelos inquiridos aos princípios éticos.	33
Quadro 4.5 – Detecção de ameaças aos princípios éticos durante os anos de exercício profissional dos inquiridos.	34
Quadro 4.6 – Dimensão da amostra após a reclassificação da variável.	35
Quadro 4.7 – Número de inquiridos que já detetaram ameaças aos princípios éticos durante o exercício profissional e, simultaneamente, costumam sentir pressão por parte dos clientes. ...	35
Figura 4.1 – Regularidade com que os ROC costumam sentir pressão por parte dos clientes para agir em conformidade.	28
Figura 4.2 – Fatores que dificultam a comunicação.	30
Figura 4.3 - Nível de dificuldade do processo de reporte/denúncia de erros e/ou fraude.	36
Figura 4.4 – Comparação do sentimento de à vontade dos ROC perante o processo de reporte e denúncia de erros e/ou fraude, com e sem pressão por parte dos clientes.	37
Figura 8.1 – Distribuição dos inquiridos por género.	63
Figura 8.2 – Distribuição dos inquiridos por faixa etária.	64
Figura 8.3 – Número de anos de experiência profissional dos inquiridos.	64
Figura 8.4 – Forma de exercício da atividade profissional pelos inquiridos.	64
Figura 8.5 – Distribuição geográfica dos inquiridos.	65
Figura 8.6 – Tipologia das empresas para as quais os inquiridos, maioritariamente, executam serviços de auditoria.	65
Figura 8.7 – Perceção dos inquiridos sobre a caracterização da relação entre o revisor e o cliente como estratégica.	66
Figura 8.8 – Perceção dos inquiridos sobre a influência das interações passadas nas prestações de serviço presentes e futuras.	66

Figura 8.9 – Importância atribuída à existência de clareza na comunicação durante um processo de auditoria.....	67
Figura 8.10 – Percepção dos inquiridos sobre a existência de uma comunicação eficaz nos dois sentidos.....	67
Figura 8.11 – Identificação do momento do processo de auditoria onde, na opinião dos inquiridos, a comunicação entre o revisor e o cliente é crucial.....	68
Figura 8.12 – Percepção dos inquiridos sobre a influência exercida pela pressão na regularidade da comunicação entre o revisor e o cliente.	68
Figura 8.13 – Ações executadas pelos ROC inquiridos quando a comunicação não é adequada e a situação não pode ser ultrapassada.	69
Figura 8.14 – Influência da relação entre o revisor e o cliente sobre a independência dos ROC inquiridos.....	69
Figura 8.15 – Influência da comunicação entre o revisor e o cliente sobre a independência dos ROC inquiridos.	70
Figura 8.16 – Ações dos ROC inquiridos perante situações de pressões de clientes em situações de conflitos éticos.....	70
Figura 8.17 – Percepção dos inquiridos sobre a influência da pressão sobre a continuidade da relação entre revisor e cliente.....	71
Figura 8.18 – Percepção dos inquiridos sobre a frequência da modificação da opinião no relatório de auditoria perante situações de existência de pressão.	71

Glossário de Abreviaturas

CLC – Certificação Legal de Contas

CSC – Código das Sociedades Comerciais

IAASB – *International Auditing and Assurance Standards Board*

IFAC – *International Federation of Accountants*

ISA – *International Standards on Auditing*

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

ROC – Revisor Oficial de Contas

SOX – *Lei Sarbanes-Oxley*

SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

CAPÍTULO 1

Introdução

A década de 90 foi marcada pela ocorrência de consecutivos escândalos e crises financeiras em todo o mundo. Casos como o da *Enron*, *WorldCom* ou *Lehman Brothers* são exemplos destes escândalos cuja causa assenta em ações não éticas de gestão, que originaram, conseqüentemente, insucessos de auditoria (Baldacchino et al., 2017; Cianci & Bierstaker, 2009; Lopes, 2019). Além de prejudiciais para as entidades envolvidas, estes eventos danificaram quer a reputação da profissão de revisor¹ quer a confiança depositada no seu trabalho (Barrainkua & Espinosa-Pike, 2018). Em contrapartida, destacaram a importância e a responsabilidade dos revisores ao nível da proteção do interesse público e da formulação de julgamentos profissionais e éticos (Cianci & Bierstaker, 2009), os quais devem ser imparciais e objetivos (Umar & Anandarajan, 2004).

Com efeito, foram gradualmente implementadas medidas de Governo Societário cuja intenção foi prevenir a repetição dos referidos escândalos (Barrainkua & Espinosa-Pike, 2018; Duarte, 2014; Santos, 2009). De ressaltar que, apesar dos esforços, as recomendações e iniciativas instauradas a nível internacional não se revelaram suficientes (Bexiga, 2018; Hatfield et al., 2011) e, por isso, a deteção de escândalos financeiros continua a ser notícia recorrente, da qual Portugal não é exceção (Guerreiro & Vicente, 2015). Nos últimos anos, processos como o do *Freeport*, Banco Espírito Santo ou Luanda *Leaks* marcaram a sociedade e a realidade portuguesa e, associados a estes, encontram-se as empresas de auditoria e os respetivos Revisores Oficial de Contas (ROC) responsáveis pelos relatórios de Certificação Legal de Contas (CLC) que apresentam distorções não corrigidas e opiniões impróprias (Bexiga, 2018; Guerreiro & Vicente, 2015).

O propósito da auditoria, segundo a *International Standards on Auditing* (ISA) 200, assenta no incremento da confiança que os interessados depositam nas Demonstrações Financeiras preparadas pela gerência da entidade e sob a supervisão dos encarregados de governação da mesma (IAASB, 2015), pelo que a existência de informação auditada permite, ao nível das medidas de Governo Societário, reduzir a assimetria de informação (Santos, 2009). É, por isso, responsabilidade do revisor, enquanto profissional independente e mediador de conflitos de

¹ Será utilizado o termo “revisor” ao invés de “auditor” ao longo da dissertação ainda que o termo “auditor” tenha uma extensão mais ampla.

interesses, certificar de forma suficiente e apropriada, através de procedimentos de auditoria, a situação financeira dos seus clientes, garantindo de forma razoável a isenção de distorções materiais e minimizando o risco de auditoria, isto é, restringindo a possibilidade de emitir uma opinião inadequada (Chaplais et al., 2016, IAASB, 2015, Lopes, 2019).

Perante um conflito de interesses, intrínseco aos escândalos financeiros, os revisores enfrentam um paradoxo que os pressiona a optar entre: (i) a obrigação profissional e o interesse público e (ii) o seu interesse próprio e o dever de confidencialidade para com os seus clientes (Duarte, 2014; Moore et al., 2006). Nestas circunstâncias, são as motivações de cada revisor em particular que conduzem as diferentes oportunidades e ameaças que, por sua vez, influenciam as suas escolhas e ações (Espinosa-Pike & Barrainkua, 2020). Segundo Samuel et al. (2009), a conduta profissional está na base da confiança depositada nos revisores e, portanto, nos serviços de auditoria prestados.

Os profissionais da área de Auditoria estão sujeitos a diferentes pressões que abrangem tanto a necessidade de adaptação às mudanças ocorridas nos modelos de negócio, nos mercados ou na tecnologia (Bexiga, 2018) como a gestão das expectativas e dos objetivos dos encarregados de governação das entidades auditadas, isto é, dos seus clientes (Beloucif, 2008; Moore et al., 2006; Nichols & Price, 1976). Por conseguinte, nestes cenários, a qualidade do relatório, a independência do revisor e a sua ética profissional podem ser questionadas (Chaplais et al., 2016).

A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), transpondo as normas internacionais de auditoria do *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) e o Código de Ética do *International Federation of Accountants* (IFAC), procura regular a atividade de Auditoria e disponibilizar aos seus membros as informações chave sobre a execução da prestação de serviços e sobre os procedimentos a adotar em caso de deteção de ameaças que comprometam a auditoria (IAASB, 2015; OROC, 2011). A OROC é constituída pelos ROC, juntamente com as Sociedades de Revisores Oficiais de Contas (SROC), pelos membros estagiários e pelos membros honorários, os quais se regem pelo Estatuto aprovado pela Lei nº140/2015², de 7 de setembro, que entrou em vigor no dia 1 de janeiro de 2016 (Lopes, 2019).

Por tudo o referido anteriormente, importa perceber se, em Portugal, os clientes exercem pressão sobre os ROC para alcançarem os resultados que ambicionam e se os últimos tendem a

² É, segundo a Lei nº140/2015, de 7 de setembro, responsabilidade exclusiva dos ROC e das SROC, entre outras funções cuja intervenção está legalmente prevista, proceder à auditoria às contas, a qual inclui a revisão legal das contas e, por sua vez, conduz à emissão da CLC, nos termos legais e regulamentares. Por esta razão, estas entidades distinguem-se por assumirem a responsabilidade disciplinar, civil e penal.

ceder à pressão ao invés de a denunciar, como seria eticamente correto. A presente investigação tem, portanto, como objetivo principal averiguar a existência de contextos de pressão exercidos pelos encarregados de governação. Por sua vez, relativamente aos objetivos específicos, e para apurar de que forma é que estes contextos afetam os ROC durante uma auditoria, a investigação pretende: (i) identificar os fatores que, na perspetiva dos ROC, mais influenciam a sua capacidade de resistir à pressão e as suas subsequentes decisões e ações; (ii) analisar os impactos da pressão sobre a comunicação entre o ROC e o cliente através da comparação entre situações com e sem evidência de pressão; (iii) confirmar se a relação entre o ROC e o cliente, os problemas ao nível da comunicação e a existência de pressão afetam a independência e (iv) identificar os efeitos que a existência destes cenários têm sobre a conclusão do processo de auditoria.

Neste sentido, a fim de atingir os objetivos propostos, propõe-se dar resposta à seguinte questão de investigação: “Os ROC vivenciam, no decorrer do exercício profissional, a existência de pressão exercida pelos encarregados de governação?”. Para complementar o estudo e analisar o problema identificado de forma mais profunda, pretende-se encontrar resposta para três hipóteses de investigação, sendo estas: “A comunicação estabelecida entre o ROC e os encarregados de governação é dificultada pela existência de contextos de pressão.”; “A independência do ROC é colocada em causa em situações de pressão.” e “Os efeitos decorrentes da existência de pressão afetam o processo de auditoria e a relação de prestação de serviços.”.

A sua concretização sustenta-se numa abordagem qualitativa e interpretativa que se suporta numa recolha de dados através de um inquérito por questionário divulgado aos membros da OROC, o qual foi, posteriormente, sujeito a tratamento e análise estatística. Importa salientar que a cada um dos 118 inquiridos foi garantido o anonimato e a confidencialidade dos resultados permitindo conferir-lhes maior segurança e liberdade no momento de resposta e minimizando, simultaneamente, os possíveis efeitos de tendência central ou de não-resposta.

Por conseguinte, o presente estudo apresenta relevância académica pois, além de confirmar o impacto que o conjunto de fatores, até agora analisados na literatura existente, tem sobre as atitudes dos revisores e sobre a capacidade destes em resistir ou não à pressão, permite um estudo detalhado das influências da pressão ao nível da comunicação e, especificamente, ao nível das matérias cuja comunicação é exigida pela ISA 260. Além disso, por resultar numa investigação direcionada aos membros da OROC e, por isso, a Portugal, possui relevância não só teórica como prática dado que possibilita uma melhor compreensão do posicionamento dos ROC e das suas motivações.

Finda a presente introdução, prossegue-se para o segundo capítulo, o qual se refere à revisão da literatura que aborda os modelos de Governo Societário, a relação do revisor com os encarregados de governação, a comunicação estabelecida entre os mesmos, os princípios éticos e a independência do revisor, os potenciais conflitos éticos e, por fim, a pressão sobre os revisores. De seguida, apresenta-se o capítulo da metodologia que esclarece todo o processo e decisões tomadas ao longo da execução do estudo, clarificando a amostra e os coeficientes de validação utilizados. No quarto capítulo, revelam-se os resultados obtidos após o tratamento estatístico dos dados e, por fim, no quinto capítulo divulgam-se as conclusões alcançadas com a investigação, sendo referidas também as implicações tanto teóricas como práticas, as limitações intrínsecas a um estudo desta natureza, assim como as sugestões para a concretização de pesquisas futuras no mesmo âmbito.

CAPÍTULO 2

Revisão da Literatura

2.1. Modelos de Governo Societário

As primeiras iniciativas de intervenção, ao nível do Governo Societário, surgiram após a ocorrência de escândalos financeiros aliados à corrupção e à fraude (Barrainkua & Espinosa-Pike, 2018; Duarte, 2014; Santos, 2009), pelo que, nas últimas décadas, foram registadas evoluções profundas ao nível do seu conceito e respetiva importância, o qual é descrito pelo *European Central Bank* (2005, p. 219) como sendo “*Procedures and processes according to which an organisation is directed and controlled. The corporate governance structure specifies the distribution of rights and responsibilities among the different participants in the organisation – such as the board, managers, shareholders and other stakeholders – and lays down the rules and procedures for decision-making.*”

O conceito de Governo Societário, sendo muito abrangente e complexo, encontra-se associado a três diferentes teorias: *Stewardship Theory*, Teoria de Agência e *Resource Dependence Theory* (Santos, 2009). O mesmo autor esclarece que, em relação à *Stewardship Theory*, esta privilegia a satisfação do interesse da organização ao invés dos interesses próprios valorizando, por exemplo, a realização profissional, a responsabilidade e o alcance dos objetivos organizacionais. Já ao nível da Teoria de Agência verifica-se a separação entre a propriedade da empresa e a sua gestão, a qual, ao focar-se nos interesses pessoais, desencadeia um problema de agência e de assimetria de informação. Finalmente, a *Resource Dependence Theory* entende as organizações como sistemas abertos, considerando as transações e as redes de interdependência com outras organizações. Santos (2009) salienta ainda que as principais evoluções ao nível do Governo Societário ocorreram maioritariamente na Teoria de Agência.

Como iniciativas internacionais realça-se que, a 30 de julho de 2002, foi aprovada, nos Estados Unidos da América, a Lei *Sarbanes-Oxley* (SOX) que visa a reestruturação das empresas a fim de melhorar os mecanismos de auditoria e aumentar a segurança e a transparência das transações e das informações divulgadas (Duarte, 2014; Heitor, 2017). Já na Europa, a Comissão Europeia começou por emitir recomendações relativas tanto à independência e rotação dos revisores como à prestação de serviços, sejam estes de auditoria ou não, as quais acabavam por ir de encontro ao expresso na Lei SOX (Duarte, 2014).

Em Portugal, a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários aprovou, no ano de 1999, um conjunto de recomendações sobre as regras de conduta que deveriam ser observadas no

exercício do Governo Societário (Batista, 2009; Duarte, 2014). Posteriormente, como resultado das recomendações europeias, em 2002, surgiram as primeiras alterações ao nível dos modelos de Governo Societário e, em 2006, foi atualizada a legislação portuguesa que passou a permitir a adoção, pelo Código das Sociedades Comerciais (CSC), dos modelos monista, anglo-saxónico e dualista, provendo a competitividade e a adaptabilidade das empresas portuguesas (ibid). De referir que, antes da aprovação do novo quadro legislativo, todas as empresas cotadas portuguesas utilizavam o modelo monista, diferindo apenas no facto de possuírem ou não fiscal único (Batista, 2009).

Sumariamente, e de acordo com o Art.º 278º do CSC (Decreto-Lei nº 262/86 de 2 de setembro do Ministério da Justiça, 1986), o modelo monista, também denominado como latino ou clássico, caracteriza-se pela junção da monitorização e da gestão no mesmo órgão, sendo constituído pelo conselho de administração e pelo conselho fiscal podendo, no entanto, ser ainda exigido por lei a existência de um ROC, o qual não pode fazer parte do conselho fiscal. Já no caso do modelo anglo-saxónico, este é composto por um ROC que procede à CLC e pelo conselho de administração cuja responsabilidade é gerir e que inclui uma comissão de auditoria encarregue da fiscalização interna. Por fim, o modelo dualista é formado pelo conselho de administração executivo, pelo conselho geral e de supervisão e pelo ROC.

Importa salientar que, embora a regulamentação ao nível do Governo Societário tenha inicialmente assumido a forma de recomendações, assiste-se à transferência de matérias controversas para o plano regulamentar de carácter obrigatório, respeitando a filosofia de *comply or explain* (Duarte, 2014; Santos, 2009).

Complementarmente, a aprovação do Sistema de Normalização Contabilística, através do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, e a sua aplicação obrigatória às entidades abrangidas pelo CSC, permitiu aproximar a normalização contabilística nacional aos padrões comunitários europeus e, conseqüentemente, melhorar os relatos financeiros das entidades de forma a que estas proporcionassem informações verdadeiras, fiáveis, úteis e relevantes a todos os seus utilizadores, sejam estes internos ou externos à entidade (Aviso nº 8254/2015 de 29 de julho do Ministério das Finanças, 2015).

Mesmo com melhorias por executar, a reforma ao nível do Governo Societário adotada após o registo dos escândalos, que abalaram profundamente a confiança que os investidores e acionistas tinham nos relatos financeiros, permitiu salientar a importância de revisores independentes na garantia da legalidade, da confiança e da credibilidade aquando da prestação de contas e na proteção dos interesses públicos (Cianci & Bierstaker, 2009; Duarte, 2014). Além disso, os mecanismos de Governo Societário adotados asseguraram a satisfação dos interesses

da organização ao invés dos interesses particulares, garantiram a existência de transparência, profissionalismo, *accountability* e de bons mecanismos de controlo interno e de supervisão e, ainda, minimizaram os problemas de agência e de assimetria de informação (Batista, 2009; Duarte, 2014; Santos, 2009).

Traduz-se, portanto, que o objetivo da implementação das reformas passou por minimizar a capacidade do cliente em gerar distorções e em exercer pressão incentivando a sua não correção e, simultaneamente, maximizar a capacidade do revisor em detetar as distorções e resistir à pressão exercida pelo cliente (Nelson, 2006). Todavia, estudos realizados por Hatfield et al. (2011), sugerem que os revisores ainda são significativamente influenciados pela pressão dos clientes, não sendo possível garantir, à partida, a sua independência.

2.2. Relação com os Encarregados de Governação

Segundo a ISA 500, no decorrer da realização de uma auditoria, e a fim de emitir uma opinião fundamentada e o mais correta possível, o revisor necessita de executar um conjunto de procedimentos para reunir informações e provas suficientes e apropriadas (IAASB, 2015). Neste sentido, Nelson e Tan (2005, p. 59) afirmam que *“Auditors do not work in isolation, so it is crucial to understand how the people, tasks, and environment that auditors interact with influence auditors’ performance”*.

É possível entender a relação proprietário-gestor-revisor como estratégica (Antle, 1982), incluindo esta os interesses, as necessidades e as expectativas de cada uma das partes envolvidas e, ainda, a tendência para exercer influência sobre outros (Sunder, 2002). Wang e Tuttle (2009, p. 223) realçam que *“negotiation in an auditor–client context is a natural process of reconciling differences in incentive-induced preferences within a range of possibilities and not necessarily about truthful versus deceitful reporting”*.

A qualidade de auditoria está, por isso, diretamente relacionada com a interação entre o revisor e o cliente (Nelson & Tan, 2005) e reflete não só a aplicação das normas de auditoria, mas também todo o processo de negociação (Gibbins et al., 2001). Por sua vez, esta depende quer da competência e independência do revisor que implementa os testes de auditoria quer da capacidade deste em produzir provas fiáveis e relevantes (Francis, 2011). Com efeito, ainda segundo o mesmo autor, as consequências económicas provenientes da interpretação do relatório de auditoria revelam o nível e a qualidade da auditoria realizada.

Gibbins et al. (2001) descrevem, então, o processo de negociação como sendo composto pelo problema detetado, pelo processo e pelo respetivo resultado e destacam que este tanto é

influenciado pelas negociações passadas entre o revisor e o cliente como influencia as suas interações futuras. Além disso, Gibbins et al. (2001, p. 538) afirmam que “*A negotiation may have a variety of outcomes, which may coincide with either, both or neither party’s initial preferences*” e não descartam o efeito que o contexto tem sobre o processo. Desta forma, o processo de negociação é afetado por condições e constrangimentos externos ao nível dos prazos de apresentação, das normas e dos requisitos legais, pelo contexto interpessoal que inclui a relação estabelecida entre o revisor e o cliente e a gestão de expectativas, riscos e tempo e, ainda, pelas capacidades das partes envolvidas que se traduzem, por exemplo, na agilidade a negociar e a exercer as práticas contabilísticas (ibid).

A objetividade, a competência, a cooperação, a integridade, a confidencialidade, o respeito, a comunicação, o compromisso ou a adaptabilidade à mudança são fatores apontados como tendo impacto na relação entre o revisor e o cliente (Baldacchino et al., 2017). Através do estudo de Baldacchino et al. (2017), verifica-se que tanto os clientes como os revisores reconhecem a importância da existência de uma boa relação de trabalho, sendo esta, no entanto, mais valorizada pelos revisores visto que a execução do seu trabalho depende diretamente dos seus clientes. O mesmo estudo identifica, ainda, que enquanto os clientes atribuem mais relevância à comunicação e à confidencialidade, os revisores privilegiam fatores como a objetividade.

Inversamente, segundo Beloucif (2008), vários são os fatores que podem condicionar negativamente a relação entre o revisor e o cliente, nomeadamente o relatório de auditoria, o interesse próprio, a intensidade da competição, os serviços prestados que não sejam de auditoria ou até as técnicas de contabilidade utilizadas, sendo que em situações cujo resultado final não corresponde às expectativas do cliente pode mesmo ser observado o término da relação.

Às relações de prestação de serviços que perduram durante vários anos consecutivos associa-se o incremento da confiança, da familiaridade, da capacidade de negociação e do conhecimento que o revisor tem sobre a organização para a qual presta o serviço podendo desencadear tanto uma melhor adequação dos procedimentos de forma a alcançar um melhor resultado (Ye et al., 2011) como a constituição de uma ameaça à independência do revisor (IAASB, 2014) e a diminuição da qualidade de auditoria (De Fuentes & Porcuna, 2019).

2.3. Comunicação com os Encarregados de Governação

A comunicação é, de acordo com Lurie (1982, p. 82, como citado em Bobek et al., 2012, p. 24), “*the nerve system of the accounting profession, whether considered from the viewpoint of relationships with clients or with others*”. Por isso, independentemente do modelo de Governo

Societário adotado pelas sociedades, o papel do revisor é fulcral sendo que, de forma a reunir as evidências suficientes para suportar a sua opinião aquando da CLC, é imperativa a comunicação com os encarregados de governação (Colbert, 2002).

A ISA 260 (IAASB, 2015, p. 244) esclarece que os encarregados de governação são os “responsáveis pela supervisão da direção estratégica da entidade e pelas obrigações relacionadas com a responsabilidade da entidade em prestar contas pelos seus atos” e não só realça a responsabilidade do revisor em comunicar com os encarregados de governação numa auditoria às Demonstrações Financeiras e a importância de uma comunicação eficaz nos dois sentidos, como também identifica as matérias de interesse que devem ser comunicadas.

Durante uma auditoria deve ser privilegiado o alcance de uma comunicação eficaz visto que, segundo a ISA 260 (IAASB, 2015), esta permite a melhor compreensão das matérias relevantes, a troca eficaz e eficiente de informações, o desenvolvimento de um relacionamento de trabalho construtivo e o maior envolvimento dos encarregados de governação, o que potencia o cumprimento das suas responsabilidades de acompanhamento. Enfatiza-se que, de acordo com as conclusões de Bobek et al. (2012), para a comunicação ser eficaz e adequada na resolução de problemas não basta que entre o revisor e o cliente se mantenha uma comunicação superficial, em vez disso, esta deve ser aberta, franca e não pode estar sujeita a constrangimentos de tempo.

Salvo se existir alguma restrição por lei ou regulamento que impeça a comunicação de determinadas matérias aos encarregados de governação, de acordo com a ISA 260, o revisor deve comunicar, em tempo oportuno, as suas responsabilidades, as abordagens aos riscos e ao controlo interno, a aplicação do conceito de materialidade, as matérias e dificuldades significativas e a sua independência (IAASB, 2015). Importa realçar que é necessária cautela durante a comunicação a fim de não comprometer a eficácia dos procedimentos de auditoria e que as dificuldades significativas detetadas poderão estar na origem da constituição de uma limitação de âmbito e, conseqüentemente, da modificação da opinião no relatório de auditoria (ibid).

Existem, contudo, fatores que constituem barreiras à comunicação, as quais são definidas como “*any element that may impede or inhibit the free flow of information from the sender to the receiver of a message*” (Golen, 1987, p. 1). Baldacchino et al. (2017) identificam que entre fatores como constrangimentos de tempo, atitude *know-it-all*, falta de confiança, de credibilidade, de *feedback* ou resistência à mudança, a tendência do revisor para não ouvir é aquela com mais impacto para o cliente enquanto para o revisor são os traços de personalidade e as atitudes dado que afetam a sua forma de abordagem.

A ISA 260 ressalva ainda que a existência de “uma comunicação nos dois sentidos inadequada pode indicar um ambiente de controle que não é satisfatório e pode influenciar a avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material” (IAASB, 2015, p. 265) e, por sua vez, a existência de problemas mal resolvidos incrementam o risco de insucesso da auditoria, de litígio e de reputação (Bobek et al., 2012).

2.4. Princípios Éticos e a Independência do Revisor

No contexto profissional é usual surgir um antagonismo, isto porque os revisores ao celebrar um contrato de prestação de serviços com os seus clientes devem-lhes confidencialidade, mas, em simultâneo, devem agir em conformidade com o interesse público e não com os interesses particulares (Duarte, 2014).

Hasan e Andreas (2019, p. 32) afirmam que *“in planning, implementing, and reporting the results of an audit, it is important for the auditor to use professional judgment because the result is dependent on it”*. Complementarmente, Nichols e Price (1976, p. 335) realçam que *“the auditor is motivated to comply with professional ethics and generally acceptable auditing standards”* e Goldman e Barlev (2014, p. 712) esclarecem que *“A code of ethics and standards of behavior prescribes auditors' conduct in their professional capacity”*.

Por conseguinte, o Código de Ética da OROC (2011), elaborado com base no Código de Ética do IFAC, exige que um revisor profissional durante o exercício das suas funções cumpra o princípio da integridade, da objetividade, da competência profissional e devido zelo, da confidencialidade e do comportamento profissional sendo que este deve estar, igualmente, atento às possíveis ameaças que podem, por sua vez, colocar em causa a independência. Barrainkua e Espinosa-Pike (2018) salientam que comportamentos não éticos são assinalados como a causa de insucesso de uma auditoria e, conseqüentemente, de escândalos financeiros.

O princípio da integridade transpõe a obrigação do revisor, em todos os relacionamentos que estabelece, em ser correto e honesto, promovendo negociações justas e verdadeiras sem se associar a trabalhos que contenham informações incorretas, obtidas de forma descuidada ou, até, omitidas (OROC, 2011, secção 4). Ao nível do princípio da objetividade, é reforçado que o revisor deve impedir que juízos prévios, conflitos de interesse ou indevida influência de outrem comprometam o seu julgamento profissional e, por isso, todos os relacionamentos que coloquem em causa a sua objetividade devem ser evitados (OROC, 2011, secção 5). Simultaneamente, o revisor deverá preocupar-se por manter os seus conhecimentos e habilitações profissionais no nível adequado para assegurar um serviço profissional e

competente respeitando o princípio da competência profissional e devido zelo (OROC, 2011, secção 6) e deve, ainda, preocupar-se por atuar segundo as leis e regulamentos em vigor e evitar ações que afetem negativamente a profissão obedecendo ao princípio do compromisso profissional (OROC, 2011, secção 8). Por último, indo de encontro ao paradoxo acima mencionado, o princípio da confidencialidade impõe que o revisor profissional respeite a confidencialidade, a não divulgação de informação que recolheu durante a prestação de serviços, salvo quando existe autorização ou dever legal para o fazer, e a não utilização da mesma para adquirir qualquer tipo de vantagem pessoal ou benefício a favor de terceiros (OROC, 2011, secção 7). Este último princípio não se extingue após o término do relacionamento entre o revisor e o cliente (ibid).

Entre os comportamentos não éticos, a falta de independência, além de ter impulsionado a reforma ao nível do Governo Societário, é identificada como uma das causas de insucesso na prestação dos serviços, o qual resulta do incremento do nível de competição associado ao aumento da pressão sobre as empresas prestadoras de serviços de garantia de fiabilidade para reterem os seus clientes (Anandarajan et al., 2008). Francis (2011, p. 127) esclarece que “*an audit failure occurs if the auditor is not independent in fact, or if an independent auditor incorrectly issues a clean audit report due to the failure to collect sufficient competent evidence as required by auditing standards*”.

Como interessados no relatório de auditoria é possível destacar os gestores, os acionistas e os utilizadores externos às organizações sendo que as diferentes interligações entre estes e os revisores podem alavancar a falta de independência (Goldman & Barlev, 2014). Enquanto os gestores utilizam o relatório de auditoria maioritariamente para retirar informação sobre a qualidade dos mecanismos de controlo interno implementados e sobre a deteção de erros ou fraude, os acionistas e os utilizadores externos utilizam-no para avaliar a situação financeira da entidade e tomar decisões de investimento, pelo que o problema surge do facto dos gestores estarem interessados que o relatório elaborado pelo revisor satisfaça as expectativas dos restantes (ibid).

Entre outros fatores, a relação do revisor e do cliente pode colocar, assim, em causa a conformidade com os princípios éticos e estar na origem de uma ameaça de interesse próprio, de auto-revisão, de advocacia, de familiaridade ou de intimidação quando existe, respetivamente, um interesse financeiro no negócio do cliente, uma reavaliação de um anterior julgamento, uma defesa a favor do cliente num litígio ou desacordo com terceiros, um relacionamento próximo ou imediato ou uma situação de ameaça ou pressão (OROC, 2011, secção 3.1.3). É nestes casos que a independência do revisor é questionada e é crucial a

aplicação de salvaguardas que visam eliminar ou reduzir até um nível aceitável as ameaças identificadas a fim de não comprometer a conformidade com os princípios (OROC, 2011, secção 3.1.5).

A independência é considerada como o valor base e fulcral da profissão de revisor (Anandarajan et al., 2008; Suddaby et al., 2009) e pode, segundo Nichols e Price (1976), ser medida através da capacidade do revisor para resistir às influências de outros aquando da elaboração dos seus julgamentos profissionais. Numa auditoria, com a realização dos mesmos procedimentos e com a obtenção das mesmas provas, todos os revisores independentes deveriam elaborar a mesma opinião (ibid).

Torna-se, assim, imperativa a comunicação e a manutenção da independência para garantir aos interessados no relatório que o trabalho foi executado sem preconceitos, conflitos de interesses ou influência indevida de outros (Anandarajan et al., 2008; IAASB, 2015; OROC, 2011, secção 2.5.1), pois tal como Beloucif (2008) menciona *“If the accountant was not independent of the management of his clients, his opinion would add nothing”*. Além disso, o Código de Ética da OROC (2011, secção 4.1.3) salienta que deve ser verificada quer a independência da mente para que o revisor não seja afetado por influências que prejudiquem o julgamento profissional, quer a independência na aparência no sentido de evitar factos e circunstâncias que levem um terceiro a concluir que a sua integridade, a sua objetividade e o seu ceticismo profissional tenham ficado comprometidos.

Por outras palavras, aquando do exercício da atividade profissional, o revisor “não se deve comprometer em qualquer relacionamento comercial, ocupação ou atividade que diminua ou possa diminuir a integridade, a objetividade ou a boa reputação da profissão o que, naturalmente, seria incompatível com os princípios fundamentais” (OROC, 2011, secção 2.1.4, p. 4). Simunic (1984, p. 679) reforça que *“any situation which increases the probability that an auditor will not truthfully report the results of his audit investigation can be viewed as a threat to independence”*.

Complementarmente, também a ISA 240 robustece que, durante todo o processo de auditoria, os revisores devem estar motivados em manter o ceticismo profissional e, perante identificação de riscos de distorção material devido a fraude, devem determinar as respostas globais a aplicar e executar procedimentos adicionais cuja natureza, oportunidade e extensão lhe permitam obter as informações necessárias para aferir se se trata ou não de fraude (IAASB, 2015).

Perante a deteção de uma distorção resultante de fraude ou suspeita de fraude e a impossibilidade de continuar a executar a auditoria, o revisor deverá comunicar as matérias em

tempo oportuno à gerência e/ou aos encarregados de governação consoante a situação em concreto e, quando se demonstrar necessário, às entidades legais e reguladoras externas à entidade auditada. Recorrer a aconselhamento jurídico deve ser sempre uma opção a considerar quando o revisor tiver dúvidas sobre a integridade ou honestidade da gerência ou dos encarregados da governação (ibid).

2.5. Conflito Ético

Uma auditoria é composta, em todos os instantes, por julgamentos do revisor (Hasan & Andreas, 2019) onde a capacidade e a competência para formular juízos morais assentam no conceito de ética (Prat dit Hauret, 2007). Complementarmente, de acordo com o seu estudo, Barrainkua e Espinosa-Pike (2018) aferem que, em auditoria, a promoção de um ambiente ético é vital para assegurar a existência e a aplicação de elevados valores morais no decorrer da atividade profissional.

No entanto, quando o Código de Ética não se demonstra suficiente para a resolução de um conflito ético, o revisor tem de recorrer à sua consciência e aos seus valores pessoais para tal (Chaplais et al., 2016). Declara-se a existência de um conflito ético quando o revisor e o cliente manifestam opiniões divergentes (Nichols & Price, 1976) e é necessário optar entre duas alternativas eticamente opostas (Chaplais et al., 2016).

Quanto à capacidade de identificar, avaliar e resolver da forma mais adequada o problema, verifica-se que esta é incrementada ao longo dos anos de experiência (ibid) e afeta tanto a eficácia como a eficiência da auditoria (Bobek et al., 2012). Paralelamente, enquanto Espinosa-Pike e Barrainkua (2016) afirmam que a resposta dos revisores aos conflitos pode ter reflexos na qualidade de auditoria, Goldman e Barlev (2014, p. 709) vão mais longe e notificam que, perante um conflito ético, *“An auditor may find himself in a situation where he can benefit from violating professional standards or lose by refusing to violate the standards”*.

Desta forma, durante a prestação de serviços, poderão ser identificadas situações em que as responsabilidades e as obrigações entram em conflito e, com vista à sua resolução, o revisor deve, individualmente ou em conjunto, compreender quais os factos relevantes, os aspetos éticos envolvidos, os princípios fundamentais sobre a matéria em causa e os procedimentos internos implementados e, ainda, procurar quais são os melhores procedimentos alternativos (OROC, 2011, secção 2.3.2). Caso o conflito ético não possa ser resolvido, o revisor deve procurar aconselhamento profissional para obter orientação sem, no entanto, comprometer a obrigação de confidencialidade (OROC, 2011, secção 2.3.5).

Hasan & Andreas (2019) asseguram, então, que os revisores se deparam frequentemente com conflitos éticos sendo que aquando da sua resolução poderão estar sujeitos a uma variedade de pressões que vão afetar o seu julgamento. Se por um lado os revisores estão intrinsecamente motivados em respeitar os princípios éticos e garantir que o cliente corrige todos os erros detetados durante uma auditoria, por outro sentem necessidade de responder aos pedidos e expectativas dos clientes de forma a conseguir a sua retenção para futuros trabalhos (Messier & Schmidt, 2018).

2.6. Pressão sobre o Revisor

Perante a deteção de erros e irregularidades, durante os procedimentos de auditoria, o revisor deve comunicá-los ao cliente e aconselhar a sua correção (Hatfield et al., 2011) e, caso o cliente se recuse a proceder às correções comunicadas, o revisor deve procurar perceber as razões que estão na base da sua intenção e deve tê-las em consideração aquando da elaboração da sua opinião no relatório de auditoria (Lenghel & Miculescu, 2016).

Tipicamente, quando a opinião do revisor diverge das expectativas do cliente, este último tende a procurar influenciar as ações do primeiro, incentivando-o, de forma gradual, a não corrigir erros imateriais (Moore et al., 2006), a violar as normas éticas e de auditoria e até, em casos mais extremos, a não emitir uma opinião modificada (Beloucif, 2008; Nichols & Price, 1976). A intensidade da pressão exercida pelos clientes e a capacidade que estes têm para influenciar os comportamentos dos revisores traduz-se, de acordo com Nichols e Price (1976), no conceito de poder do cliente.

A existência de pressão por parte dos clientes persuade os revisores a ir ao encontro dos objetivos desejados pelos primeiros (Hatfield et al., 2011), realizando provas de auditoria cujos resultados lhes confirmam uma justificação razoável para a não correção do erro detetado e, simultaneamente, lhes permitam não violar as normas de auditoria através do recurso à ambiguidade e à subjetividade nelas presente (Messier & Schmidt, 2018). Como exemplos de pedidos que os clientes solicitam aos revisores, Espinosa-Pike e Barrainkua (2020) destacam o registo de despesas ilegítimas, a alteração ou omissão de factos ou, ainda, a análise das Demonstrações Financeiras sem possuir informações completas.

O estudo concretizado por Lord (1992), ainda que numa perspetiva distinta mas complementar, permite afirmar que a existência de pressão condiciona e influencia os julgamentos dos revisores e que, perante conflitos éticos, um revisor sob pressão, mas cujo anonimato é garantido, mais facilmente emite uma opinião não modificada quando não devia,

uma vez que não está preocupado com as consequências pessoais e profissionais da sua ação. De referir que a presença de pressão, só por si, condiciona a comunicação com o cliente e leva a que o revisor sugira, de forma consciente ou inconsciente, ajustamentos menos significativos (Hatfield et al., 2011).

A capacidade do revisor em resistir à pressão feita pelo cliente está correlacionada com a sua independência (Ye et al., 2011) e é afetada pela perceção ética, pelos factos, pelas opiniões recolhidas para a resolução dos conflitos de interesse, pelo compromisso que o revisor tem para com os valores profissionais (Espinosa-Pike & Barrainkua, 2016) e pela sua reação perante possíveis sentimentos de culpa (Nichols & Price, 1976).

Fatores como a situação financeira do cliente ou a duração da relação são entendidos como capazes de reduzir a capacidade do revisor de emitir uma opinião modificada de auditoria, ou seja, são fatores que estão associados à diminuição da capacidade dos revisores em resistir à pressão exercida pelos clientes (Ye et al., 2011). Nos casos em que se trata de um primeiro trabalho para um cliente, Hatfield et al. (2011) esclarecem que, embora esta correlação não se tenha mostrado significativa, existe uma maior capacidade do revisor em propor ajustamentos mais significativos do que nos casos que envolvem relações de prestações de serviços mais longas.

Hatfield et al. (2011) declaram também que a decisão tomada relativa a um erro no ano da sua deteção condiciona a decisão a tomar nos anos consecutivos, sendo que, ano após ano, se observa um agravamento do efeito da não correção do erro inicial. Neste sentido, se o revisor for responsável pela renúncia à correção do erro no ano em que este foi detetado, então nos anos subsequentes a sua decisão em renunciar à correção mais facilmente se mantém. Já nas situações em que o revisor não foi responsável pela decisão inicial, a tendência de agravamento e a probabilidade de decidir pela não correção do erro é eliminada ou, pelo menos, significativamente reduzida, estando os revisores mais imunes às pressões exercidas pelo cliente (ibid).

Ao nível da materialidade, em situações combinadas de pressão e de imaterialidade mais facilmente, segundo Messier e Schmidt (2018), os revisores cedem ao solicitado pelo cliente não divulgando o erro. Hatfield et al. (2011) alertam, no entanto, que uma decisão que passa por não corrigir um erro imaterial pode ter um sucessivo agravamento nos períodos subsequentes e evidenciar impactos materiais.

Por sua vez, De Fuentes e Porcuna (2019) certificam os estudos de Ye et al. (2011), confirmando que os auditores cedem, com menos resistência, à pressão dos clientes quando estes evidenciam dificuldades financeiras e, paralelamente, sugerem mesmo que as empresas

de auditoria estão mais preocupadas com a deterioração da sua reputação, após um insucesso de auditoria numa grande empresa, do que com as consequências de ceder à pressão exercida pelos clientes.

Além disso, a ambiguidade, a subjetividade e os anos de experiência também afetam a atitude dos revisores, tendo-se verificado que quanto maior o número de anos de experiência, mais propensos estão os revisores a não incentivar a correção de erros visto que recorrem mais facilmente à ambiguidade e à subjetividade presente nas normas de auditoria (Messier & Schmidt, 2018). De referir que a ambiguidade surge não só nas normas de auditoria como também no Código de Ética onde existem “zonas cinzentas” em que, de acordo com Moore et al. (2006, p. 22), *“people will find themselves crossing into the zone of ethical violation after they have first committed actions that are ambiguous in their appropriateness”*.

Os estudos de Messier e Schmidt (2018), acima referidos, vieram contrariar as investigações de Shapeero et al. (2003) que afirmam que o aumento dos anos de experiência conduz a que os revisores sintam uma maior segurança manifestando capacidades que lhes permitem resistir à pressão de fazer algo eticamente incorreto. Shapeero et al. (2003) acrescentam ainda que o receio de colocar em risco toda a carreira e a empresa onde trabalham e com a qual partilham interesses também condicionam a decisão entre resistir ou ceder à pressão.

Também a ameaça do fim da relação de prestação de serviços é considerada um fator determinante aquando da decisão do revisor entre resistir ou não à pressão exercida devido à competição existente entre as empresas de auditoria (Goldman & Barlev, 2014), sobretudo quando se trata de uma empresa de dimensões reduzidas que está economicamente mais dependente da manutenção de um cliente (Espinosa-Pike & Barrainkua, 2016).

A preocupação tanto com o fim da relação como com o insucesso de auditoria vão de encontro à proposição elaborada por Gibbins (1984) em que este salienta a propensão dos revisores, perante situações de incerteza, em atribuir mais relevância às possíveis perdas e riscos do que aos potenciais benefícios.

Posto isto, verifica-se que a existência de pressão sobre o revisor tem efeitos diretos sobre o seu julgamento, pelo que caso o revisor concretize os pedidos requeridos pelo cliente entra numa situação de incumprimento das normas de auditoria e do Código de Ética que conduz, conseqüentemente, à ausência de independência e à redução de qualidade do relatório e prejudica não só a sua reputação enquanto revisor como também da profissão em si (Espinosa-Pike & Barrainkua, 2016; Hasan & Andreas, 2019). Importa referir, de acordo com Umar e Anandarajan (2004), que embora Auditoria seja uma área de intensa competição, esta não deve

afetar a independência dos revisores pois caso contrário serão colocados em causa os benefícios e as vantagens que esta acarreta para a sociedade.

Numa perspetiva de minimizar o impacto do problema até então retratado, Habiburrochman et al. (2020) afirmam que a educação sobre a ética é fulcral e que esta deve ser entendida como um processo de aprendizagem contínuo ao longo da carreira profissional, reforçando as obrigações profissionais e a responsabilidade social. No mesmo sentido, Umar e Anandarajan (2004) sugerem a disponibilização de um conjunto de formações sobre como resistir à pressão e como desenvolver novos e melhorados mecanismos de resolução de conflitos éticos e de interesse.

CAPÍTULO 3

Metodologia e Métodos de Investigação

De acordo com Lopes (2015), a escolha da metodologia e do método a aplicar ao estudo é influenciada pelas circunstâncias envolvidas e pelos fatores considerados para a sua concretização devendo, aquando da sua seleção, ser privilegiado o incremento da eficiência e a aproximação à realidade em observação para que seja possível adquirir novos conhecimentos. Segundo Chua (1986, p. 603), “*Knowledge is produced by people, for people, and is about people and their social and physical environment*” pelo que a Contabilidade, na qual a área de Auditoria se insere, mesmo sendo regulamentada e com procedimentos e obrigações bem definidos, não é exceção.

A presente investigação foi elaborada à luz do interpretativismo, o qual, estudando a diversidade de influências, considera as interações entre os contextos pessoais, sociais, culturais ou políticos e procura interpretar, compreender e criticar os processos e as ações quotidianas, ao invés de generalizar uma teoria ou controlar uma variável (Elharidy et al., 2008; Martins et al., 2017; Parker, 2008). O interpretativismo consiste, portanto, numa perspetiva de investigação que pretende equilibrar o estudo teórico com fatores de observação subjetiva (Elharidy et al., 2008), substituindo a construção de rigorosos modelos artificiais sobre as ações humanas por observações reais (Armstrong, 2008; Chua, 1986).

Por sua vez, como o objetivo do estudo em questão consiste na explicação de um fenómeno, isto é, na explicação do impacto da pressão nos revisores, a natureza desta investigação empírica centrou-se numa abordagem qualitativa (Hill & Hill, 2000; Lopes, 2015; Lukka & Modell, 2017). Embora ainda se verifique um predomínio da utilização das abordagens positivistas e quantitativas, tem-se assistido a um aumento de investigações qualitativas nas áreas da Gestão e da Contabilidade, as quais têm desenvolvido novos temas e perceções sobre os negócios (Parker, 2014).

A utilização de uma abordagem qualitativa, através da reflexão crítica, não restringe a análise a elementos técnicos (Lee & Humphrey, 2006) e considera a complexidade, a ambiguidade e os contextos para compreender os processos, formular conclusões (Parker, 2014) e responder às questões de “como” e “porquê” para construir o conhecimento sobre o objeto em estudo (Ellram, 1996).

Desta forma, quando o problema reside em perceber o pensamento ou o comportamento dos sujeitos, privilegia-se a abordagem qualitativa por esta considerar a existência de múltiplas e adaptadas perspetivas e realidades (Creswell & Creswell, 2018).

3.1. Questão e Hipóteses de Investigação

Uma investigação é composta tanto pela componente teórica, que se traduz na revisão de literatura, como pela componente prática, que corresponde à parte empírica e consiste na execução do estudo (Hill & Hill, 2000). A fim de garantir a sua coerência, deve-se procurar relacionar a teoria com a prática através da formulação de hipóteses, as quais emergem do conteúdo presente na revisão de literatura e fundamentam o trabalho da parte empírica, explicando o seu porquê (ibid).

O ponto de partida do estudo comporta a existência de um problema, o qual, neste caso em particular, surgiu do quotidiano das empresas e caracteriza-se por ser recorrente, subtil e silencioso. Embora já tenham sido realizados estudos de conteúdo semelhante noutros países, esta investigação diferencia-se por incidir numa população cujo comportamento ou padrão ainda é desconhecido, a população de ROC portugueses. Este estudo veio, então, preencher esta lacuna verificada na literatura, o que permite aferir o valor da presente investigação tanto para as empresas, como para o mercado ou para a sociedade.

Para tal, e segundo Creswell e Creswell (2018), foi fundamental a formulação de uma questão de investigação abrangente a todo o propósito do estudo e capaz de encontrar uma resposta para o problema identificado. Desta forma, “Os ROC vivenciam, no decorrer do exercício profissional, a existência de pressão exercida pelos encarregados de governação?” foi a questão central definida para traduzir o problema a examinar.

De seguida, subdividiu-se a questão de investigação em hipóteses de investigação, especificando os objetivos do estudo e relacionando os fatores capazes de influenciar o problema identificado, tal como sugerido por Creswell e Creswell (2018) e Sekaran e Bougie (2016). Neste sentido, estipularam-se as seguintes hipóteses de investigação:

Hipótese 1: A comunicação estabelecida entre o ROC e os encarregados de governação é dificultada pela existência de contextos de pressão.

Hipótese 2: A independência do ROC é colocada em causa em situações de pressão.

Hipótese 3: Os efeitos decorrentes da existência de pressão afetam o processo de auditoria e a relação de prestação de serviços.

Tal como analisado anteriormente no Capítulo 2, sendo a comunicação identificada como um dos fatores que mais influencia uma auditoria, considerou-se fulcral a realização de uma análise individual e pormenorizada dos impactos e das variações mais significativas decorrentes da pressão exercida pelos encarregados de governação, através do estudo da Hipótese 1. Por sua vez, foi relevante averiguar se, durante os seus anos de experiência, os ROC já vivenciaram situações de pressão que colocaram a sua independência em risco, dado este ser um requisito ético da profissão e do exercício da sua atividade profissional. Foi ainda relevante estudar o impacto que a existência de pressão tem sobre as ações dos ROC nos vários momentos do processo de auditoria. As duas últimas análises descritas foram incorporadas no estudo das Hipóteses 2 e 3, respetivamente.

3.2. Recolha e Tratamento dos Dados

A fim de recolher os dados necessários à concretização do estudo proposto, foi realizado um inquérito por questionário, cuja utilização permitiu uma maior facilidade na recolha e análise de dados, um maior alcance geográfico dos inquiridos e anular influências indesejadas e possíveis variações na formulação de perguntas (Williamson, 2018).

Por se tratar de um tema de investigação cujo conteúdo se considera sensível, foi garantido o anonimato e a confidencialidade a todos os inquiridos conferindo-lhes, aquando do momento de resposta, maior privacidade e liberdade. Este fator possibilitou obter resultados mais reais e minimizar julgamentos, respostas socialmente corretas ou efeitos de tendência central (ibid).

O questionário procurou abordar o conteúdo e as teorias referidas no Capítulo 2 e todas as possibilidades abrangidas pela questão de investigação formulada. Com efeito, indo de encontro aos conselhos de Hill e Hill (2000) e Rowley (2014), para ser o mais claro e organizado possível, este foi dividido em secções, separando as perguntas consoante a homogeneidade do seu tema. As informações pessoais do inquirido, a relação entre o revisor e o cliente, a comunicação estabelecida entre os mesmos, a pressão sobre os revisores e a independência dos revisores foram, assim, as secções incluídas (*vide* Apêndice A).

Embora sejam de mais difícil formulação (Rowley, 2014), apenas foram consideradas questões de resposta fechada, nomeadamente de escolha múltipla, de seleção e de escalas de *Likert*, por serem de resposta rápida e possibilitarem o incremento da taxa de resposta (ibid). Posto isto, relativamente às questões de escolha múltipla, foi imperativo garantir que as opções incluíam todas as alternativas possíveis e que estas eram mutuamente exclusivas com o objetivo

de simplificar a sua interpretação e minimizar possíveis dúvidas e ambiguidades, tal como indicado por Williamson (2018).

Já quanto às questões com escalas *Likert*, importa referir que estas permitem que os inquiridos, aquando do momento de resposta, consigam quantificar as suas atitudes, motivações ou comportamentos (Likert, 1932). No inquérito por questionário optou-se pela utilização de escalas regularmente utilizadas em estudos e cuja fiabilidade está, por isso, previamente demonstrada (Hill & Hill, 2000). As escalas utilizadas permitiram medir o nível de dificuldade, importância, avaliação e frequência dos itens em análise.

Para tal, e de forma a manter a congruência, foi necessário optar entre escalas ímpares ou pares. Ora, com a escala ímpar, os inquiridos têm tendência a selecionar a opção central devido ao facto de esta ser uma resposta segura e não terem de decidir entre uma opção positiva ou negativa. Por outro lado, um número par de alternativas de resposta apesar de obrigar os inquiridos a escolher, conduz a que estes tendencialmente optem pela possibilidade mais negativa fazendo, assim, uma subavaliação. Ambas as possibilidades podem, por isso, enviesar o estudo. No entanto, por se tratar de um questionário confidencial, as desvantagens associadas a escala ímpar foram mitigadas, tornando o seu uso viável (Hill & Hill, 2000).

Posteriormente, foi selecionada a dimensão das escalas, a qual apresenta uma razão de proporcionalidade direta com a sua complexidade, isto porque quanto maior o número de alternativas da escala, maior a complexidade sentida aquando da escolha (Campbell, 1988). Por se tratar de perguntas sobre opiniões, atitudes ou graus de concordância e satisfação é recomendado o uso de escalas com cinco alternativas (Hill & Hill, 2000), as quais apresentam um nível de fiabilidade adequado e uma suficiente precisão e diferenciação de opções (Komorita & Graham, 1965).

Optou-se por não alternar a direção das escalas, isto é utilizar escalas invertidas, orientadas do positivo para o negativo, a fim de não confundir os inquiridos, minimizar as probabilidades de estes percecionarem incorretamente a escala e evitar a redução da fiabilidade e da validade dos resultados (Barnette, 2000). Hill e Hill (2000) corroboram que tipicamente é utilizado a direção positiva quando se pretende medir atitudes.

Em relação ao conteúdo das perguntas formuladas, este decorreu quer de estudos de propósito idêntico já aplicados noutros países, quer das informações presentes na ISA 260, com o intuito de investigar o posicionamento dos profissionais portugueses perante as matérias abordadas.

À exceção de perguntas da secção de “Informações Pessoais”, foi estabelecida a obrigatoriedade de resposta para que fosse possível garantir que os inquiridos leram todas as

questões que seriam sujeitas a observação. Todavia, devido, mais uma vez, ao seu carácter sensível, foi dada a possibilidade de, em cada pergunta, o inquirido selecionar a opção “Não sei/ Não respondo” ou “Não aplicável”. Adicionalmente, no fim de cada secção foi disponibilizado espaço para os inquiridos, voluntariamente, expressarem a sua opinião e os seus pontos de vista sobre o tema abordado ou sobre o próprio questionário, ultrapassando uma das desvantagens associadas à utilização dos questionários numa investigação (Sekaran & Bougie, 2016).

Após a elaboração do questionário e antes da sua publicação, este foi sujeito a dois pré-testes, um pelo Professor Doutor Ilídio Tomás Lopes e outro pelo Departamento Jurídico da OROC. A realização de pré-testes consta num fator imperativo visto que, ao consistir numa avaliação inicial, proporciona sobretudo a deteção de ambiguidades ou problemas como má formulação de alternativas ou erros gramaticais (Creswell & Creswell, 2018; Rowley, 2014; Williamson, 2018). Aprovado o questionário e reunindo este todas as condições necessárias, procedeu-se, então, à sua divulgação no *site* oficial da OROC e, numa segunda fase, ao seu envio via correio eletrónico aos membros em atividade da OROC segundo as listas disponibilizadas *online*.

Findo o período de recolha de dados, e para analisar de forma completa a informação obtida recorreu-se à utilização do programa estatístico SPSS sendo que, em primeira instância, foram reclassificadas em numéricas as diversas questões do questionário para permitir e facilitar a comparação de valores e a sua, posterior, análise estatística.

3.3. População e Amostra

Como em qualquer investigação empírica é imperativa a recolha de dados (Hill & Hill, 2000), dado que possibilita a obtenção dos dados para análise, os quais são essenciais para a extração das conclusões. Para tal, foi fundamental selecionar a população e a amostra do estudo. Sendo o questionário focado em questões que decorrem do exercício profissional de auditoria, este apresentou como população-alvo os membros da OROC.

Segundo os Estatutos da OROC (Lei nº 140/2015 de 7 de setembro da Assembleia da República, 2015), são considerados membros os ROC, os membros estagiários que tenham obtido aprovação no exame de admissão e estejam inscritos no estágio profissional e os membros honorários. Através das informações disponibilizadas pela OROC, retratadas no Quadro 3.1, foi possível extrair que, em 2020, entre os 1524 membros inscritos, 912 encontravam-se a exercer atividade profissional, representando 59,8% da população.

Para a concretização do estudo, sentiu-se, todavia, a necessidade de restringir a divulgação do questionário aos membros em atividade da OROC, os quais constituem, então, a população-ajustada do estudo.

Quadro 3.1 – Identificação dos membros inscritos na OROC.

ROC	2020	2019	Variação	
			Nº	%
Com atividade	912	922	-10	-1,1%
A título individual	197	205	-8	-3,9%
Sub contrato de prestação de serviços	70	76	-6	-7,9%
Como sócios de SROC - Não suspensos	638	634	4	0,6%
Como sócios de SROC - Suspensos	7	7	-	-
Sem atividade	612	581	31	5,3%
Suspensos	149	145	4	2,8%
Não suspensos	463	436	27	6,2%
Total	1524	1503	21	1,4%

Fonte: OROC

Após a divulgação do questionário aos membros em atividade da OROC, foi obtido um total de 118 respostas, das quais 78,0% pertencem a membros do género masculino (*vide* Figura 8.1 do Apêndice B). Predominantemente, as respostas obtidas correspondem a indivíduos com idade superior a 41 anos (90,7%), sendo que não foram alcançadas respostas de indivíduos com idade inferior a 30 anos e apenas 11 tinham idade compreendida entre os 31 e os 40 anos (*vide* Figura 8.2 do Apêndice B).

Importa salientar que 69,5% da amostra, que se traduz num total de 82 membros, tem mais de 20 anos de experiência profissional pelo que a amostra é maioritariamente constituída por indivíduos que, à partida, possuem um maior conhecimento e consciência sobre as práticas e situações diversas que ocorrem nos processos de auditoria bem como uma maior maturidade e capacidade de resposta (*vide* Figura 8.3 do Apêndice B).

De acordo com o Quadro 3.1, anteriormente apresentado, cerca de 70,7% dos membros em atividade são sócios de uma SROC e, na amostra recolhida, 75,4% dos inquiridos pertencia a uma SROC pelo que a distribuição dos inquiridos é semelhante à proporção existente na população-ajustada do estudo (*vide* Figura 8.4 do Apêndice B).

Quanto à representatividade da amostra, é relevante discriminar ainda a distribuição geográfica dos indivíduos a nível nacional, isto é perceber em que região do território português

é que estes exercem a sua atividade profissional. Com um total de 62 e 24 respostas verificou-se que os inquiridos exercem a sua profissão em Lisboa e no Porto, respetivamente. De salientar que não se registaram respostas de Viana do Castelo, Vila Real, Castelo Branco, Faro e Região Autónoma dos Açores e 5 dos inquiridos exercem atividade em mais do que um distrito (*vide* Figura 8.5 do Apêndice B).

Relativamente à tipologia de empresas para as quais os inquiridos prestam serviços de auditoria, identificou-se uma supremacia das pequenas e médias empresas, com um total de 110 indivíduos. Importa aqui realçar que os indivíduos não prestam serviços a um único tipo de empresas (*vide* Figura 8.6 do Apêndice B).

3.4. Fiabilidade e Validade do Questionário

Antes da análise dos dados obtidos e extração dos resultados foi preponderante analisar a fiabilidade e a validade dos mesmos.

Segundo Hill e Hill (2000) existem vários métodos para avaliar a fiabilidade de um questionário, entre os quais se destaca a estimação de fiabilidade interna alfa de *Cronbach*, que calcula o coeficiente de fiabilidade através do valor médio de todos os coeficientes possíveis do tipo *split-half*. Os mesmos autores salientam ainda a importância da análise da fiabilidade aquando da construção de um questionário, pois se esta não for adequada então a extração de conclusões pode ser limitada e incorreta.

Importa esclarecer que, tendo em consideração a robustez do questionário, a determinação do valor do alfa é, tipicamente, utilizada aquando da avaliação simultânea de múltiplos itens de forma a averiguar as correlações existentes entre os vários itens e a sua homogeneidade (Cronbach, 1951). Embora seja pretendido um elevado alfa, não é imperativa a obtenção do seu valor máximo para seja possível a interpretação dos itens (*ibid*).

Na execução do presente estudo seguiram-se as interpretações de Hill e Hill (2000), tendo sido tomado como referência que um valor de alfa de *Cronbach* inferior a 0,6 é considerado como “Inaceitável”, entre 0,6 e 0,7 como “Fracó”, entre 0,7 e 0,8 como “Razoável”, entre 0,8 e 0,9 como “Bom” e, finalmente, se superior a 0,9 como “Excelente”. No entanto, é pertinente referir que não existe uma única escala de interpretação válida para os valores do alfa de *Cronbach*. Por exemplo, de acordo com a avaliação de Pestana e Gageiro (1998), para que os dados tenham fiabilidade interna, o coeficiente deverá apresentar valores superiores a 0,8. De notar que para a extração dos valores de fiabilidade interna, recorreu-se ao programa estatístico SPSS.

Pela análise do Quadro 3.2, verifica-se que cada uma das secções individualmente apresentaram um alfa superior a 0,7 o que significa que os itens avaliados apresentavam, pelo menos, uma correlação e uma homogeneidade razoável e, conseqüentemente, uma fiabilidade interna razoável. Em termos globais, o questionário exibiu uma boa fiabilidade interna. Desta forma, tanto as secções como o questionário como um todo reuniram condições para a posterior interpretação dos dados.

Quadro 3.2 – Fiabilidade interna do questionário e respetivas secções.

Secção	Alfa de Cronbach	Alfa de Cronbach Padronizado	Número de Itens Eliminados	Classificação
II	0,811	0,821	-	Bom
III	0,762	0,715	-	Razoável
IV	0,947	0,947	-	Excelente
Global	0,846	0,821	-	Bom

Fonte: Elaboração própria

Relativamente à fiabilidade externa, esta encontra-se relacionada com a congruência dos resultados durante um determinado período, e avalia, portanto, a estabilidade temporal (Hill & Hill, 2000). Como o questionário apenas foi aplicado uma vez não é possível medir a sua fiabilidade externa. Todavia, ao requerer que os inquiridos respondessem com base nos seus anos de experiência profissional, então este considerou um intervalo de tempo contínuo.

Uma medida pode apresentar uma boa fiabilidade e, simultaneamente, pouca validade, pelo que se torna fulcral considerar a validade do questionário sobretudo devido ao facto de este, ao consistir num questionário que pretende avaliar atitudes ou opiniões, poder ser influenciado por respostas socialmente aceites (Hill & Hill, 2000). Os mesmos autores (2000, p. 149) afirmam que “A existência de fiabilidade adequada é necessária, mas não suficiente, para garantir validade adequada”.

A validade, segundo Hill e Hill (2000), é de difícil demonstração, pelo que o cuidado na elaboração das perguntas que compunham o questionário, a congruência da sua estrutura, a realização de pré-testes e a utilização do anonimato são exemplos de fatores que permitiram garantir a existência de medidas de validade interna.

CAPÍTULO 4

Discussão dos Resultados

Reunidas as informações suficientes e necessárias, prossegue-se para a análise dos resultados a fim de dar resposta à questão e às hipóteses de investigação levantadas anteriormente e, conseqüentemente ao problema identificado.

Como ponto de partida, é essencial compreender a percepção que os ROC têm da relação com o cliente. Cerca de 78,0% dos ROC inquiridos assegurou entender esta relação como estratégica e, quando questionados sobre a influência da mesma na longevidade da prestação de serviços, 71,2% demonstraram concordar que o tipo de relação estabelecido tem influência nas interações do presente e do futuro (*vide* Figura 8.7 e 8.8 do Apêndice C, respetivamente).

4.1. Discussão da Questão de Investigação

A existência de conflitos éticos no decorrer do exercício profissional implica que os revisores enfrentem dilemas éticos e, conseqüentemente, que estes tenham de decidir entre respeitar ou não os princípios éticos que regem a sua profissão. Por isso, importa perceber se os ROC costumam ou não vivenciar contextos em que se encontram sob pressão dos clientes para alcançar um determinado fim.

Segundo as respostas obtidas dos 118 ROC, expressas na Figura 4.1, verifica-se que apenas um ROC assumiu vivenciar sempre situações de pressão no seu quotidiano profissional face a um total de 27 inquiridos que assumiram nunca ter experienciado estes contextos. É também de salientar que 83 dos 118 inquiridos (70,3%) não negaram a existência de pressão exercida por parte dos encarregados de governação, apenas não lhe atribuíram um carácter constante. Mesmo não sendo de forma recorrente, 84 ROC afirmaram ter experienciado estas situações pelo menos uma vez nos seus anos de experiência.

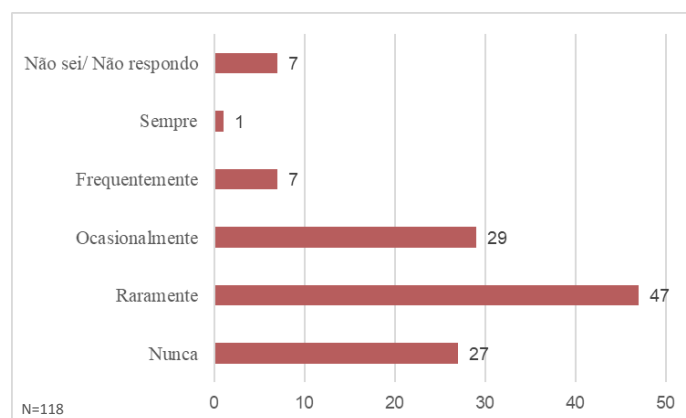


Figura 4.1 – Regularidade com que os ROC costumam sentir pressão por parte dos clientes para agir em conformidade.

Fonte: Elaboração própria

Como retratado no Subcapítulo 2.6, vários são os fatores já identificados como capazes de influenciar quer de forma positiva quer negativa a capacidade dos revisores em resistir à pressão sobre eles exercida. Como tal, e uma vez que a literatura identifica opiniões divergentes neste tópico, foi questionada a opinião dos membros da OROC quanto ao impacto que um conjunto de 10 fatores tem sobre a sua capacidade entre resistir ou ceder à pressão, num cenário hipotético (*vide* Quadro 4.1).

Através da análise do Quadro 4.1, verifica-se que os fatores “Materialidade do erro”, “Ambiguidade e subjetividade presente nas normas de auditoria”, “Decisões tomadas em auditorias anteriores” e “Anos de experiência dos auditores” foram identificados como os fatores com mais impacto sobre a capacidade de resistir do ROC. De realçar que “Materialidade do erro” corresponde ao único fator cujo número de respostas “Sim” foi superior e, simultaneamente, o número de respostas “Não aplicável” e “Não sei/ Não respondo” foi mínimo.

Quadro 4.1 – Influência dos fatores sobre a capacidade dos ROC em ceder ou resistir à pressão exercida pelos encarregados de governação.

	Sim	Não	Não aplicável	Não sei/ Não respondo
Tipo de cliente	30	75	9	4
Situação financeira do cliente	35	72	7	4
Anos de relação de prestação de serviços ao cliente	32	74	7	5
Anos de experiência do auditor	44	64	6	4
Incentivos de performance	14	89	10	5
Garantia de anonimato	11	90	11	6
Materialidade do erro	74	35	5	4
Ambiguidade e subjetividade presente nas normas de auditoria	52	54	7	5
Decisões tomadas em auditorias anteriores	45	64	5	4
Ameaça do cliente com o fim da relação de prestação de serviços	16	92	5	5

Fonte: Elaboração própria

Finda esta análise, confirma-se a existência, em Portugal, de contextos de pressão exercida pelos encarregados de governação sobre os profissionais de auditoria, embora estes não revelem maioritariamente um carácter regular ou constante.

4.2. Discussão da Hipótese de Investigação 1

A comunicação é, na literatura, destacada como o fator fundamental num processo de auditoria (Lurie, 1982). De acordo com as respostas recolhidas, a existência de clareza aquando do estabelecimento de comunicação entre os revisores e os clientes foi considerada somente como importante ou muito importante pelos 118 inquiridos, tendo sido atribuído, assim, um elevado nível de importância a este fator durante uma auditoria (*vide* Figura 8.9 do Apêndice D).

Complementarmente, 98,3% dos inquiridos reconheceram a importância de uma comunicação eficaz nos dois sentidos, sendo que 102 ROC evidenciaram a sua relevância durante todo o período em que decorre a auditoria (*vide* Figura 8.10 e 8.11 do Apêndice D, respetivamente).

Após verificada a importância atribuída pelos membros da OROC à comunicação num processo de auditoria, importa averiguar se o problema em estudo, relacionado com a existência de pressão exercida pelos encarregados de governação, tem ou não efeitos sobre a comunicação estabelecida.

Entre os fatores analisados na Figura 4.2, observa-se que a existência de pressão sobressaiu como o fator que mais dificulta a comunicação estabelecida entre os revisores e os clientes. De realçar que o número de respostas é superior a 118 visto que os inquiridos puderam por optar por selecionar mais do que uma alternativa. Adicionalmente, quando questionados diretamente,

65,3% dos ROC inquiridos considerou que a existência de pressão condiciona a regularidade da comunicação entre o revisor e o cliente (*vide* Figura 8.12 do Apêndice D).

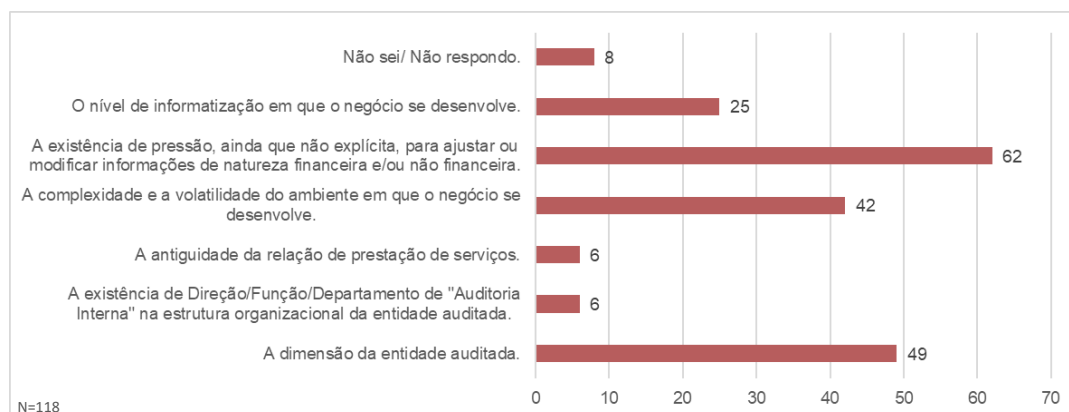


Figura 4.2 – Fatores que dificultam a comunicação.

Fonte: Elaboração própria

Para estudar os efeitos da pressão na comunicação, foi realizado um teste paramétrico à análise de duas médias de uma amostra emparelhada, o qual permite a comparação das respostas dadas pelos mesmos indivíduos. Para uma melhor análise, foram assumidos como valores omissos e, por isso, desconsiderados aquando da concretização do teste, as respostas dadas pelos indivíduos que selecionaram a opção “Não aplicável” e “Não sei/Não respondo”. Esta decisão permitiu não extraviar a média obtida nos resultados.

Este teste permite, então, comparar as respostas dadas pelos inquiridos sobre a dificuldade por eles sentida ao comunicar uma determinada matéria numa situação sem a existência de pressão e numa onde esta hipoteticamente se verifica. Como a dimensão da amostra é superior a 30 assume-se, pelo Teorema do Limite Central, que a amostra segue aproximadamente uma distribuição normal e, juntamente com o facto de se desconhecer a sua variância, verificam-se os pressupostos necessários para a realização do teste.

Feita a extração dos *outputs* do referido teste, prossegue-se primeiramente para a análise da correlação existente em cada um dos pares de fatores. Assim, pela análise do Quadro 4.2, é possível observar que todos os pares analisados apresentam um valor de *sig* inferior a 0,05 pelo que, em todos os casos, se rejeita a hipótese nula. Esta rejeição permite aferir que, em todos os pares, existe correlação estatisticamente significativa.

Seguidamente, observa-se as médias de cada um dos pares. É esta análise que permite averiguar se a existência de pressão exercida pelos encarregados de governação provoca ou não alteração nas respostas dadas pelos inquiridos.

Para uma melhor compreensão dos resultados, importa esclarecer que a escala utilizada considerou 1 como “Muito fácil” e 5 como “Muito difícil” e, consecutivamente, quanto menor o valor da média das respostas menor a dificuldade associada à comunicação da matéria.

Através da análise do teste de amostras emparelhadas (*vide* Quadro 4.2 e Quadro 4.3), verifica-se que a média aumentou nos pares 1, 2 e 6, registando uma variação negativa das médias. Esta alteração traduz que o nível de dificuldade, percebida pelos ROC, em comunicar estes três fatores aumentou perante a existência de contextos de pressão. Contrariamente, os pares 3, 4 e 5 revelam uma diminuição da média o que se significa que, na opinião dos ROC inquiridos, é mais fácil comunicar estes fatores em contextos de pressão.

Relativamente à significância, apura-se que embora tenham sido registadas alterações ao nível das médias de todos os pares, o *sig* foi sempre superior a 0,05 pelo que não se rejeita a hipótese nula (*vide* Quadro 4.2). A existência de pressão não provoca, assim, mudanças significativas ao nível das médias e, conseqüentemente, esta não evidencia um impacto significativo na dificuldade sentida pelos revisores ao comunicar os fatores analisados. Retira-se, portanto, que se rejeita a Hipótese 1 definida.

No entanto, entre os pares analisados, a materialidade representa a matéria que manifestou uma maior alteração, encontrando-se perto do limiar de significância.

Quadro 4.2 – Influência da existência de pressão na comunicação.

	N	Correlações de Amostras Emparelhadas		Teste de Amostras Emparelhadas		
		Correlação	Sig	≠ Média	t	Sig (2 extremidades)
1 Comunicar os seus pontos de vista sobre aspetos qualitativos significativos das práticas contabilísticas da entidade & Comunicar, em contextos de pressão, os seus pontos de vista sobre aspetos qualitativos significativos das práticas contabilísticas da entidade	117	0,490	0,000	-0,120	-1,194	0,235
2 Comunicar as dificuldades encontradas durante a auditoria & Comunicar, em contextos de pressão, as dificuldades encontradas durante a auditoria	117	0,498	0,000	-0,017	-0,175	0,862
3 Comunicar a forma escolhida para abordar os riscos significativos de distorção material devido a fraude ou erro. & Comunicar, em contextos de pressão, a	116	0,636	0,000	0,112	1,311	0,193
4 Comunicar a abordagem ao controlo interno & Comunicar, em contextos de pressão, a abordagem ao controlo interno	117	0,648	0,000	0,094	1,225	0,223
5 Comunicar a aplicação do conceito de materialidade & Comunicar, em contextos de pressão, a aplicação do conceito de materialidade.	116	0,568	0,000	0,155	1,782	0,077
6 Comunicar as declarações escritas solicitadas pelo auditor & Comunicar, em contextos de pressão, as declarações escritas solicitadas pelo auditor	116	0,546	0,000	-0,06	-0,651	0,516
7 Comunicar as circunstâncias que afetam a forma e o conteúdo do relatório & Comunicar, em contextos de pressão, as circunstâncias que afetam a forma e o conteúdo do relatório	116	0,516	0,000	-0,009	-0,089	0,929

Fonte: Elaboração própria

Quadro 4.3 – Média do nível de dificuldade sentida durante a comunicação.

		Existência de Pressão?	
		Não	Sim
1	Comunicar os seus pontos de vista sobre aspetos qualitativos significativos das práticas contabilísticas da entidade	2,84	2,96
2	Comunicar as dificuldades encontradas durante a auditoria	2,83	2,85
3	Comunicar a forma escolhida para abordar os riscos significativos de distorção material devido a fraude ou erro	3,13	3,02
4	Comunicar a abordagem ao controlo interno	3,03	2,94
5	Comunicar a aplicação do conceito de materialidade	2,97	2,82
6	Comunicar as declarações escritas solicitadas pelo auditor	2,88	2,94
7	Comunicar as circunstâncias que afetam a forma e o conteúdo do relatório	3,03	3,03

Fonte: Elaboração própria

Na presença de situações em que os problemas de comunicação não são ultrapassáveis, 72 dos ROC inquiridos afirmaram modificar a opinião constituindo, a partir daí, uma limitação de âmbito o que traduz que a comunicação inadequada é um fator suficiente para a emissão de

uma opinião com reservas. Quando possível, perante dificuldades ao nível da comunicação, 51 (43,2%) inquiridos assumiram preferir optar por renunciar ao trabalho (*vide* Figura 8.13 do Apêndice D).

4.3. Discussão da Hipótese de Investigação 2

Para garantir a fiabilidade e aumentar a confiança que os utentes têm sobre a CLC emitida pelos ROC é fundamental a existência de independência (OROC, 2011). Como verificado no Capítulo 2, vários são os fatores que podem colocar em risco a independência, entre eles a existência de pressão exercida pelos encarregados de governação.

Quando indiretamente questionados sobre a importância que atribuem aos princípios éticos pelos quais devem reger a sua atividade, os membros da OROC inquiridos revelaram-se unânimes atribuindo a cada um deles, em média, um elevado nível de importância (*vide* Quadro 4.4).

Quadro 4.4 – Importância atribuída pelos inquiridos aos princípios éticos.

	Média	Classificação
Garantia de objetividade e integridade	4,75	Muito Importante
Nível de competência técnica	4,75	Muito Importante
Garantia apercebida do nível de confidencialidade	4,60	Muito Importante
Nível de respeito e cordialidade	4,50	Muito Importante

Fonte: Elaboração própria

Por sua vez, relativamente às ameaças aos princípios éticos que já vivenciaram durante os seus anos de experiência profissional, apura-se que o tipo de ameaça identificada como mais recorrente foi a de auto-revisão, seguida da ameaça de intimidação e da ameaça de familiaridade as quais se relacionam com situações de julgamento de ações do próprio ROC em períodos anteriores, situações de pressão e indevida influência e situações de conflitos de interesse, respetivamente (*vide* Quadro 4.5). De reforçar que, nestas situações, se não forem aplicadas as salvaguardas necessárias, a independência pode ser colocada em causa. Dos revisores inquiridos, 10,2% assumiu já ter tido a sua independência colocada em causa durante a sua carreira profissional por causa da sua relação com o cliente (*vide* Figura 8.14 do Apêndice E).

Quadro 4.5 – Detecção de ameaças aos princípios éticos durante os anos de exercício profissional dos inquiridos.

	1. Sim	2. Não	Não aplicável	Não sei/ Não respondo
Ameaças de interesse próprio	18	96	-	4
Ameaças de auto-revisão	34	80	-	4
Ameaças de representação	8	105	-	5
Ameaças de familiaridade	26	89	1	2
Ameaças de intimidação	31	85	-	2

Fonte: Elaboração própria

Relacionando a análise da independência com a comunicação, abordada na Hipótese 1, verifica-se que 27,1% dos inquiridos assumiu já ter experienciado situações em que a comunicação ameaçou e/ou prejudicou a manutenção da sua independência (*vide* Figura 8.15 do Apêndice E). De salientar, pela análise detalhada dos questionários, que 9 dos inquiridos já tiveram a sua independência afetada tanto pela relação como pela comunicação que estabeleciam com os clientes.

Para completar o estudo da Hipótese 2, resta averiguar a relação da independência com o problema identificado. No questionário, os ROC foram questionados sobre a regularidade com a qual costumam sentir pressão por parte dos clientes em situações de conflitos éticos e, para que fosse possível o posterior cruzamento de dados nesta análise em concreto, foi necessário reclassificar a variável expressa na Figura 4.1, transformando a escala utilizada em valores binários de “Sim” e “Não”. Assim, as respostas “Nunca” e “Raramente” foram reclassificadas como “Não” traduzindo que os ROC não costumam sentir pressão e, conseqüentemente, as respostas “Frequentemente” e “Sempre” foram modificadas para “Sim”.

Aquando desta recodificação excluíram-se as respostas dos inquiridos que selecionaram o elemento neutro da escala (“Ocasionalmente”), uma vez que não era possível aferir com segurança se estes profissionais costumam ou não sentir pressão. Adicionalmente, foram também desconsideradas da análise as respostas dadas pelos ROC que selecionaram a opção “Não aplicável” e “Não sei/ Não respondo”. É possível verificar a dimensão da amostra após a reclassificação através do Quadro 4.6.

Quadro 4.6 – Dimensão da amostra após a reclassificação da variável.

	N	%
Costuma sentir pressão	8	6,8%
Não costuma sentir pressão	74	62,7%
Total Casos Válidos	82	69,5%
Total Casos Omissos	36	30,5%

Fonte: Elaboração própria

Desta forma, é possível extrair que 50% dos indivíduos que já vivenciaram ameaças de interesse próprio e de representação costumam, perante conflitos éticos, sentir pressão por parte dos clientes e no caso das ameaças de auto-revisão, de familiaridade e de intimidação a percentagem esteve entre os 23% e os 25% dos inquiridos (*vide* Quadro 4.7). De realçar que a diferença do número de inquiridos que já experienciaram as ameaças do Quadro 4.5 para a Quadro 4.7 se deve às respostas excluídas.

Quadro 4.7 – Número de inquiridos que já detetaram ameaças aos princípios éticos durante o exercício profissional e, simultaneamente, costumam sentir pressão por parte dos clientes.

	N	Costumam sentir pressão dos clientes em conflitos éticos	%
Experienciaram ameaças de interesse próprio	12	6	50,0%
Experienciaram ameaças de auto-revisão	21	5	23,8%
Experienciaram ameaças de representação	6	3	50,0%
Experienciaram ameaças de familiaridade	20	5	25,0%
Experienciaram ameaças de intimidação	21	5	23,8%

Fonte: Elaboração própria

Posto isto, ainda que possa existir correlação entre a vivência de contextos de pressão e a falta de independência dos profissionais, rejeita-se a Hipótese 2 por esta não se demonstrar suficiente na amostra para a sua aferição.

4.4. Discussão da Hipótese de Investigação 3

Os dados obtidos sugerem que a existência de pressão tem impacto sobre os inquiridos e sobre as suas atitudes, podendo mesmo implicar, conseqüentemente, o insucesso da auditoria. Por isso, importa verificar quais os efeitos decorrentes da existência de pressão no decorrer do processo de auditoria.

Perante situações de conflitos éticos, quando sujeitos a pressões por parte dos clientes, 105 (89,0%) ROC assumiram agir de acordo com o que consideram mais correto e adequado não cedendo às pressões exercidas pelos clientes (*vide* Figura 8.16 do Apêndice F). Nestas

circunstâncias, mesmo finalizando os procedimentos de auditoria, 77,1% dos profissionais inquiridos concordaram que a existência de pressão é capaz de condicionar a continuidade da relação com o cliente, ditando o fim da prestação de serviços (*vide* Figura 8.17 do Apêndice F).

Aquando do estudo da regularidade dos impactos que a pressão dos clientes tem sobre a modificação ou não da opinião no relatório de auditoria, constata-se que 10 (8,5%) ROC consideraram frequente a influência da pressão sobre a opinião emitida na CLC face aos 50 inquiridos (42,4%) que consideraram ter uma regularidade baixa. De salientar o predomínio da seleção do elemento neutro da escala, justificável pela maior sensibilidade da pergunta (*vide* Figura 8.18 do Apêndice F).

Com foco no problema em estudo, falta analisar o processo de reporte e denúncia de erros e, em casos mais graves, de fraude, pois é este processo que evita e previne a posterior ocorrência de escândalos financeiros. Embora 48 dos inquiridos (40,7%) tenham optado por seleccionar o elemento neutro da escala, com uma diferença de 7 indivíduos verifica-se que existe um predomínio da classificação do processo como “Difícil” ou “Muito difícil” (*vide* Figura 4.3).

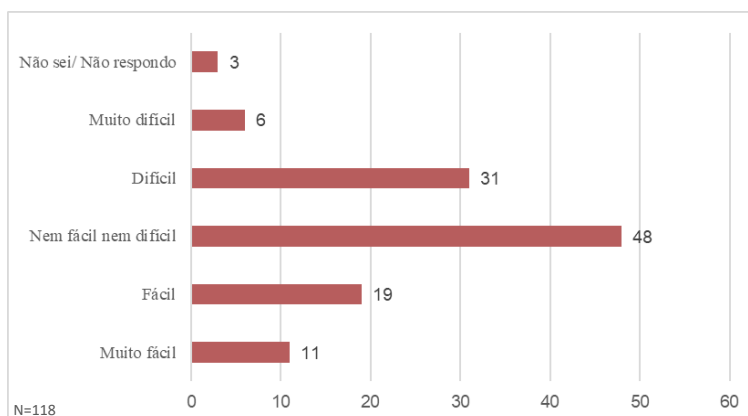


Figura 4.3 - Nível de dificuldade do processo de reporte/denúncia de erros e/ou fraude.

Fonte: Elaboração própria

A fim de analisar o impacto da pressão sobre o processo de reporte e denúncia foi necessário reclassificar a variável representada na Figura 4.3. Para tal, as respostas “Muito fácil” e “Fácil” foram reclassificadas como “Sim” traduzindo que os ROC se sentem à vontade para reportar e denunciar erros e casos de fraude em situações onde sentem pressão por parte dos clientes e, consequentemente, as respostas “Difícil” e “Muito difícil” como “Não”.

Aquando desta recodificação foram excluídas as 48 respostas dos inquiridos que seleccionaram o elemento neutro da escala (“Nem fácil nem difícil”), evitando uma avaliação

incorreta da percepção dos indivíduos. Neste caso, não existiu a necessidade de excluir as respostas dadas como “Não sei/ Não respondo” visto que o objetivo não consistia em estabelecer uma relação entre as respostas, mas apenas verificar a sua modificação.

Feita a comparação para um total de 70 revisores portugueses, são visíveis as alterações da sua percepção sobre o processo. É claro o aumento de indivíduos que, sob pressão, se sentem à vontade para reportar os erros e a fraude, tendo registado uma variação de 30 indivíduos. Apenas 6 dos membros da OROC inquiridos mantiveram a opinião de que se trata de um processo difícil e, por isso, não se sentem à vontade para reportar ou denunciar (*vide* Figura 4.4).

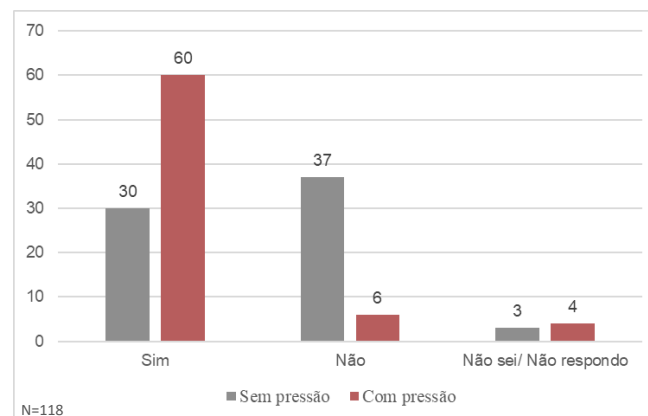


Figura 4.4 – Comparação do sentimento de à vontade dos ROC perante o processo de reporte e denúncia de erros e/ou fraude, com e sem pressão por parte dos clientes.

Fonte: Elaboração própria

Pela observação dos valores obtidos após a conclusão desta análise, verifica-se que não se rejeita a Hipótese 3, dado que os efeitos da pressão na relação de prestação de serviços foram visíveis ao nível da continuidade das relações e do processo de reporte e denúncia face a estes contextos.

CAPÍTULO 5

Conclusões

O objetivo primordial do presente estudo centrou-se em averiguar se, no quotidiano do exercício da sua atividade profissional, os ROC se encontravam sob pressão dos encarregados de governação das entidades para as quais prestam serviços de auditoria e, em caso afirmativo, qual o seu impacto.

Atendendo à questão de investigação, dos 118 membros da OROC que responderam ao questionário divulgado, 84 (71,2%) assumiram já ter sentido pressão dos clientes para agir em conformidade pelo menos uma vez ao longo dos seus anos de experiência o que traduz que, embora possa não ser de forma recorrente ou constante, a existência de pressão dos clientes é uma realidade em Portugal. Como o número de profissionais portugueses que costumam sentir pressão no exercício da sua profissão se demonstrou reduzido, não é viável retirar conclusões sobre as possíveis características que estes poderiam ou não ter em comum, como por exemplo o número de anos de experiência, a forma do exercício profissional ou a tipologia de empresas para as quais presta serviços.

Quando analisados os fatores que mais influenciam os ROC no momento de resistir ou não à pressão exercida pelos clientes, a materialidade destacou-se como sendo o único fator considerado como decisivo pela maioria dos ROC, o que corrobora os estudos de Messier e Schmidt realizados em 2018. Por outro lado, os resultados obtidos ao nível da garantia de anonimato, da ameaça com o fim da relação de prestação de serviços e os incentivos de performance podem indicar a existência de diferenças na sociedade portuguesa face os resultados obtidos nos estudos de Lord (1992) ou Goldman e Barlev (2014). Importa destacar o fator da ambiguidade e subjetividade das normas, que, ao demonstrar os resultados mais equilibrados, revela que o seu impacto sobre os ROC, no momento de decisão, pode depender da verificação simultânea de outros fatores, entre eles os anos de experiência.

Quanto à primeira hipótese, verificou-se que não é só a nível internacional que a comunicação é considerada como tendo um papel fulcral no processo de auditoria (Lurie, 1982). Dos membros da OROC inquiridos, 98,3% confirmou a elevada importância que a comunicação eficaz manifesta numa auditoria e quando esta é inadequada pode ditar a modificação da opinião na CLC e até o fim da relação de prestação de serviços.

Apesar de a pressão ter sido identificada como o fator, entre os analisados, que mais dificulta a comunicação e a regularidade desta, quando comparados os efeitos que a pressão

tem sobre a dificuldade sentida pelos ROC ao comunicar as matérias do processo de auditoria, verificou-se que o seu impacto não é significativo. Rejeita-se, por isso, a hipótese de que a pressão dificulta o processo de comunicação. Todavia, é de realçar que, mais uma vez, a materialidade se destacou como sendo o fator cuja média mais sofreu alteração, reforçando a importância que este conceito tem num processo de auditoria.

Já aquando do estudo da segunda hipótese, 35 elementos da população-ajustada questionada admitiram já ter colocado, pelo menos uma vez, a sua independência em causa durante uma prestação de serviços, por causa da relação e/ou da comunicação que estabeleciam com os clientes. Todavia, através das respostas obtidas, foi perceptível a consciência e a importância que os ROC atribuem aos princípios éticos que regem a sua atividade profissional. Embora com pouca significância na amostra, também a deteção de ameaças durante uma auditoria é uma realidade em Portugal. Dos 8 ROC que costumam sentir pressão, pela análise detalhada do conteúdo do questionário, apenas um afirmou não ter identificado nenhum tipo de ameaça durante os seus anos de experiência. No entanto, como apenas se registou um total de 8 respostas, não é possível estabelecer uma relação significativa entre as variáveis e, subsequentemente, a hipótese é rejeitada.

Por sua vez, a existência de ameaças não prejudica a independência do ROC e a auditoria desde que salvaguardas sejam utilizadas como forma de minimização de risco. É a aplicação das salvaguardas que permite proteger e garantir a fiabilidade e confiabilidade da CLC emitida e a redução da probabilidade de ocorrência de erros e fraudes (OROC, 2011).

Por último, quanto à terceira hipótese, foi possível aferir que a maioria dos ROC considera que, perante cenários de pressão, se mantém fiel à sua opinião sobre o que considera mais correto, não descartando o seu efeito sobre o fim da relação de prestação de serviços. Complementarmente, a generalidade dos inquiridos afirmou que a pressão não afeta regularmente a opinião a emitir na CLC. Isto indica que embora não afete o processo de auditoria que se encontra a decorrer, a existência de pressão condiciona a concretização de prestações de serviços futuras.

É na análise da perceção que os ROC têm sobre o processo de reporte e denúncia de erros e/ou fraude que se evidenciaram as maiores diferenças, sendo estas resultantes de um cenário hipotético de pressão. Desta forma, verificou-se que o grau de dificuldade sentida pelos ROC relativamente ao processo de reporte diminuiu drasticamente. Esta alteração pode indicar que os profissionais portugueses estão mais motivados a reagir iniciando mais prontamente o processo de reporte de erros e fraude, respeitando os seus princípios éticos e, não cedendo à possível pressão aplicada pelos encarregados de governação. Como se comprova a motivação

dos inquiridos em denunciar e impedir a repetição destas situações de pressão, então não se rejeita a terceira hipótese formulada.

De uma forma generalizada, o estudo realizado apresenta-se como um ponto de partida para uma análise mais profunda da profissão de ROC na sociedade portuguesa, sobretudo ao nível dos desafios e dilemas que estes enfrentam diariamente. São os seus comportamentos, motivações e atitudes que fazem a diferença no momento de reagir. Tal como Habiburrochman et al. (2020) declaram, a constante e contínua educação para a ética é crucial para a minimização dos efeitos do problema em estudo na sociedade.

5.1. Contribuições para a Teoria

O presente estudo contribui para a literatura na área de Auditoria por abordar temas como as características das relações e da comunicação estabelecida entre o revisor e cliente, o respeito pelos princípios éticos, a manutenção da independência e a existência de pressão sobre os revisores. Por sua vez, ao destacar os efeitos ao nível da comunicação, este estudo expande a literatura existente por não generalizar e restringir a análise da influência da pressão apenas à auditoria como um todo.

Adicionalmente, por consistir num estudo aplicado aos profissionais portugueses, este estudo amplia a literatura ao estabelecer comparações com os estudos realizados internacionalmente e perceber se as conclusões dos mesmos podem ou não ser aplicáveis a Portugal.

Os resultados obtidos corroboram, então, tanto o facto de que a relação revisor e cliente é entendida como estratégica (Antle, 1982; Wang et al., 2009), como o facto de que as auditorias passadas influenciam as auditorias executadas no presente e no futuro (Gibbins et al., 2001).

Perante conflitos éticos, tal como mostram os resultados, a existência de pressão exercida pelos clientes sobre os revisores é uma realidade também em Portugal. Relativamente à influência que os fatores analisados têm sobre a capacidade dos revisores em resistir à pressão, confirma-se a aplicação dos estudos de De Fuentes e Porcuna (2019), Hatfield et al. (2011), Messier e Schmidt (2018), Shapeero et al. (2003), e Ye et al. (2011). Já quanto aos estudos de Lord (1992) e Goldman e Barlev (2014) sobre a garantia do anonimato e a ameaça com o fim da relação de prestação de serviços, respetivamente, não é possível verificar com segurança esta relação no caso dos profissionais portugueses devido ao número reduzido de ROC que identificou o seu possível impacto.

Para a análise da relação revisor e cliente, um dos fatores a evidenciar é a comunicação entre eles estabelecida. Atribuindo um elevado grau de importância à comunicação no decorrer de uma auditoria e à necessidade de esta ser eficaz nos dois sentidos para se considerar como adequada, as respostas dadas pelos inquiridos suportam as afirmações de Baldacchino et al. (2017), Bobek et al (2012), Colbert (2002), ou Lurie (1982). De forma complementar à literatura, quando analisados os efeitos da pressão sobre a comunicação estabelecida, o presente estudo permitiu verificar que o nível de dificuldade associado não sofre alterações significativas.

Um elevado nível de importância é também atribuído aos princípios éticos que regem a profissão de revisor, demonstrando a consciência dos profissionais portugueses face à sua relevância durante uma prestação de serviços, fator que complementa as evidências de Hansan e Andreas (2019) e Nichols e Price (1976). Relativamente à independência, tal como verificado nos resultados do Capítulo 4, esta tende a ser colocada em causa ao longo dos anos de experiência dos ROC e pode ter como causa tanto a relação como a comunicação estabelecida com os clientes, o que desencadeia a deteção de ameaças durante um processo de auditoria (Goldman & Barlev, 2014; OROC, 2011).

Durante uma auditoria, em todos os instantes os revisores devem manter o seu ceticismo profissional e a fazer julgamentos profissionais isentos de influências externas (Hasan & Andreas, 2019; OROC, 2011) sendo que, através deste estudo, é visível os efeitos da pressão sobre o processo de reporte de erros e/ou fraude, cujo grau de dificuldade sentida diminuiu significativamente.

5.2. Implicações para a Prática

Numa perspetiva mais prática, a presente investigação possibilita perceber que vivências são ou não recorrentes no exercício profissional dos membros da OROC e, por sua vez, entender a perceção que estes têm sobre os temas abordados.

Concisamente, a presente pesquisa, permite alertar os profissionais em causa, as empresas e a própria sociedade de que a existência de pressão sobre os ROC é uma realidade em Portugal e, por isso, deve ser reduzida ao máximo a possibilidade de os profissionais enfrentarem o dilema para optarem entre seguirem os seus princípios éticos ou respeitarem a confidencialidade associada à prestação de serviços.

Apesar de a investigação ter permitido assegurar que os profissionais inquiridos têm consciência da importância dos princípios éticos que regem a sua profissão, a existência de

cenários de pressão pode transmitir a necessidade de motivar e formar os ROC periodicamente de forma a que, caso estejam perante conflitos éticos, não existam fatores que estes considerem como capazes de influenciar a sua decisão entre resistir ou ceder ao pedido feito pelo cliente. Para tal, é importante que os organismos reguladores, como o IAASB, o IFAC ou a OROC, promovam ações de formação e de sensibilização regulares sobre a ética, fornecendo aos profissionais indicações precisas sobre como proceder em situações particulares, ou, até, modifiquem as normas existentes tornando-as menos ambíguas e subjetivas.

Adicionalmente, demonstrou-se que o processo de reporte de erros e fraude não é maioritariamente percecionado como fácil, pelo que pode ser importante investir na sua modificação de forma a diminuir a sua complexidade e aumentar a sua eficiência e eficácia.

5.3. Limitações e Sugestões para Pesquisas Futuras

Apesar do presente estudo possuir contributos relevantes, quer para a literatura académica quer em termos práticos, este não está desprovido de apresentar um conjunto de limitações que condicionaram a sua execução.

Uma das limitações detetadas consiste no número de respostas obtidas. A utilização de uma metodologia de inquérito por questionário, apesar de permitir um maior alcance geográfico não garante a obtenção de um elevado número de respostas (Williamson, 2018). Por se tratar de um questionário destinado exclusivamente a profissionais especializados na área de Auditoria a sua divulgação revelou mais obstáculos. A publicação do questionário através do site da OROC e o posterior envio via correio eletrónico não se revelaram suficientes para obter uma elevada taxa de resposta. De um total de 912 membros em atividade foram obtidas 118 respostas, as quais correspondem apenas a 12,9% da população considerada para o estudo. No entanto, é um facto que o período de recolha de respostas coincidiu com a “época alta” de trabalho para os profissionais o que pode ter influenciado negativamente.

Por se tratar de um questionário *online*, não é possível ter a certeza de que, aquando do momento de resposta, os inquiridos tenham respondido de forma atenta e verdadeira e interpretado a questão de forma correta e a resposta dada seja a pretendida (Rowley, 2014). Apesar o anonimato ter sido garantido, ao envolver questões sensíveis e referentes a atitudes e comportamentos não se pode descartar a possibilidade de os revisores terem respondido segundo o que é socialmente considerado como correto (Williamson, 2018).

Uma outra limitação a destacar, e talvez a mais condicionante, recai sobre as características dos membros da OROC dos quais se obteve resposta, isto porque a maioria dos inquiridos

apresentaram respostas semelhantes na Secção I do questionário. Por exemplo, apenas 0,8% dos indivíduos tinha menos de 5 anos de experiência face aos 69,5% com mais de 20 anos de experiência e, enquanto cerca de 52,5% dos indivíduos referiram exercer atividade em Lisboa, 5 distritos não possuíram representatividade no estudo. As respostas obtidas ao serem bastante uniformes limitaram a extração de conclusões, nomeadamente ao nível do estabelecimento de relações de casualidade entre a existência de pressão ou a capacidade dos ROC em resistir a essa mesma pressão e fatores como os anos de experiência ou a tipologia de empresas para as quais prestam serviços.

Tomando esta última limitação como ponto de partida, uma possível pesquisa futura sobre o tema passa por obter uma maior representatividade dos ROC na amostra, de forma a estabelecer as referidas relações de casualidade e determinar se as características pessoais têm impacto na regularidade da ocorrência de situações de pressão e nos comportamentos dos profissionais.

Uma vez que se descobriu que 71,2% dos profissionais portugueses inquiridos assumiu já ter sentido, pelo menos uma vez, pressão por parte dos encarregados de governação, uma outra pesquisa futura poderá passar por especificar as situações e os momentos em que estas ocorrem. Por sua vez, poderá ser importante desenvolver o estudo dos fatores considerados no Quadro 4.1. Aprofundar o estudo do impacto dos referidos fatores permitirá perceber se entre cada um desses fatores e a capacidade de resistir à pressão existem relações diretas ou inversas, isto é perceber se um fator aumenta ou diminui a sua resistência.

Também ao nível do estudo das ameaças poderá surgir uma outra oportunidade de pesquisa futura. As ameaças foram identificadas como sendo também uma realidade em Portugal, pelo que poderá ser benéfico o estudo das salvaguardas a fim de se perceber a reação dos ROC perante a identificação das ameaças. A pesquisa passaria, então, por averiguar se a identificação de ameaças coincidia com a aplicação de salvaguardas para proteger a prestação de serviços e garantir a sua fiabilidade.

Num estudo com uma maior dimensão de amostra, poderá ser ainda benéfico completar o estudo da relação entre a identificação de ameaças e a vivência de situações de pressão exercida pelos encarregados de governação sobre os revisores.

Quando os estudos aplicados especificamente a Portugal estiverem mais aprofundados, poderá ser propícia a realização de uma análise comparativa entre as perceções dos profissionais de auditoria de diversos países, nomeadamente Espanha visto que estudos de cariz semelhante têm vindo a ser recorrentemente desenvolvidos nos últimos anos.

Numa perspetiva de proteger os ROC face à pressão e à fraude, também a concretização de investigações práticas para a definição de estratégias de mitigação e planos de ação específicos tanto para os próprios profissionais como para as empresas pode ser tida em conta num futuro próximo.

CAPÍTULO 6

Fontes

Aviso n.º 8254/2015 de 29 de julho do Ministério das Finanças. Diário da República: II série, N.º 146 (2015). <https://dre.pt/application/conteudo/69889534>

Decreto-Lei n.º 262/86 de 2 de setembro do Ministério da Justiça. Diário da República: I série, N.º 201 (1986). <https://dre.pt/application/conteudo/220107>

Lei n.º 140/2015 de 7 de setembro da Assembleia da República. Diário da República: I série, N.º 174 (2015). <https://dre.pt/application/conteudo/70196967>

CAPÍTULO 7

Bibliografia

- Armstrong, P. (2008). Calling out for more: Comment on the future of interpretive accounting research. *Critical Perspectives of Accounting*, 19(6), 867–879. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2007.02.010>
- Anandarajan, A., Kleinman, G., & Palmon, D. (2008). Auditor independence revisited: The effects of SOX on auditor independence. *International Journal of Disclosure and Governance*, 5(2), 112–125. <https://doi.org/10.1057/jdg.2008.3>
- Antle, R. (1982). The auditor as an economic agent. *Journal of Accounting Research*, 20(2), 503–527. <https://doi.org/10.2307/2490884>
- Baldacchino, P. J., Caruana, R., Grima, S., & Bezzina, F. H. (2017). Selected behavioural factors in client-initiated auditor changes: The client-auditor perspectives. *European Research Studies Journal*, 20(2), 16–47. <https://doi.org/10.35808/ersj/627>
- Barnette, J. J. (2000). Effects of stem and likert response option reversals on survey internal consistency: If you feel the need, there is a better alternative to using those negatively worded stems. *Educational and Psychological Measurement*, 60(3), 361–370. <https://doi.org/10.1177/00131640021970592>
- Barrainkua, I., & Espinosa-Pike, M. (2018). The influence of auditors' professionalism on ethical judgement: Differences among practitioners and postgraduate students. *Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review*, 21(2), 176–187. <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2017.07.001>
- Batista, C. D. B. (2009). *As variáveis determinantes na escolha do modelo de corporate governance em Portugal* [Dissertação de Mestrado, Universidade do Porto]. Repositório Aberto da Universidade do Porto. <https://hdl.handle.net/10216/56107>
- Beloucif, A. (2008). *Auditor-client relationships: An assessment of relationship quality* [Dissertação de Doutoramento, Robert Gordon University]. RGU Repository. <https://rgu-repository.worktribe.com/output/248481>
- Bexiga, S. (2018, julho 5). Dos escândalos financeiros à nova regulamentação. *O Jornal Económico*. <https://jornaleconomico.sapo.pt/noticias/dos-escandalos-financeiros-a-nova-regulamentacao-327556>
- Bobek, D. D., Daugherty, B. E., & Radtke, R. R. (2012). Resolving audit engagement challenges through communication. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 31(4), 21–45. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50210>
- Chaplais, C., Mard, Y., & Marsat, S. (2016). The auditor facing ethical dilemmas: The impact of ethical training on compliance with a code of conduct. *Comptabilité Contrôle Audit*, 22(1), 53–83. <https://doi.org/10.3917/cca.221.0053>
- Chua, W. F. (1986). Radical developments in accounting thought. *The Accounting Review*, 61(4), 601–632. <https://doi.org/10.1016/b978-008044725-4/50009-6>
- Cianci, A. M., & Bierstaker, J. L. (2009). The effect of performance feedback and client importance on auditors' self- and public-focused ethical judgments. *Managerial Auditing Journal*, 24(5), 455–474. <https://doi.org/10.1108/02686900910956810>
- Colbert, J. L. (2002). Corporate governance: Communications from internal and external auditors. *Managerial Auditing Journal*, 17(3), 147–152. <https://doi.org/10.1108/02686900210419930>
- Creswell, J. W., & Creswell, J. D. (2018). *Research design: Qualitative, quantitative and mixed methods approaches* (5^a Ed.). Sage Publications.

- Cronbach, L. J. (1951). Coefficient alpha and the internal structure of tests. *Psychometrika*, 16(3), 297–334. <https://doi.org/10.1007/BF02310555>
- De Fuentes, C., & Porcuna, R. (2019). Predicting audit failure: Evidence from auditing enforcement releases. *Spanish Journal of Finance and Accounting*, 48(3), 274–305. <https://doi.org/10.1080/02102412.2018.1524220>
- Duarte, A. F. G. (2014). *A (in)dependência da comissão de auditoria nas sociedades anónimas e outras dificuldades funcionais* [Dissertação de Mestrado, Instituto Politécnico de Leiria]. IC-online. <http://hdl.handle.net/10400.8/1776>
- Elharidy, A. M., Nicholson, B., & Scapens, R. W. (2008). Using grounded theory in interpretive management accounting research. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 5(2), 139–155. <https://doi.org/10.1108/11766090810888935>
- Ellram, L. M. (1996). The use of case study method in logistics research. *Journal of Business Logistics*, 17(2), 93–138. <https://www.researchgate.net/publication/248055854>
- Espinosa-Pike, M., & Barrainkua, I. (2016). An exploratory study of the pressures and ethical dilemmas in the audit conflict. *Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review*, 19(1), 10–20. <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2014.10.001>
- Espinosa-Pike, M., & Barrainkua, I. (2020). Professional accountants in Spain: A comparative study of ethical and professional values. *Spanish Journal of Finance and Accounting*, 49(2), 234–264. <https://doi.org/10.1080/02102412.2019.1620491>
- European Central Bank. (2005, fevereiro). *Annual report 2004*. <https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/annrep/ar2004en.pdf>
- Francis, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 30(2), 125–152. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50006>
- Guerreiro, P.S., & Vicente, I. (2015, dezembro 30). Oito anos de escândalos financeiros. *Expresso*. <https://expresso.pt/economia/2015-12-30-Oito-anos--de-escandalos-financeiros>
- Gibbins, M. (1984). Propositions about the psychology of professional judgment in public accounting. *Journal of Accounting Research*, 22(1), 103–125. <https://doi.org/10.2307/2490703>
- Gibbins, M., Salterio, S., & Webb, A. (2001). Evidence about auditor-client management negotiation concerning client's financial reporting. *Journal of Accounting Research*, 39(3), 535–563. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.00027>
- Goldman, A., & Barlev, B. (2014). The auditor-firm conflict of interests: Its implications for independence. *Accounting Review*, 49(4), 707–718. <https://www.proquest.com/scholarly-journals/auditor-firm-conflict-interests-implications/docview/1301318580/se-2?accountid=38384>
- Golen, S. (1987). An analysis of communication barriers of managers in health services organisations. *Management Research News*, 10(4), 1–2. <https://doi.org/10.1108/eb027916>
- Habiburrochman, H., Hidayat, W., & Heriyati, D. (2020). The impact of audit paradigm and obedience pressure on perceived audit judgment. *Opción*, 36(27), 1184–1197. <https://produccioncientificaluz.org/index.php/opcion/article/view/32035>
- Hasan, M.A., & Andreas. (2019). A study of audit judgment in the audit process: Effects of obedience pressures, task complexity, and audit expertise –The case of public accounting firms in Sumatra-Indonesia. *International Journal of Scientific and Technology Research*, 8(07), 32–37. <http://www.ijstr.org/final-print/july2019/A-Study-Of-Audit-Judgment-In-The-Audit-Process-Effects-Of-Obedience-Pressures-Task-Complexity-And-Audit-Expertise-the-Case-Of-Public-Accounting-Firms-In-Sumatra-indonesia.pdf>
- Hatfield, R. C., Jackson, S. B., & Vandervelde, S. D. (2011). The effects of prior auditor involvement and client pressure on proposed audit adjustments. *Behavioral Research in Accounting*, 23(2), 117–130. <https://doi.org/10.2308/bria-10064>
- Heitor, M. I. L. (2017). *Modelos de administração e fiscalização das sociedades anónimas e*

- responsabilidade de administradores e fiscalizadores em relação à sociedade* [Dissertação de Mestrado, Universidade de Lisboa]. Repositório da Universidade de Lisboa. <http://hdl.handle.net/10451/37274>
- Hill, M. M., & Hill, A. (2000). *Investigação por questionário* (1ª Ed.). Edições Sílabo.
- IAASB. (2014, fevereiro). *A framework for audit quality: Key elements that create an environment for audit quality*. International Federation of Accountants. <https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/A-Framework-for-Audit-Quality-Key-Elements-that-Create-an-Environment-for-Audit-Quality-2.pdf>
- IAASB. (2015). *Manual das normas internacionais de controlo de qualidade, auditoria, revisão, outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados* (Edição 2015, Parte I). International Federation of Accountants; Ordem dos Revisores Oficiais de Conta.
- Komorita, S. S., & Graham, W. K. (1965). Number of scale points and the reliability of scales. *Educational and Psychological Measurement*, 25(4), 987–995. <https://doi.org/10.1177/001316446502500404>
- Lee, B., & Humphrey, C. (2006). More than a numbers game: Qualitative research in accounting. *Management Decision*, 44(2), 180–197. <https://doi.org/10.1108/00251740610650184>
- Lenghel, R. D., & Miculescu, M. N. (2016). Current requirements in communicating findings of statutory audit to individuals in governance entity. *Quaestus*, (9), 298–304. <https://www.proquest.com/scholarly-journals/current-requirements-communicating-findings/docview/1806556539/se-2?accountid=38384>
- Likert, R. (1932). *A technique for the measurement of attitudes*. Em Woodworth, R. S. (Ed.) *Archives of Psychology* (140, 22, pp. 5-55). New York: The Science Press.
- Lopes, I. T. (2019). *Auditoria financeira: Do controlo interno ao controlo externo independente* (1ª Ed.). Almedina.
- Lord, A. T. (1992). Pressure: A methodological consideration for behavioral research in auditing. *Auditing*, 11(2), 90. <https://www.proquest.com/scholarly-journals/pressure-methodological-consideration-behavioral/docview/216735243/se-2?accountid=38384>
- Lukka, K. & Modell, S. (2017). Interpretive research in accounting: Past, present and future. Em Z. Hoque, L. D. Parker, M. A. Covalleski, & K. Haynes (Eds.). *The Routledge Companion to Qualitative Accounting Research Methods* (pp. 37–55). Routledge. https://www.researchgate.net/publication/317711836_Interpretive_Research_in_Accounting_Past_Present_and_Future
- Lurie, A. 1982. Communication. *The CPA Journal*, 52(2), 82–85. (Obra citada por Bobek, D. D., Daugherty, B. E., & Radtke, R. R., 2012)
- Martins, A., Fontes, A., Rodrigues, L. L., & Silva, A. P. (2017). Qualitative research in the accounting field: Insights towards the grounded theory approach. Em M. Au-Yong-Oliveira, & C. Costa (Eds.). *Proceedings of the 19th European Conference on Research Methods* (pp. 165–174). Academic Conferences International. <https://doi.org/10.34190/ERM.20.059>
- Messier, W. F., & Schmidt, M. (2018). Offsetting misstatements: The effect of misstatement distribution, quantitative materiality, and client pressure on auditors' judgments. *Accounting Review*, 93(4), 335–357. <https://doi.org/10.2308/accr-51954>
- Moore, D. A., Tetlock, P. E., Tanlu, L., & Bazerman, M. H. (2006). Conflicts of interest and the case of auditor independence: Moral seduction and strategic issue cycling. *The Academy of Management Review*, 31(1), 10–29. <https://doi.org/10.2307/20159182>
- Nelson, M., & Tan, H. T. (2005). Judgment and decision making research in auditing: A task, person, and interpersonal interaction perspective. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 24(SUPPL.), 41–71. <https://doi.org/10.2308/aud.2005.24.supplement.41>
- Nelson, M. W. (2006). Ameliorating conflicts of interest auditing: Effects of recent reforms on

- auditors and their clients. *The Academy of Management Review*, 31(1), 30–42. <https://doi.org/10.5465/amr.2006.19379622>
- Nichols, D. R., & Price, K. H. (1976). The auditor-firm conflict: An analysis using concepts of exchange theory. *Accounting Review*, 51(2), 335–346. <http://www.jstor.org/stable/244844>
- OROC. (2011). *Código de ética da ordem dos revisores oficiais de conta*. <https://www.oroc.pt/a-ordem/codigo-de-etica/>
- Parker, L. D. (2008). Interpreting interpretive accounting research. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(6), 909–914. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2007.03.013>
- Parker, L. (2014). Qualitative perspectives: Through a methodological lens. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 11(1), 13–28. <https://doi.org/10.1108/QRAM-02-2014-0013>
- Pestana, M. H. & Gageiro, J. N. (2014). Guia prático de utilização do SPSS – Análise de dados para ciências sociais e psicologia (6ªEd.). Edições Sílabo.
- Prat dit Hauret, C. (2007). Éthique et décisions d’audit. *Comptabilité Contrôle Audit*, 13(1), 69–85. <https://doi.org/10.3917/cca.131.0069>
- Rowley, J. (2014). Designing and using research questionnaires. *Management Research Review*, 37(3), 308–330. <https://doi.org/10.1108/MRR-02-2013-0027>
- Samuel, S., Covaleski, M. A., & Dirsmith, M. W. (2009). On the eclipse of professionalism in accounting: An essay. Em C. S. Chapman, D. J. Cooper, & P. Miller (Eds.), *Accounting, organizations and institutions* (pp. 367–395). Oxford: Oxford University Press. <https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780199546350.003.0017>
- Santos, J. A. N. (2009). *Corporate governance: Desenvolvimentos recentes e a realidade portuguesa* [Dissertação de Mestrado, Universidade Aberta]. Repositório Aberto da Universidade Aberta. <http://hdl.handle.net/10400.2/1581>
- Sekaran, U., & Bougie, R. (2016). *Research methods for business: A skill-building approach* (7ª Ed.). John Wiley & Sons.
- Shapeero, M., Koh, H. C., & Killough, L. N. (2003). Underreporting and premature sign-off in public accounting. *Managerial Auditing Journal*, 18(6/7), 478–489. <https://doi.org/10.1108/02686900310482623>
- Simunic, D. A. (1984). Auditing, consulting, and auditor independence. *Journal of Accounting Research*, 22(2), 679–702. <https://doi.org/10.2307/2490671>
- Suddaby, R., Gendron, Y., & Lam, H. (2009). The organizational context of professionalism in accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 34(3–4), 409–427. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.01.007>
- Sunder, S. (2002). Knowing what others know: Common knowledge, accounting, and capital markets. *Accounting Horizons*, 16(4), 305–318. <https://doi.org/10.2308/acch.2002.16.4.305>
- Tomás Lopes, I. (2015). Research methods and methodology towards knowledge creation in accounting. *Contaduría y Administración*, 60(S1), 9–30. <https://doi.org/10.1016/j.cya.2015.08.006>
- Umar, A., & Anandarajan, A. (2004). Dimensions of pressures faced by auditors and its impact on auditors' independence: A comparative study of the USA and Australia. *Managerial Auditing Journal*, 19(1), 99–116. <http://dx.doi.org/10.1108/02686900410509848>
- Wang, K. J., & Tuttle, B. M. (2009). The impact of auditor rotation on auditor – client negotiation. *Accounting, Organizations and Society*, 34(2), 222–243. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.06.003>
- Williamson, K. (2018). Questionnaires, individual interviews and focus group interviews. Em K. Williamson, & G. Johanson (Eds.), *Research methods: Information, systems, and contexts* (2ª Ed., pp. 379–403). Chandos Publishing. <https://doi.org/10.1016/B978-0-08-102220-7.00016-9>

Ye, P., Carson, E., & Simnett, R. (2011). Threats to auditor independence: The impact of relationship and economic bonds. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 30(1), 121–148. <https://doi.org/10.2308/aud.2011.30.1.121>

CAPÍTULO 8

Apêndices

Apêndice A. Questionário

O presente estudo tem como principal objetivo estudar a comunicação entre o Revisor Oficial de Contas e os Encarregados da Governação, à luz o previsto na ISA 260 – Comunicação com os Encarregados da Governação. Para além disso, procura identificar as matérias a comunicar bem como avaliar a influência de eventual pressão nos comportamentos e reações do Revisor Oficial de Contas.

Este questionário enquadra-se no âmbito da dissertação do Mestrado em Contabilidade, da ISCTE Business School, realizado pela aluna Bárbara Roberta Vieira Pedro e orientada pelo Professor Doutor Ilídio Tomás Lopes.

É de salientar que a resposta a este questionário é de natureza voluntária e anónima, sendo que a análise e o tratamento das informações recolhidas serão efetuados de forma confidencial e agregada, e exclusivamente para fins académicos. O questionário tem uma duração entre, aproximadamente, 8 e 10 minutos.

Caso deseje esclarecer uma dúvida ou partilhar um comentário, poderá contactar a autora deste estudo através do email brvpo@iscte-iul.pt.

Obrigada desde já pela sua atenção e colaboração!

Secção I-Informação Pessoal

I.1 Género:

- Feminino
 Masculino
 Outro

I.2 Idade:

- Menos de 30 anos
 Entre 31 e 40 anos
 Entre 41 e 50 anos
 Entre 51 e 60 anos
 Entre 61 e 70 anos
 Mais de 70 anos

I.3 Habilitações Literárias (selecione o nível de escolaridade mais elevado que completou):

- Básico (até ao 9º ano)
 Secundário (até ao 12º ano)
 Licenciatura
 Pós-Graduação
 Mestrado
 Doutoramento

I.4 Exerce/exerceu a profissão a:

- Título Individual
 Sociedade de Revisores Oficiais de Conta

I.5 Distrito onde tem registada a sua atividade:

- Viana do Castelo
 Braga
 Vila Real
 Bragança
 Porto
 Aveiro
 Viseu
 Guarda
 Coimbra
 Castelo Branco
 Leiria
 Santarém
 Portalegre
 Lisboa
 Setúbal
 Beja
 Évora
 Faro
 Região Autónoma da Madeira
 Região Autónoma dos Açores

I.6 Número de anos de experiência:

- Menos de 5 anos
 Entre 5 e 10 anos
 Entre 11 e 15 anos
 Entre 16 e 20 anos
 Mais de 20 anos

I.7 Tipos de auditoria que já executou:

- Auditoria a Demonstrações Financeiras
 Auditoria a Controlos Internos
 Auditoria a *Compliance*

I.8 Tipologia de empresas para as quais, maioritariamente, executa ou executou serviços de auditoria:

- Pequenas e Médias Empresas (PME)
- Grandes Empresas (Não Cotadas)
- Sociedades com Valores Mobiliários Admitidos à Cotação (Sociedades Cotadas)
- Entidades de Interesse Público (EIP)
- Organismos Públicos
- Outra: _____

I.9 Deixe um comentário: _____

Secção II- Relação entre Revisor (ROC) e Cliente (Entidade Auditada)

II.1 Entende a relação revisor-cliente como estratégica e parte integrante de um processo de negociação?

- Sim
- Não
- Não sei/ Não respondo

II.2 Qual a importância que atribui aos seguintes fatores quando idealiza uma boa relação revisor-cliente?

	1-Não é importante	2-Pouco importante	3-Moderado	4-Importante	5-Muito importante	Não aplicável	Não sei/ Não respondo
Nível de competência técnica							
Clareza da comunicação							
Sentimento de confiança mútua							
Garantia apercebida do nível de confidencialidade							
Dinamismo da cooperação							
Grau de compromisso apercebido							
Nível de respeito e cordialidade							
Capacidade de adaptabilidade à mudança							
Grau de acessibilidade do interlocutor							
Garantia da objetividade e integridade							

II.3 Como classificaria, maioritariamente, a relação que estabelece com os seus clientes?

- Muito má
- Má
- Neutra
- Boa
- Muito boa
- Não sei/ Não respondo

II.4 Das seguintes barreiras à relação revisor-cliente, qual o grau de relevância que atribui:

	1-Não é importante	2-Pouco importante	3-Moderado	4-Importante	5-Muito importante	Não aplicável	Não sei/ Não respondo
Atitude <i>Know-it all</i>							
Constrangimentos de tempo							
Diferenças de personalidade							
Resistência à mudança							
Tendência para não ouvir							
Falta de confiança							

II.5 Quando entra em contacto com os clientes para obter informação adicional relevante ou para solucionar um problema estes, maioritariamente, mostram-se prestáveis e disponíveis para ajudar?

- Discordo totalmente
- Discordo
- Nem concordo nem discordo
- Concordo
- Discordo totalmente
- Não sei/ Não respondo

II.6 Concorda que numa relação de prestação de serviços de longo prazo as interações passadas condicionam a interação no presente e no futuro?

- Sim
- Não
- Não sei/ Não respondo

II.7 Deixe um comentário: _____

Secção III- Comunicação entre Revisor (ROC) e Cliente (Entidade Auditada)

III.1 Em que momento considera ser mais crucial a comunicação entre revisor e cliente?

- Antes dos procedimentos de auditoria
- Durante a realização dos procedimentos de auditoria
- Depois da conclusão dos procedimentos de auditoria
- Não sei/ Não respondo

III.2 Que meio privilegia no processo de comunicação?

- Escrito
 Oral
 Ambos
 Não sei/ Não respondo

III.3 Reconhece a importância da existência de uma comunicação eficaz nos dois sentidos, isto é bidirecional? (ISA260 parágrafo 3)

- Sim
 Não
 Não sei/ Não respondo

III.4 A existência de uma comunicação eficaz nos dois sentidos numa auditoria permite: (ISA 260 parágrafo 4)

	1-Nunca	2-Raramente	3-Ocasionalmente	4-Frequentemente	5-Sempre	Não aplicável	Não sei/ Não respondo
A melhor compreensão das matérias relacionadas com a auditoria e o desenvolvimento de um relacionamento de trabalho construtivo.							
A obtenção de informação relevante para a auditoria.							
O cumprimento das responsabilidades de acompanhamento do processo de relato financeiro por parte dos clientes.							

III.5 Numa auditoria, que nível de dificuldade sente ao comunicar:

	1-Muito fácil	2-Fácil	3-Nem fácil nem difícil	4-Difícil	5-Muito difícil	Não aplicável	Não sei/ Não respondo
Os seus pontos de vista sobre aspetos qualitativos significativos das práticas contabilísticas da entidade.							
As dificuldades encontradas durante a auditoria.							
A forma escolhida para abordar os riscos significativos de distorção material devido a fraude ou erro.							
A abordagem ao controlo interno.							
A aplicação do conceito de materialidade.							
As declarações escritas solicitadas pelo auditor.							
As circunstâncias que afetam a forma e o conteúdo do relatório.							

III.6 Considera que a forma e a facilidade de comunicação variam consoante:

- A dimensão da entidade auditada.
- A existência de Direção/Função/Departamento de “Auditoria Interna” na estrutura organizacional da entidade auditada.
- A antiguidade da relação de prestação de serviços.
- A complexidade e a volatilidade do ambiente em que o negócio se desenvolve.
- A existência de pressão, ainda que não explícita, para ajustar ou modificar informações de natureza financeira e/ou não financeira.
- O nível de informatização em que o negócio se desenvolve.
- Não sei/ Não respondo.

III.7 Como se sente relativamente ao processo de reporte/denúncia de erros e/ou fraude?

- Muito fácil
- Fácil
- Nem fácil nem difícil
- Difícil
- Muito difícil
- Não sei/ Não respondo

III.8 Se a comunicação nos dois sentidos não for adequada e caso a situação não possa ser adequadamente ultrapassada, qual a medida que tomaria: (ISA 260 parágrafo A53)

- Modificar a opinião em resultado de uma limitação de âmbito.
- Obter aconselhamento jurídico sobre a melhor forma de prosseguir.
- Comunicar com órgão externos (reguladores, supervisores, proprietários, etc.).
- Nos casos possíveis, renunciar ao trabalho.
- Não sei/ Não respondo.
- Outra: _____

III.9 Deixe um comentário: _____

Secção IV- Pressão sobre os revisores (ROC)

IV.1 Em situações de conflitos éticos, costuma sentir pressão por parte dos clientes para agir em conformidade?

- Nunca
- Raramente
- Ocasionalmente
- Frequentemente
- Sempre
- Não sei/ Não respondo

IV.2 Na situação anteriormente descritiva, tende a:

- Procurar aconselhamento jurídico.
- Agir de acordo com o que o cliente pretende.
- Agir de acordo com o que, enquanto revisor, considera mais apropriado e correto independentemente do pretendido pelo cliente.
- Não sei/ Não respondo.

IV.3 Considere um cenário hipotético em que se encontra a realizar uma auditoria na qual estava sob pressão do cliente para não modificar o seu relatório de auditoria (ou equivalente), que nível de dificuldade sentiria ao comunicar:

	1-Muito fácil	2-Fácil	3-Nem fácil nem difícil	4-Difícil	5-Muito difícil	Não aplicável	Não sei/ Não respondo
Os seus pontos de vista sobre aspetos qualitativos significativos das práticas contabilísticas da entidade.							
As dificuldades encontradas durante a auditoria.							
A forma escolhida para abordar os riscos significativos de distorção material devido a fraude ou erro.							
A abordagem ao controlo interno.							
A aplicação do conceito de materialidade.							
As declarações escritas solicitadas pelo auditor.							
As circunstâncias que afetam a forma e o conteúdo do relatório.							

IV.4 Considera que a existência de pressão põe em causa a continuidade da relação entre revisor e cliente?

- Sim
- Não
- Não sei/ Não respondo

IV.5 Considera que a existência de pressão condiciona e afeta a regularidade da comunicação entre revisor e cliente?

- Sim
- Não
- Não sei/ Não respondo

IV.6 Quando, em situação de pressão durante o decorrer da auditoria, deteta um erro ou possibilidade de fraude sente-se à vontade para o reportar e/ou denunciar?

- Sim
 Não
 Não sei/ Não respondo

IV.7 Em circunstâncias de pressão, sente que a decisão de resistir ou conformar à vontade do cliente poderia depender de fatores como:

	1-Sim	2-Não	Não aplicável	Não sei/ Não respondo
Tipo de cliente				
Situação financeira do cliente				
Anos de relação de prestação de serviços ao cliente				
Anos de experiência do auditor				
Incentivos de performance				
Garantia de anonimato				
Materialidade do erro				
Ambiguidade e subjetividade presente nas normas de auditoria				
Decisões tomadas em auditorias anteriores				
Ameaça do cliente com o fim da relação de prestação de serviços				

IV.8 Considera que a existência de pressão sob os revisores pode ter reflexos diferentes na modificação da opinião no relatório de auditoria?

- Nunca
 Raramente
 Ocasionalmente
 Frequentemente
 Sempre
 Não sei/ Não respondo

IV.9 Deixe um comentário: _____

Secção V- Independência dos Revisores (ROC)

V.1 Ao longo da sua carreira profissional já vivenciou situações em que a relação com o cliente tenha posto em causa a sua independência enquanto revisor?

- Sim
 Não
 Não sei/ Não respondo

V.2 Já experienciou situações onde considerou que a comunicação prejudicou/ameaçou a manutenção da sua independência e/ou objetividade?

- Sim
 Não
 Não sei/ Não respondo

V.3 Durante os seus anos de experiência, já detetou circunstâncias consideradas:

	1-Sim	2-Não	Não aplicável	Não Sei/ Não respondo
Ameaças de interesse próprio				
Ameaças de auto-revisão				
Ameaças de representação				
Ameaças de familiaridade				
Ameaças de intimidação				

V.4 Deixe um comentário: _____

VI- Secção Opcional

VI.1 Pretende receber os resultados deste questionário quando concluído?

- Sim
 Não

VI.2 Em caso afirmativo, indique o seu endereço de email: _____

Apêndice B. Caracterização da Amostra

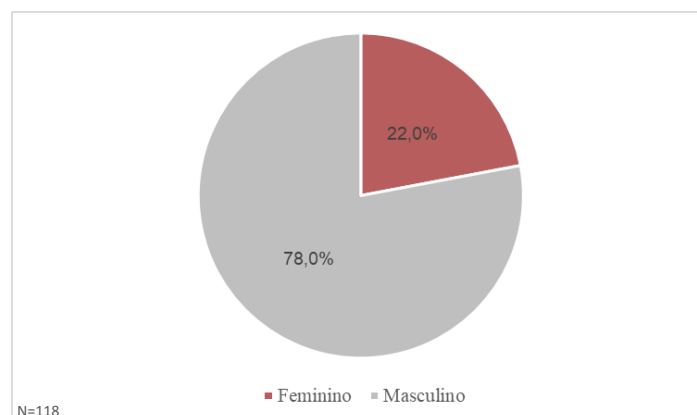


Figura 8.1 – Distribuição dos inquiridos por género.

Fonte: Elaboração Própria

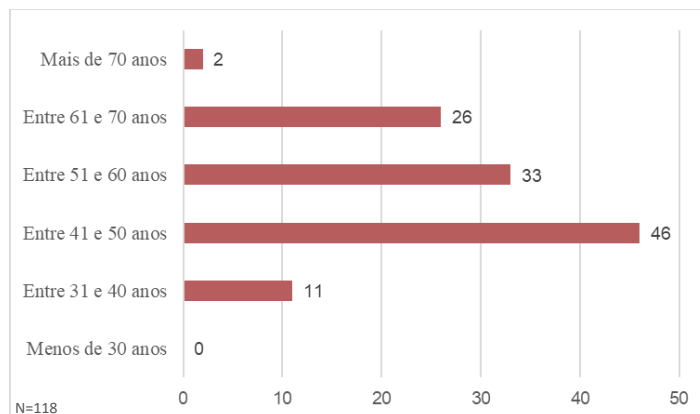


Figura 8.2 – Distribuição dos inquiridos por faixa etária.

Fonte: Elaboração Própria

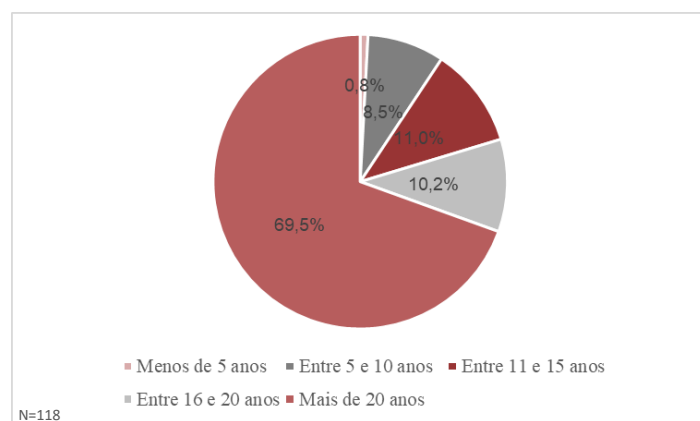


Figura 8.3 – Número de anos de experiência profissional dos inquiridos.

Fonte: Elaboração Própria

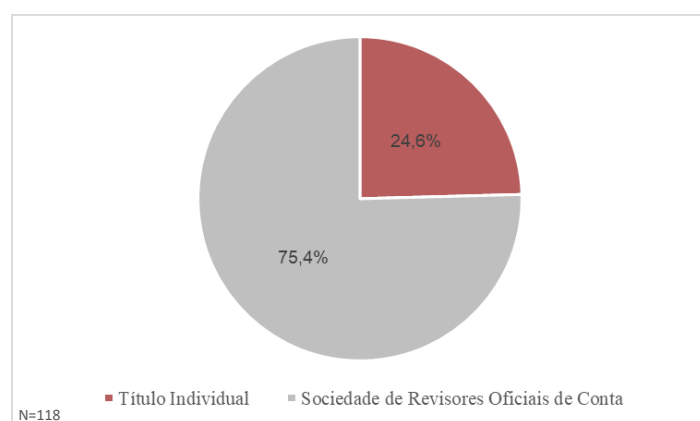


Figura 8.4 – Forma de exercício da atividade profissional pelos inquiridos.

Fonte: Elaboração Própria

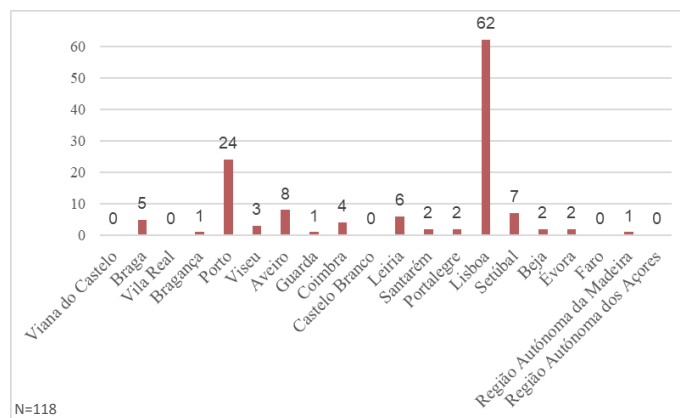


Figura 8.5 – Distribuição geográfica dos inquiridos.

Fonte: Elaboração Própria

De realçar que o número de respostas é superior a 118 visto que os inquiridos poderiam optar por seleccionar mais do que uma alternativa.

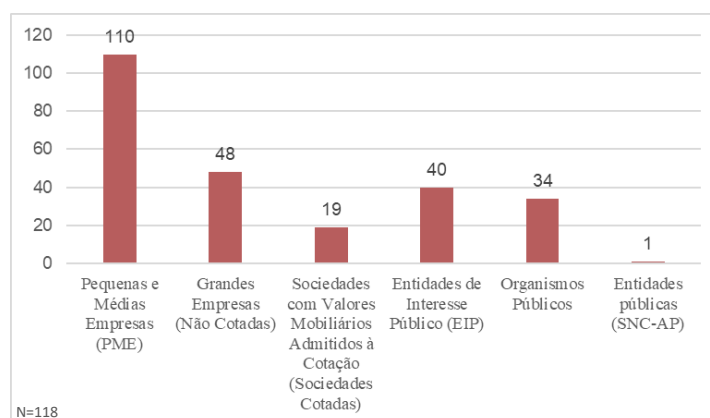


Figura 8.6 – Tipologia das empresas para as quais os inquiridos, maioritariamente, executam serviços de auditoria.

Fonte: Elaboração Própria

De realçar que o número de respostas é superior a 118 visto que os inquiridos poderiam optar por seleccionar mais do que uma alternativa.

Apêndice C. Análise da Relação entre Revisor e Cliente

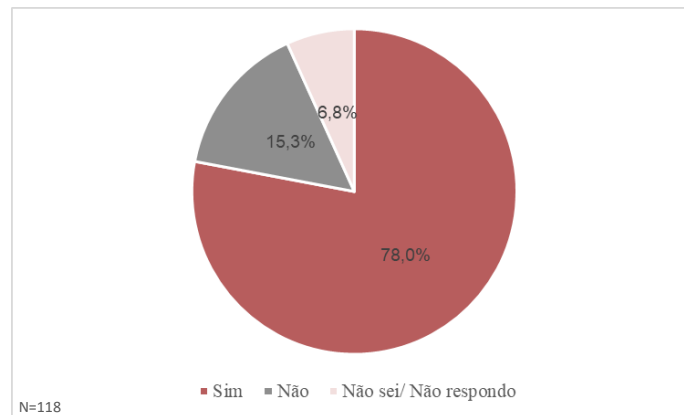


Figura 8.7 – Percepção dos inquiridos sobre a caracterização da relação entre o revisor e o cliente como estratégica.

Fonte: Elaboração Própria

De salientar que a resposta “Sim” corresponde a uma opinião corroborativa da afirmação e “Não” evidencia o contrário.

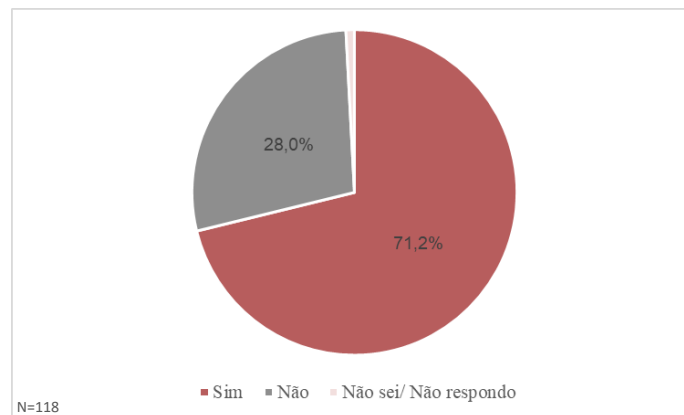


Figura 8.8 – Percepção dos inquiridos sobre a influência das interações passadas nas prestações de serviço presentes e futuras.

Fonte: Elaboração Própria

De salientar que a resposta “Sim” demonstra a influência das interações e “Não” evidencia o contrário.

Apêndice D. Análise da Comunicação entre Revisor e Cliente

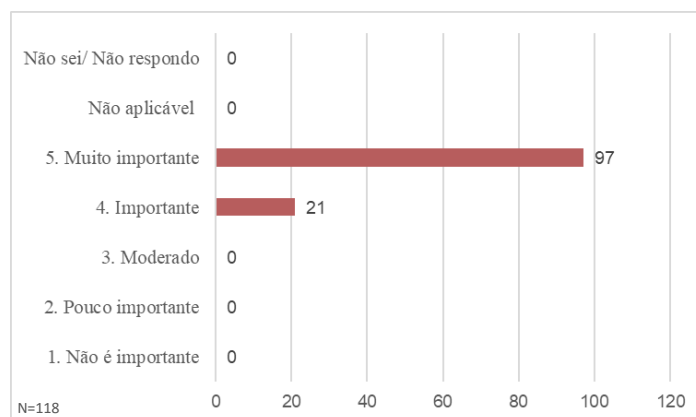


Figura 8.9 – Importância atribuída à existência de clareza na comunicação durante um processo de auditoria.

Fonte: Elaboração Própria



Figura 8.10 – Percepção dos inquiridos sobre a existência de uma comunicação eficaz nos dois sentidos.

Fonte: Elaboração Própria

De salientar que “Sim” demonstra que a comunicação eficaz é importante e “Não” evidencia o contrário.

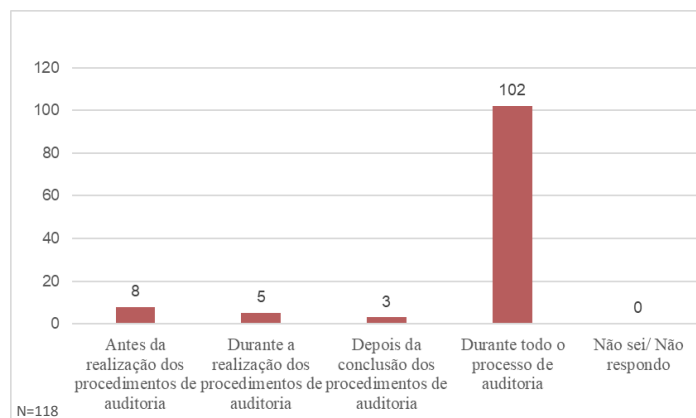


Figura 8.11 – Identificação do momento do processo de auditoria onde, na opinião dos inquiridos, a comunicação entre o revisor e o cliente é crucial.

Fonte: Elaboração Própria

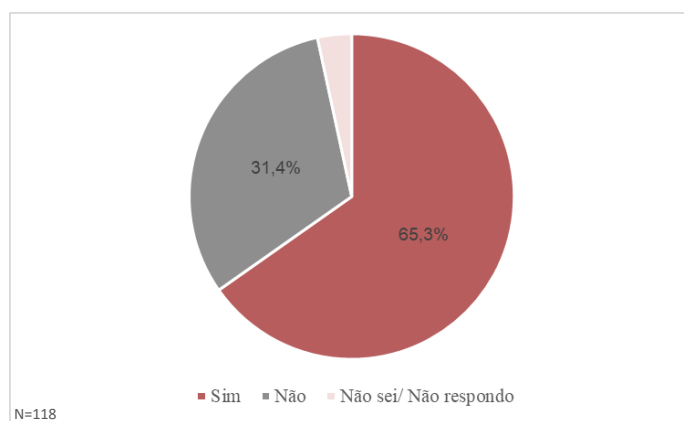


Figura 8.12 – Percepção dos inquiridos sobre a influência exercida pela pressão na regularidade da comunicação entre o revisor e o cliente.

Fonte: Elaboração Própria

De salientar que a resposta “Sim” demonstra que a pressão condiciona a comunicação estabelecida e “Não” evidencia o contrário.

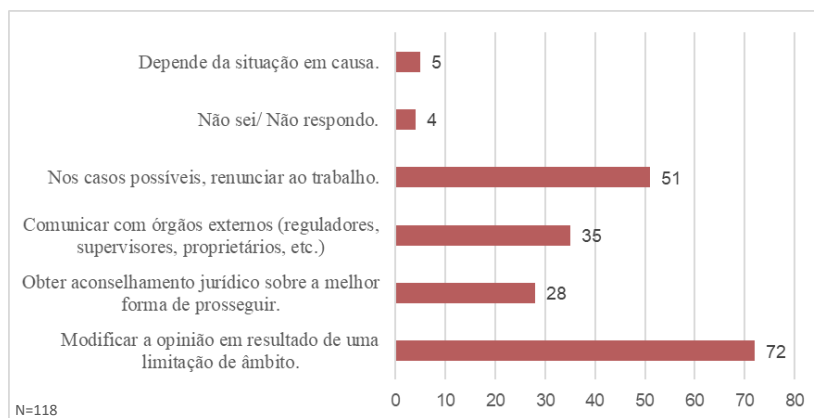


Figura 8.13 – Ações executadas pelos ROC inquiridos quando a comunicação não é adequada e a situação não pode ser ultrapassada.

Fonte: Elaboração Própria

De realçar que o número de respostas é superior a 118 visto que os inquiridos poderiam por optar por seleccionar mais do que uma alternativa.

Apêndice E. A Independência dos Revisores

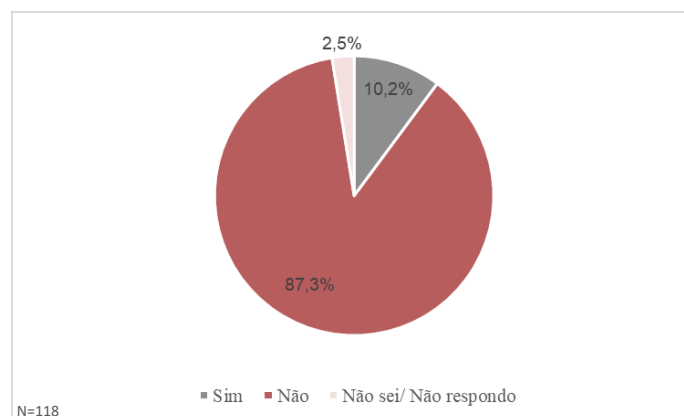


Figura 8.14 – Influência da relação entre o revisor e o cliente sobre a independência dos ROC inquiridos.

Fonte: Elaboração Própria

De salientar que a resposta “Sim” traduz que, ao longo dos anos de experiência profissional, os inquiridos já colocaram em causa a sua independência por causa da relação e “Não” evidencia o contrário.

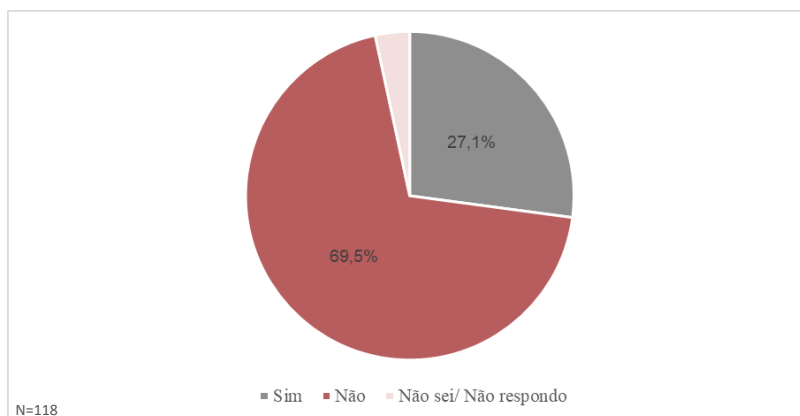


Figura 8.15 – Influência da comunicação entre o revisor e o cliente sobre a independência dos ROC inquiridos.

Fonte: Elaboração Própria

De salientar que a resposta “Sim” traduz que, ao longo dos anos de experiência profissional, estes já colocaram em causa a sua independência por causa da comunicação estabelecida e “Não” evidencia o contrário.

Apêndice F. Impacto da Existência de Pressão no Processo de Auditoria

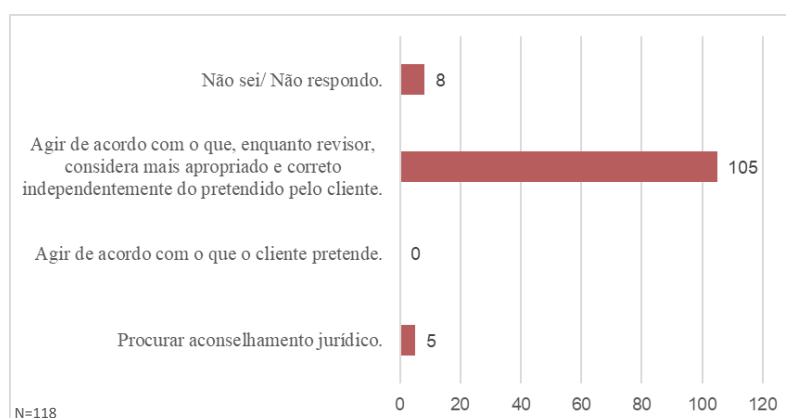


Figura 8.16 – Ações dos ROC inquiridos perante situações de pressões de clientes em situações de conflitos éticos.

Fonte: Elaboração Própria

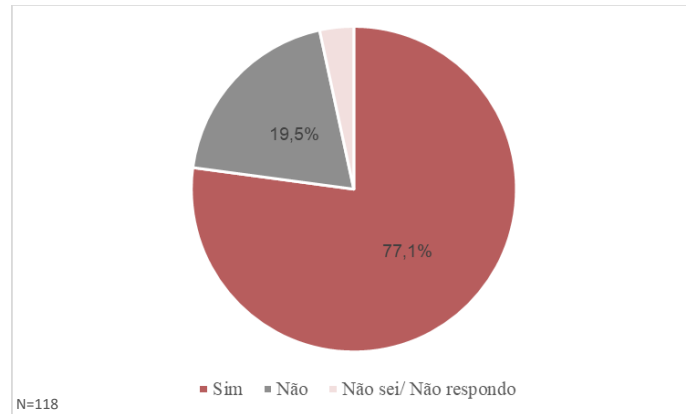


Figura 8.17 – Percepção dos inquiridos sobre a influência da pressão sobre a continuidade da relação entre revisor e cliente.

Fonte: Elaboração Própria

De salientar que a resposta “Sim” demonstra que a pressão condiciona a continuação da prestação de serviços e “Não” evidencia o contrário.

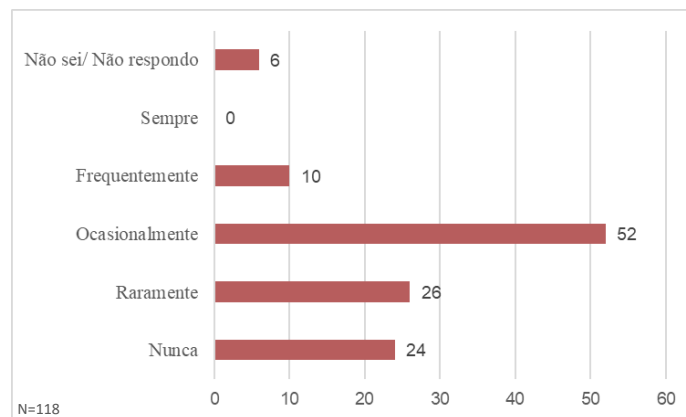


Figura 8.18 – Percepção dos inquiridos sobre a frequência da modificação da opinião no relatório de auditoria perante situações de existência de pressão.

Fonte: Elaboração Própria