

**Independência do auditor em Portugal: o estudo teórico e empírico do
*remotness gap***

*Auditor's independence in Portugal: the theoretical and empirical study of the remotness
gap*

Independencia de los auditores en Portugal: el estudio teórico y empírico de remotness gap

Bruno José Machado de Almeida

Doutor em Ciências Económicas e Empresariais pela Universidade Complutense de Madrid

Professor Coordenador da Coimbra Business School - ISCAC

Revisor Oficial de Contas

Endereço: Quinta Agricola – Bencanta

CEP: 3040-316 - Coimbra

E-mail: balmeida@iscac.pt

Telefone: (+351) 239-802-000

Artigo recebido em 29/05/2013. Revisado por pares em 07/07/2013. Reformulado em 28/07/2013. Recomendado para publicação em 16/08/2013 por Sandra Rolim Ensslin (Editora Científica). Publicado em 15/12/2013.

Resumo

A independência, em auditoria, é um conceito de difícil definição, é preciso inseri-lo na envolvente e, por isso, é um conceito historicamente mutável. Objetividade e neutralidade integram o conceito de independência em auditoria e, por isso, o *joint supply audit*, ainda que validado pela pura teoria econômica, tem custos significativos para o auditor e para o mercado, além de representar uma ameaça para todos os *stakeholders*. Sendo um conceito multidimensional, está permanentemente na mira dos reguladores pela sua importância no funcionamento eficiente dos mercados financeiros. A sociedade exige independência para se tornar num *standard* fundamental na prática de auditoria.

Palavras-chave: Auditoria. Independência. *Remotness gap*. Responsabilidade.

Abstract

In the audit field, independence is a difficult concept to define. It is necessary to insert such concept in its involving context, and because of that, it becomes historically mutable. Objectivity and neutrality integrate the concept of independence in audit and, therefore, the joint supply audit, even though being corroborated by its pure economic theory, has considerable costs to the auditor and to the market. Moreover, the joint supply audit also represents a threat to all stakeholders. By being a multidimensional concept, it is permanently at sight of regulators, given its importance to the efficient functioning of financial markets. Society demands independence in order to be inserted in a fundamental standard in the audit practice.

Keywords: Audit. Independence. *Remotness gap*. Responsibility.

Resumen

La independencia en la auditoría es un concepto difícil de definir, se debe insertar en la participación y, por lo tanto, es un concepto históricamente cambiante. La objetividad y la neutralidad en el concepto de independencia en la auditoría y, por tanto, el *joint supply audit*, aunque validado por la teoría económica pura tiene costos significativos para el auditor y para el mercado, además de representar una amenaza a todos los *stakeholders*. Por tratarse de un concepto multidimensional, está constantemente en el blanco de los reguladores por su importancia en el eficiente funcionamiento de los mercados financieros. La sociedad exige la independencia, para convertirse en una norma fundamental en la práctica de auditoría.

Palabras clave: Auditoría. Independencia. *Remotness gap*. Responsabilidad.

1 Introdução

O primeiro postulado da filosofia da auditoria financeira proposto por Mautz e Sharaf (1993) está baseado no pressuposto de que as demonstrações financeiras são verificáveis. No entanto, o grau de verificabilidade depende de cada conta ou de cada asserção assumida pela administração (KNECHEL; SALTERIO; BALLOU, 2007, p. 59), numa envolvente de incerteza e de rápida mudança da envolvente dos negócios. Como a verificabilidade não tem um carácter absoluto, o auditor procura uma base razoável para emitir a sua opinião sobre a fiabilidade das demonstrações financeiras.

O exame efetuado pelo auditor tem por objetivo a procura de evidências para confirmar a validade e correção das demonstrações financeiras elaboradas pela administração da empresa. A validade significa autenticidade, exatidão, verdade e correção no cumprimento dos princípios e normas contabilísticas de uma determinada estrutura conceitual (BOYTON; KELL, 1996, p. 35).

A necessidade da auditoria às demonstrações financeiras, elaboradas pela administração, resulta de conflito de interesses, consequência de decisões, complexidade e afastamento. Este último envolve a distância, o alheamento e o tempo, o que torna impraticável, para a generalidade dos interessados, verificar diretamente os registos contabilísticos e as asserções da administração subjacente às peças contabilístico-financeiras divulgadas pelas entidades sujeitas a auditoria.

Consequentemente, a independência dos auditores e a qualidade das demonstrações financeiras está estritamente correlacionada, muito embora, raramente seja contrastada empiricamente, a não ser em condições de falência das entidades auditadas.

Os relatórios financeiros são essencialmente representações da administração e dos diretores da empresa, e estão inseridos num determinado referencial que engloba um largo espectro de constrições legais e contabilísticas. É, neste enquadramento estrutural, eivado de limitações e regulamentos que são divulgadas as *performances* financeiras das organizações empresariais.

A independência, como pedra angular da auditoria (MAUTZ; SHARAF, 1993; LEE, 1986; FLINT, 1988; PUTTICK; VAN ESCH; KANA, 2007; PORTER; SIMON; HATHERLY, 2008; WHITTINGTON; PANY, 2010) é considerada condição necessária mas não suficiente. Com efeito, está também ligada à competência e integridade do auditor.

O significado do termo independência, em auditoria, é bastante controverso, e tem na base um conceito de profissionalismo (LEE, 1986, p. 89), assente numa independência de espírito não facilmente determinável nem quantificável, e um argumento económico (MOIZER, 1991, p. 37) estruturado nos conceitos económicos marginalistas de custo e rendimento que se traduzem na minimização do risco de litigação contra o auditor até ao ponto em que o custo marginal inerente a mais uma unidade de trabalho equilibre com o rendimento marginal: é interpretado, nesse contexto, como redução da probabilidade e risco de uma litigação, com sucesso, contra o auditor (BAKER, 2005, p. 25). Esse argumento, ainda que lógico, não deixa também de ser subjetivo, podendo, numa perspetiva relativa, ser utilizado indevidamente em relação à capacidade que cada auditor tem que assumir riscos, ou ser aproveitado numa perspectiva comercial, com o objetivo de aumentar a quota de mercado.

Argumenta-se ainda que, sendo a auditoria um bem público, não servir o cliente de forma ampla afeta o público em geral. Nesse espírito, a prestação de serviços para além da auditoria permitiria uma compreensão mais ampla do sistema de organização do cliente e

possibilitaria melhores auditorias. O raciocínio é lógico, todavia, a independência de espírito subjacente ao conceito de independência é afetado porque ninguém pode julgar o que concebeu ou ajudou a criar. O argumento de confiança parte do pressuposto de que este atributo é um estado mental não sujeito à observação ou quantificação empírica. Baseia-se, ainda, no princípio de que a independência é do interesse próprio do auditor, o que o predispõe a uma conduta que, em longo prazo, não lesiva os seus interesses econômicos. Assim, os auditores avaliariam em termos de custo-benefício e ética o seu comportamento, posicionando-se sempre numa perspectiva de longo prazo. Esse argumento não é isento de críticas. De fato, o cálculo individual é subjetivo, e, por isso, diferente de auditor para auditor. Acresce que o peso dos clientes, em termos de rendimento, pode distorcer o raciocínio e colocar em causa a objetividade e a independência, tornando indeterminado o argumento da confiança.

É, então, necessário reanalisar o conceito de independência do auditor em novos termos que reconsidere a primeira forma de interpretar a independência: o auditor como um comentador objetivo e neutro das normas contabilísticas, deixando, por isso, de ser um advogado da empresa e impor regras no sentido de impedir os gestores da empresa de influenciarem o nível de honorários e o âmbito da auditoria. As diretivas atuais ainda não abraçam especificamente este problema, nem estão criados os mecanismos de coação que impossibilitem o envolvimento ativo dos gestores, direta ou indiretamente, na nomeação do auditor, na determinação dos honorários e no âmbito e extensão do seu trabalho.

Consequentemente, um novo conceito de independência deve ter subjacente a ideia de que o auditor não deve advogar o interesse do cliente e que os gestores não devem ter influência na determinação dos parâmetros globais da auditoria¹. De fato, sem a resolução desse problema, as normas de independência dos auditores serão somente um véu para mascarar o conceito de independência e para esconder uma clara percepção de que os auditores não são suficientemente independentes dos seus clientes.

Com efeito, Mautz e Sharaf (1993, p. 254-256) evidenciaram os fatores que levam o público a duvidar da independência dos auditores, situando-os, quer a nível das relações entre as sociedades de auditoria e as sociedades que auditam, quer a nível da própria organização da profissão. O primeiro nível sugere uma aparente dependência financeira, uma estreita relação de confidencialidade e a ênfase no serviço prestado à empresa. Como corolário, o público tem uma percepção de que este leque de componentes afeta a objetividade da auditoria proporcionando uma aparente dependência dos auditores para com terceiros. O segundo nível engloba a tendência para o monopólio ou oligopólio dentro da profissão, a falta de solidariedade profissional e a tendência para a introdução do conceito de “venda” nos serviços de auditoria. As implicações detectáveis a este nível são a conceção do negócio estruturada no desenvolvimento da auditoria como um bem comercializável, com a correlativa gestão por meio de um centro de custo. Esta situação permite perceber as sociedades de auditoria mais como um negócio do que propriamente como sociedades de pessoas. Por outro lado, apesar dos códigos de conduta e dos códigos de ética e deontologia profissional, os comportamentos adaptados para ganhar e reter clientes são semelhantes aos métodos utilizados pelas empresas, o que aparentemente suscita uma falta de objetividade assente nas pressões da concorrência. Acresce que a introdução do conceito de arte de vender na auditoria fomenta o desenvolvimento agressivo das vendas e, eventualmente, uma prática menos ética

¹ As comissões (conselho) de supervisão e auditoria têm teoricamente esse objetivo.

de prestar serviços. A prestação de serviços de auditoria adaptou-se à envolvente, mas, como moeda de troca, a imagem do auditor como profissional independente ficou muito prejudicada. Para certos autores, o fato de a auditoria estar no centro da teoria da agência (WATTS; ZIMMERMAN, 1986) não acarreta inevitavelmente repercussões negativas na questão central da independência. A mão invisível do mercado influenciaria o comportamento humano. Assim, os auditores são obrigados a manter objetividade e credibilidade no seu relatório, para salvaguardarem os efeitos adversos que possam atingir a sua reputação. Infelizmente, o futuro não deu razão a Watts e Zimmerman.

A percepção pública em relação à problemática da prestação de serviços extra auditoria pode ser positiva ou negativa. Há dois modelos para analisar essa situação (WALLMAN, 1996, p. 97): o modelo corrente, que enfatiza a independência como separação, tendo subjacente a convicção de que as economias de produção conjunta em auditoria têm um efeito muito negativo na percepção da independência do auditor, e são geradoras de potenciais conflitos e contrárias ao interesse público. Esse modelo acaba por ser conflituante com o paradigma da auditoria baseado no risco de negócio, pois o conhecimento mais profundo da empresa proporciona, logicamente, auditorias mais completas. No modelo alternativo, o supracitado autor propõe que se analisem os fatores de dependência que possam afetar a independência do auditor. Há, conseqüentemente, uma mudança estrutural que desloca a análise da atividade para a dependência.

A independência, como conceito multidimensional, também está ligada à problemática da rotação dos auditores. Quadros legislativos de alguns países² preconizam a rotação dos auditores depois de um certo tempo de mandato. É um mecanismo que, segundo o regulador, tem efeitos muito positivos para a independência. A possibilidade de rotação também está subjacente na SOX (2002). A entidade reguladora Australiana também sugere ser esta possibilidade uma potencial solução para a independência dos auditores. No entanto, Houghton e Jubb (2003, p. 312) duvidam que a rotação implique necessariamente uma maior independência para o auditor. Um possível resultado da rotação pode ser a maximização dos resultados por meio da minimização dos serviços de auditoria e fraco conhecimento do negócio da sociedade, pelo fato de não haver perspectivas de renovação. Uma alternativa estratégica seria aceitar os serviços de auditoria durante o período de mandato, para, a seguir, estabelecer contatos para o fornecimento de serviços extra auditoria. A rotação pode implicar, igualmente, uma baixa de qualidade do serviço, porque, nos primeiros anos, as auditorias têm sempre custos mais elevados.

A regulação da ação e das atividades da sociedade de auditoria têm sido a maior preocupação dos reguladores³, mas o relatório de opinião do auditor não tem sido objeto de grande debate. O relatório do auditor, como produto final do processo de auditoria, goza da particularidade de ser altamente padronizado e de difícil compreensão para a generalidade dos utilizadores da informação financeira. Houghton e Jubb (2003, p. 313-315) sugerem mesmo que as opiniões sem reservas não trazem nova informação ao mercado, enquanto os outros tipos de opiniões são recebidas com interesse. A redação e o estilo do relatório pertencem a uma categoria muito restrita de relatórios padronizados e, por isso, são muito pouco informativos quanto aos julgamentos subjacentes ao processo de auditoria que ditam o tipo de

² Itália, por exemplo.

³ Veja-se o PCAOB, que baniu dos relatórios de auditoria dirigidos às *public companies* o termo de acordo com os princípios de auditoria geralmente aceitos para obrigar a utilizar como referência o PCAOB, de acordo com os *standards* do PCAOB.

relatório final de opinião. É, ainda, completamente opaco em relação às condições básicas para que uma auditoria produza a diminuição do risco de informação, ou seja, em relação à competência e independência do auditor. A divulgação de informação respeitante a esses dois aspectos teria, como corolário, o efeito de acrescentar valor à informação publicada.

Seria, então, positiva a concepção de mecanismos regulatórios que redefinam os conteúdos dos relatórios obrigando-os a incluir a problemática da competência e o nível de independência do auditor. A sua divulgação, bem como a maneira como o auditor foi designado, produziria mais-valias importantes para o auditor e para todos os *stakeholders*, no campo da percepção da independência dos auditores.

A modelização em termos da União Europeia tem assumido uma forma mista, em equilíbrio entre os órgãos reguladores e os corpos profissionais. Em relação à independência, os reguladores identificam os serviços adicionais que podem criar imparidade na objetividade do auditor. Conhecidas as situações que podem provocar ameaças à independência, o mercado pode funcionar de uma forma mais eficiente e transparente. O risco de imparidade na independência do auditor, quando presta outros serviços, pode ser mitigada por meio de mecanismos de salvaguarda, quer aumentando a sua responsabilidade, quer elevando a qualidade das revisões dos trabalhos (WINDMOLLER, 2000, p. 642).

Em suma, continua a existir, em todo o mundo, uma grande discussão em relação à independência do auditor; não surgiu, porém, até agora, uma definição concisa e objetiva desse contributo, em virtude do conceito de independência ser multidimensional e ter uma base cultural e ética muito forte.

A parte restante deste trabalho começa com uma revisão da investigação mais relevante da problemática da independência do auditor. Seguidamente, apresentaremos o resultado da investigação efetuada no contexto português visando determinar o entendimento dos diferentes profissionais de auditoria ligados a sua execução prática e ensino, relativamente a três áreas distintas: comportamento dos auditores, estruturas de controle das organizações e mercado de auditoria.

Essas áreas cobrem sensivelmente os critérios comuns utilizados ao longo da história da auditoria para explicar o conceito de independência: estado de espírito, relações com os clientes, rotação dos auditores e honorários. Para isso, utilizamos as técnicas correntes de estatística descritiva, bem como o teste binomial, que nos facultam um conjunto de quantificações que serão objeto de análises específicas.

De seguida, enquadraremos os resultados obtidos no contexto das investigações já efetuadas, com o intuito de indagar ou não a sua confirmação por meio das características próprias do mercado de auditoria português. No final, referiremos as limitações do estudo e facultaremos sugestões para futuras investigações.

2 Revisão da Literatura

De Angelo (1981, p. 113-127) e Simunic (1984, p. 671-702) investigaram respectivamente as relações entre os auditores e os seus clientes relativamente ao recebimento de quasi-rendas depois do compromisso inicial de auditorias, e a prestação de serviços de não auditoria e concluíram que a economia de produção conjunta compromete a independência do auditor, infração passível de afetar a verdade, o *reporting* financeiro, atendendo às possibilidades de perdas futuras com a perda do cliente. Beck et al. (1988, p. 50-64)

investigaram os compromissos correntes e não correntes e concluíram que o aumento dos rendimentos pode afetar a independência do auditor. De Berg et al. (1991, p. 17-28) sugerem que os clientes consumidores de serviços de não auditoria mostravam menos problemas para mudar os auditores. Parkash e Venable (1993, p. 113-33) deixam, contudo, em aberto questões relacionadas com os honorários relacionados com os compromissos correntes e não correntes e se esta distinção afeta a qualidade do *reporting*. Depois do ano 2000, várias investigações relacionadas com essa temática analisaram o efeito dos honorários na qualidade do *reporting* financeiro, e os resultados acabaram por ser contraditórios. Frankel et al. (2002, p. 747-760) correlacionaram os ganhos obtidos pelo gestor em que contrataram serviços de não auditoria aos seus auditores. Chung e Kallapu (2003, p. 931-955) e Brandon (2004, p. 89-103) encontraram correlação entre a prestação de serviços do auditor e os ganhos obtidos pelos gestores. Outros, todavia, encontraram uma fraca correlação (GEIGER; RAMA, 2003; WU, 2006).

A SEC (2003) e o AICPA (2005) definem, em geral, critérios a utilizar quando se analisa a problemática da independência em auditoria: estado de espírito, conflito com os clientes, rotação dos sócios e do *staff* de auditoria, consultoria e honorários. Esses critérios, sendo importantes para determinar a percepção que o público tem da independência dos auditores, representam intrinsecamente ameaças, que têm de ser conjugadas com as cláusulas de salvaguarda instituídas para mitigar os riscos relacionados com a independência. Existe, assim, um risco de independência que Srivastava et al. (2009) tentam verificar por meio de modelos bayesianos e na teoria da crença, concluindo que a existência de fórmulas analíticas contribuem para avaliar o risco de imparidade da independência do auditor. Por sua vez, Quick e Rasmussen (2009, p. 163-183), Chan e Wu (2011, p. 176-211) sugerem que a existência de qualquer tipo de consultoria facultada às empresas que auditam, proporcionam aos auditores quasi-rendas que os colocam numa situação de imparidade em termos de independência à situação que foi investigada profundamente no mercado alemão, concluindo que, no atual contexto econômico, com as reduzidas margens que a auditoria proporciona, as mais valias da consultoria não são utilizadas para aumentar a qualidade da auditoria, mas sim para reduzir os seus custos. Sugerem, igualmente, que mesmo que a teoria econômica demonstre que a prestação de serviços de consultoria é benéfica para o auditor e para a empresa, os interesses dos *stakeholders* são afetados. Acrescentam, ainda, que, quando as mais valias são utilizadas para beneficiar o nível de auditoria que pode levar à descoberta de violações no sistema contabilístico, esta eficácia não existirá se o auditor não reportar a situação pelo fato de estar em risco de imparidade na independência. Concluem que a teoria econômica sugere imparidades quando o auditor pratica *joint supply services*. Apesar de esta ameaça ser reduzida pelo fato de o auditor poder perder clientes e proveitos no caso de a falta de independência se tornar pública, admite-se que este mecanismo só funciona se existirem mecanismos que monitorizem a independência e sancionem a violação. A redução do *moral hazard risk* é também reconhecida pelo PCAOB (2006) que focou a problemática da independência de fato e a independência na aparência, restringindo as situações de consultoria.

A auditoria interna entrou igualmente na eficácia de dependência depois dos escândalos da Enron, Worlcom e Tyco, demonstrando Wright e Capps (2012, p. 63-79) que o fato de a independência da auditoria até já é percebida pelo público, daí a necessidade de os auditores internos identificarem os fatores mais importantes que afetam os sistemas de informação de auditoria.

Swalga e Qvist (2012, p. 626-633) investigaram a percepção de falta de independência à do auditor na Jordânia e identificaram os principais factores que afetam a independência dos auditores externos concluindo pela necessidade de fomentar legalmente essa independência.

Outros estudos dirigem a investigação para o impacto dos fatores internos e externos que afetam o comportamento do auditor relativamente ao cumprimento ou violação das normas relativamente à independência.

Com efeito, Burke (1997) e Shaffer (1999, p. 85-101) examinam os fatores intrínsecos e extrínsecos que afetam a atitude dos auditores e que apontam para a existência de uma percepção positiva relativamente à integridade do auditor. No entanto, evidenciam que os observadores externos podem perceber que os interesses próprios e outras ameaças podem ter influência no auditor no sentido de ignorar as sanções potenciais que podem advir, o que os coloca em termos de independência em imparidade. A envolvente em que os auditores desenvolvem a sua atividade também tem sido pesquisada por Ryan et al. (2001, p. 373-386), estudo das regras do SEC sobre independência e Glazer e Jeanicke (2002, p. 329-52) analisam a justificação para a existência, nos EUA, de uma corrente majoritária à utilização do esquema das regras em que se baseia a independência em detrimento de uma abordagem pelos princípios. Os resultados apontam para uma percepção efetiva por parte do auditor de que os mecanismos sancionatórios são um incentivo decisivo para o auditor manter a independência. Acresce que a possibilidade de risco de litigação e o risco de revisão pelos pares são também impedimentos para a construção de um desenho de *reporting* agressivo. Outras investigações propõem novas abordagens para definir o conceito de independência e à luz de uma estrutura conceptual que refletirá os efeitos sobre a independência dos julgamentos baseados em decisões envolvendo aspectos próprios e controversos da contabilidade e materialidade, tendo sido identificados vários mecanismos de controle que teriam um efeito positivo sobre o risco da independência; mecanismos do governo das sociedades, supervisão por organismos regulados, políticas desenvolvidas pelas empresas de auditoria, cultura, tamanho e outras características do auditor. Taylor et al. (2003, p. 257-266) propõem uma mudança de paradigma na qual a teoria da confiança seria a chave mestra do auditor, mais do que a análise reducionista da independência. A independência estaria conxionada com a integridade e a competência: o argumento básico de Taylor estrutura-se na ideia de que sendo o auditor pago pelo cliente, o potencial para não ser independente pode ser grande.

3 Metodologia

3.1 Objetivo e hipóteses

A independência em auditoria é um tema central e inerente à própria estrutura básica da auditoria. Aliás, os grandes escândalos financeiros originaram o ressurgimento da questão da atuação independente do auditor. O comportamento dos auditores é analisado em termos de independência, capacidade técnica e atuação ética.

Este estudo tem por objetivo estudar práticas técnico-profissionais no domínio da independência do auditor, nomeadamente da influência do comportamento do auditor, da estrutura de controle e do mercado de auditoria, na independência.

Assim, formulamos as seguintes hipóteses:

H1 – O comportamento do auditor e a sua experiência são determinantes para a independência.

H2 – A estrutura de controle é determinante para a promoção da independência.

H3 – O mercado de auditoria influencia a independência.

3.2 Amostra e Recolha de Informação

O procedimento utilizado para estudar a problemática da independência, em Portugal, materializou-se na elaboração de questionários, orientados para os técnicos profissionais (revisores oficiais de contas, auditores internos e auditores do tribunal de contas) e para os professores.

Foram colocadas várias questões relacionadas com os seguintes grupos: comportamento dos auditores, estrutura de controle e mercado de auditoria. Cada um dos agregados acima descritos contem as seguintes afirmações às quais os inquiridos responderam se concordam ou discordam. Esse questionário foi enviado para todos os auditores e professores.

Tabela 1 – Perguntas efetuadas

Área	Pergunta	Ordem
Comportamento dos auditores	Ação totalmente independente em relação à empresa	1
	Falta de formação para detectar erros e fraudes	2
	Inexistência de rotação de auditores	3
	Planificação deficiente das auditorias	4
	Atuação pouco ética dos auditores	5
	Incapacidade técnica dos auditores	6
Estrutura de controle	Fraca atuação dos organismos de controle e de supervisão	7
	Ausência ou insuficiência de controle	8
Mercado de auditoria	Honorários insuficientes para ampliar o âmbito e o alcance da auditoria	9
	Existência de muitos auditores/revisores trabalhando por conta própria	10
	Reduzida dimensão, em geral, da maioria das empresas de auditoria	11

Fonte: Elaborada pelo autor.

O tipo de perguntas pretenderam cobrir os sete critérios de independência (C) estabelecidos pelo AICPA e SEC, a saber:

C1 – Estado de espírito: integridade, objetividade, caráter, honestidade e coragem.

C2 – Relações com os clientes: transações com os clientes, presentes recebidos dos clientes, almoços frequentes com clientes, comissões recebidas dos clientes etc.

C3 – Propriedade, emprego e outros interesses: interesses patrimoniais diretos e indiretos nas empresas, possibilidades de emprego nas empresas auditadas para o pessoal do *staff* e familiares.

C4 – Conflito com os clientes: litigação entre auditores e os seus clientes, honorários não pagos.

C5 – Sócios e rotação do *staff*.

C6 – Prestação de serviços de não auditoria: serviços de contabilidade, consultoria fiscal, consultoria de gestão e outros serviços.

C7 – Honorários.

A esses critérios de independência, consubstanciados nas perguntas 1, 3, 7, 8, 9, 10 e 11, acrescentamos outros nos termos propostos por Johnstone et al. (2001, p. 1-18) e Taylor

(2003, p. 257-266), que propõem uma estrutura conceitual por três elementos adicionais, ou critérios adicionais, para controlar a subjetividade de decisões dos auditores: independência, integridade, perícia profissional ou experiência. Essas novas perguntas 2, 4, 5 e 6 que respondem à atuação ética e à perícia/experiência:

C8 – Experiência: para detectar erros e fraudes, planificação deficiente das auditorias, incapacidade técnica dos auditores.

C9 – Atuação pouco ética dos auditores.

Acrescentamos ainda a variável mercado: proliferação da oferta e reduzida dimensão, para indagar se esses fatores são percebidos como tendo relação com a independência:

C10 – Proliferação da oferta individual de auditores trabalhando por conta própria.

C11 – Reduzida dimensão, em geral da maioria das empresas de auditoria.

As perguntas pretendem abarcar na totalidade as várias vertentes da problemática da independência.

Tabela 2 – Interação entre hipóteses, critérios e perguntas

Hipóteses	Critérios	Perguntas
H1 – Comportamento e experiência	C1	1
	C2	1
	C3	1
	C4	1
	C8	2, 4, 6
	C9	5
H2 – Estruturas de controle	C5	3
	C6	7, 8
H3 – Mercado da auditoria	C7	9
	C10	10
	C11	11

Fonte: Elaborada pelo autor.

3.3 *Análise Empírica*

3.3.1 *Amostra e recolha de informação*

No estudo empírico realizado, colaboraram Ordens e Associações profissionais. Assim, foi solicitada a colaboração aos seguintes organismos: Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), Instituto Português de Auditores Internos (IPAI), Tribunal de Contas (TC) e a várias Instituições do Ensino Superior Português. A remessa e a recepção dos questionários foram realizadas entre os meses de janeiro e agosto de 2010.

As razões para a seleção dessas classes estão a seguir discriminadas:

– Os Revisores Oficiais de Contas, por certificarem as demonstrações financeiras das empresas e emitirem o relatório de auditoria. Com a colaboração da OROC, foi enviada uma circular, contendo o inquérito, a todos os ROC's que, no exercício de 2010, estavam em atividade, perfazendo a totalidade de 766. Foram, assim, enviados questionários a ROC's que trabalham, quer em termos individuais, quer por intermédio de uma sociedade, bem como a ROC's que trabalham em grandes empresas multinacionais de auditoria e a ROC's que trabalham em empresas nacionais e regionais de auditoria.

– Os auditores internos, pelo seu papel na prevenção e detecção de fraudes que possam ocorrer no seio das empresas. Para inquirir os auditores internos, contamos com a colaboração da IPAI, que enviou o questionário a 300 auditores internos com *e-mail*.

– Os Auditores do Tribunal de Contas, por auditarem entidades públicas e, consequentemente, a aplicação do dinheiro dos contribuintes. Solicitamos autorização ao Tribunal de Contas para distribuir o inquérito pelos seus auditores e pelos seus adjuntos. Assim, foram distribuídos 39 inquéritos.

– Os professores de contabilidade e de auditoria do ensino superior, pelo seu importante papel na formação dos futuros auditores e conhecimentos que dispõem em matérias de auditoria e de contabilidade. Para distribuição desses questionários, recorreremos aos responsáveis departamentais das Escolas Superiores e das Universidades, tendo sido distribuídos 170 questionários.

3.4 Caracterização dos Grupos Inquiridos

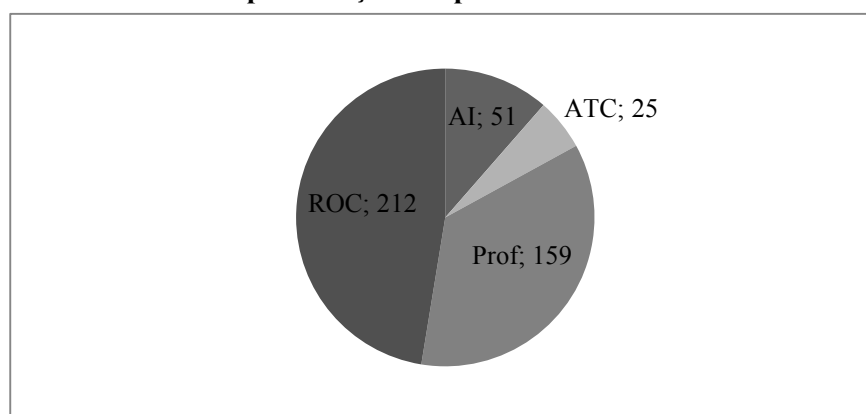
Os questionários enviados e recebidos para cada um dos grupos foram:

Tabela 3 – N. de respostas dos profissionais

Profissional	Total	Respostas	% de respostas
AI	300	51	17
ATC	39	25	64
Prof	170	159	94
ROC	766	212	28

Fonte: Elaborada pelo autor .

Gráfico 1 - Representação dos profissionais de auditoria



Fonte: Elaborado pelo autor .

3.5 Amostra caracterização e análise

Das respostas obtidas, os grupos profissionais dividem-se da seguinte forma:

Tabela 4 - Dados sociodemográficos dos profissionais

Profissional	Indicador		N	% aproximada
Auditores internos	Idade	>40	33	65%
		<=40	18	35%
	Sociedades que auditam	cotadas	20	40%
		Não cotadas	31	60%
	Habilitações	Licenciatura	41	80%
Mestrado		10	20%	
ATC	Antiguidade	1 a 5 anos	3	12%
		+ 5 anos	22	88%
	Idade	>40	23	92%
		<=40	2	8%
	Habilitações	Licenciatura	25	100%
Professores	Idade	>40	91	57%
		<=40	68	43%
	Escola onde lecionam	Universidade	31	20%
		Politécnico	128	80%
	Habilitações	Licenciatura	65	41%
		Mestrado	76	48%
Doutoramento		18	11%	
ROCs	Forma de atividade	Individual	87	41%
		Sociedade	125	59%
	Experiência	>10 anos	138	65%
		<=10 anos	74	35%
	Idade	>40	55	26%
		<=40	157	74%
	Ligação	Sem internacional	89	42%
		Com internacional	123	58%
	Sociedade que auditam	Cotadas	11	5%
		Não cotadas	142	67%
		Ambas	59	28%
	Habilitações	Licenciatura	184	87%
Mestrado		25	12%	
Doutoramento		3	1%	

Fonte: Elaborada pelo autor.

Podemos ver por profissional que:

- Auditores internos

O total de inquéritos recebidos, por parte dos auditores internos, foi de 51, sendo, na sua maioria, profissionais cuja idade é superior a 40 anos, que trabalham em empresas não cotadas e com habilitações acadêmicas, na sua maioria, de licenciatura.

- Auditores do Tribunal de Contas

A maioria dos auditores do Tribunal de Contas informou que tem idade superior a 40 anos, trabalhando, na sua maioria, há mais de cinco anos na instituição possuindo todos, além disso, licenciatura/diplomado.

- Professores

A maioria dos professores inquiridos tem idade superior a 40 anos, sendo na sua maioria docentes do Ensino Superior Politécnico e possuem a licenciatura.

- Revisores Oficiais de Contas

A maioria dos ROC's inquiridos trabalham numa sociedade de Revisores Oficiais de Contas, tendo uma experiência profissional superior a dez anos.

Dos ROC's auscultados, 66,44% trabalham em empresas não cotadas e 57,94% têm ligações com as grandes empresas de auditoria.

3.6 *Análise Estatística Específica e discussão das respostas dos corpos profissionais em relação à independência*

3.6.1 *Comportamento dos auditores*

Tabela 5 - Comportamento dos auditores

Perguntas		Professores		ROC's		Auditores Internos		ATC's	
		Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
1	Ação totalmente independente em relação à empresa	42%	58%	67%	33%	45%	55%	79%	21%
2	Falta de formação para detetar erros e fraudes	44%	56%	32%	68%	63%	37%	48%	52%
3	Inexistência de notação de auditores	76%	24%	60%	40%	71%	29%	52%	48%
4	Planificação deficiente das auditorias	53%	47%	51%	49%	10%	90%	17%	83%
5	Atuação pouco ética dos auditores	30%	70%	30%	70%	6%	94%	4%	96%
6	Incapacidade técnica dos auditores	13%	87%	12%	88%	18%	82%	9%	91%

Fonte: Elaborada pelo autor.

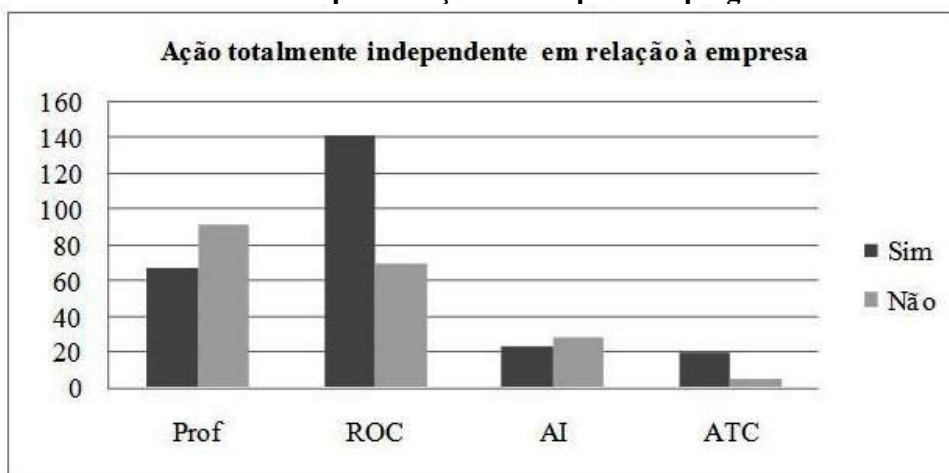
Em Portugal, dois corpos profissionais, os ROC's (67%) e os ATC's (79%) consideram que atuam, em termos gerais, de forma isenta em relação à entidade que auditam. No entanto, observamos que uma grande parte dos ROC's (33%) consideram o contrário. Essa situação é considerada bastante grave pelo fato de a independência ser a pedra angular da auditoria. Os ATC's consideram a sua atuação independente porque se beneficiam de um estatuto semelhante ao dos juizes de direito. Em contrapartida, os professores referem maioritariamente (58%) que a atuação do auditor não é independente, o mesmo sucedendo com os auditores internos (55%). Esses dois corpos profissionais sugerem que os auditores são dependentes da administração que os nomeia, o que se reflete na emissão de opinião sobre as asserções da administração. Concluem todos, de uma maneira geral, que a sua atuação é ética, o que contraria a resposta à primeira questão.

No que diz respeito à formação para detectar erros e fraudes, é curioso notar que todos os corpos profissionais, com exceção dos auditores internos, afirmam que não dispõem de formação para concretizarem uma das componentes fundamentais da independência: experiência na detecção de erros e de fraudes que a sociedade exige, cada vez mais, aos profissionais de auditoria. Quando, porém, se compara essa incapacidade técnica específica com a incapacidade técnica dos auditores, em termos gerais, verificamos que todos os corpos profissionais atribuem aos auditores uma elevada capacidade técnica. Com efeito, professores (87%), ROC's (88%), AI (82%) e ATC's (91%) rejeitam de forma categórica a incapacidade técnica dos auditores, pelo que reconhecem implicitamente que o corpo profissional dos auditores, para desenvolver o seu trabalho, necessita de ter uma alta formação técnica. Especificamente, em relação ao deficiente planeamento das auditorias, assistimos a mais uma

incoerência, na medida em que os professores (53%) e os próprios ROC's (51%) consideram que o deficiente planejamento das auditorias pode ser responsável por desempenhos inadequados e que, portanto, afetam a independência por meio do atributo da competência.

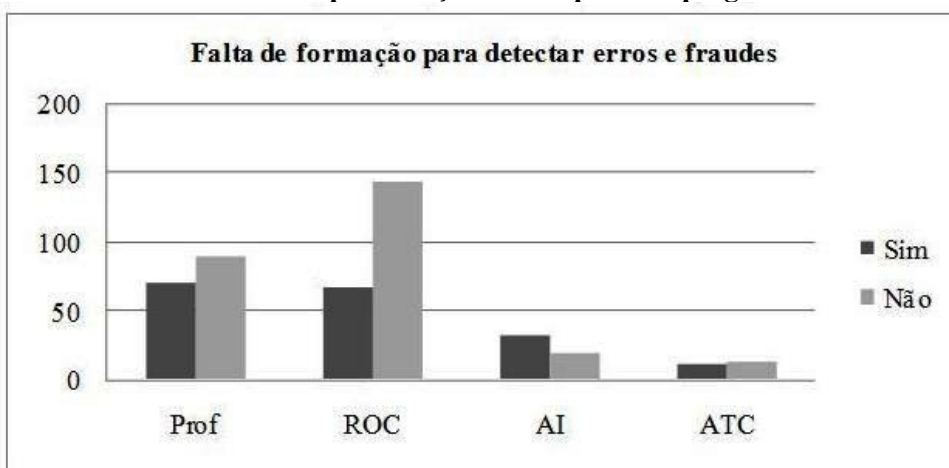
A rotação dos auditores é considerada por todos os campos profissionais como um mecanismo importante para garantir a independência e assim contribuir para salvaguardar a independência: professores (76%), ROC's (60%), AI (71%) e ATC's (52%). Essa inexistência de rotação causa problemas de independência, devido a problemas de identificação⁴, conforme referido por Bamber e Vankataraman (2007, p. 19).

Gráfico 2 – Representação das respostas à pergunta 1



Fonte: Elaborado pelo autor.

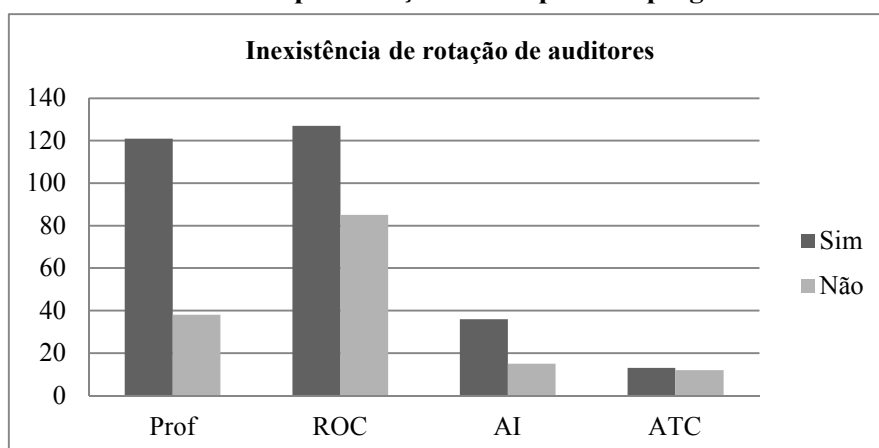
Gráfico 3 - Representação das respostas à pergunta 2



Fonte: Elaborado pelo autor.

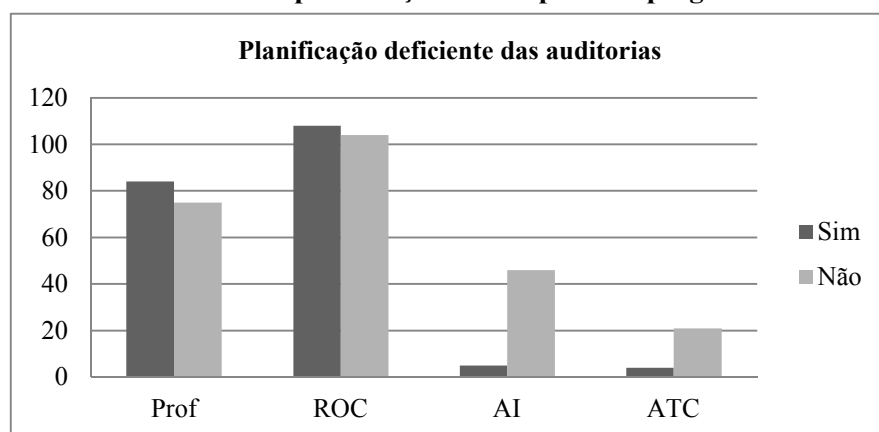
⁴ Nos termos da Social Identity Theory.

Gráfico 4 - Representação das respostas à pergunta 3



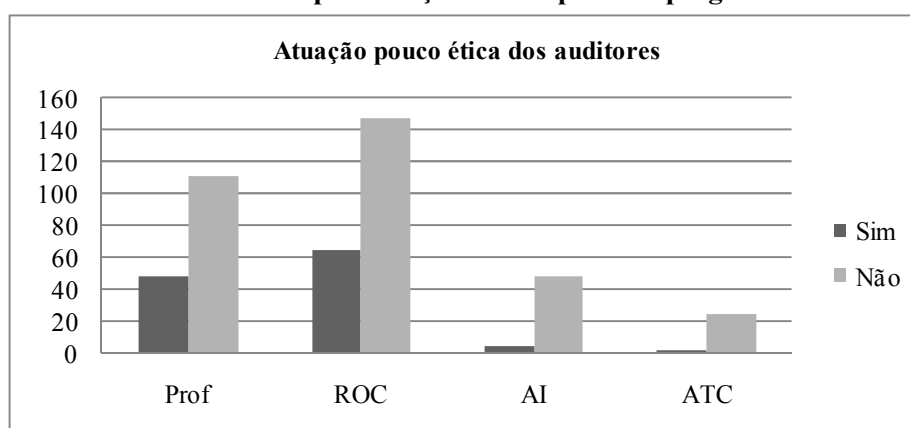
Fonte: Elaborado pelo autor .

Gráfico 5 - Representação das respostas à pergunta 4

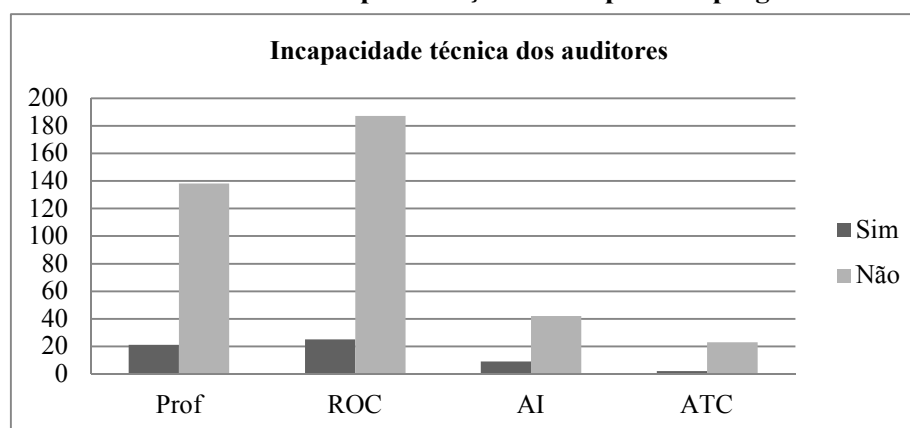


Fonte: Elaborado pelo autor .

Gráfico 6 - Representação das respostas à pergunta 5



Fonte: Elaborado pelo autor .

Gráfico 7 - Representação das respostas à pergunta 6

Fonte: Elaborado pelo autor.

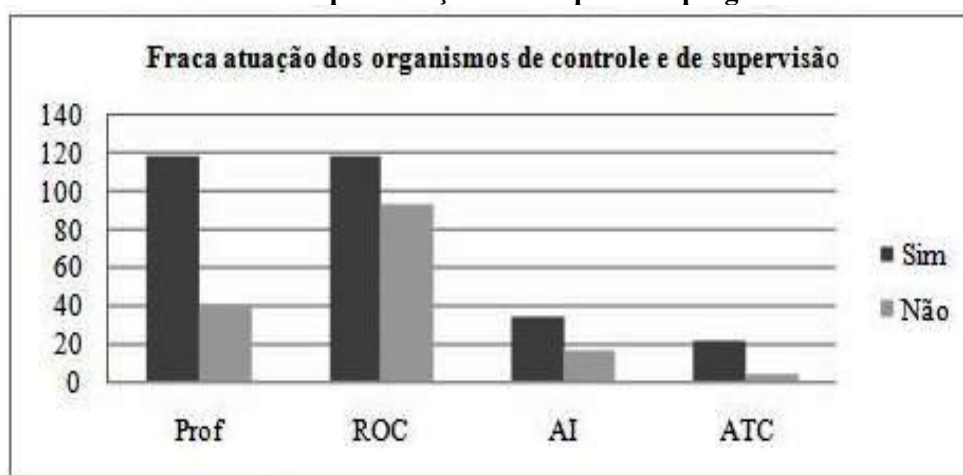
3.6.2 Estrutura de Controle**Tabela 6 – Estrutura de controle**

Perguntas	Professores		ROC's		Auditores Internos		ATC's		
	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	
7	Fraca actuação dos organismos de controlo de supervisão	75%	25%	56%	44%	67%	33%	86%	14%
8	Ausência ou insuficiência de controlo	85%	15%	82%	18%	34%	66%	78%	22%

Fonte: Elaborada pelo autor .

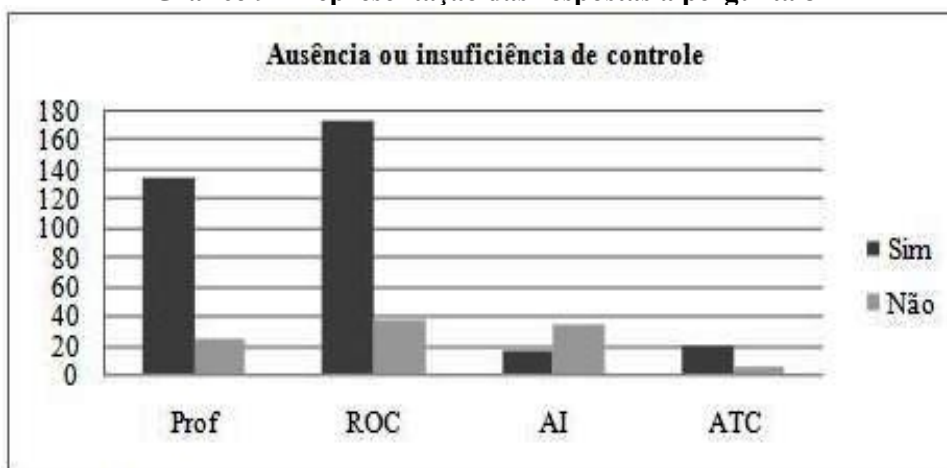
Em relação à estrutura de controle, como fomentadora de independência, todos os corpos profissionais concentram as suas respostas, de uma maneira geral, acima dos 75%, o que sugere que todos concordam que os órgãos de fiscalização em Portugal são pouco eficientes. Relativamente aos comitês de auditoria e supervisão, verificamos que 86% dos professores, 88% dos ROC's, 67% dos AI e 95% dos ATC's consideram que os comitês de auditoria são um importante mecanismo na estrutura de controle. Esses corpos profissionais destacam igualmente a fraca atuação dos organismos de controle e de supervisão, bem como, em termos gerais, a ausência ou insuficiência de controle. É igualmente interessante verificar que o órgão de controle das sociedades, previsto no Código das Sociedades Comerciais, o conselho fiscal, ou o fiscal único, segundo todos os corpos inquiridos, não desempenham eficazmente as suas funções. Nessa temática, damos especial relevância à opinião dos ROC's que, como membros desse órgão, são da opinião de que o conselho, ou estruturas idênticas, de que fazem parte, são pouco eficientes.

Gráfico 8 - Representação das respostas à pergunta 7



Fonte: Elaborado pelo autor .

Gráfico 9 - Representação das respostas à pergunta 8



Fonte: Elaborado pelo autor .

3.6.3 Mercado de auditoria

Tabela 7 – Mercadoria de auditoria

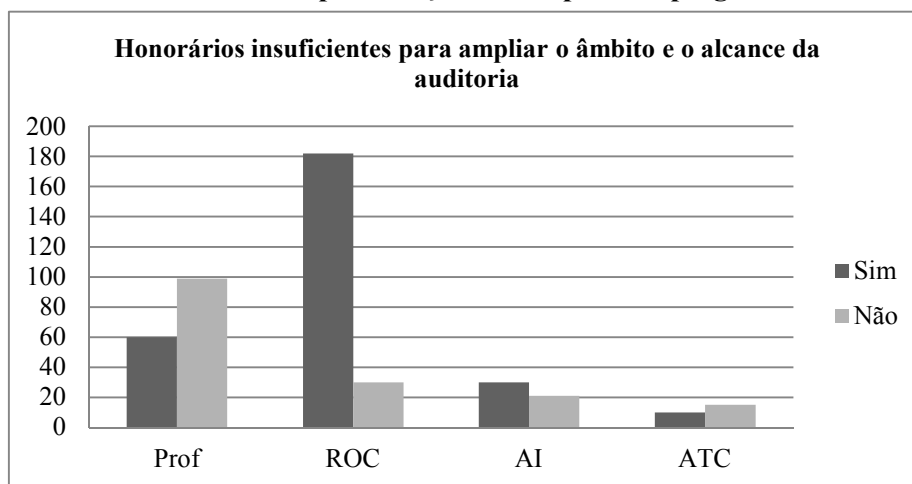
Perguntas	Professores		ROC's		Auditores Internos		ATC's	
	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
9	38%	63%	86%	14%	59%	41%	40%	60%
10	45%	55%	44%	56%	33%	67%	43%	57%
11	63%	37%	60%	40%	41%	59%	70%	30%

maioria das empresas de auditoria								
-----------------------------------	--	--	--	--	--	--	--	--

Fonte: Elaborada pelo autor .

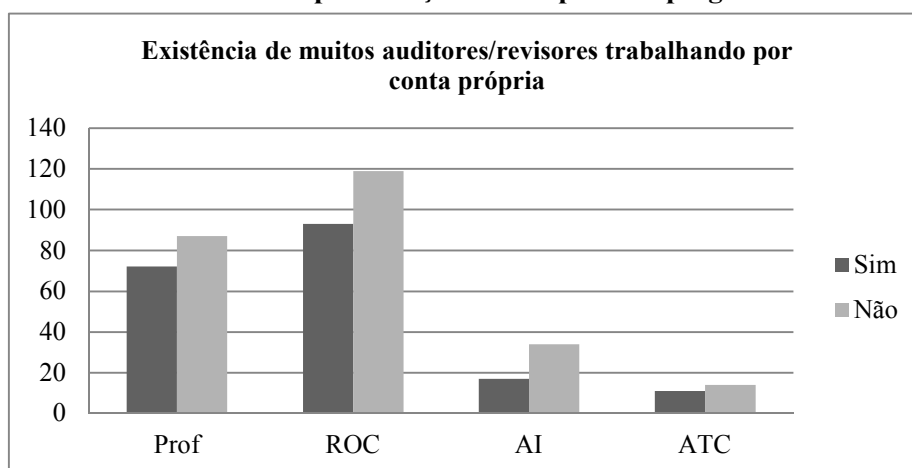
A análise da estrutura e do funcionamento do mercado de auditoria pelo lado da oferta é o objetivo desse grupo de questões, pretendendo-se avaliar se as características próprias do mercado de serviços de auditoria português contêm, em si próprias, alguns fatores geradores que, direta ou indiretamente, possam ter alguma influência na problemática em estudo. Os honorários⁵ e a estrutura da oferta são dois componentes muito utilizados.

Gráfico 10 - Representação das respostas à pergunta 9



Fonte: Elaborado pelo autor.

Gráfico 11 – Representação das respostas à pergunta 10



Fonte: Elaborado pelo autor.

Trata-se de um mercado com características próprias por ser difícil julgar, *ex-ante*, a qualidade dos serviços de auditoria. Os honorários praticados em Portugal são considerados insuficientes para ampliar o âmbito e o alcance da auditoria pelos ROC's (86%) e pelos AI

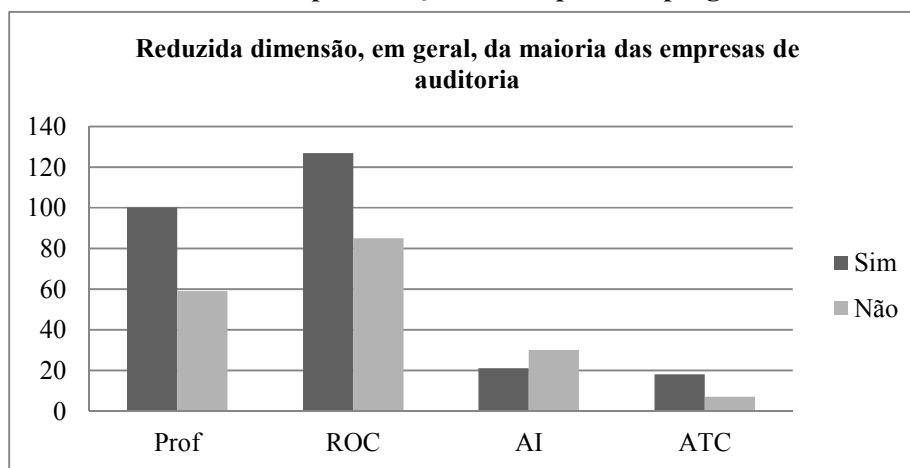
⁵ Até 2004, os honorários eram fixados por portaria governamental, no entanto, a partir de 2005, os honorários deixaram de ser fixados por via administrativa, sendo, contudo, objeto de indicação pela OROC.

(59%). Em contrapartida, os professores (63%) e os ATC's (60%) consideram, maioritariamente, que os honorários são suficientes para desenvolver um processo de auditoria mais amplo tendo em atenção os atributos da auditoria desejados pelos interessados na atividade da empresa.

Os honorários desempenham, por isso, um papel fundamental como incentivo à oferta da auditoria, e os auditores portugueses, de forma bastante incisiva, referem que os honorários não são suficientes para um alargamento da sua atividade. Os honorários dos auditores, com exceção das empresas cotadas em bolsa, são publicados, no entanto, como se infere do inquérito que existe a percepção, por parte dos não auditores e dos auditores públicos, que os mesmos proporcionam benefícios elevados para a profissão, sem que os beneficiários dos serviços de auditoria tenham poder para influir nos atributos da auditoria e consequentemente diminuir o *gap* de expectativas.

O mercado de auditoria, em Portugal, é altamente concentrado nas empresas cotadas em bolsa de Lisboa, mas com alguma dispersão no segmento das empresas não cotadas, existindo, ainda, muitos auditores a trabalhar individualmente. Em termos de empresas, individualmente é considerada por todos os corpos profissionais – professores 55%, ROC's 56%, AI 67% e ATC's 57% - como uma situação de mercado não considerada negativa. No entanto, com exceção dos AI (59%), todos os outros corpos profissionais consideram que as empresas que prestam serviços de auditoria às sociedades não cotadas são, em geral, de pequena dimensão. A atomização do mercado e a diversificação geográfica não são considerados fatores que influenciem a independência, com a exceção dos auditores internos cotados, o que funciona como um oligopólio com alguma concorrência, enquanto que no mercado das empresas não cotadas funciona um modelo próximo da concorrência perfeita, isto é, numa situação intermediária entre a concorrência perfeita e o monopólio. O mercado de auditoria, em Portugal, à semelhança de outros países, funciona com um certo grau de imperfeição (MACHADO DE ALMEIDA, 2012). A experiência dos ROC's a trabalhar.

Gráfico 12 - Representação das respostas à pergunta 11



Fonte: Elaborado pelo autor.

3.7 Análise das Respostas

Face às hipóteses teóricas colocadas no último capítulo, formalizamos as seguintes hipóteses estatísticas⁶:

- Hipótese I
 - H_{0a}: A ação totalmente independente em relação à empresa promove a independência.
 - H_{1a}: A falta de formação para detectar erros e fraudes afeta a independência.
 - H_{1b}: A inexistência de rotação de auditores afeta a independência.
 - H_{1c}: A planificação deficiente das auditorias afeta a independência.
 - H_{1d}: A atuação pouco ética dos auditores afeta a independência.
 - H_{1e}: A incapacidade técnica dos auditores afeta a independência.
- Hipótese II
 - H_{1f}: A fraca atuação dos organismos de controle e de supervisão afeta a independência.
 - H_{1g}: A ausência ou insuficiência de controle afeta a independência.
- Hipótese III
 - H_{1h}: Os honorários insuficientes para ampliar o âmbito e o alcance da auditoria afetam a independência.
 - H_{1i}: A existência de muitos auditores/revisores trabalhando por conta própria afeta a independência.
 - H_{1j}: A reduzida dimensão, em geral, da maioria das empresas de auditoria afeta a independência.

Analizamos, ainda, as diferenças de percepções entre grupos profissionais.

- Hipótese IV
 - H_{0k}: Não há diferença entre as percepções dos diferentes grupos profissionais relativamente aos comportamentos, práticas e condições de gestão/regulação.

Para analisar os grupos de hipóteses I, II e III, aplicamos o teste binomial a 95% percebendo se há uma significativa diferença de proporções entre o sim e o não. Vemos pela tabela seguinte os resultados:

Tabela 8 – Resultados do teste binomial

Áreas		Perguntas		Prof	ROC	AI	ATC	Total	p-value
Comportamento dos auditores	C1	Ação totalmente independente em relação à empresa	sim	67	142	23	20	252	0,0080
			não	92	70	28	5	195	
	C2	Falta de formação para detectar erros e fraudes	sim	70	68	32	12	182	<0,0001
			não	89	144	19	13	265	
	C3	Inexistência de rotação de auditores	sim	121	127	36	13	297	<0,0001
			não	38	85	15	12	150	
	C4	Planificação deficiente das auditorias	sim	84	108	5	4	201	0,0373
			não	75	104	46	21	246	
	C5	Atuação pouco ética dos auditores	sim	48	64	3	1	116	<0,0001

⁶ Por simplicidade não é escrita a hipótese nula, somente a alternativa H₁, definida como o complemento da hipótese colocada.

			não	111	148	48	24	331	
Estrutura de controle	E1	Incapacidade técnica dos auditores	sim	21	25	9	2	57	<0,0001
			não	138	187	42	23	390	
	E2	Frac atuação dos organismos de controle e de supervisão	sim	119	119	34	21	293	<0,0001
			não	40	93	17	4	154	
	E3	Ausência ou insuficiência de controle	sim	135	174	17	20	346	<0,0001
			não	24	38	34	5	101	
Mercado de auditoria	M1	Honorários insuficientes para ampliar o âmbito e o alcance da auditoria	sim	60	182	30	10	282	<0,0001
			não	99	30	21	15	165	
	M2	Existência de muitos auditores/revisores trabalhando por conta própria	sim	72	93	17	11	193	0,0045
			não	87	119	34	14	254	
	M3	Reduzida dimensão, em geral, da maioria das empresas de auditoria	sim	100	127	21	18	266	<0,0001
			não	59	85	30	7	181	

Fonte: Elaborada pelo autor.

- Verificamos que relativamente ao grupo de Hipóteses I
Todas as hipóteses nulas são rejeitadas, pois os valores são significativos, indicando uma percepção direccionada para adequação do comportamento dos auditores.
- Verificamos que relativamente ao grupo de Hipóteses II
Todas são significativas e por isso afetam a atitude de independência.
- Verificamos que relativamente ao grupo de Hipóteses III
Todas as outras são significativas e por isso afetam a atitude de independência.

Para analisar os grupos de hipóteses IV, aplicamos o teste χ^2 percebendo se há associação ou independência face às percepções de cada grupo profissional. Assim, obtivemos com a aplicação do teste do χ^2 e o nível de confiança de 95% a seguinte tabela:

Tabela 9 – Resultados do teste do χ^2

Áreas		Perguntas		Prof	ROC	AI	ATC	p-value
Comportamento dos auditores	C1	Ação totalmente independente em relação à empresa	sim	67	142	23	20	<0,0001
			não	92	70	28	5	
	C2	Falta de formação para detectar erros e fraudes	sim	70	68	32	12	<0,0001
			não	89	144	19	13	
	C3	Inexistência de rotação de auditores	sim	121	127	36	13	0,0038
			não	38	85	15	12	
	C4	Planificação deficiente das auditorias	sim	84	108	5	4	<0,0001
			não	75	104	46	21	
	C5	Atuação pouco ética dos auditores	sim	48	64	3	1	<0,0001
			não	111	148	48	24	
Estrutura de controle	E1	Incapacidade técnica dos auditores	sim	21	25	9	2	<0,0001
			não	138	187	42	23	
	E2	Frac atuação dos organismos de controle	sim	119	119	34	21	<0,0001

		e de supervisão	não	40	93	17	4	
E3	Ausência ou insuficiência de controle	sim	135	174	17	20	<0,0001	
		não	24	38	34	5		
Mercado de auditoria	M1	Honorários insuficientes para ampliar o âmbito e o alcance da auditoria	sim	60	182	30	10	<0,0001
			não	99	30	21	15	
	M2	Existência de muitos auditores/revisores trabalhando por conta própria	sim	72	93	17	11	0,05
			não	87	119	34	14	
	M3	Reduzida dimensão, em geral, da maioria das empresas de auditoria	sim	100	127	21	18	<0,0001
			não	59	85	30	7	

Fonte: Elaborada pelo autor.

- Verificamos que relativamente ao grupo de Hipóteses IV Somente para a afirmação M2 ($p\text{-value} > 0,05$ *borderline*), não parece haver diferenças entre as percepções dos profissionais. Nas restantes, a diferença é significativa parecendo indicar que o campo profissional onde se desenrola a atividade permite olhar a independência de diferentes prismas.

Ainda, pretendemos saber se a idade, as habilitações literárias, o estabelecimento de ensino, a antiguidade, o tipo de empresas auditadas etc. podem influenciar a resposta dada pelos inquiridos. Verificamos que os atributos mencionados não influem sobre as respostas dadas sobre o tema.

4 Discussão dos Resultados

Discutimos simultaneamente as H1, H2 e H3 atendendo as suas relações.

Entendem os profissionais portugueses, em termos gerais, que a independência em relação às empresas e a rotatividade não são significantes, isto é, não são uma ameaça para a independência. Por sua vez, percebem que a fraca atuação dos organismos de controle ou de supervisão em Portugal, bem como a ausência ou insuficiência de controle das ordens profissionais afetam claramente a independência e, por fim, que o mercado de auditoria que determina honorários insuficientes para ampliar e elevar o nível das auditoria, bem como a existência de muitos auditores a trabalhar individualmente ou a reduzida dimensão, em termos genéricos, das empresas de auditoria que auditam empresas não cotadas, tem implicações nos critérios que estruturam a independência.

As questões colocadas aos profissionais e aos professores de contabilidade e auditoria abarcaram três áreas fundamentais de independência: comportamento dos auditores, existência de controle para monitorizar o comportamento e mercado de auditores refletido nos honorários, estrutura de oferta e dimensão das empresas de auditoria. A independência, em termos gerais, é reconhecida por todos os participantes, com exceção dos professores. Essa percepção intrínseca é contraditória com a realidade portuguesa. Com efeitos, ressaltando os auditores que auditam empresas cotadas, e que observam as normas de independência da estrutura regulatória (CMVM), bem como as estruturas de controle das empresas – regras de *corporate governance* – e os respetivos Códigos de Ética Profissional da OROC e IFAC, todos os outros, de uma maneira geral, só têm de observar os Códigos de Ética e Deontologia, estando, portanto, sujeitos às sanções se violarem as regras insertas no Códigos de Ética. O

fato de serem pagos pelas empresas que auditam o que potencialmente afeta a independência (TAYLOR, 2003, p. 257-266), de facultarem serviços de consultoria fiscal às mesmas empresas, de praticarem e aconselharem operações de fusão, cisão e outras formas de consultoria, de participarem no desenho dos sistemas de informação e consultoria estratégica, não entendem essas situações como ameaças à independência demonstrada. Essa contratação contraria todas as pesquisas efetuadas nos outros países relativamente à prestação de serviços de não auditoria, pesquisas estas como a de De Angelo (1981), Simunic (1984), Beck et al. (1988), Deberg (1991), Chung (2003), Geiger e Rama (2003), Wu (2006), Srivastava et al. (2009), Wright e Capps (2012). Acresce a essa constatação o fato de não haver rotação dos *partners* e do próprio *staff* de auditoria, o que à luz da teoria da identificação social (BAMBER; VENKATARAMAN, 2007), não deixa de ser questionável em termos de independência, este permanente relacionamento com o mesmo cliente. A permanência do auditor com mandatos permanentemente renovados não levanta, para os auditores portugueses, quaisquer problema que afetem a sua independência. O próprio fato, segundo os *whistleblowers*, de participarem na preparação da informação financeira por meio de sociedades de contabilidade que direta ou indiretamente dominam, caracteriza situações que contrariam o Código de Ética e Deontologia Profissional da OROC (2011) e do IFAC (2009).

Todavia, uma análise mais profunda das respostas tem o condão de gerar algumas surpresas que consideramos preocupantes: o fato de 33% dos ROC'S considerarem que não têm uma atuação independente em relação à empresa que auditam. Essa constatação requer uma ação da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas para aperfeiçoar o Código de Ética e Deontologia Profissional, no sentido de detectar as ameaças à independência sentidas pelos profissionais portugueses e estabelecer, para o efeito, correlativas salvaguardas. Em termos gerais, é possível considerar que a profissão entende que atua de forma independente, no entanto, existem muitos fatores que podem afetar a independência negativamente, e que inevitavelmente provocarão alterações no Código de Ética e Deontologia Profissional dos ROC'S. Igualmente são preocupantes as respostas dos auditores internos. Com efeito, 55% dos auditores internos consideram que não desenvolvem a sua atividade de uma maneira isenta, sendo, por consequência, necessário aperfeiçoar as estruturas de *corporate governance* portuguesa, no sentido de promoverem alterações nos códigos para proporcionarem aos auditores internos uma independência que lhes permita identificar mais consistentemente as debilidades dos sistemas de controle interno e identificação dos fatores mais importantes que afetem os sistemas de informação da auditoria, na sequência das investigações de Wright e Capps (2012). Com efeito, os escândalos financeiros em Portugal - BPN, BPP e outros – apontam de forma clara a necessidade de aperfeiçoamento das estruturas de controle no sentido de obviarem casos semelhantes no futuro. Na auditoria interna, à semelhança da auditoria externa, o auditor deve ser independente em termos de espírito e em termos de aparência. No entanto, a investigação da independência tem sido dirigida, em grande parte, para a auditoria externa. Não obstante, ultimamente temos assistido ao desenvolvimento da investigação relacionada com a auditoria interna como instrumento fundamental da estrutura do *corporate governance* e como atividade de consultoria interna e um serviço de segurança interna. Nesse campo, o IIA (2001) estabelece um conjunto de normas e guias profissionais relativamente à independência e objetividade e as correlativas ameaças. Os profissionais, à semelhança dos auditores internos, consideram que os auditores não desenvolvem a sua ação de forma totalmente independente em relação à empresa. Com efeito, a nomeação dos

auditores das empresas não cotadas não obedece a um desenho eclético ao das empresas cotadas, em virtude de serem convidados ou fazerem-se convidados pelo conselho de administração ou outra estrutura da empresa (assembleia geral ou conselho fiscal). Nesse contexto, é possível inferir que o cumprimento estrito do Código de Ética e Deontologia Profissional não é suficiente para salvaguardar as ameaças que esse tipo de designação tem implícitas, pela dependência que fomentam relativamente à designação.

As repostas dos auditores do Tribunal de Contas são elucidativas relativamente ao atributo em estudo na medida em que consideram a sua atuação com independência relativamente ao governo de que dependem. A sua atuação está definida na lei fundamental do Tribunal de Contas, que considera a instituição – Tribunal de Contas – totalmente separada do executivo, atribuindo aos julgadores de contas um estatuto idêntico ao dos magistrados. As normas de auditoria emitidas pelo Intosai Gov 9140 – The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAIs) - reforçam a problemática em investigação, realçam que a auditoria interna no setor público, faculta às organizações um melhor desempenho na análise das economicidades, eficácia e eficiência das operações. A ISSAI 200/2.3 é semelhante às normas de independência emitidas pelo IFAC e foca a independência e objetividade como vitais.

5 Considerações finais

O conceito de independência é considerado, pela sociedade em geral, e pelos utilizadores da informação financeira, como um *standard* fundamental da auditoria: esta não existe sem um comportamento independente, que deve ser reforçado com a competência e a integridade do auditor.

O conceito de independência é difícil de medir e de conceituar, por isso, revela alguma fragilidade e mutabilidade, o que impõe a análise da evolução das suas condicionantes históricas, bem como da envolvente dos negócios.

A independência tem sido modelizada, quer na relação de agência, quer numa estrutura conceitual. O primeiro modelo assenta numa abordagem analítica mais ou menos completa de todas as pressões e ameaças que incidem sobre a profissão do auditor. No segundo enfoque, a avaliação da independência é efetuada tomando como padrão um conjunto de princípios gerais. O último modelo é o que atualmente tem mais aceitação nas organizações profissionais.

Do ponto de vista do regulador, o foco tem sido colocado na regulamentação da ação e das atividades de auditoria. O estabelecimento desse mecanismo regulatório tem riscos inerentes, porque a regulamentação é desenvolvida numa envolvente muito dinâmica e, por isso, as ameaças à independência estão em constante mutação.

Os modelos de monitorização da independência concretizados até ao momento, quer na sua vertente endógena, quer na sua vertente exógena, têm sido aplicados sobretudo em países anglo-saxónicos, sendo a política da União Europeia direcionada para a concepção de um modelo regulatório misto que comporta uma estrutura conceitual e abarca um balanceamento entre ameaças, perigos e salvaguarda.

5.1 Conclusões específicas

O comportamento dos auditores, em termos de independência, em Portugal, e tendo em conta os corpos profissionais inquiridos, não merece unanimidade. Com efeito, os Revisores Oficiais de Contas e os ATC's é que maioritariamente exprimem a convicção de que aqueles profissionais atuam com independência. Todavia, não deixa de ser alarmante que 33% dos ROC's e 21% dos ATC's respondam que não atuam de forma independente, situação que deixa um grande espaço de reflexão.

Em contrapartida, os professores e os auditores internos são peremptórios na afirmação de que não existe independência na profissão, o que também não deixa de ser alarmante, sobretudo, em relação aos auditores internos, que a reclamam.

Se analisarmos, porém, a resposta à atuação pouco ética dos auditores, constatamos que todos os grupos profissionais atribuem aos auditores um comportamento ético. O que nos parece algo contraditório com a constatação anterior, porque a independência está estritamente relacionada com a ética.

Com efeito, uma atuação não completamente independente colide com a problemática do julgamento e dos dilemas éticos, situações frequentes na atividade do auditor.

A atuação do sistema de controle e a ausência ou insuficiência da estrutura de controle, também indicia problemas éticos e deontológicos, na medida em que a falta de confiança na estrutura de controle e supervisão, que os diferentes corpos profissionais, focaliza, gera, no público em geral, a percepção de que a supervisão da auditoria ou do controle das organizações não é concretizado de forma eficiente, o que volta a colocar problemas de independência.

O mercado de auditoria da ótica de oferta de honorários, concorrência e reduzida dimensão das sociedades de auditoria, repercute-se, também, na independência do auditor. Na realidade, os corpos profissionais inquiridos sustentam, indiretamente, que a ausência de rotação dos auditores, honorários insuficientes, elevada concorrência e reduzida dimensão das sociedades, afetam a independência do auditor em Portugal.

5.2 Limitações do Estudo

O estudo tem certamente limitações no plano empírico. Em primeiro lugar, relativamente à amostra e à recolha de informação concernente aos auditores internos, em que não se logrou a obtenção de mais de 18%, o que se reflete nos outros grupos profissionais. Em segundo lugar, por as perguntas efetuadas serem de carácter dicotômico, que evitando respostas de tendência central, podem, contudo, originar interpretações menos corretas. Em terceiro lugar, porque os inquéritos foram efetuados aos próprios profissionais que executam a auditoria, situação que pode condicionar as respostas. Em quarto lugar, as questões colocadas podem ser consideradas demasiado amplas ou demasiado restritivas, podendo, por isso, influenciar as respostas.

Por fim, convém salientar a natureza dinâmica do próprio conceito de independência que pode distorcer as respostas.

5.3 Sugestões para Futuras Investigações

O problema da independência em auditoria é um tema central nas relações de *accountability* na sociedade moderna, devendo, por isso, ser objeto de aprofundamento teórico e empírico, devendo as futuras investigações analisar as relações que se estabelecem

entre os auditores e os seus clientes à luz da teoria da identificação social – *social identity theory's* – que sugere a existência de situações de perda de independência com a contínua renovação de mandatos nas empresas auditadas.

Referências

AICPA - American Institute of Certified Public Accountants. Code of Professional Conduct, June, 2005.

BAKER, R. The varying concept of auditor independence. **The CPA Journal**. August, 2005.

BAMBER, E.M.; VENKATARAMAN, M. I. Auditors' Identification with their Clients and its Effect on Auditors' Objectivity. **Auditing: a journal of practice & theory**. V. 26, n. 2, November, 2007.

BECK, P. J.; FRECKA, T.J.; SOLOMON, I. An Empirical Analysis of the Relationship Between MAS Involvement and Auditor Tenure: Implications for Auditor Independence. **Journal of Accounting Literature**. V. 7, 1988.

BOYTON, W.; KELL, W. **Modern Auditing**. New York: John Wiley & Sons, 1996.

BRANDON, D. M.; CRABTREE, A. D.; MAHER, J. J. Nonaudit Fees, Auditor Independence and Bond Ratings. **Auditing: a Journal of Practice and Theory**. V. 23, 2004.

BURKE, W. Auditor Independence: an Organizational Psychology Perspective. A report prepared on behalf of the AICPA for presentation to the independence standards board of “**Serving the Public Interest: A New Conceptual Framework for Auditor Independence**”, 1997.

CHAN, K.H.; WU, D. Aggregate Quasi Rents and Auditor Independence: Evidence from Audit Firm Mergers in China. **Contemporary Accounting Research**. V. 28, n. 1, spring, 2011.

CHUNG, H.; KALLAPU, S. Client Importance, Nonaudit Services, and Abnormal Accruals. **The Accounting Review**. V. 78, 2003.

DEANGELO, L. Auditor Size and Audit Quality. **Journal of Accounting and Economics**. V. 3, n. 3, 1981.

DEBERG, CL.; KAPLAN, S.E.; PANY, K. **An Examination of some relationship between non Audit services and Auditor changes**. Accounting Horizons, v. 5, n. 1, 1991.

FLINT, D. **Philosophy and principles of auditing – an introduction**. London: The Macmillan Press Ltd, 1988.

FRANKEL, R. M.; JOHNSON, M. F.; NELSON, K. K. The Relation Between Auditors' Fees for Nonaudit Services and Earnings Management. **The Accounting Review**. V. 77, 2002.

GEIGER, M. A.; RAMA, D.V. Audit fees, non audit fees and auditor reporting on stressed companies. **Auditing: A Journal of Practice and Theory**. V. 22, 2003.

GLAZER, A.; JAENICKE, H. A pathology of the Independence Standards Board's conceptual Framework Project. **Accounting Horizons**. V. 16, n. 4, 2002.

HOUGHTON, K.; JUBB, C. The market for financial reports audits: regulation of an competition for auditor independence. **Law & Police**. V. 25, n. 3, July, 2003.

IIA - Institute of Internal Auditors. **Independence and Objectivity: A Framework for Internal Auditors**. Altamonte Springs, FL, 2001.

INTOSAI GOV 9140. Internal Audit Independence in the Public Sector, 2010.

JOHNSTONE, K. M.; BEDARD, J. C. Engagement Planning, Bid Pricing, and Client Response in the Market for Initial Attest Engagements. **The Accounting Review**. V. 76, 2001.

KNECHEL, W.; SALTERIO, S.; BALLOU, B. **Auditing: Assurance and Risk**. South Western College Pub Hardcover, 3. ed., 2007.

LEE, T. **Corporate Audit Theory**. London: Chapman & Hall, 1896.

MACHADO DE ALMEIDA, B. J. **Statutory auditing in Portugal: Historical and market evolution**. *Tékhné*, v. 10, n. 1, 2012.

MAUTZ, R.; SHARAF, H. **The philosophy of auditing**. AAA: Sarasota, 1993.

MOIZER, P. Independence in current issues in auditing. M. Shearar and S. Turley, Paul Chapman Publishing, 1991. PARKASH, M.; VENABLE, C. Audit incentives for Auditor Independence: The case of non Audit. **The Accounting Review**. V. 68, n.1, 1993.

PCAOB - **Public Company Accounting Oversight Board**. Auditor Independence, Rule 3520, April, 2006.

PORTER, B.; SIMON, J.; HATHERLY, D. **Principles of External Auditing**. Wiley, 3. ed., England, 2008.

PUTTICK, G.; VAN ESCH, S.; KANA, S. **The Principles and Practice of Auditing**, 9. ed., Juta Academic, 2007.

QUICK, R.; RASMUSSEN, B. Auditor Independence and the Provision of Non-Audit Services: Perceptions by German Investors. **International Journal of Auditing**. n. 13, 2009.

RYAN, S.; HERZ, R.; IANNAONI, T.; MAINES, L.; PALEPU, K.; SCHRAND, C.; SKINNER, D.; VINCENT, L. SEC Auditor Independence Requirements. **Accounting Horizons**. V. 15, n. 4, 2001.

Sarbanes–Oxley Act of 2002, Pub.L. 107–204, 116 Stat. 745, July.

SAWALQA, F.; QTISH, A. Jordanian Shareholders' Perception of External Auditor Independence. **Interdisciplinary Journal Of Contemporary Research In Business**. V. 4, n. 3, 2012.

Securities and Exchange Commission – SEC. Regulation S-X, Rule 2-01, 2003.

SHAFFER, W.; MORRIS, R.; KETCHAND, A. The Effects of Formal Sanctions on Auditor Independence. **Auditing: A Journal of Practice and Theory**. v. 18, n. 2, 1999.

SIMUNIC, D. Auditing, Consulting and Auditor Independence. **Journal of Accounting Research**. V. 22, n. 2, Out., 1984.

SRIVASTAVA, R.P.; MOCK, T.J.; TURNER, L. Bayesian and Belief – Functions Formulas for Auditor Independence Risk Assessment. **International Journal of Auditing**. V. 13, 2009.

TAYLOR, M.; DEZOORT, T.; MUNN, E., THOMAS, M. A Proposed Framework Emphasizing Auditor reliability over Auditor Independence. **Accounting Horizons**. V. 17, n. 3, 2003.

WALLMAN, S. The future of accounting, part III, reliability and auditor independence. **Accounting Horizons**. V. 10, n. 4, December, 1996.

WATTS, R.; ZIMMERMAN, L. **Positive Accounting theory**. New Jersey: Prentice-Hall, 1896.

WHITTINGTON, R.; PANY, K. **Principles of Auditing & Other Assurance Services**. Mc Graw-Hill, 17th Ed, Boston, USA, 2010.

WINDMOLLER, R. The auditor market and the auditor independence. **The European Accounting Review**. V. 9, n.4, 2000.

WRIGHT, M.K.; CAPPS, C.J. Auditor Independence Internal Information Systems Audit **Quality Business Studies Journal**. V. 4, n. 2, 2012.

WU, M. An Economics Analysis of Audit and non-Audit Services: the Trade-off between Competition Crossovers and Knowledge Spillovers. **Contemporary Accounting Research**. v. 23, n. 2, 2006.

