



ASSOCIAÇÃO DE POLITÉCNICOS DO NORTE (APNOR)
INSTITUTO POLITÉCNICO DE BRAGANÇA

**Atitude dos Revisores Oficiais de Contas e Colaboradores de
Sociedades de Auditoria Perante Dilemas Éticos**

Juliana Moreira da Costa

Dissertação apresentada ao *Instituto Politécnico de Bragança*
Para obtenção do grau de mestre em Contabilidade e Finanças

Orientação:

Prof. Doutor Jorge Alves

Bragança, novembro, 2019



ASSOCIAÇÃO DE POLITÉCNICOS DO NORTE (APNOR)

INSTITUTO POLITÉCNICO DE BRAGANÇA

**Atitude dos Revisores Oficiais de Contas e Colaboradores de
Sociedades de Auditoria Perante Dilemas Éticos**

Juliana Moreira da Costa

Orientação:

Prof. Doutor Jorge Alves

Bragança, novembro, 2019

Resumo

O presente trabalho tem como principal objetivo analisar a atitude dos Revisores Oficiais de Contas (ROC) e seus colaboradores perante dilemas éticos. Para o efeito, utilizou-se um inquérito por questionário adaptado de Barrainkua & Espinosa-Pike (2018), através do qual se aferiu o compromisso com o interesse público, o nível de independência e o julgamento ético de ROC e seus colaboradores. O inquérito foi desenvolvido numa plataforma própria e enviado o *link*, por e-mail, para os ROC inscritos na Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), tendo sido solicitado o reencaminhamento para os seus colaboradores e preenchimento do mesmo por parte destes. Os resultados permitem concluir que o nível de independência é maior nos ROC face aos colaboradores e que o nível de independência influencia negativamente o julgamento ético dos ROC e seus colaboradores.

Palavras-Chave: auditoria, ética, revisores oficiais de contas, colaboradores, compromisso, independência, julgamento ético.

Abstract

The main objective of this work is to analyze the attitude of the Statutory Auditors (ROC) and their collaborators facing ethical dilemmas. For this purpose, a questionnaire survey adapted from Barrainkua & Espinosa-Pike (2018) was used, which measured the commitment to the public interest, the independence level and the ethical judgment of ROC and their collaborators. The survey was developed on its own platform and sent the link, by e-mail, to the ROC registered at the Portuguese Institute of Statutory Auditors (OROC), and was requested to be forwarded to their collaborators and filled in by them. The results allow us to conclude that the level of independence is higher in ROC compared to employees and that the level of independence negatively influences the ethical judgment of the ROC and their employees.

Keywords: audit, ethics, auditors, collaborators, commitment, independence, ethical judgment.

Resumen

El presente trabajo tiene como objetivo principal analizar la actitud de los auditores legales (ROC) y sus colaboradores ante los dilemas éticos. Para ello, se ha realizado una encuesta adaptada al modelo de Barrainkua & Espinosa-Pike (2018) a través del cual se coteja el compromiso con el interés público, el nivel de independencia y el juicio ético de ROC y sus colaboradores. La encuesta se desarrolló en una plataforma propia, y se envió el enlace, por e-mail, a los ROC inscritos en el Orden Oficial de Auditores (OROC), solicitándole que lo reenviasen a sus colaboradores para que también lo cumplimentasen. Los resultados permiten concluir que el nivel de independencia es mayor en los ROC que en sus colaboradores, el cual, influye negativamente en el juicio ético de los ROC así como en el de sus colaboradores.

Palabras clave: auditoría, ética, auditores, colaboradores, compromiso, independencia, juicio ético.

Agradecimentos

Toda a vida escutei que *tudo requer esforço e dedicação*, de facto a cada dia que passe vou comprovando tal expressão. Tenho em mim, para cada dia um pensamento, para cada mês um objetivo e para cada ano uma conquista. Neste momento, o presente trabalho representa a minha última conquista, porém, a vida deve ser vivida ao máximo, colocando sempre à prova as nossas capacidades e se estivermos dispostos aprendemos todos os dias e, portanto, venha o próximo pensamento, objetivo e conquista.

Atribuo um agradecimento muito sincero a todos os que me acompanharam nesta etapa recheada de desafios, em especial ao meu orientador Professor Doutor Jorge Alves por toda a disponibilidade, colaboração e confiança dispensada, foi sem dúvida essencial neste percurso.

À minha família por todo o apoio e força a cada obstáculo que surgia, aos meus amigos que sempre me acompanharam no meu percurso académico e aos meus colegas de trabalho que tanto passaram quando estava exausta, não é fácil ser estudante, o mundo do trabalho também não é, por isso, conciliar os dois foi uma batalha dura mas que consegui superar ao lado dos que mais amo e agora tem outro gosto, uma conquista com grande valor. Aos que marcaram a minha vida, em todos os aspetos, mas que partiram entretanto, foram conselhos seguidos, fez parte deste desafio, não esqueço apenas agradeço.

Para finalizar, ao estimado Instituto Politécnico de Bragança, em particular à Escola Superior de Tecnologia e Gestão que me acolheu durante toda a minha formação superior.

Abreviaturas

CEOROC - Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

CLC - Certificação Legal das Contas

CMVM - Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

DRA - Diretrizes de Revisão

EOROC - Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

IAASB - *International Auditing and Assurance Standards Board*

IAESB - *International Accounting Education Standards Board*

IASB - *International Accounting Standards Board*

IESBA - *International Ethics Standards Board for Accountants*

IFAC - Federação Internacional de Contabilistas

IPSASB - *International Public Sector Accounting Standards Board*

ISA – *International Standard on Auditing*

OROC - Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

ROC – Revisores Oficiais de Contas

RJSA - Regime Jurídico de Supervisão de Auditoria

RLC - Revisão Legal das Contas

SROC - Sociedades de Revisores Oficiais de Contas

EU – União Europeia

Índice

Lista de Tabelas	vii
Introdução.....	1
1. Revisão de Literatura	2
1.1. Auditoria	2
1.1.1. Enquadramento do Conceito de Auditoria	2
1.1.2. A Auditoria em Portugal	7
1.1.3. A Certificação Legal das Contas	8
1.1.4. As Fases da Revisão Legal das Contas	9
1.2. Revisores Oficiais de Contas	10
1.2.1. Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas	10
1.2.2. Análise dos Princípios Subjacentes no Estatuto.....	11
1.2.3. Código de Ética dos Revisores Oficiais de Contas.....	12
1.2.4. Análise dos Princípios Éticos Subjacentes no Código.....	14
1.3. Os Revisores Oficiais de Contas e seus Colaboradores Perante Dilemas Éticos	17
2. Metodologia de Investigação.....	19
2.1. Objetivo do Estudo e Hipóteses de Investigação.....	19
2.2. Descrição do Instrumento de Recolha de Dados	20
2.3. Questionário e Descrição da Amostra	21
2.4. População vs. Amostra	23
2.5. Descrição dos Métodos de Tratamento dos Dados	24
3. Apresentação e Análise dos Resultados	27
3.1. Caracterização da Amostra.....	27
3.2. Resultados.....	28
Conclusões, Limitações e Linhas de Investigação Futuras	32
Referências	34
Apêndice.....	38

Lista de Tabelas

Tabela 1 - Medição de variáveis independentes.....	22
Tabela 2 – Estatísticas descritivas.....	26
Tabela 3 – <i>Alpha de Cronbach</i>	26
Tabela 4 – Caracterização da amostra.....	27
Tabela 5 – Tabela para o teste às médias.....	28
Tabela 6 – Tabela de Correlações.....	30
Tabela 7 – Regressão Linear.....	30
Tabela 8 – Tabela síntese.....	31

Introdução

O presente trabalho tem o intuito de analisar as atitudes e comportamentos que os Revisores Oficiais de Contas (ROC) e colaboradores de sociedades de auditoria têm perante dilemas éticos. Na literatura são identificados diferentes estudos sobre ética em auditoria (e.g., Barrainkua e Espinosa-Pike, 2018; Espinosa-Pike e Barrainkua, 2016; Samsonova-Taddei & Siddiqui, 2016) e, tanto quanto se sabe, este tipo de estudos é escasso ou inexistente para o contexto português.

A ética nos negócios e em particular na auditoria é cada vez mais premente. O mundo dos negócios encontra-se em apuros com o conceito de ética e de más condutas e é fundamental contornar a situação através de tomada de decisões concisas e pertinentes que afastem divergências e pressões das partes interessadas. Hoje, perante uma economia global, as transações pelas várias partes do mundo são frequentes e isso implica que os intervenientes compreendam as culturas e padrões éticos subjacentes a cada país, não se restringindo somente às normas da sociedade em que residem.

Neste contexto surge a auditoria, a qual quando colocada em prática, de forma concisa e contínua, confere aos *stakeholders* das entidades uma maior fiabilidade nos dados presentes nas demonstrações financeiras e por conseguinte credibilidade para tomadas de decisão futuras.

No sentido de responder aos objetivos definidos para o presente trabalho, elaborou-se um inquérito por questionário, adaptado de Barrainkua & Espinosa-Pike (2018), numa aplicação específica, tendo sido enviado, por e-mail, o *link* do questionário aos ROC inscritos da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), bem como solicitado o preenchimento do inquérito por parte dos colaboradores dos ROC e sociedades de auditoria.

Embora o público a que se dirigiu o presente estudo não seja precisamente o mesmo do estudo desenvolvido por Barrainkua & Espinosa-Pike (2018), alguns dos resultados são corroborados, considerando as devidas diferenças e o contexto português.

Para além da presente secção, o estudo é constituído por mais quatro secções. Na secção seguinte, procede-se ao enquadramento teórico, abordando essencialmente o conceito de auditoria, aspetos relacionados com a profissão e dilemas éticos dos ROC e seus colaboradores. Na terceira secção apresenta-se a metodologia utilizada para responder aos objetivos do trabalho proposto. Na quarta secção são apresentados e discutidos os principais resultados do estudo. Por último, apresentam-se as principais conclusões, limitações e sugestões para trabalhos futuros.

1. Revisão de Literatura

Este capítulo aborda o conceito de Auditoria, a Auditoria em Portugal, a Certificação Legal das Contas e as Fases da Revisão Legal das Contas.

1.1. Auditoria

Perante a etimologia o termo auditoria surgiu do latim (verbo latino) «*audire*» que significa “ouvir”, anexo a este termo, o termo auditor surgiu do latim «*auditor*» e significa “aquele que ouve”, segundo Costa (2010, p.49). Para Araújo (2016), este conceito pode ser baseado em vertentes financeiras ou vertentes com base no social e é a síntese da opinião do auditor baseada na informação recolhida tendo em conta as normas, os procedimentos e pressupostos éticos. De ressaltar que uma opinião não é garantia de um resultado, mas uma declaração de julgamento profissional e é inexequível que um auditor possua garantia absoluta sobre demonstrações financeiras (isto deriva de vários fatores por exemplo estimativas) (PWC, 2017).

1.1.1. Enquadramento do Conceito de Auditoria

A auditoria é a síntese da opinião do auditor baseada na informação recolhida tendo em conta as normas, os procedimentos e pressupostos éticos (Costa, 2010). Ferrell, Fraedrich e Ferrell (2011), definem auditoria como sendo um instrumento usado pelas empresas para mensurar e demonstrar o seu compromisso ético com as partes interessadas. A auditoria sustenta a confiança que existe entre os gerentes das empresas e as partes interessadas (que carecem de visão verdadeira) aquando as divulgações das demonstrações financeiras (PWC, 2017).

Dadas as circunstâncias da atual realidade económica como as decorrentes fraudes e escândalos financeiros recentes, a sociedade necessita cada vez mais de “respostas atempadas e viáveis” (Araújo, 2016, p.2). Essa viabilidade é mais credível perante os *stakeholders* quando existe a prática de auditoria, todavia, este conceito é adaptado consoante as necessidades do meio envolvente – *Expectation Gap*, termo abordado posteriormente, Araújo (2016). Para Zeppelini (2006), os *stakeholders* de uma entidade são os intervenientes ou grupos interessados como beneficiários, colaboradores, empresas concorrentes, fornecedores, investidores, Governo, entre outros.

Heliodoro e Carreira (2012) reforçam esta opinião afirmando que desde os primórdios da história da economia, o principal foco da auditoria era a deteção de erros e fraudes que colocassem em causa a verdadeira imagem de uma empresa. Com isto, o interesse dos *stakeholders* pela auditoria é nitidamente mais determinante. Sousa (2017) salienta que se as normas de auditoria aplicadas na prática forem cumpridas, subsiste fiabilidade nas demonstrações financeiras das empresas o que

permite a existência de credibilidade nas informações sendo que estas são cruciais para que as decisões dos *stakeholders* não sejam afetadas.

Com base em argumentos do *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) e segundo Schilder (2012) a auditoria independente é valorizada na sociedade, em relação às demonstrações financeiras e isto tem impacto no invocado ceticismo profissional. De acordo com autor, o ceticismo profissional contribui para que o auditor seja crítico na prova de auditoria e não coloque em causa a credibilidade da informação bem como a sua qualidade. Este conceito é reconhecido nas normas internacionais de auditoria e está relacionado com conceitos de ética dado que, ligado ao ceticismo profissional está um estado de espírito e que por sua vez, este orienta a conduta do auditor de modo a adotar uma abordagem interrogativa antes de tirar as conclusões. Em suma, o ceticismo profissional baseia-se na aptidão para pensar de modo crítico sobre como o ambiente económico atual pode afetar as demonstrações financeiras da empresa (PWC, 2017).

Costa (2010) salienta que, de acordo com o *International Accounting Standards Board* (IASB), as características qualitativas da informação financeira mais relevantes são a compreensibilidade (com diligência), a relevância (a nível de influência em decisões económicas), a fiabilidade (representação fidedigna) e a comparabilidade (ao longo do tempo).

Neste contexto, surge o conceito de responsabilidade social, que sucintamente, se traduz na garantia de fiabilidade por parte das empresas, nas informações facultadas e divulgadas e está relacionado com a ética. Isto é, os indivíduos devem seguir comportamentos éticos uma vez que este conceito de responsabilidade é observado pelos *stakeholders* (Araújo, 2016). Esteves (2012) invoca que em relação à responsabilidade social, os investigadores têm opiniões diferentes o que se traduz em dilemas (interpretativos e de aplicabilidade). O autor assume que é pertinente as empresas usufruírem de boa relação com o seu meio envolvente (*stakeholders*) pois só assim conseguem um crescimento e desenvolvimento sustentável.

Porém, Brooks, Gill e Wong (2019) dizem que o risco de responsabilidade social está relacionado com a retenção do cliente, ou seja, a sua posse. Em suma, clientes de baixo risco têm qualidade de auditoria mais alta e clientes de alto risco têm maiores incentivos a fraudes de relatos financeiros. Todavia, os autores salientam que a qualidade do relato financeiro e aspetos culturais podem ter impactos nas interpretações das auditorias realizadas.

Na perspetiva de Ferrell et al. (2011), a responsabilidade social divide-se a nível económico, legal, ético e filantrópico, isto é, até que ponto as empresas respondem às expectativas das partes interessadas. No mundo dos negócios, este conceito corresponde à obrigação de uma entidade maximizar o impacto positivo e minimizar o negativo perante a sociedade.

Segundo Costa (2010) existem os seguintes tipos de auditoria: financeira (contas, legalidade e regularidade), interna, operacional (controlo, gestão e estratégia), de gestão, previsional ou prospetiva (através do histórico das empresas tentar obter uma prospetiva provável do futuro), informática, social e forense (ligada a aspetos de contexto contabilístico).

Segundo Barreto (2017), a auditoria interna foca-se no apoio à gestão aquando das tomadas de decisões e a auditoria externa foca-se na revisão global de todas as atividades inerentes à empresa bem como avalia os controlos internos que averiguam a gestão de riscos. Araújo (2016, p.13) salienta que a auditoria interna usufrui conhecimentos tipo “*Know-How*”, isto significa, saber fazer. Costa (2010, p.92) refere que a auditoria interna tem o intuito de auxiliar as empresas no seu desempenho, através de “análises, apreciações, recomendações, conselhos e informações respeitantes às atividades analisadas”.

Rönkkö, Paananen e Vakkuri (2018) afirmam que a auditoria interna é crucial para a deteção de fraudes e conseqüentemente escândalos financeiros, dado que proporciona benefícios a nível de gestão e redução de taxas de auditoria.

É conveniente referir que existe distinção entre setores, isto é, a auditoria no setor público é distinta da auditoria no setor privado. Pena (2017), refere que no setor público estão implícitas preocupações, a nível de informação financeira, com fraudes e irregularidades; no setor privado, embora abarquem as preocupações mencionadas no setor público, têm mais preocupação com a eficiência (caminho percorrido para atingir determinado objetivo) e a eficácia (resultados obtidos).

A auditoria é colocada em prática através de normas, normas essas que quando aplicadas a uma atividade estão relacionadas com a qualidade do trabalho, de salientar que a qualidade referida é na vertente profissional e sobre o julgamento que os próprios profissionais constroem para o exercício das suas funções (Costa, 2010).

Segundo Wilson, Chapman e Stott (2018), envolvendo a ISA 700 (*International Standard on Auditing*), que exige a divulgação do parceiro de auditoria responsável pela emissão de uma opinião de auditoria sobre as demonstrações contabilísticas, a assinatura do parceiro aumenta a responsabilidade legal da empresa bem como a sua transparência e por sua vez, tem um efeito positivo, a nível da qualidade da auditoria; este parceiro de auditoria diz respeito ao nome do sócio responsável pela auditoria no caso de empresas cotadas. Cumulativamente Dao, Xu e Liu (2019) mencionam esse facto no seu estudo e referem que outra vantagem é o serviço de auditoria (com qualidade) e desse modo, concede resposta a potenciais riscos de litígio. Os autores incutem ainda fatores influenciadores desta exigência como o facto de a divulgação do nome do parceiro aumentar a transparência dos relatórios

realizados (reputação) e a responsabilidade do parceiro na qualidade da auditoria (esforços do auditor).

Como expectável, a auditoria tem sofrido alterações ao longo dos anos. A literatura alude que a auditoria teve origem no Egipto, China e na Babilónia (Costa, 2010). Contudo, há vários autores que afirmam que a origem foi na Inglaterra em meados do século XIII. A prova disso é que a Inglaterra era o grande pilar do comércio e investimento mundial, desde logo havia a carência de fiscalização (Barreto, 2017). Todavia, segundo Barreto (2017), a auditoria teve origem com a Revolução Industrial do século XVIII no Reino Unido.

Neste prisma, segue uma síntese da evolução da auditoria, elaborada com base nos autores mencionados (Barreto (2017); Ferreira (2016); Costa (2010); Teck-Heang e Md. Ali (2008). A evolução da auditoria pode ser demarcada em cinco épocas: antes de 1840, de 1840 a 1920, de 1920 a 1960, de 1960 a 1990 e de 1990 até ao presente.

Antes de 1840 o objetivo da auditoria era verificar todas as transações efetuadas tendo em conta que o foco do período era a deteção de fraude. Neste período incluem-se os expores de que 4000 anos antes de Cristo (ocorre a auditoria na Babilónia - liquidação de impostos) já eram efetuadas auditorias relacionadas com o controlo dos armazéns dos faraós e cobrança de impostos. Entre os anos 1800 antes de Cristo e 95 depois de Cristo, ocorreram auditorias “surpresa” e durante o império romano era usual que os imperadores ordenassem a inspeção às contabilidades das províncias. Todavia, a auditoria (do modo como é compreendida na atualidade) teve origem na Grã-Bretanha no século XIX como refutação à Revolução Industrial. Em 1130 a prática é aplicada na Inglaterra e 70 anos depois em Londres. Foi em 1310 que iniciaram os Conselhos Londrinos e em 1314 foi criado o Cargo de Auditor do Tesouro. As expedições marítimas vieram também a ser fiscalizadas a partir do ano de 1500 e posteriormente, em 1581 a auditoria chega a Itália. Em meados de 1640 é aberto o Tribunal de Contas de Paris e em 1733 a Bolsa de Valores de Londres. Após a Revolução Industrial na Inglaterra em 1750 abrem a Bolsa de Valores de Nova Iorque (1792).

De acordo com os autores referidos, entre 1840 e 1920 surgiu a “classe média” e o foco passou a ser a deteção de erros técnicos e de erros de princípios para além da deteção de fraude. Neste período foi fundada a Sociedade dos Contabilistas de Edimburgo, em 1854, e em 1887, a Associação Americana dos Contabilistas Públicos. Entre 1920 e 1960, fruto do desenvolvimento económico dos Estados Unidos o foco da auditoria abrangeu ainda a credibilidade de declarações fornecidas aos acionistas das empresas e aqui, tanto a materialidade como as técnicas de amostragem foram empregues.

Prosseguindo para o período de 1960 a 1990, segundo os autores mencionados anteriormente, o controlo interno nas empresas era crucial e foi colocado em prática a auditoria baseada no risco, o que incluía também fatores externos. Foi neste espaço temporal que surgiu a categoria de Revisor Oficial de Contas em 1969 e entre 1973 a 1980 que surgiu o Conselho de Normas de Contabilidade Financeira, a Federação Internacional de Contabilistas (IFAC) e a primeira norma de auditoria do IFAC. A célebre Oitava Diretiva que aprova o serviço das pessoas encarregadas de fiscalizar documentos de caráter contabilístico (auditores) é aprovada em 1984 e dois anos depois surge a Federação dos Contabilistas Europeus, ainda é em 1987 que enunciam o Código de Ética e Deontologia Profissional.

Nos últimos anos, a auditoria tem em vista novas perspetivas de risco. Contudo, a deteção de fraudes continua a ser a preocupação maior e o maior foco no exercício é dar credibilidade às informações financeiras. Entre 1990 e 2000 as Sociedades de responsabilidade limitada estão sujeitas a executar práticas de auditoria no Reino Unido, a União Europeia (UE) comunica a estratégia de harmonização internacional e enunciam o Código dos Valores Mobiliários. Com a falência da *Enron* (maior companhia de energia de gás) e da *Worldcom* (maior companhia telefónica) em 2001 surge o Conselho Internacional de Normas de Contabilidade, em 2005 os Organismos de Supervisão do Grupo Europeu de Auditores, um ano depois a eminente nova Oitava Diretiva às Contas Anuais e Consolidadas e em 2008 o Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria. Nos últimos nove anos houve uma generalização da aplicação das ISA no exercício de auditorias, é aprovado através do Decreto-Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e do Decreto-Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro o Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria bem como surge um novo conceito em torno da auditoria, isto é, a KPMG (empresa de prestação de serviços, incluindo auditoria) introduz o conceito de “Auditor 4.0” receando uma quarta revolução industrial (Barreto, 2017; Ferreira, 2016; Costa, 2010; Teck-Heang & Md. Ali, 2008).

Das entidades referidos acima, a mais pertinente para o estudo é a IFAC que detêm os seguintes comités: o *International Auditing and Assurance Standards Board*, o *International Accounting Education Standards Board* (IAESB), o *International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA) e o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) (Ferreira, 2016).

Em suma, a IFAC serve o interesse público uma vez que é a entidade que preferencialmente contribui para o desenvolvimento de organizações robustas e sustentáveis, mercados e economias e essencialmente defende a transparência, responsabilidade de atos e comparabilidades de relatos financeiros. A nível de interesse público, o seu maior contributo é a adoção e implementação de normas de auditoria e a garantia da fiabilidade de qualidade através do suporte do IAASB (IAASB, 2015). As normas do IAASB regem a auditoria, a revisão e fiabilidades, mas não se sobrepõe a leis ou

regulamentos nacionais (IAASB, 2015). No ponto seguinte serão refletidos aspetos relevantes da auditoria em Portugal.

1.1.2. A Auditoria em Portugal

Em Portugal, apenas os ROC têm autorização e consentimento do Governo da República para realizar auditorias e estes estão sujeitos às normas e jurisdições da OROC.

Segundo Monteiro (2014), a auditoria financeira pode ser imposta por lei (fonte legal) ou por iniciativa de entidades interessadas (fonte convencional). No entanto, a auditoria imposta por lei só pode ser realizada por profissionais membros da OROC, ao invés da convencional que pode ser realizada por empresas especializadas na área.

No começo do exercício de funções de auditoria, as mesmas eram realizadas por peritos que pertenciam às Câmaras de Peritos Contabilistas. Essas Câmaras eram concebidas pelo Ministério da Justiça e tinham como tarefas elaborar pareceres, verificar contas e proceder a exames de âmbito comerciais, criminais ou civis. Existiam duas Câmaras na época, a do Norte e a do Sul. A Câmara de Peritos Contabilistas do Norte era formada por indivíduos do “Tribunal do Comércio do Porto, Associação Comercial do Porto e Associação Industrial Portuense” e a Câmara de Peritos Contabilistas do Sul era formada por indivíduos do “Tribunal do Comércio de Lisboa, Associação Comercial de Lisboa, Associação Industrial Portuguesa, Associação dos Lojistas de Lisboa, Associação da Agricultura Portuguesa e Associação dos Advogados” (Costa, 2010). Todavia, as Câmaras de Peritos Contabilistas foram permutadas pela OROC.

Em Portugal, foi o artigo 21.º da Carta de Lei de 22 de junho de 1867 que obrigou as sociedades anónimas a constituir um Conselho Fiscal. Esta lei foi, posteriormente, alterada e transposta para o Código Comercial de 1888 de Veiga Beirão. No entanto, é no artigo 178.º do Código Comercial de 1888 que surge pela primeira vez a referência a auditores/fiscalizadores, designados de “agentes especiais do governo”, também conhecidos, segundo Costa (2010) por representantes do Governo.

Para Costa (2010), as condições na UE para o exercício de funções de auditor foram instituídas na Diretiva 84/253/CEE do Conselho de 10 de abril de 1984 (reconhecida como Oitava Diretiva), respeitante à aprovação dos sujeitos incumbidos de executar a auditoria aos documentos contabilísticos.

Em Portugal foi através do Decreto-Lei n.º 49381 de 15 de novembro de 1969 e que entrou em vigor a 1 de janeiro de 1970, que os ROC possuíram o consentimento do Governo da República para se

envolverem, em contexto de fiscalização de contas, membros de interesses públicos, gestores de sociedades anónimas ou sociedades por quotas.

1.1.3. A Certificação Legal das Contas

A Certificação Legal das Contas (CLC), segundo Costa (2010), possui caráter obrigatório em Portugal desde 1983 aquando a aprovação das primeiras Normas Técnicas de Revisão Legal de Contas da OROC e está prevista no Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC) e é o resultado da Revisão Legal das Contas (RLC). Nela constam, conforme o artigo n.º 45 do EOROC, vários itens como: identificação das empresas objeto de tal revisão (incluindo as contas, período e estrutura de relato financeiro), as normas de auditoria, a opinião apresentada pelo ROC, parecer do ROC, entre outros.

Os requisitos específicos para a RLC de entidades de interesse público constantes no Regime Jurídico de Supervisão de Auditoria (RJSA), foram aprovados pela lei n.º 148/2015 de 9 de setembro, transpondo a Diretiva 2014/56/EU de 16 de abril de 2014 do Parlamento Europeu e do Conselho e assegura a execução parcial do Regulamento n.º 537/2014 de 16 de abril de 2014 do Parlamento Europeu e do Conselho. A entrada em vigor ocorreu a 1 de janeiro de 2016.

O RJSA é o que regula a atividade de supervisão pública dos ROC, das SROC, auditores e entidades de auditoria de Estados-Membros da UE e de terceiros com registo em Portugal, conforme artigo n.º 1 do RJSA. Entende-se por entidades de interesse público os emitentes de valores mobiliários, instituições de crédito, empresas de investimento e similares, artigo n.º 3 do RJSA.

Segundo Freire (2016, pp.69-70) de acordo com a OROC, a CLC é formada por: um título; pela identificação do destinatário; pela identificação da entidade, contas e normativo contabilístico; pela opinião acerca das demonstrações financeiras; as bases para opinião; casos pertinentes, ênfases; o âmbito da revisão legal das contas; a declaração e independência do auditor; a continuidade das empresas auditadas; o relatório de gestão; o relatório do governo das sociedades; a descrição das responsabilidades da gerência e órgão de fiscalização; a descrição das responsabilidades do auditor ou revisor; e o nome e assinatura do auditor.

Segundo Costa (2010), a CLC é elaborada de acordo com a Diretriz de Revisão e Auditoria (DRA) 700 e tem as seguintes opções: com opinião sem reservas; com opinião sem reservas mas com ênfases; com opinião com reservas (limitação âmbito auditoria e/ou desacordo); com escusa de opinião; ou com opinião adversa. Quando há inexistência de modificações da CLC está-se perante uma opinião sem reservas, no lado oposto e que afetem a opinião do auditor, está-se perante uma opinião sem reservas mas com ênfases. Porém, se existirem modificações à CLC e que por sua vez afetam a

opinião do auditor, está-se perante limitações de âmbito (opinião com reservas por limitação do âmbito ou escusa de opinião) ou desacordo (opinião com reservas por desacordo ou opinião adversa). Sendo que foi em 1997 que a DRA 700 foi publicada e aprovada pela OROC.

Em relação à sua composição, a CLC detém uma introdução (identificação da entidade e respetivas demonstrações, o período e valores significativos para o efeito), as responsabilidades (do órgão de gestão da entidade e do auditor), o âmbito (de acordo com as normas a aplicar, o relatório de gestão redigido e aceitação dos factos) o tipo de reserva e a opinião (apreciação da prova de revisão/auditoria pelo auditor), Costa (2010).

1.1.4. As Fases da Revisão Legal das Contas

A RLC está prevista no EOROC, é realizada pelos ROC e esta revisão implica que os mesmos fiquem sujeitos a direitos e deveres atribuídos pelas disposições legais que regem as empresas objeto de tal revisão (clientes) conforme artigo n.º 44 do EOROC.

Segundo Pena (2017), as entidades (empresas) que têm a obrigatoriedade de deter RLC são as sociedades anónimas, as sociedades gestoras de participações sociais, as sociedades por quotas com conselho fiscal, as sociedades por quotas de responsabilidade limitada (nos casos previstos no Código das Sociedades Comerciais) e entidades obrigadas a apresentar contas consolidadas. Costa (2010) acresce às entidades mencionadas, cooperativas e entidades de interesse público.

O exercício (auditoria) compreende três fases essenciais: o planeamento, a execução e a avaliação e elaboração do relatório. De acordo com o IAASB (2015), com base na ISA 300 planejar uma auditoria requer uma estratégia global de auditoria (exercício presente e para o futuro) com vista a eficácia da mesma; relativamente à execução e baseado na ISA 320 o objetivo do auditor é colocar em prática o conceito de materialidade (definido na ISA 200 e ISA 320) tanto no planeamento como na execução; a avaliação do auditor requer, com base na ISA 330, prova de auditoria suficiente que reflita os riscos avaliados de distorções materiais (definido na ISA 330 e em suma o risco de erro material é a soma do risco inerente com o risco de controlo); por último, relativamente ao relatório, com base na ISA 700 e demais relacionados (701, 705, 706, 710 e 720) este transmite a conclusão e relato da auditoria efetuada.

Na perspetiva da PWC (2017, p.8) as fases da auditoria são cinco: o planeamento, a avaliação de riscos, a estratégia e plano de auditoria, a recolha de provas e os testes de controlo. Contudo, o conteúdo das fases vai de acordo com o autor anteriormente citado.

Costa (2010) divide o planeamento de uma auditoria em: conhecimento da entidade e respetivo meio envolvente; a perceção dos sistemas de informação e de controlo interno; procedimentos analíticos (para a determinação do risco); e materialidade e risco (magnitude ou natureza do erro).

1.2. Revisores Oficiais de Contas

Como referido, em Portugal apenas os ROC têm autorização e consentimento do Governo da República para realizar auditorias e estes estão sujeitos às normas e jurisdições da OROC. Posto isto, apresenta-se uma breve referência ao EOROC e ao Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (CEOROC), bem como as respetivas análises subjacentes.

1.2.1. Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

O atual EOROC foi aprovado em conformidade com a Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, a qual estabelece o regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais, transpondo parte da Diretiva 2014/56/UE, de 16 de abril de 2014 do Parlamento Europeu e do Conselho (última atualização até então). O presente Estatuto entrou em vigor a 1 de janeiro de 2016.

A OROC é uma associação pública profissional que representa os seus membros bem como todos os aspetos relacionados com a profissão, é uma pessoa coletiva de direito público que exerce atos administrativos e aprova regulamentos previstos na lei e no aludido estatuto. Porém, os atos e regulamentos da Ordem não estão sujeitos a aprovação do Governo e a Ordem é detentora de património e finanças próprias, conforme artigo n.º 1 do EOROC.

Nos termos do artigo n.º 2 do EOROC a OROC tem extensão nacional e pelo artigo n.º 4 do EOROC a sua tutela cabe ao membro do Governo responsável pela área das finanças. A OROC é representada pelo bastonário ou então por membros do conselho diretivo com poderes para tal, conforme artigo n.º 5 do EOROC.

No EOROC são indicadas todas as atribuições que a OROC pode exercer, tendo em conta as competências de supervisão pública da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM), entre elas: a regulação do acesso à profissão, concessão de títulos, zelar pelo prestígio da profissão, participar na elaboração de legislação, exercer jurisdição profissional, colaborar com o Governo na melhoria contínua da auditoria, entre outros (artigo n.º 6 do EOROC).

A OROC é constituída por membros ROC, membros estagiários e membros honorários, artigo n.º 8 do EOROC. São considerados Órgãos Nacionais da Ordem a Assembleia Representativa, a Assembleia

Geral Eleitoral, o Conselho Superior, o Bastonário, o Conselho Diretivo, o Conselho Disciplinar e o Conselho Fiscal, artigo n.º 12 do EOROC. No EOROC são supracitados similarmente os atos próprios dos ROC e SROC no exercício de funções de interesse público, isto é, a auditoria às contas (RLC por disposição legal/estatutária, revisão voluntária de contas por contrato e serviços específicos), conforme artigo n.º42 do EOROC. Nos termos do artigo n.º 43 do EOROC as empresas sujeitas à intercessão de revisores são as possuidoras de contabilidade organizada ou resultado de disposição legal, estatutária ou contratual.

O ROC pode desempenhar o exercício das suas funções a título individual, como sócio de uma SROC ou sob contrato celebrado com ROC a título individual ou com SROC, conforme o disposto no artigo n.º 49 do EOROC.

Este Estatuto é composto por direitos e deveres, mencionados no artigo n.º 52 do EOROC, salientando apenas os deveres, em geral, são mencionados a elaboração e divulgação do relatório de transparência, a comunicação ao órgão de fiscalização, o domicílio profissional, a observância das normas e avisos da Ordem, o desempenho de cargos e funções que forem eleitos, o pagamento de quotas (bem como taxas, emolumentos e multas), o controlo da qualidade sob supervisão da CMVM, o ceticismo profissional, a independência, entre outros, artigo n.º 61 do EOROC.

1.2.2. Análise dos Princípios Subjacentes no Estatuto

De acordo com o EOROC, entre os conceitos aludidos, os mais relevantes para o estudo são o ceticismo profissional e a independência do auditor. Relativamente ao ceticismo profissional, já foi citado que o mesmo contribui para que o auditor seja crítico no exercício das suas funções, Schilder (2012). Todavia, na perspetiva do EOROC é visto como “uma atitude caracterizada pela dúvida e por um espírito crítico, atento às condições que possam indiciar eventuais distorções devidas a erros ou fraude, e por uma apreciação crítica dos elementos e da prova de auditoria”. Está previsto que qualquer auditor preserve o ceticismo profissional durante todo o processo de revisão ou auditoria, através da identificação de “distorções materiais”, como por exemplo: identificação de fraudes, estimativas de justo valor, imparidade de ativos, provisões e fluxos de caixa futuros, como refere o artigo n.º 70 do EOROC.

Em relação ao conceito de independência e segundo o Estatuto, os auditores devem ser independentes para com a entidade auditada e jamais interferir nas decisões tomadas pela mesma. O papel dos auditores é tomar medidas apropriadas de modo a garantir que a sua função não seja afetada por conflitos de interesses em torno de todos os participantes na ação (gestores, colaboradores, qualquer cidadão com relação de domínio). Situações como auto-revisão, interesse próprio, representação, familiaridade ou intimidação são posições que impedem que o auditor realize

RLC, sendo que neste contexto, por auditor entende-se os ROC, as SROC, os sócios das mencionadas, os colaboradores e demais indivíduos envolvidos na RLC. Nos termos do artigo n.º 71 do EOROC, os auditores têm o dever de registrar as ameaças que possam comprometer a sua independência junto com as medidas de salvaguarda aplicadas.

Figueiredo (2013) menciona que existem dois tipos de independência, a independência da mente e a independência na aparência, a primeira refere-se ao “estado de espírito” onde o julgamento profissional nunca é afetado por influências, a segunda refere-se à “percepção de um terceiro” sobre o exposto.

Pelo presente Estatuto, as SROC podem ter a natureza de sociedades civis dotadas de personalidade jurídica ou sociedades comerciais, conforme artigo n.º 116.

1.2.3. Código de Ética dos Revisores Oficiais de Contas

Almeida (2015, p.29) refere que o conceito de ética é uma regulação de comportamentos dos indivíduos a nível de valores para conceder sentido às decisões e ações realizadas. Salienta ainda que a ética para além de ter origem na moral (supracitada pelo autor como costumes, regras, valores), implica uma reflexão sobre a própria moral (supracitada de crítica racional), ou seja, uma junção que se traduz em uma “filosofia da moral”. Ferrell et al. (2011), aludem filosofia da moral como sendo um combinado de princípios que permite às pessoas determinarem o que está certo ou errado.

Tiura e Domnisor (2018) mencionam a ética como uma atividade que sustenta e preserva a confiança (relacionada com a auditoria). Para as autoras um código de ética embora formule valores e princípios, o mesmo não garante que a moral seja colocada em prática.

Bringselius (2018, p.106) baseado no *The International Organization of Supreme Audit Institutions* refere que a auditoria deve ir para além dos seus habituais três “Es”. Ou seja, acrescentar à eficiência, economia e eficácia o termo – ética. Este aditamento surge devido às más condutas éticas ocorridas, por exemplo, escândalos financeiros.

Ferrell et al. (2011, p.18) mencionam que a ética compreende princípios que guiam o comportamento no mundo empresarial e os benefícios por ser “mais ético e socialmente responsável” são o aumento da eficiência da empresa, o compromisso por parte dos colaboradores, a confiança dos investidores, o contentamento dos clientes e um melhor desempenho financeiro. Os autores afirmam ainda que os dilemas éticos surgem devido a conflitos de valores e crenças entre as partes interessadas.

Para Almeida (2015), a característica mais importante de um auditor é a independência, a qual para o autor, consiste em ter capacidade para resistir à pressão feita por parte dos seus clientes, ou seja, existir imparcialidade profissional, colocando assim a ética profissional em prática.

Figueiredo (2013, p.9), refere que os escândalos relacionados com “fraca qualidade da auditoria”, embora julgados por não cumprimento das normas técnicas a realidade é outra, é o não cumprimento de padrões éticos e a falta de ceticismo profissional. Segundo o autor, para que o interesse público seja protegido, não basta que os auditores possuam competências técnicas mas também pessoais e morais.

Segundo Anerud (2016, p.1) a ética não tem importância apenas para os profissionais da área da contabilidade e auditoria, mas também é crucial para com a “cadeia de valor do capital humano” que se divide nos conceitos: atração, retenção, desenvolvimento, recompensa e aposentação de indivíduos. Segundo as ideias da autora, a atração está relacionada com a promoção de comportamento ético, a retenção com a aquisição de talentos profissionais, o desenvolvimento com a aprendizagem contínua, a recompensa com incentivos (financeiros ou não) e a aposentação de indivíduos com uma realidade incessante – o abandono da empresa. Contudo, bons líderes ajustados com um comportamento ética forte serão o essencial para o sucesso de uma empresa.

Ferrell et al. (2011) definem uma questão de ética como uma situação, problema ou oportunidade, que carece de pensamento, debate ou investigação para que se consiga obter uma decisão.

A nível do desenvolvimento do conceito de ética nos negócios, Ferrell et al. (2011) afirmam que este progrediu em cinco fases: antes de 1960, a década de 1970, a década de 1980, a década de 1990 até hoje e na continuidade do século XXI. Nos primórdios (antes de 1960) a ética era baseada numa perspectiva religiosa; posteriormente (década de 1970) os profissionais da área e estudantes começaram a explorar a ética no sentido de perceber a relação entre os indivíduos e as empresas aquando da tomada de decisões e aqui surge a necessidade de fortalecer o conceito de responsabilidade social; na década de 1980 a ética já era uma prática corrente no ensino. Contudo, as regulamentações governamentais ainda não eram suficientes e novas questões de ética surgiam com regularidade; na década de 1990 o Governo já era mais ativo e no presente é essencial que uma empresa contenha na sua origem valores que sigam o que é ético e evitem más condutas.

O Código de Ética publicado pela OROC é uma ajuda no sentido de orientar o auditor no processo. Ou seja, é previsível que factos/dilemas éticos ocorram, mas também é expeável que os auditores consigam contornar a situação sem ofender a profissão.

Prosseguindo para o foco deste ponto, foi no artigo 5º do EOROC que foi divulgado o novo CEOROC, que permuta o anterior Código de Ética e Deontologia Profissional de 2001. De salientar que este foi

concebido baseado no Código de Ética emitido pelo IESBA. Este código entrou em vigor dia 1 de janeiro de 2012.

De acordo com o CEOROC, os auditores, no exercício das suas funções devem ter a capacidade de identificar ameaças relativas ao cumprimento dos princípios fundamentais, ter a capacidade de avaliar as ameaças detetadas e por fim, aplicar as salvaguardas necessárias para as erradicar ou pelo menos reduzi-las. Caso seja previsível a não resolução (devido à gravidade do problema), o auditor deve recusar ou descontinuar o trabalho e em último recurso, caso necessário, renunciar o mandato, (preâmbulo do CEOROC).

O presente código disponibiliza alguns exemplos de ameaças que podem colocar em causa o cumprimento dos princípios fundamentais bem como de salvaguardas que podem ajudar na resolução de problemas. Figueiredo (2013), sintetiza as ameaças em cinco categorias: interesse pessoal (envolventes financeiras, honorários), auto-revisão (o profissional não avalie de forma apropriada os resultados de um julgamento elaborado pelo próprio), representação (promoção da posição de um cliente), familiaridade (ofertas, influências na entidade) e intimidação (pressões reais, processos litigiosos).

Relativamente à resolução de conflitos éticos, o presente código conjectura na secção terceira do capítulo segundo que ao iniciar-se um processo de resolução devem ser tidos em conta os factos relevantes, os aspetos éticos envolvidos, os princípios fundamentais em causa, os procedimentos internos instituídos e as eventuais medidas alternativas. Cabe ao auditor demarcar as ações a executar. Contudo, deve sempre ter consciência das consequências que daí podem advir. No entanto, existem organismos que auxiliam os auditores nestas circunstâncias, entre eles: conselho geral e de supervisão, a comissão de auditoria, o conselho fiscal e o conselho de administração.

Outro conceito mencionado no CEOROC é o da independência; os auditores perante o exercício das funções, têm de ser independentes dos seus clientes dado todos os pressupostos assentarem em interesses públicos. A independência converge de dois fatores, da mente e da aparência. A independência da mente está conexas ao estado mental (opiniões) e a independência na aparência está conexas com as circunstâncias, ambas com integridade e ceticismo profissional, conforme capítulo quarto do CEOROC.

1.2.4. Análise dos Princípios Éticos Subjacentes no Código

O primeiro capítulo do CEOROC refere que este é destinado para profissionais inscritos na OROC (colaboradores de ROC ou de SROC, abrangendo membros estagiários). Como princípios fundamentais são citados no capítulo segundo do CEOROC a integridade (seriedade nos

relacionamentos profissionais e empresariais), a objetividade (não consentir ambiguidades nem conflitos de interesse), a competência e zelo profissional (capacidade de prestar o serviço e com diligências), a confidencialidade (não divulgar informações a terceiros salvo autorização ou imposição legal) e o comportamento profissional (cumprir as leis e regulamentos, honrando a profissão); e todos eles devem ser cumpridos com rigor.

Como referido anteriormente, são cinco os princípios fundamentais citados no CEOROC. Em relação à integridade, é referido que este princípio impõe que todos os profissionais “sejam corretos e honestos e assumam uma conduta pessoal e profissional idónea e responsável”, isto implica que nenhum dos documentos fique associado ao auditor caso este desconfie que subsistam informações falsas, descuidadas ou omissas.

Eventualmente, podem surgir situações de risco, no sentido de violar os princípios fundamentais mencionados e os auditores devem ter agilidade para gerir e solucionar as mesmas. Uma das situações de risco possíveis é a fraude.

Fonseca (2015, p.4) baseado na ISA 240, cita a fraude como “um ato intencional praticado por um ou mais indivíduos de entre a gerência, encarregados da governação, empregados ou terceiros, envolvendo o uso propositado de falsidades para obter uma vantagem injusta ou ilegal”. A nível de demonstrações financeiras as distorções que resultam em atos propositados podem ser por relato financeiro fraudulento ou então por apropriação de ativos (desvio) (Costa, 2010).

Ferrell et al. (2011, p.76) declaram que o que resulta de fraude são as “práticas enganosas para promover os seus próprios interesses” e sugerem a título de exemplo os relatórios financeiros que envolvem valores monetários exorbitantes que contêm informações incoerentes. Essas informações se forem fornecidas intencionalmente e possuírem atributos ilícitos podem ter como consequência ações judiciais que eventualmente resultem em crime.

Porter, Simon e Hatherly (2008) refere que *Expectation Gap* é a divergência que existe entre a função das auditoria e o que é expectável ser perante a sociedade. Um exemplo que os autores mencionam no seu estudo é o da continuidade da empresa (para além de um ano após a data do balanço), com a sua viabilidade futura e eficácia/eficiência com que a gestão orientou os negócios da organização; o conceito de continuidade é definido pela ISA 570. Koh & Woo (1998) afirmam que este conceito, visto como uma lacuna, existe quando os auditores e o público têm diferentes crenças sobre os deveres e responsabilidades dos auditores e as mensagens transmitidas pela auditoria (relatórios). Em suma, existe uma lacuna entre o que o público espera e o que realmente acontece.

Segundo Montesdeoca, Medina e Santana (2019), a fraude está sujeita a ser executada em demonstrações financeiras ou por apropriação indevida. Os autores referem ainda a existência de um triângulo da fraude cuja constituição é feita pelos conceitos de pressão, oportunidade e racionalização.

Existem leis que incentivam uma conduta ética, um exemplo é a Lei *Sarbanes-Oxley* (Costa, 2010), menciona na sua obra que para proteger os investidores dos escândalos financeiros sucedidos, é publicada uma lei, a Lei *Sarbanes-Oxley*. Ferrell et al. (2011) referem de forma sucinta que a Lei *Sarbanes-Oxley* pretende que os relatos financeiros fraudulentos se transformem em ofensa criminal e que as penalidades por fraudes corporativas sejam mais consolidadas. O principal objetivo desta pretensão é que as empresas tenham responsabilidade bem como consciência apropriada e adotem códigos de ética de modo a que os seus relatórios demonstrem a maior transparência possível para as partes interessadas. Todavia, existe um conselho de supervisão que irá averiguar as auditorias de modo a proteger e diligenciar o interesse público na preparação de relatórios de auditoria. Com isto, tenta eliminar conflitos de interesses uma vez que também impede que empresas de contabilidade forneçam serviços de auditoria e consultoria para o mesmo cliente sem permissão dos seus superiores. Do ponto de vista dos funcionários de empresas de auditoria subsiste uma proteção para denúncias efetuadas pelos próprios de más condutas observadas, em particular atos ilícitos como por exemplo, a fraude.

Relativamente à objetividade, no CEOROC é referido que os auditores não podem comprometer o seu julgamento profissional justo a “preconceitos, conflitos de interesses ou à influência indevida de outrem”. Neste contexto, é mencionado pelo código de ética do IESBA que os interesses, de caráter financeiro, são realizados através de intermediários que por sua vez sustentam carência e são facilmente influenciados pelos beneficiários. A nível de influências, o código de ética do IESBA, refere que podem ser devidas a interesses detidos pela própria empresa, interesses em outras com intuito de obter controlo sobre determinado cliente, interesses detidos como depositário, interesses em comum com os seus clientes, interesses arrecadados involuntariamente (exemplo, a herança), interesses com família próxima, interesses com outras partes que possam usufruir de ligação à empresa de auditoria (exemplo, funcionários); em todos os casos apresentados, é necessário o seu afastamento (atividade) perante a empresa de auditoria.

Analogamente, em relação à competência e zelo profissional, no CEOROC está explícito que os clientes têm o direito de receber um serviço profissional competente e que os auditores são obrigados a atuar com diligência (trabalho refletido e em tempo útil) no exercício das suas funções.

Relativamente à confidencialidade no CEOROC está expresso que somente quando por imposição legal ou autorização é que os auditores podem divulgar informação confidencial.

Por último, por comportamento profissional o CEOROC compreende que todos os auditores são obrigados a cumprir as leis e regulamentos bem como “tratar com respeito os seus clientes, os colegas, a Ordem e outras entidades, de forma a estabelecer com todos uma relação que, presumindo a sua boa fé, contribua para garantir o correto exercício dos seus direitos e o cumprimento dos seus deveres”.

1.3. Os Revisores Oficiais de Contas e seus Colaboradores Perante Dilemas Éticos

Ferrell et al. (2011), como já evidenciado anteriormente, mencionam que uma questão ética é um problema ou oportunidade, que exige a tomada de decisões sendo estas certas ou erradas, éticas ou antiéticas. Posto isto, um dilema ético só pode ser resolvido por forma a cumprir os preceitos éticos ou então será avaliado pelas partes interessadas como antiético, podendo até ser considerado ilegal. Os autores referem ainda que as decisões éticas são resultado da correta identificação de uma questão de ética e estas serão avaliadas como éticas ou antiéticas pelas partes interessadas. Todavia, é a intensidade da questão que reflete a sensibilidade do indivíduo ou grupo.

Ferrell et al. (2011) afirmam que devido ao facto de, na generalidade, as decisões tomadas serem em grupo e não individuais, leva a credenciar que a cultura ética da cada um dos indivíduos influencie a resposta do grupo. Porém, quando existem líderes essa influência têm um peso ainda mais significativo dado que a liderança, neste contexto, corresponde à ação de guiar os outros até ao objetivo da entidade.

Segundo Bobek, Hageman e Radtke (2013, p.1), quando os profissionais são considerados não-líderes possuem um papel mais significativo na conservação do conceito de “ambiente ético” do que os profissionais líderes. Todavia, os líderes estão mais atentos quando se tratam de orientações de interesse público (são mais suscetíveis de fornecer respostas desejáveis) enquanto que os não-líderes tentam sempre alcançar as perceções dos líderes, em todas as ocasiões. Os autores mencionam ainda que o “ambiente ético” é influenciado por normas (cultura, valores internos das organizações) e práticas sociais (procedimentos, regras e códigos de conduta) bem como por resultados (recompensas e sanções). Em suma, um rumo direcionado ao interesse público por profissionais líderes conduz a um ambiente ético forte e conseqüentemente uma satisfação elevada do público.

Alguns fatores que persuadem a existência de dilemas éticos são: conflitos de interesse, suborno, discriminação, fraude, má conduta financeira e informações privilegiadas, baseados na interpretação de Ferrell et al. (2011). Para os autores, conflito de interesses surge quando há interferências a nível

pessoal e profissional; suborno, sendo um ato ilícito pode ser uma forma de realizar negócios, todavia depende dos ambientes culturais; inteligência corporativa é uma forma de investigação legal que ajuda na competitividade; discriminação abrange preconceitos raciais, sexuais, opiniões políticas e conceção de grupos de clientes; fraude quando intencionalmente se engane, manipule ou encubra factos de criam falsas impressões; má conduta financeira ocorre incapacidade de analisar e gerir riscos éticos; e informações privilegiadas quando os sujeitos se apoderam delas em prol de benefício próprio.

Samsonova-Taddei e Siddiqui (2016) realizaram um estudo com o intuito de analisar a regulamentação e a promoção da ética em auditoria. Samsonova-Taddei e Siddiqui (2016) mencionam que a ética dos auditores pode ser avaliada de duas formas, se fazem alusão aos princípios éticos ou se fazem alusão à moral (escolhas moralistas) e afirmam que a UE se satisfaz com os “mínimos obrigatórios” e ignora o papel, a nível social, que os auditores deveriam ter bem como o compromisso de os mesmos servirem o interesse público.

Um outro estudo, exploratório, de Espinosa-Pike e Barrainkua (2016) foi executado com o objetivo de compreender as pressões e dilemas éticos perante conflitos de auditoria. Nesse estudo, os autores concluíram, por um lado, que os auditores sentem que existe pressão no exercício da sua atividade e que a dimensão das empresas de auditoria é um fator relevante, sendo as médias empresas as que mais pressões exercem. Por outro lado, os autores salientam que a cultura ética da empresa pode agravar o problema, particularmente a nível da qualidade da auditoria. O estudo realizado pelos autores referidos anteriormente restringiu-se a auditores membros do Registo de Economistas Auditores em Espanha, cujas empresas eram de profissionais individuais e pequenas e médias empresas. Como sugestões de trabalhos futuros Espinosa-Pike e Barrainkua (2016) sugerem que a amostra seja ampliada (a todos os profissionais na área) incluindo ainda as grandes empresas. Salientam ainda que existem questões de “valores culturais” que devem ser estudados.

Também Barrainkua e Espinosa-Pike (2018) realizaram um estudo com o intuito de analisar o comprometimento dos auditores com o profissionalismo através de fatores como o interesse público e a independência, perante o julgamento éticos dos auditores. No estudo, fazem comparações entre alunos de pós-graduação, alunos com experiência e auditores. Com uma amostra de 177 (122 auditores e 55 alunos), os autores concluíram que o comprometimento dos alunos com o interesse público e a independência é superior à dos auditores bem como que os seus valores profissionais tendem a diminuir à medida que adquirem mais experiência, em relação ao julgamento ético são os auditores que detêm melhor préstimo em comportamentos éticos.

Na secção seguinte, apresenta-se a metodologia de investigação que permitirá testar as hipóteses de investigação formuladas.

2. Metodologia de Investigação

2.1. Objetivo do Estudo e Hipóteses de Investigação

Para a elaboração deste estudo foi aplicado um inquérito por questionário baseado em Barrainkua e Espinosa-Pike (2018), cujo objetivo dos autores era analisar a influência do profissionalismo dos auditores no julgamento ético, sendo a sua comparação realizada entre auditores praticantes e estudantes de pós-graduação. Neste estudo, também é analisada a influência do profissionalismo dos auditores no julgamento ético. Porém, a confrontação é entre auditores e colaboradores.

Segundo Barrainkua e Espinosa-Pike (2018), os atributos em torno de valores profissionais incluem habilidades e saberes, independência e ética. Neste contexto, concluíram que “os auditores com ampla experiência de trabalho demonstram um maior comprometimento em servir o interesse público do que estudantes e auditores menos experientes”, Barrainkua e Espinosa-Pike (2018, p.178). Neste contexto, surgem as seguintes hipóteses de investigação:

H1. O compromisso com o interesse público é diferente entre os revisores e colaboradores.

H2. O compromisso com o interesse público é mais valorizado à medida que aumenta a experiência dos auditores.

Segundo Montesdeoca et al. (2019), são os julgamentos que permitem direcionar as escolhas difíceis entre as prioridades para evitar a ocorrência de conflitos entre objetivos, ou seja, lucros e objetivos sociais.

Shafer (2015, pp.47-57) refere que a crença em torno do conceito de ética e de responsabilidade social está articulada aos julgamentos éticos bem como às intenções comportamentais dos auditores em relação à manipulação contabilística e operacional de lucros. Na prática, segundo o estudo do autor significa que quanto melhor o clima ético e responsabilidade social da organização menor será o predomínio de manipulação de lucros (gestão de resultados) ou, por outras palavras, existe desencorajamento de manipular lucros. Ainda segundo Shafer (2015), o autor anteriormente referido, nesta profissão (contabilidade e auditoria), os debates cujo tema são o “servir o interesse público” são limitados devido ao facto do papel dos auditores independentes na certificação das contas.

Dado o conceito de julgamento ético, é importante verificar se os auditores que concedem primazia ao interesse público, consideram os diferenciais entre atitudes éticas e menos éticas. Neste contexto, baseado em Barrainkua e Espinosa-Pike (2018), surge seguinte hipótese de investigação:

H3. Existe uma relação entre o comprometimento dos auditores com o interesse público e seus julgamentos éticos.

A favor dos grandes escândalos financeiros, já aludidos na revisão de literatura, existe regulamentação na área para que as atitudes e comportamentos dos auditores sejam persuadidos de modo a melhorar a independência dos mesmos bem como divergir de conflitos de interesse, como por exemplo, a Lei *Sarbanes-Oxley*, também já aludida anteriormente.

Outro princípio pertinente é a hierarquia na profissão, ou seja, auditores de topo estão mais apreensivos com questões de gerência e conseqüentemente menos propensos a rigores afetos à independência (Barrainkua & Espinosa-Pike, 2018). De modo a compreender estes princípios, estabelece-se a seguinte hipótese de investigação:

H4. O nível de independência é diferente entre os revisores e os colaboradores.

Os autores, Barrainkua e Espinosa-Pike (2018) afirmam que não é possível antecipar que os auditores que assumem a regulamentação da independência de forma positiva, são os que demonstram maior julgamento ético. Neste sentido, coloca-se a seguinte hipótese de investigação:

H5. Existe uma relação significativa entre o nível de independência e o julgamento ético.

Barrainkua e Espinosa-Pike (2018), a respeito do julgamento ético, referenciam que os auditores, eventualmente, estão mais cientes dos efeitos negativos do que dos comportamentos antiéticos, envolvidos na qualidade da auditoria e reputação das empresas de auditoria. Neste contexto, também é referenciada uma variável essencial – a idade, e conseqüentemente a hierarquia profissional. Daí o estabelecimento das seguintes hipóteses de investigação:

H6. O julgamento ético é estatisticamente diferente entre os revisores e os colaboradores.

H7. Existe uma relação significativa entre a experiência dos auditores e seus julgamentos éticos.

2.2. Descrição do Instrumento de Recolha de Dados

O instrumento de recolha de dados utilizado foi a aplicação de um inquérito por questionário. O questionário foi dividido em quatro partes. A primeira parte corresponde ao perfil do inquirido, onde são colocadas questões como idade, gênero, experiência profissional e posição hierárquica no exercício das suas funções. De salientar que foi solicitado o preenchimento da identificação do sexo do inquirido dado que, segundo Barrainkua & Espinosa-Pike (2015) existem tendências culturais estratificadas na sociedade segundo os gêneros, isto é, segundo os autores referidos os homens

estimam mais fatores competitivos e heroísmo, já as mulheres valorizam mais a cooperação e qualidade de vida.

A segunda parte é composta por questões relacionadas com o papel dos auditores, onde os inquiridos têm que responder a cinco declarações do tópico através de uma escala de *Likert* de cinco pontos, onde o número um significava “Discordo Totalmente” e o número cinco “Concordo Totalmente”. A terceira parte abrange questões relativas à regulamentação da independência, cuja resposta é fornecida pelo método anteriormente descrito. A quarta e última parte do questionário coloca questões relacionadas com a aceitabilidade ética das práticas (julgamento ético), isto é, no dia-a-dia se os inquiridos cedem a pressões e/ou tem divergências nas suas decisões e a resposta é similarmente exposta através de uma escala de *Likert* de cinco pontos, onde o número um significava “Nada Ético” e o número cinco “Totalmente Ético”.

2.3. Questionário e Descrição da Amostra

Como mencionado anteriormente, para a elaboração deste estudo foi aplicado um inquérito por questionário baseado em Barrainkua e Espinosa-Pike (2018), de seguida será demonstrado a composição do mesmo, porém o questionário completo será exposto no apêndice a este estudo.

Segue uma tabela resumo das secções e respetivas perguntas do questionário.

Tabela 1 - Medição de variáveis independentes.

Compromisso de Interesse Público

1. Ao realizar a auditoria, o interesse público deve estar sempre acima dos interesses pessoais e dos interesses do cliente (S1P1).
2. É uma obrigação moral do auditor detetar fraudes que possam comprometer a entidade cliente (S1P2).
3. O propósito do trabalho do auditor deve expandir-se a fim de aumentar a sua responsabilidade na deteção de erros e irregularidades (S1P3).
4. As exceções ao dever de sigilo profissional devem ser alargadas para satisfazer o interesse público (S1P4).
5. Os auditores devem manter uma luta mais ativa contra as práticas de gestão/manipulação de resultados (S1P5).

Nível de Independência

1. As proibições e incompatibilidades das normas de auditoria portuguesas melhoram a independência do auditor (S2P1).
2. É necessário aumentar as proibições e incompatibilidades da legislação de auditoria em Portugal para garantir a independência do auditor (S2P2).
3. É impossível melhorar a independência do auditor através de um aumento das regras de auditoria (S2P3).
4. A existência de regras detalhadas e rígidas sobre a independência do auditor prejudica a qualidade da auditoria (S2P4).
5. A pressão exercida pelo órgão regulador público no que diz respeito ao cumprimento rigoroso das regras de independência impede que ele ofereça serviços de qualidade em auditoria (S2P5).

Julgamento Ético

1. Aceitar as pressões dos superiores para mudar as suas conclusões ou opiniões (S3P1).
2. Aceitar as pressões da entidade cliente para mudar suas conclusões, pareceres ou relatórios de auditoria (S3P2).
3. Colocar os seus próprios interesses acima do interesse público na realização do seu trabalho (S3P3).
4. Deixar que as suas decisões sobre o trabalho de auditoria sejam influenciadas pela familiaridade e a confiança junto da entidade cliente (S3P4).
5. Não registar as horas reais trabalhadas (S3P5).
6. Realizar uma auditoria em circunstâncias de falta de independência (S3P6).

Fonte: Elaboração própria.

2.4. População vs. Amostra

A população deste estudo são todos os membros (a título individual) e sociedades de revisores inscritos na OROC, em atividade e com suspensão da mesma o que corresponde a 1467 membros. Porém, apenas é solicitado o contributo neste estudo a membros ativos e inscritos em 2018, isto significa que, a nossa população é de 918 membros, com base nos dados fornecidos no relatório de contas da OROC. De ressaltar que, eventualmente, poderá ter sido enviado a membros com suspensão de atividade, mas por carência de informação atualizada. Os endereços eletrônicos para os quais foi distribuído o inquérito por questionário foram recolhidos similarmente em listagem fornecida pela OROC. Aquando a solicitação do preenchimento do inquérito por questionário foi similarmente solicitada o reenvio do mesmo a colaboradores ou parceiros.

No presente estudo foram alcançadas 139 respostas, o que corresponderá ao tamanho da amostra. Com isto e segundo Monteiro, Marques e Nascimento (2001), o valor do erro máximo permitido pode ser calculado da seguinte forma:

$$n = \frac{p * q}{\left(\frac{d}{Z \alpha/2}\right)^2 + \frac{p * q}{N}}$$

Sendo:

n = tamanho da amostra

p = probabilidade de ocorrer = assumindo 0,5

q = (1-p) = 1 - 0,5 = 0,5

d= erro máximo permitido

Z $\alpha/2$ = valor crítico = 1,96%

Calculando por tentativa para obter o valor do erro:

$$n = \frac{0,5*0,5}{\left(\frac{0,09}{1,96}\right)^2 + \frac{0,5*0,5}{918}} \approx 0,085 \%$$

Assim sendo, o erro para a amostra recolhida é de aproximadamente 8,5%.

2.5. Descrição dos Métodos de Tratamento dos Dados

Para o tratamento dos dados foi utilizado o *software IBM SPSS Statistics 24*. Para efetuar as devidas análises foram efetuados os seguintes testes: o teste não paramétrico de *Kruskal Wallis* e a regressão linear. Por forma a simplificar a interpretação dos resultados segue breve definição dos testes aplicados e coeficientes relevantes.

O valor de prova é a “medida do grau com que os dados amostrais contradizem a hipótese nula” (Guimarães & Cabral, 1997, p.341), em suma, “corresponde à probabilidade de a estatística de teste tomar um valor igual ou mais extremo do que aquele que, de facto, é observado.” (Guimarães e Cabral, 1997, p.341).

O *p-value* é a probabilidade de obter o valor da estatística de teste, ou um valor mais extremo no sentido definido pela H_1 , ..., se a H_0 for verdadeira nessa população. Em termos práticos, o *p-value* é então menor de α a partir do qual se rejeita a H_0 . Assumindo que a amostra é representativa da população para a qual queremos inferir, ..., se a probabilidade de observar o valor da estatística de teste, ou um valor mais extremo, for elevada, então isso indica que H_0 formulada é possível. Neste cenário, não se deve rejeitar a H_0 . Pelo contrário, se a probabilidade de observar o valor da estatística de teste, ou um valor mais extremo, for reduzida isso indica que a H_0 formulada é pouco plausível. Neste cenário, deve rejeitar-se a H_0 . Note que se rejeitar H_0 , conclui que H_0 é falsa. Porém, se não rejeitar H_0 , não pode concluir que esta hipótese é verdadeira, pode apenas concluir que não existe evidência (estatística) suficiente para rejeitar H_0 .” (Marôco, 2011, pp.54-55).

Marôco (2011) define regressão como um combinado de técnicas estatísticas para modelar relações entre variáveis e prognosticar o valor de uma variável dependente a partir das variáveis independentes, sendo que o termo da variável dependente implica uma “relação causa-e-efeito”, esta implicação mencionada requer manipulações dos níveis das variáveis independentes e da análise do comportamento das variáveis dependentes. Os pressupostos deste modelo são a linearidade, a independência dos erros, a normalidade da distribuição dos erros e a *equal variance*.

Relacionado com este teste, existe o denominado coeficiente de determinação (R^2) que, segundo Marôco (2011, p.683) é “uma medida de dimensão do efeito da(s) variável(eis) independente(s) sobre a variável dependente”. Este R^2 está compreendido entre o valor 0 e 1, sendo que quando $R^2=0$ o modelo não se ajusta aos dados e quando $R^2=1$ o ajustamento é classificado como perfeito. Existe ainda o coeficiente de determinação (R^2) ajustado que significa a percentagem de variação na resposta que é explicada pelo modelo.

Para testar o pressuposto da independência dos resíduos é utilizado o teste de *Durbin Watson*, em suma, permite analisar se a magnitude de um resíduo não influencia a magnitude do resíduo seguinte, Marôco (2011).

Como os dados do estudo não seguem uma distribuição normal, é usado o teste de *Kruskal Wallis*, que compara as distribuições das amostras pelo menos ordinais observadas em duas ou mais amostras independentes e não requer os pressupostos (para ANOVA, paramétricos), Marôco (2011).

De seguida, são apresentadas as variáveis utilizadas no estudo, por ordem de informação recolhida no inquérito por questionário. Para a primeira parte (dados demográficos) são refletidas as variáveis IDADE (idade do inquirido), SEXO (sexo do inquirido), EXPER (anos de serviço do inquirido), HIERARQ (hierarquia do inquirido no exercício das suas funções, caso seja revisor), HIERARCOL (hierarquia do inquirido no exercício das suas funções, caso seja colaborador), REVISOR (se inquirido é revisor) e COLABORADOR (se inquirido é colaborador). Para a segunda parte, cinco questões relacionadas com o papel dos revisores/colaboradores são refletidas as variáveis S1P1, S1P2, S1P3, S1P4 e S1P5, que juntas correspondem à denominada secção “Compromisso de Interesse Público”. Para a terceira parte, cinco questões relativas à regulamentação da independência do auditor são refletidas as variáveis S2P1, S2P2, S2P3, S2P4 e S2P5, que juntas correspondem à denominada secção “Nível de Independência”. A quarta e última parte é composta por seis questões relacionadas com a aceitabilidade ética das práticas (pressões) são refletidas as variáveis S3P1, S3P2, S3P3, S3P4, S2P5 e S3P6, que juntas correspondem à denominada secção “Julgamento Ético”.

Após análises efetuadas, foi necessária a transformação de variáveis e a exclusão de algumas perguntas sendo que na versão final são utilizadas SECIN (secção compromisso de interesse público com exclusão da S1P1), SECIIN (secção nível de independência com exclusão da S2P1) e SECIIN (secção julgamento ético com exclusão da S3P5).

O Modelo de Regressão Linear utilizado para testar H3 e H5 é o que a seguir se apresenta. As variáveis encontram-se definidas acima.

$$SECIIN = \alpha_1 + \alpha_2 SECIN + \alpha_3 SECIIN + \alpha_4 IDADE + \alpha_5 SEXO + \alpha_6 REVISOR + \varepsilon \quad [1]$$

A exclusão das perguntas foi realizada com base em diferenças significativas entre médias e desvio padrão das respostas em cada secção, conforme tabela que se segue.

Tabela 2 – Estatísticas descritivas.

n* **	Compromisso de Interesse Público					Nível de Independência					Julgamento Ético					
	****	P1	P2	P3	P4	P5	P1	P2	P3	P4	P5	P1	P2	P3	P4	P5
Média	1,37	3,22	3,23	3,17	4,01	3,68	2,64	2,94	2,40	2,55	1,34	1,30	1,32	1,40	2,34	1,36
Me***	1	3	4	3	4	4	2	3	2	2	1	1	1	1	3	1
Mín	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Máx	4	5	5	5	5	5	5	5	5	5	4	4	5	4	5	4

*Casos válidos = 139

**Casos omissos = 0

***Mediana

****P1, P2, P3, P4 e P5, correspondentes às perguntas de cada secção, assim sucessivamente

Nota: As variáveis encontram-se definidas na Tabela 1.

Fonte: Elaboração própria.

O *Alpha* de *Cronbach* mede a estimação da consistência interna. A consistência interna dos fatores é definida com base na variabilidade das respostas dos inquiridos, a escala desta medida varia entre 0 e 1 considerando-se boa quando o valor atingido é superior a 0,8; quando o valor do *Alpha* de *Cronbach* é negativo, significa que há correlações negativas e por isso o modelo de consistência interna é violado e inviabiliza o seu uso. De salientar que as respostas não diferem porque o inquirido seja “confuso”, mas porque subsistem diversas opiniões (Pestana & Gageiro, 2000). Para o estudo em apreço os resultados foram os constantes da Tabela 3.

Tabela 3 – Alpha de Cronbach.

Secção	Cronbach Alpha
Compromisso de Interesse Público	0,609
Nível de Independência	0,247
Julgamento Ético	0,884
Total	0,575

Nota: As variáveis encontram-se definidas na Tabela 1.

Fonte: Elaboração própria.

Com os dados obtidos é possível concluir que com as variáveis seleccionadas, mesmo após a remoção de algumas perguntadas mencionadas anteriormente, apenas a secção do julgamento ético é considerado boa, ou seja, tem boa consistência interna. Em relação ao compromisso de interesse público este pode ser classificado como fraco e relativamente ao nível de independência a consistência interna é notada como inadmissível. Na globalidade o instrumento tem uma consistência interna fraca.

3. Apresentação e Análise dos Resultados

3.1. Caracterização da Amostra

A amostra recolhida é composta por 139 inquiridos, sendo 118 o correspondente a membros revisores (trabalhadores independentes ou sócios de sociedades de auditoria) e 21 a colaboradores de revisores ou sociedades de auditoria, em suma, 85% das respostas foram provenientes de revisores e apenas 15% de colaboradores.

Tabela 4 – Caracterização da amostra.

Revisores			Colaboradores		
Idade (Média)		51	Idade (Média)		35
Sexo	%	n	Sexo	%	n
Masculino	69%	82	Masculino	71%	15
Feminino	31%	36	Feminino	29%	6
Classificação			Classificação		
<i>Partner</i>	75%	88	<i>Partner</i>	5%	1
Manager	19%	22	Manager	19%	4
Sénior	7%	8	Sénior	43%	9
Júnior	0%	0	Júnior	33%	7
Experiência			Experiência		
Inferior a 3 anos	1%	1	Inferior a 3 anos	24%	5
Entre 3 e 6 anos	6%	7	Entre 3 e 6 anos	19%	4
Entre 7 e 10 anos	5%	6	Entre 7 e 10 anos	19%	4
Superior a 10 anos	88%	104	Superior a 10 anos	38%	8
Total da amostra		118	Total da amostra		21

Fonte: Elaboração própria.

Ao analisar os resultados obtidos verifica-se que os revisores apresentam uma idade média de 51 anos e os colaboradores de 35 anos. Tanto na categoria de revisor como de colaborador são os homens que compõe a maioria. No caso de revisores, existe uma diferença de 38% e de colaboradores de 42%, para com as mulheres. Relativamente à hierarquia no exercício das funções é possível afirmar que os revisores "*partners*" são a percentagem mais elevada e os colaboradores são os da categoria "Sénior" que prevalecem com mais observações. Para terminar, em relação à experiência, como previsto, a maior parte dos revisores audita há mais de dez anos. Todavia, no caso dos colaboradores inquiridos, a maior parte trabalha entre dez anos, ou superior. Os resultados obtidos, a nível de estatísticas descritivas, no presente estudo não são muito díspares dos resultados do estudo de Barrainkua e Espinosa-Pike (2018).

3.2. Resultados

Os resultados obtidos do presente estudo são apresentados de forma agrupadas por testes efetuados, ou seja, inicialmente apresentadas as hipóteses testadas com o teste, não paramétrico, *Kruskal Wallis* e posteriormente as hipóteses testadas através de uma regressão linear.

Em relação à primeira, segunda, quarta e sexta hipótese, através do teste *Kruskal Wallis*, obtiveram-se os seguintes resultados do teste às médias para dois grupos, conforme se apresenta de seguida na Tabela 5.

Tabela 5 – Tabela para o teste às médias.

Painel A		Média		
Secção	Revisores	Colaboradores		Kruskal Wallis P-Value
Compromisso de Interesse Público	3,692	3,448		0,304
Nível de Independência	3,549	3,369		0,094
Julgamento Ético	1,723	1,769		0,921
Painel B		Média		
Secção	Idade <35	Idade >35		Kruskal Wallis P-Value
Compromisso de Interesse Público	3,160	3,711		0,012
Nível de Independência	3,360	3,411		0,606
Julgamento Ético	1,822	1,709		0,160
Painel C		Média		
Secção	Masculino	Feminino		Kruskal Wallis P-Value
Compromisso de Interesse Público	3,701	3,548		0,130
Nível de Independência	3,419	3,376		0,668
Julgamento Ético	1,765	1,651		0,061
Painel D		Média		
Secção	Partners	Restantes		Kruskal Wallis P-Value
Compromisso de Interesse Público	3,639	3,847		0,699
Nível de Independência	3,416	3,473		0,135
Julgamento Ético	1,737	1,683		0,588

Nota: As variáveis encontram-se definidas na Tabela 1.

Fonte: **Elaboração própria.**

No Painel A da Tabela 5 pode-se observar a comparação de médias, entre revisores e colaboradores, para cada uma das secções. Esta análise permite testar H1, H4 e H6. Assim, verifica-se que apenas existem diferenças estatisticamente significativas, ainda que a um nível de significância apenas inferior a 10%, relativamente ao nível de independência, o qual é, em termos médios, maior nos revisores face aos colaboradores. Deste modo, pode-se validar H4. Contudo, H1 e H6 não se podem validar.

O compromisso com o interesse público apenas é estatisticamente diferente, a um nível de significância inferior a 5%, quando se comparam os valores médios dos respondentes com idades inferiores e superiores a 35 anos (Painel B). Os respondentes mais velhos revelam possuir um maior compromisso com o interesse público que os mais novos. De acordo com a informação vertida na Tabela 4, constata-se que os respondentes mais velhos são essencialmente revisores, pois a idade média destes é de 51 anos.

No que concerne ao julgamento ético, apenas se encontram diferenças estatisticamente significativas, a um nível de significância inferior a 10%, quando se comparam os valores médios dos respondentes em função do sexo (Painel C), sendo que o julgamento ético é maior no sexo masculino. O sexo masculino tem maior representatividade que o sexo feminino, quer nos revisores quer nos colaboradores.

A H2 estabelece que o compromisso com o interesse público é maior à medida que aumenta a experiência dos revisores. Contudo, e de acordo com a comparação de médias entre os revisores mais experientes e menos experientes, vertida no Painel D da Tabela 5 isso não se verifica, ou seja, verifica-se precisamente o oposto, ainda que a diferença não seja estatisticamente significativa. Desta forma, não é possível validar H2.

Em H7 estabeleceu-se que existia uma relação significativa entre a experiência dos revisores e os seus julgamentos éticos. Assim, e de acordo com os dados do Painel D da Tabela 5, o julgamento ético é superior nos “Partners”, revisores, face aos restantes casos. Contudo, essa diferença não é estatisticamente significativa. Assim, os resultados não permitem validar H7.

Em relação a H3 e H5, as mesmas são testadas através com recurso a uma regressão linear. Antes de se apresentarem os dados decorrentes da regressão linear, apresentam-se as correlações de *Pearson* na Tabela 6.

Tabela 6 – Tabela de Correlações.

	Compromisso de Interesse Público	Nível de Independência	Julgamento Ético	Sexo	Idade	Revisor
Compromisso de Interesse Público	1	0,067	0,000	0,104	0,154	0,129
Nível de Independência		1	-0,193*	0,043	0,079	0,130
Julgamento Ético			1	0,120	-0,063	-0,038
Sexo				1	0,178	-0,015
Idade					1	0,460**
Revisor						1

*Estatisticamente significativo a menos de 5%

**Estatisticamente significativo a menos de 1%

Nota: As variáveis encontram-se definidas na tabela 1.

Fonte: Elaboração própria.

Previamente à análise dos resultados do teste de regressão, com base na correlação de *Pearson* pode-se desde já afirmar que, entre as secções que identificam o nível de independência e o julgamento ético, existe uma relação negativa e estatisticamente significativa a menos de 5%. Este resultado vai de encontro ao preconizado em H5. Contudo, não existe, como esperado, qualquer correlação entre o compromisso com o interesse público e o julgamento ético. A inexistência de qualquer correlação entre estas duas secções não está em linha com o previsto em H3.

Tabela 7 – Regressão Linear.

Variáveis	Coefficiente	t	P-Value
Constante	2,379	7,131	0,000
Compromisso de Interesse Público (SECIN)	0,020	0,361	0,719
Nível de Independência (SECIIN)	-0,197	-2,432	0,016
Sexo	0,122	1,529	0,129
Idade	-0,252	-1,827	0,070
Revisor	0,104	0,859	0,392

$R^2 = 7,7\%$

R^2 Ajustado = 4,2%

$F = 2,215$ (P -Value = 0,056)

$n = 139$

Nota: 1) O modelo de regressão utilizado foi o seguinte: $SECIIN = \alpha_1 + \alpha_2 SECIN + \alpha_3 SECIIN + \alpha_4 IDADE + \alpha_5 SEXO + \alpha_6 REVISOR + \varepsilon$ 2)

As variáveis encontram-se definidas na Tabela 1. O teste *Durbin Watson* tem um resultado de 1,75 (aproximadamente 2) pelo que se pode concluir que não existe autocorrelação dos resíduos do modelo. Os valores VIF estão acima de 0,1 pelo que se pode concluir que não existe multicolinearidade entre as variáveis independentes do modelo. Embora o valor dos resíduos seja 0, estes não seguem uma distribuição normal, porém a violação da normalidade dos resíduos não afeta nenhuma das propriedades dos estimadores dos mínimos quadrados. (Pestana & Gageiro, 2000).

Fonte: Elaboração própria.

A Tabela 7 apresenta os coeficientes da regressão linear que permite testar H3 e H5. Embora o nível de ajustamento do modelo seja baixo, pois o R^2 Ajustado é de apenas 4,2%, é possível retirar ilações, dados que os principais pressupostos do modelo da regressão linear estão assegurados. Assim, verifica-se não existir uma relação estatisticamente significativa entre o compromisso com o interesse público e o julgamento ético, conforme previsto em H3. Deste modo, não é possível validar H3. Já no que concerne a H5, na qual se estabelece a existência de uma relação entre o julgamento ético e o nível de independência, essa relação existe, é negativa e estatisticamente significativa a um nível de significância inferior a 5%. Deste modo, é possível validar H5.

Através da Tabela 7 é ainda possível verificar que a idade influencia negativamente o julgamento ético, ou seja, quanto maior é a idade menor tende a ser o julgamento ético.

A Tabela 8 apresenta uma síntese dos resultados dos testes às hipóteses de investigação formuladas.

Tabela 8 – Tabela síntese.

Hipótese	Teste Aplicado	Validação
1 O compromisso com o interesse público é diferente entre os revisores e colaboradores.	<i>Kruskal Wallis</i>	Não
2 O compromisso com o interesse público é mais valorizado à medida que aumenta a experiência dos auditores.	<i>Kruskal Wallis</i>	Não
3 Existe uma relação entre o comprometimento dos auditores com o interesse público e seus julgamentos éticos.	Regressão Linear	Não
4 O nível de independência é diferente entre os revisores e os colaboradores.	<i>Kruskal Wallis</i>	Sim
5 Existe uma relação significativa entre o nível de independência e o julgamento ético.	Regressão Linear	Sim
6 O julgamento ético é estatisticamente diferente entre os revisores e os colaboradores.	<i>Kruskal Wallis</i>	Não
7 Existe uma relação significativa entre a experiência dos auditores e seus julgamentos éticos.	<i>Kruskal Wallis</i>	Não

Fonte: Elaboração própria.

Em função da informação constante da Tabela 7, constata-se que apenas se validam H4 e H5. As restantes hipóteses não são validadas. Embora este trabalho tenha sido feito para um contexto diferente e ao invés de considerar alunos ter considerado colaboradores, os resultados são, ainda assim, muito diferentes dos alcançados por Barrainkua e Espinosa-Pike (2018), os quais validaram a totalidade das hipóteses formuladas.

Conclusões, Limitações e Linhas de Investigação Futuras

O objetivo do trabalho foi o de analisar a atitude dos ROC e seus colaboradores perante dilemas éticos, ou seja, até que ponto existem diferenças entre o compromisso com o interesse público, o nível de independência e o julgamento ético entre os ROC e seus colaboradores.

O conceito de ética no mundo dos negócios encontra-se numa fase de decadência devido aos diversos atos de corrupção divulgados ao público e às fraudes. Com isto, os diferentes *stakeholders* tendem a não confiar nos resultados financeiros apresentados pelas empresas e assim contribuem para a estagnação dos mercados. Sem confiança entre os diferentes intervenientes nos negócios as transações económicas não fluem ou são escassas. A auditoria, através da CLC e com base nos seus procedimentos e regas, tem como objetivo prestar credibilidade às demonstrações financeiras.

Em Portugal são os ROC os detentores de autorização e consentimento para executar o exercício da profissão de auditoria regidos pelas normas e jurisdições da OROC, que em conjunto com as normas do CEOROC efetuam as devidas diligências para dissipar dilemas tendo como prioridade a conduta pela boa-fé. Em suma, para conceder respostas ao objetivo do presente trabalho foram colocadas questões que abarcam assuntos como o interesse público, o nível de independência e o julgamento ético.

Como forma de responder aos objetivos estabelecidos para o presente trabalho, foi realizado um inquérito por questionário junto dos ROC inscritos na OROC, tendo-se obtido 118 respostas de ROC e 21 respostas de colaboradores.

Os resultados permitem concluir que o nível de independência é maior nos ROC face aos colaboradores e que o nível de independência influencia negativamente o julgamento ético dos ROC e seus colaboradores. Em relação ao compromisso com o interesse público não foi possível identificar diferenças estatisticamente significativas entre ROC e seus colaboradores, nem que o mesmo é mais valorizado à medida que aumenta a experiência dos ROC. Analogamente, não existem evidências estatísticas para comprovar que a experiência dos ROC é significativa em relação a julgamentos éticos. Similarmente, em relação ao julgamento ético não é possível averiguar se este é diferente entre ROC e colaboradores bem como se o compromisso com o interesse público determina o julgamento ético dos ROC e seus colaboradores.

Como todos os estudos, este também não está isento de limitações, essencialmente pelo facto de a amostra obtida ser pequena, motivada pela pouca aderência à participação sobretudo parte por colaboradores bem como o facto de o tema ser vulnerável e dotado de sensibilidade possibilitando assim o facto de as respostas obtidas serem não as que demonstram a realidade, mas sim serem respostas “politicamente corretas”, ou seja, tema recetivo a fragilidades neste âmbito. Uma outra

limitação do presente estudo é o facto de o *Alpha de Cronbach* ser baixo. Como falhas ao presente estudo, foram rececionados alguns comentários dos inquiridos nomeadamente o facto de o inquérito por questionário não abranger, ou não possuir forma de recolha de informação distinta para membros suspensos e antigos membros da OROC. Assim, existe a possibilidade de membros suspensos terem respondido ao inquérito, dado que a recolha de endereços foi efetuada através da plataforma da OROC, podendo a lista não estar atualizada à data de exportação.

Como sugestões para trabalhos futuros seria oportuno expandir a nível europeu, por forma a detetar se os fatores culturais afetam a atitude dos ROC e seus colaboradores perante dilemas éticos bem como utilizando os dados recolhidos neste trabalho aquando o seu tratamento no *software* através de inversão das escalas de *Likert* no que concerne a perguntas de caráter mais contraditório tentar obter um resultado diferente e mais promitente.

Referências

- Almeida, M. (2015). *A fraude de relato financeiro e a independência dos auditores*. Universidade Autónoma de Lisboa - Departamento de Ciências Económicas Empresarias, Lisboa.
- Anerud, K. (2016). Perspetivas de capital humano: promovendo o comportamento ético em toda a sua cadeia de valor. Retrieved from <https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/ethics/discussion/human-capital-perspectives-fostering-ethical-behavior#comments>
- Araújo, A. (2016). *Responsabilidade social e ética dos auditores na deteção e prevenção de fraude*. Instituto Politécnico do Porto - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Porto. Retrieved from <http://recipp.ipp.pt/handle/10400.22/9663>
- Barrainkua, I., & Espinosa-Pike, M. (2015). Cultural and socio-economic restrictions for the adoption of the IESBA code of ethics for professional accountants in the European Countries. *European Research Studies Journal*, 18(1).
- 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). <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2017.07.001>
- Barreto, A. (2017). *Auditoria interna no desempenho organizacional*. Instituto Politécnico de Setúbal - Escola Superior de Tecnologia e Ciências Empresariais.
- Bobek, D., Hageman, A., & Radtke, R. (2015). The influence of roles and organizational fit on accounting professionals' perceptions of their firms' ethical environment. *Journal of Business Ethics*, 126(1). <https://doi.org/10.1007/s10551-013-1996-4>
- Bringselius, L. (2018). Efficiency, economy and effectiveness—but what about ethics? Supreme audit institutions at a critical juncture. *Public Money and Management*, 38(2). <https://doi.org/10.1080/09540962.2018.1407137>
- Brooks, L., Gill, S., & Wong-On-Wing, B. (2019). Corporate social responsibility risk and auditor–client retention. *International Journal of Auditing*, 23(1). <https://doi.org/10.1111/ijau.12148>
- Contas, T. de. (1999). *Manual de auditoria e de procedimentos* (I). Lisboa. Retrieved from <https://www.tcontas.pt/pt/publicacoes/manuais/map/Manual.pdf>
- Costa, C. B. (2010). *Auditoria financeira* (9ª). Lisboa: Rei dos Livros.
- Dao, M., Xu, H., & Liu, L. (2019). Impact of the disclosure of audit engagement partners on audit

quality: evidence from the USA. *International Journal of Auditing*, 23(1).
<https://doi.org/10.1111/ijau.12149>

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).
<https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1016/j.rcsar.2014.10.001>

Esteves, I. (2012). *A responsabilidade social do auditor perante a fraude*. Instituto Politécnico de Lisboa - Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.

Europeu, P. (2015). Lei n.º 140/2015 - Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. *Diário Da República*, 174(1).

Ferreira, J. (2016). *Evolução da regulamentação da auditoria em Portugal - os novos desafios do setor*. Instituto Politécnico de Tomar - Escola Superior de Gestão de Tomar, Tomar.

Ferrell, O., Fraedrich, J., & Ferrell, L. (2011). *Business ethics: ethical decision making and cases*. (R. Ellington, Ed.) (8 th, Vol. 1). United States of America: South-Western Cengage Learning.

Figueiredo, Ó. (2013). Os valores inseparáveis da profissão: ética e qualidade da auditoria. R. 3. Auditores (Ed.), Conferência FCM – IEKA.

Fonseca, L. (2015). A prevenção de fraude e a afirmação da auditoria forense. *Ordem Dos Técnicos Oficiais de Contas*.

Freire, M. (2016). O Reporte do auditor. *Cadernos Do Mercado de Valores Mobiliários*.

Guimarães, R., & Cabral, J. (1997). *Estatística* (16th ed.). Alfragide: McGraw-Hill de Portugal.

Heliodoro, P., & Carreira, F. (2012). O relatório de auditoria e as mudanças de auditor: revisão de literatura. *XV Encuentro AECA*. Ofir. Retrieved from <http://hdl.handle.net/10400.26/21073>

IAASB. (2015). *Manual das normas internacionais de controlo de qualidade, auditoria, revisão, outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços relacionados* (Vol. I). O. d. Contas, Trad.

IESBA. (2018). *Handbook of the international code of ethics for professional accountants*. New York: International Federation of Accountants. Retrieved from <https://www.ethicsboard.org/iesba-code>

IFAC. (2019). IFAC. Retrieved from <https://www.ifac.org/>

Koh, H., & Woo, E.-S. (1998). The expectation gap in auditing. *Managerial Auditing Journal*, 13(3).
<https://doi.org/10.1108/02686909810208038>

Marôco, J. (2011). *Análise estatística com o SPSS Statistics* (5th ed.). Pero Pinheiro: Report Number.

Monteiro, A., Marques, J., & Nascimento, J. (2001). *Introdução à investigação*. Instituto Superior das Ciências do Trabalho e da Empresa.

Monteiro, D. (2014). *Percurso de uma Auditoria Financeira*. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.

Montesdeoca, M., Medina, A., & Santana, F. (2019). Research topics in accounting fraud in the 21st century: a state of the art. *Sustainability*, 11(6). <https://doi.org/10.3390/su11061570>

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. (2011). *Código de ética da ordem dos revisores oficiais de contas*. Lisboa.

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. (2015). *Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*. Lisboa.

Pena, L. (2017). *Auditoria financeira*. Coimbra: Instituto Politécnico de Coimbra.

Pestana, M., & Gageiro, J. (2000). *Análise de dados para ciências sociais* (2th ed.). Lisboa: Edições Sílabo, Lda.

Porter, B., Simon, J., & Hatherly, D. (2008). *Principles of external auditing* (3th ed.). England: John Wiley & Sons, Ltd.

PwC. (2017). Understanding a financial statement audit. Retrieved from <http://www.pwc.com/gx/en/audit-services/publications/assets/pwc-understanding-financial-statement-audit.pdf>

Rönkkö, J., Paananen, M., & Vakkuri, J. (2018). Exploring the determinants of internal audit: evidence from ownership structure. *International Journal of Auditing*, 22(1). <https://doi.org/10.1111/ijau.12102>

Samsonova-Taddei, A., & Siddiqui, J. (2016). Regulation and the promotion of audit ethics: analysis of the content of the EU's policy. *Journal of Business Ethics*, 139(1). <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2629-x>

Schider, A. (2012). Professional skepticism in an audit of financial statements - foreword from IAASB chairman. *International Federation of Accountants*, 10(3). <https://doi.org/10.1258/1355819054338915>

Shafer, W. (2015). Ethical climate, social responsibility, and earnings management. *Journal of Business Ethics*, 126(1). <https://doi.org/10.1007/s10551-013-1989-3>

Sousa, C. (2017). *Relatório de auditoria - fatores que condicionam a mudança de auditor*. Instituto Politécnico do Porto - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. Retrieved from https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/11175/1/chantelle_sousa_MA_2017.pdf

Teck-Heang, L., & Ali, A. M. (2008). The evolution of auditing: an analysis of the historical development. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 4(12).

Țiura, A., & Domnișor, A. (2018). Communication ethics in audit. *Audit Financiar*, 16(3). <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2018/151/020>

Wilson, A., Chapman, M., & Stott, D. (2018). The effect of audit opinion signature on a jury's perception of negligence. *International Journal of Auditing*, 23(1). <https://doi.org/10.1111/ijau.12143>

Zeppelini, M. (2006). Stakeholders - afinal, o que é isso? *Revista Filantropia*, 82. Retrieved from <http://www.funtec.org.br/filantropia82.pdf>

Apêndice

Tabela A 1 - Inquérito por questionário

CONSENTIMENTO

O questionário é anónimo, não existindo qualquer tipo de identificação e em circunstância alguma são pedidos dados sensíveis. Não existem respostas certas ou erradas. Deste modo, solicita-se que responda de forma honesta a todas as questões.

- Sim
- Não

PERFIL DO RESPONDENTE

1: Por favor, indique o ano em que nasceu:

2: Por favor, indique o seu género:

- Feminino
- Masculino

3: Há quantos anos trabalha em auditoria?

- Menos de 3 anos
- Entre 3 e 6 anos
- Entre 7 e 10 anos
- Mais de 10 anos

4: Por favor, indique a sua posição atual na entidade onde exerce o seu trabalho de auditoria:

	Partner	Manager	Sénior	Júnior
Revisor	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Colaborador	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

PERGUNTAS RELATIVAS AO PAPEL DOS AUDITORES

5: Por favor, indique o seu grau de concordância com as seguintes declarações:

	Discordo Totalmente	Discordo	Nem Discordo Nem Concordo	Concordo	Concordo Totalmente
Ao realizar a auditoria, o interesse público deve estar sempre acima dos interesses pessoais e dos interesses do cliente.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
É uma obrigação moral do auditor detetar fraudes que possam comprometer a entidade cliente.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
O propósito do trabalho do auditor deve expandir-se a fim de aumentar a sua responsabilidade na deteção de erros e irregularidades.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

As exceções ao dever de sigilo profissional devem ser alargadas para satisfazer o interesse público.

Os auditores devem manter uma luta mais ativa contra as práticas de gestão/manipulação de resultados.

PERGUNTAS RELATIVAS À REGULAMENTAÇÃO DA INDEPENDÊNCIA

6: Por favor, indique o seu grau de concordância com as seguintes declarações:

	Discordo Totalmente	Discordo	Nem Discordo Nem Concordo	Concordo	Concordo Totalmente
As proibições e incompatibilidades das normas de auditoria portuguesas melhoram a independência do auditor.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
É necessário aumentar as proibições e incompatibilidades da legislação de auditoria em Portugal para garantir a independência do auditor.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
É impossível melhorar a independência do auditor através de um aumento das regras de auditoria.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
A existência de regras detalhadas e rígidas sobre a independência do auditor prejudica a qualidade da auditoria.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
A pressão exercida pelo órgão regulador público no que diz respeito ao cumprimento rigoroso das regras de independência impede que ele ofereça serviços de qualidade em auditoria.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

PERGUNTAS RELATIVAS À ACEITABILIDADE ÉTICA DAS PRÁTICAS

7: Por favor, indique até que ponto considera as seguintes práticas éticas ou não éticas:

	Nada Ético	Pouco Ético	Indiferente	Muito Ético	Totalmente Ético
Aceitar as pressões dos seus superiores para mudar as suas conclusões ou opiniões.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Aceitar as pressões da entidade cliente para mudar as suas conclusões, pareceres ou relatório de auditoria.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Colocar os seus próprios interesses acima do interesse público na realização do seu trabalho.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Deixar que as suas decisões sobre o trabalho de auditoria sejam influenciadas pela familiaridade e a confiança junto da entidade cliente.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Não registar as horas reais trabalhadas.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Realizar uma auditoria em circunstâncias de falta de independência.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>