



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# Ceticismo Profissional e a Relação entre Empresas de Grupo

Trabalho Final na modalidade de Projeto  
apresentado à Universidade Católica Portuguesa  
para obtenção do grau de mestre em Auditoria e Fiscalidade

por

Catarina Isabel Feliz Oliveira

sob orientação da  
Professora Doutora Maria Luísa Anacoreta Correia

Faculdade de Economia e Gestão  
Julho de 2014



# Agradecimentos

Um agradecimento especial à Professora Doutora Maria Luísa Anacoreta Correia, na qualidade de orientadora da dissertação, pelo apoio prestado, empenho e entusiasmo na definição das principais linhas a seguir neste trabalho e também pela sua capacidade em transmitir conhecimento.

À empresa KPMG & Associados - Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, S.A., na qualidade da *Senior Manager* Nélia Lopes pela colaboração concedida na implementação dos conteúdos desenvolvidos no trabalho e pela disponibilidade sempre demonstrada no esclarecimento de dúvidas.

À Dra. Cristina Doutor, pelo apoio e colaboração na publicação do inquérito que serviu de base para o estudo, no *site* da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC).

À minha família, pela sólida formação inculcada ao longo da minha vida e pela oportunidade de concretizar todos os meus objectivos.

Agradeço, ainda, aos meus amigos pelo apoio incondicional e ao Telmo Cardoso por estar presente em todas as fases importantes da minha vida.



# Resumo

Numa conjuntura de crise financeira e perante uma recessão económica global, as entidades de supervisão, as entidades de normalização contabilística e auditoria têm um papel fundamental no sentido de poderem contribuir para a retoma da confiança dos mercados financeiros, quer pela exigência de rigor e verdade aos órgãos de gestão na preparação das Demonstrações Financeiras, quer pelo nível de independência, integridade, objetividade e competência profissional que os auditores devem impôr na realização das suas funções.

Neste sentido, uma auditoria de alta qualidade salienta o exercício de julgamento profissional pelo auditor e, mais importante, um estado de espírito que inclui ceticismo profissional durante o planeamento e a execução da auditoria.

O presente estudo tem como objetivo avaliar o nível de ceticismo profissional em uma das áreas de trabalho de auditoria: a relação entre empresas de grupo.

De facto, existe um conjunto de procedimentos e recomendações, que os auditores devem ter em consideração, aquando da análise desta área que deve ser aliado a uma mente questionadora, aberta e de dúvida.

Neste sentido através do modelo de Hurtt (2007) foi criado um inquérito dirigido aos revisores oficiais de contas e colaboradores de sociedades de revisores oficiais de contas no sentido de estudar o nível de ceticismo profissional na área das relações entre empresas de grupo.

Palavras-chave: auditoria, contabilidade, ceticismo profissional, transações entre empresas de grupo.



# Abstract

In the conjecture of a financial crisis and a global economic recession, the entities of supervision, accounting and auditing have a key role in the way that they can contribute for the recovery of trust in financial markets, either by requirement of accuracy and truth to management board in preparing the financial statements, whether the level of independence, integrity, objectivity, professional competence that auditors should impose on the performance of its functions.

This way, a high quality audit emphasizes the professional judgement made by the auditor and even more important, a state of mind which includes professional scepticism throughout the planning and execution of the audit.

The present study intends to assess the level of professional scepticism in one of the areas of audit work: the relation between group companies.

In fact, there is a set of procedures and recommendations that auditors should consider when examining this area that should be coupled with an inquiring, open mind and doubt.

Then, through the Hurtt model (2007), a survey to auditors was created, in order to study the degree of professional scepticism in the related parties.

Keywords: audit, accounting, professional scepticism, related parties.



# Índice

<b>Agradecimentos</b> .....	iii
<b>Resumo</b> .....	v
<b>Abstract</b> .....	viii
<b>Índice</b> .....	ix
<b>Índice de quadros e figuras</b> .....	xi
<b>Índice de gráficos</b> .....	xii
<b>Glossário</b> .....	xiii
<b>Capítulo 1 - Introdução</b> .....	15
1.1. Contextualização do tema .....	15
1.2. Motivação e Objetivos .....	23
1.3. Âmbito do Trabalho Final de Mestrado .....	24
<b>Capítulo 2 - KPMG – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, S.A.</b> .....	26
<b>Capítulo 3 – Revisão da literatura</b> .....	31
3.1 O conceito de Auditor e de Auditoria .....	31
3.2 O conceito de ceticismo profissional em auditoria .....	32
3.3 O conceito de relações entre empresas de grupo no âmbito do trabalho de auditoria .....	34
3.4 Modelos desenvolvidos no âmbito do ceticismo profissional na área de auditoria .....	36
3.4.1 Modelo de Nelson (2009) .....	36
3.4.2 Modelo Hurtt (2007 e 2008) .....	41
3.4.3 Modelo Luc Quadackers (2012) .....	51
3.4.4 Modelo de Jesse C. Robertson et al. (2013) .....	57
3.4.5 Outros Modelos .....	62

3.5. A relação entre empresas de grupo – o papel do auditor .....	64
3.5.1 Estudo de Henry et al. (2006) .....	64
<b>Capítulo 4 – Enquadramento Legal</b> .....	69
4.1 Em termos contabilísticos.....	69
4.2 Breve análise às normas nacionais.....	71
4.2.1 Norma Contabilística e de Relato Financeiro 5 .....	72
4.2.2 Norma Contabilística e de Relato Financeiro 13 .....	75
4.2.3 Norma Contabilística e de Relato Financeiro 15 .....	78
4.3 Breve análise às normas nacionais .....	81
4.4 Normas de Auditoria .....	82
4.5 Código de ética.....	86
<b>Capítulo 5 – Estudo - A criação de uma escala para medir o nível de     ceticismo profissional</b> .....	89
5.1 Modelo de Hurtt (2007).....	90
5.2 Método.....	91
5.2.1 Plano de recolha e tratamento de informação .....	91
5.2.2 Caracterização da população .....	98
5.2.3 Caracterização da população inquirida .....	99
<b>Capítulo 6 – Conclusões e desenvolvimentos futuros</b> .....	105
6.1 Conclusão.....	105
6.2 Desenvolvimentos futuros.....	107
<b>Fontes e Bibliografia</b> .....	108
<b>Anexo I – Modelo de Hurtt (2007)</b> .....	113
<b>Apêndice I – As 10 maiores empresas em Portugal</b> .....	114
<b>Apêndice II – Inquérito</b> .....	117
<b>Apêndice III – Cálculo do <i>alfa</i> <i>crobach's</i></b> .....	124

# Índice de Quadros e Figuras

## Quadros

QUADRO 1 - Percurso Profissional de Nélia Lopes, <i>Senior Manager da KPMG SROC</i> .....	29
QUADRO 2 - Características Económico-financeiras e outras da KPMG, em Portugal.....	30
QUADRO 3 – Exemplo de contradições e erros incorporados nos papéis de trabalho .....	50
QUADRO 4 – Questões base do modelo de Hurtt (2007).....	95
QUADRO 5 – Relação idade e nível de ceticismo .....	104

## Figuras

FIGURA 1 – Modelo de Nelson, 2009 .....	37
FIGURA 2 – Framework do ceticismo profissional .....	42
FIGURA 3 – Modelo de pesquisa de determinantes do julgamento e ação cética .....	52
FIGURA 4 – Desagregação dos ROC's por sexos .....	98
FIGURA 5 – Número de anos a exercer a profissão de ROC .....	99

# Índice de Gráficos

## Gráficos

Gráfico 1 – Desagregação da população inquirida por idade e habilitações literárias.....	100
Gráfico 2 – Desagregação da população por categoria profissional e tipo de sociedade.....	101
Gráfico 3 – Desagregação da população por categoria de ceticismo profissional .....	103

# Glossário

DF – Demonstrações Financeiras

IAASB – International Auditing and Assurance Standards Board

IAS – International Accounting Standard

IFAC – International Federation of Accountants

IFRS – International Financial Reporting Standards

ISA – International Standards on Auditing

NCRF – Norma Contabilística de Relato Financeiro

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

PCAOB – Public Company Accounting Oversight Board

PEC - Pagamento especial por conta

ROC – Revisores Oficiais de Contas

SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas



# Capítulo 1

## Introdução

### 1.1 Contextualização do tema

A Manipulação das Demonstrações Financeiras é um tema que tem vindo a ser estudado por vários autores ao longo de vários anos. De entre os vários autores podemos destacar: Healy e Wahlen (1999), que definem Manipulação das Demonstrações Financeiras como um ato de discricionariedade<sup>1</sup> realizado pelos gestores das empresas no relato financeiro<sup>2</sup> e/ou na estruturação de transações<sup>3</sup> como forma de enviesar a perceção dos *stakeholders* sobre o desempenho económico da empresa ou influenciar possíveis resultados contratuais de que depende a informação financeira publicada. Ou ainda, Mulford e Comiskey (2002) que definem Manipulação das Demonstrações Financeiras como a manipulação ativa em direção a um objetivo pré-determinado. Esse objetivo pode ter sido fixado pela gestão, pode consistir em satisfazer as previsões dos analistas, ou promover um alisamento de resultados (*earnings smoothing*). A satisfação das previsões dos analistas e o alisamento de resultados são dois dos incentivos à manipulação das demonstrações

---

<sup>1</sup> Segundo o dicionário de Língua Portuguesa, discricionariedade é o ato de liberdade para agirem de acordo com o que julgam conveniente e/ou oportuno.

<sup>2</sup> Estão aqui em causa situações como, por exemplo, a mudança na política de amortizações ou de reconhecimento de provisões e imparidades, o que implica manipulações nas variáveis do balanço e demonstração de resultados.

<sup>3</sup> Os gestores podem decidir adiar despesas de investigação e desenvolvimento ou publicidade; efetuar investimentos financeiros mas preocupam-se ao mesmo tempo em evitar que as partes de capitais adquiridas obriguem à consolidação.

financeiras para empresas cotadas no mercado de capitais, cujo objetivo consiste em diminuir a variabilidade dos resultados relatados para que a empresa seja vista como uma empresa de menor risco. No caso do alisamento dos resultados, este pode ser feito importando para o período corrente resultados de períodos futuros ou exportar para o futuro resultados do período corrente (DeFond e Park, 1997).

Para além da satisfação das previsões dos analistas e do alisamento de resultados, segundo o estudo de Healy e Wahlen (1999), existe um outro incentivo à Manipulação das Demonstrações Financeiras para empresas cotadas no mercado de capitais, o *big bath*. O *big bath* é um tipo de manipulação que sacrifica os resultados presentes com o objetivo de assegurar benefícios futuros. Normalmente, o *big bath* é utilizado por empresas que dificilmente conseguirão alcançar os resultados que se propuseram atingir para o presente ano. Assim, e já que é pouco provável os objetivos serem alcançados, os gestores tentam criar perdas adicionais de modo a diminuir ainda mais os resultados para esse mesmo ano. Para tal, os gestores usam a subjetividade e discricionariedade existente na contabilização de alguns ativos (por exemplo na contabilização do *goodwill*) com o objetivo de conseguir melhores resultados nos próximos anos. Neste contexto, Zucca e Campbell (1992) consideram que os gestores utilizam o *big bath* para mostrar aos investidores que a empresa está a passar por uma fase mais complicada em termos de resultados, mas que no futuro próximo esta fase irá ser ultrapassada.

Mas, para além destes incentivos associados a empresas cotadas no mercado de capitais, Healy e Wahlen (1999) consideram que existem outros dois incentivos: incentivos contratuais e incentivos legais. Os incentivos contratuais são os que incentivam os gestores a conseguir determinado resultado a fim de respeitar um contrato, porque caso este não seja cumprido, a empresa incorrerá em penalidades. Está aqui inserido, por exemplo, o contrato de financiamento,

no qual o gestor irá encobrir todas as dificuldades e realizar todos os esforços para alcançar os *covenants*. Por sua vez, as motivações legais estão associadas ao cumprimento das normas legais em vigor, sob pena de a empresa incorrer em despesas ou penalizações. Aqui podemos também destacar o facto de que os gestores pretendem pagar o mínimo de imposto possível, e para isso tendem a diminuir ao máximo os resultados do período.

De facto, Moreira (2008) confirma no seu estudo sobre a manipulação dos resultados nas empresas portuguesas, que existe um incentivo para as empresas portuguesas apresentarem resultados quase negativos, como forma de pagar menos impostos mas, próximos de zero, de modo a evitar o PEC. Ou positivo, sempre que querem obter financiamento junto da Banca, pois como dá conta este mesmo estudo o tecido empresarial português é na sua maioria constituído por empresas de pequena, média dimensão onde muitas das vezes o gestor se confunde com o proprietário da empresa.

A existência destes incentivos à manipulação das Demonstrações Financeiras implica a manipulação das variáveis do balanço (por exemplo através da manipulação de ativos pela via do aumento/ diminuição de imparidades) e a manipulação de resultados (mais/ menos imparidades no ano implica menos/ mais resultado) e poderá ser feita através de uma interpretação seletiva das normas ou através de manipulação de transações reais – decisões operacionais com impacto na contabilidade -, caso em que se entra no campo da *Fraude*.

É verdade que um imposto corresponde a um sacrifício, pelo que é racional minimizar os sacrifícios. Aceita-se portanto, que uma empresa procure minimizar, dentro da legalidade, o montante de impostos a pagar. Por exemplo, usando a flexibilidade permitida nas normas contabilísticas – planeamento fiscal<sup>4</sup>. Pense-se na constituição de uma provisão dedutível fiscalmente: uma

---

<sup>4</sup> Sanches (2006), considera planeamento fiscal legítimo uma “ técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a um certo comportamento por estar ligado a uma obrigação ou escolhe entre as

provisão mais elevada implicará um resultado menor e, por inerência, um menor montante de imposto a pagar. Trata-se, pois, de um caso de manipulação das demonstrações financeiras, passível de ocorrer dentro da legalidade, dado que a constituição de uma provisão tem em si associado um nível de julgamento.

Deste modo, manipulação e fraude não são a mesma coisa. Pode existir manipulação, com impacto nos resultados, sem que tal seja catalogado como fraude. Há contudo que sublinhar que independentemente da manipulação ser ou não legítima dela resultam consequências negativas para a qualidade da informação financeira.

Neste sentido, o papel dos auditores é essencial para assegurar que a informação produzida para os seus utentes (investidores, fornecedores, trabalhadores, clientes...) é verdadeira e traduz uma imagem real da empresa (parágrafo nº 3 da ISA 200). O auditor terá assim que obter, segundo o parágrafo nº 5 da ISA 200, “garantia razoável de fiabilidade sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorções materiais, quer devido a fraude, quer a erro”. Tal só é conseguido quando o auditor obtiver “prova<sup>5</sup> suficiente e apropriada<sup>6</sup> como forma de reduzir o risco de

---

várias soluções que lhe são proporcionadas pelo ordenamento jurídico, aquela que por ação intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada por menos encargos fiscais. Ao contrário, o planeamento fiscal ilegítimo consiste em qualquer comportamento de redução indevida, por contrariar princípios ou regras do ordenamento jurídico-tributário, das onerações fiscais de um determinado sujeito passivo”.

<sup>5</sup> Segundo o parágrafo nº A28 da ISA 200, a prova de auditoria é cumulativa, ou seja, é obtida através de vários testes substantivos analíticos e/ou de detalhe e testes ao controlo; pode provir de auditorias anteriores, de procedimentos de controlo de qualidade; dos próprios registos contabilísticos e de peritos; compreende informação que suporta as asserções mas também a que contradiga. Por vezes a falta de informação é também prova de auditoria (exemplo: recusa da gerência a permitir efetuar confirmações externas aos clientes).

<sup>6</sup> A prova de auditoria deve ser suficiente e apropriada, ou seja, deve ser simultaneamente em quantidade e qualidade como forma de permitir ao auditor retirar conclusões corretas. Como dá conta o parágrafo nº

auditoria<sup>7</sup>". Convém, contudo, sublinhar que de acordo com a ISA 240, o papel do auditor não é detetar fraudes mas se a detetar deverá adotar os procedimentos descritos nos parágrafos nº 4 a 8 da ISA 240 – As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria às Demonstrações Financeiras.

Todo o trabalho de auditoria terá que ser caracterizado por um conjunto de requisitos éticos, como estabelece o Código da IFAC<sup>8</sup>, bem como o Código de Ética da OROC. São eles:

- Integridade – implica que auditor seja honesto, diligente e responsável; respeite/contribua os/ para objetivos legítimos e éticos da entidade e respeite as leis;
- Objetividade – traduz-se na divulgação por parte do auditor de todos os factos materiais que tenham conhecimento e que possa afetar a informação das atividades em análise e não aceitar nada que possa prejudicar o seu julgamento profissional;
- Competência e zelo profissional;

---

A29 da ISA 200 mais quantidade de prova pode não compensar a sua baixa qualidade, pelo que as duas características devem estar sempre em sintonia.

<sup>7</sup> O risco de auditoria é composto pelo risco de distorção material (ISA 315) e o risco de detenção. O risco de distorção material é por sua vez composto pelo risco inerente a cada asserção, que advém do ambiente em que a empresa se insere e pelo risco de controlo que é função da eficácia do controlo interno da empresa auditada, como dá conta os parágrafos nº A34 a A39 da ISA 200. Por sua vez o risco de detenção é definido como o risco de o auditor não detetar um erro material, como se pode verificar nos parágrafos nº A42 a A44 da ISA 200.

<sup>8</sup> O IFAC é uma organização global que tem como objetivo servir o interesse público, contribuindo para o desenvolvimento de normas e orientações de alta qualidade; a adoção e implementação de normas e orientações de alta qualidade; para o forte desenvolvimento das organizações profissionais de contabilidade e das suas práticas, bem como promover o valor dos profissionais de contabilidade.

- Confidencialidade - Os auditores deverão ser prudentes na utilização e proteção da informação obtida no desempenho das suas atividades. Não deverão utilizar a informação para qualquer benefício próprio ou que, de outra maneira, estaria em desacordo com as leis ou em detrimento dos objetivos legítimos e éticos da entidade;
- Comportamento profissional – desempenhar o trabalho de auditoria de acordo com as normas nacionais e/ou internacionais de auditoria.

A ética no trabalho de auditoria será conseguida através da adoção pelo auditor de um comportamento cético e pelo uso do julgamento profissional, segundo os parágrafos nº 14 a 16 e A14 a A27 da ISA 200.

Assim, e dado que o tema deste trabalho é “ O Ceticismo Profissional e a Relação entre Empresas de Grupo”, a partir de agora o trabalho centram-se no conceito de ceticismo profissional e na sua relação com a área de auditoria das transações entre empresas do grupo.

De facto, como afirma o presidente do IAASB<sup>9</sup> (Schilder, 2012) o “público valoriza uma auditoria independente (...) porque aumenta o grau de confiança dos utilizadores dessas demonstrações financeiras. Uma auditoria de alta qualidade salienta o exercício de julgamento profissional pelo auditor e, mais importante, um estado de espírito que inclui ceticismo profissional durante o planeamento e a execução da auditoria”. Deste modo, “o ceticismo profissional é uma atitude essencial que aumenta a capacidade do auditor para identificar e responder às condições que possam indicar possíveis distorções”. Esta ideia é

---

<sup>9</sup> A IAASB é “um organismo de normalização independente que serve o interesse público, estabelecendo padrões internacionais de alta qualidade para a auditoria, assessoria e outras normas relacionadas, facilitando a convergência das normas de auditoria e assessoria internacional e nacional. Ao fazê-lo, o IAASB melhora a qualidade e consistência da prática em todo o mundo e fortalece a confiança pública na auditoria global e profissão segurança”.

evidenciada no parágrafo nº A18 da ISA 200, em que é afirmado que o ceticismo profissional alerta o auditor para as seguintes situações:

- Existência de prova de auditoria que seja contrária a outra prova;
- Informação que coloque em causa a fiabilidade dos documentos utilizados como prova;
- Factos que indiquem fraude;
- Circunstâncias que sugiram a necessidade de adotar procedimentos adicionais de auditoria.

O ceticismo profissional é assim fundamental para a avaliação crítica da prova de auditoria (Schilder, 2012) e deste modo é uma “atitude importante no trabalho de auditoria, que deve ser concretizada através de uma educação sólida e uma formação consistente, nas quais as próprias firmas de auditoria têm um papel fundamental no desenvolvimento de uma mente cética através de uma cultura interna a ela propícia”, Breia (2007).

Beasley et al. (2001), consideram que a falta de independência e ceticismo profissional estão entre as principais causas das falhas de auditorias, o que demonstra a importância desta atitude cética.

Adicionalmente, cada vez mais as empresas de auditoria se deparam com situações ao nível da avaliação da continuidade da empresa auditada, avaliação do justo valor e das transações com partes relacionadas que são autênticos desafios onde o nível de ceticismo profissional tem uma importância elevada (Schilder, 2012). De entre estes desafios destaca-se as transações entre empresas de grupo, uma vez que “é uma área em que os principais acionistas/sócios ou o pessoal chave da gerência poderão pôr em prática transações que (des)inflacionem de forma imprópria os lucros, mascarando a sua substância económica e distorcendo resultados reportados pela omissão de divulgações, ou até mesmo defraudando a empresa pela transferência indevida de fundos para

essas mesmas entidades relacionadas, mas também a Administração Fiscal Portuguesa, pela redução da carga fiscal”, Breia (2007).

Por outro lado, os parágrafos nº 3 e 4 da ISA 550 sublinham a importância de uma atitude cética do auditor na análise e contabilização das transações entre empresas que pertencem ao mesmo grupo e, ainda, na confirmação que nenhuma transação efetuada no exercício económico em análise não é ou deveria ser equiparada e contabilizada como uma transação com uma empresa de grupo.

Concluindo, o ceticismo profissional é uma atitude importante no trabalho de auditoria, sobretudo em áreas que envolvem julgamento profissional, nomeadamente a área das partes relacionadas pelas implicações que as transações têm ao nível contabilístico mas também fiscal. Deste modo, o objetivo ao longo deste trabalho é analisar o nível de ceticismo profissional dos auditores financeiros e colaboradores de sociedades de revisores oficiais de contas (SROC), na área das transações entre empresas de grupo.

Assim, as questões-chave que este trabalho pretende responder são as seguintes:

- Como é que se pode medir o nível de ceticismo profissional utilizado pelo auditor e pelos colaboradores das SROC na análise às transações entre empresas de grupo?
- Estará o auditor e os colaboradores das SROC conscientes da necessidade de adotar uma atitude cética quando estão perante a análise da área das relações entre empresas de grupo?

## 1.2 Motivação e Objetivos

O tema escolhido foi o Ceticismo Profissional e a Relação entre Empresas de Grupo, que se insere na área da auditoria e contabilidade financeira, onde se procura medir o nível de ceticismo profissional no trabalho do auditor e dos colaboradores das SROC, na área das transações entre empresas do grupo.

A produção deste trabalho tem subjacentes duas motivações. Uma das motivações que está na base deste trabalho é a de avaliar o nível de ceticismo profissional dos auditores e colaboradores das SROC portuguesas na área das relações entre empresas de grupo, uma vez que, como foi já referido a área das relações entre empresas de grupo é uma área de manipulação e consequente fraude. Por outro lado, o tecido empresarial português é caracterizado na sua maioria por empresas de pequena/média dimensão, (Moreira, 2008) sendo que as empresas com maior peso estão na sua maioria inseridas em grupos de empresas. De facto, como se pode verificar no Apêndice I – As dez maiores empresas em Portugal deste trabalho as empresas com maior volume de negócios são empresas que estão inseridas num grupo de empresas onde as transações entre elas são relevantes.

Deste modo, o objetivo deste trabalho passa pela constituição de uma escala que permitirá identificar o nível de ceticismo profissional dos auditores e colaboradores das SROC das várias empresas de auditoria a laborar em Portugal. Esta escala será baseada no modelo de Hurtt (2007), com as devidas adaptações à área das transações entre empresas de grupo.

Em consequência, a outra motivação é alertar as empresas de auditoria para o nível de ceticismo dos colaboradores e permitir verificar se existe a necessidade de desenvolver o nível de ceticismo profissional, ou se pelo contrário os profissionais de auditoria portuguesas estão conscientes da necessidade desta característica e a desenvolvem.

### 1.3 Metodologias de investigação e organização do trabalho

A metodologia de investigação que vai ser adotada neste trabalho assenta na construção de um inquérito baseado no modelo de Hurtt (2007) como forma de estudar o nível de ceticismo profissional dos auditores portugueses no âmbito do trabalho de auditoria realizado na área das transações entre empresas de grupo.

A recolha de informação será efetuada com recurso a bibliografia nacional e estrangeira sobre a temática do ceticismo profissional e das transações entre empresas de grupo. As normas de auditoria nacionais e internacionais são também uma das fontes de recolha de informação. Neste ponto, a professora Doutora Maria Luísa Anacoreta Correia acompanhará todo o trabalho desenvolvido. Por sua vez, a realização do inquérito terá uma contribuição da KPMG & Associados - Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, S.A., com a cooperação da *Senior Manager* Nélia Couto Lopes.

Relativamente aos conteúdos do trabalho serão organizados da seguinte forma:

- Capítulo 1 – **Introdução** – Faz um enquadramento geral ao tema do trabalho, enumera as motivações para a sua realização e os objetivos que se pretendem atingir, define o âmbito e sintetiza a metodologia de estudo e organização do projeto.
- Capítulo 2 – **KPMG: Empresa Acolhedora do Projeto** – Faz um enquadramento sobre a empresa envolvida no projeto e da pessoa responsável da empresa envolvida.

- Capítulo 3 – **Revisão de Literatura** – Faz a revisão de literatura, principais conceitos e modelos associados.
- Capítulo 4 – **Enquadramento Legal** – Faz um breve enquadramento sobre as normas de auditoria/ contabilidade em vigor associadas ao tema do trabalho.
- Capítulo 5 – **Estudo - Criação de uma escala para medir o nível de ceticismo profissional** – Faz a descrição da metodologia adotada, o modelo escolhido e a sua aplicação, bem como a análise dos resultados obtidos.
- Capítulo 6 – **Conclusão e Desenvolvimentos Futuros** – Apresentam-se as principais conclusões retiradas com a elaboração do projeto, e descrevem-se as principais perspetivas de desenvolvimentos futuros.
- **Anexos e apêndices.**

## Capítulo 2

### KPMG – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, S.A.

A KPMG & Associados – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, S.A., na qualidade da *Senior Manager* Nélia Couto Lopes, colaborará neste trabalho na realização do inquérito que vai servir de base para responder às questões centrais do trabalho.

Em primeiro lugar, apresenta-se a KPMG como organização e depois apresentar-se-á a *Senior Manager* que acompanhará o trabalho.

A KPMG & Associados – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, S.A. (adiante designada por KPMG SROC ou KPMG) é uma sociedade anónima portuguesa constituída no ano de 1989, “(...) integrada numa rede global de firmas-membro sob a designação KPMG. As firmas-membro da rede KPMG são filiais da KPMG Internacional, uma cooperativa suíça. A KPMG Internacional desempenha uma função de coordenação mas não presta serviços profissionais a clientes. Todos os serviços são prestados pelas firmas-membro ou por outras firmas independentes autorizadas a usar o nome KPMG. Cada uma das firmas-membro da KPMG é uma entidade legal distinta”.

A KPMG é então uma empresa mundial. “Está presente em 152 países e tem mais de 145.000 profissionais a trabalhar nas firmas-membro a nível mundial”. Presta serviços de Auditoria Financeira nas vertentes de:

- *Attestation Services* - serviços de certificação para ajudar os clientes a resolver afirmações específicas do mundo empresarial - e de *Financial Statement Audit* - serviços de certificação das demonstrações financeiras de acordo com o normativo contabilístico aplicável -, cujo responsável em Portugal é o Dr. Vítor Ribeirinho;

- Fiscalidade nas áreas de *Global Indirect Tax, Global Tax Outsourcing, Global Transfer Pricing, International Corporate Tax* e *International Executive Services*, cujo responsável em Portugal é o Dr. Luís Magalhães;
- Serviços de consultadoria nas áreas de *Management Consulting* e *Risk Consulting* – áreas que oferece um conjunto de serviços e soluções que ajudam os seus clientes a transformar os seus negócios e a acelerar a respetiva competitividade e performance, adotando uma abordagem sectorial, centrada nas especificidades e desafios próprios de cada negócio e cliente em particular. O responsável por estas áreas em Portugal é o Dr. Jorge Santos;
- *IT Advisory* - procura soluções ao nível das tecnologias de informação, que permitam aportar valor ao negócio. O *IT Advisory* é liderado em Portugal pelo Dr. Rui Gomes;
- *Transactions* e *Restructuring* - prestam serviços de análise de aquisições, vendas do negócio, de uma estratégia de crescimento ou uma estratégia de reestruturação do negócio, da execução de *due diligences* e avaliação independente de valor -, cujos responsáveis em Portugal são o Dr. Fernando Faria e o Dr. José Luís Silva.

Os valores da KPMG estão centrados no Código de Conduta Global, que define os padrões de conduta ética a que as pessoas das firmas membro da KPMG no mundo deverão corresponder. Os valores da KPMG são os seguintes:

- **A liderança:** a KPMG age de uma forma que exemplifica o que espera dos outros e dos clientes das suas firmas membro;
- **O trabalho em equipa,** através do realce das qualidades dos colaboradores e a criação de relações de trabalho e de cooperação;
- **O respeito pelas características de cada pessoa,** através do respeito pelos seus conhecimentos, competências e experiência;

- **A análise de factos antes de formar opiniões**, para fortalecer a reputação junto do mercado, como consultores de negócio de confiança e objetivos;
- **A transparência e honestidade na comunicação**, através da partilha de informação, conhecimento e opiniões;
- **Dedicação às comunidades através da responsabilidade social e ambiental.**

Por sua vez, a cultura da KPMG está enraizada nos seus valores. Segundo o Relatório de Transparência de 2013 da KPMG, a integridade e a aberta política de comunicação cria confiança e um espírito de colaboração, enquanto a flexibilidade e diversidade criam uma cultura na qual as pessoas partilham conhecimentos abertamente, conseguindo aproveitar o que de melhor há em cada um. Para além disto, a cultura KPMG é caracterizada pelos esforços para mitigar a pobreza, pelo apoio à educação e pela proteção do ambiente. Assim, as firmas membro da KPMG trabalham com outras empresas, governos e organizações não-governamentais, para resolver problemas e criar um impacto positivo na saúde, bem-estar e prosperidade das pessoas, como é o caso das iniciativas KPMG “O seu filho já não lhes liga<sup>10</sup>” ou “ Encher a ceia de natal<sup>11</sup>”.

No que se refere a Portugal, para além da KPMG SROC, a rede KPMG é constituída por 3 sociedades:

- KPMG Portugal – SGPS SA e KPMG II - Consultores de Negócios, SA, que prestam serviços de consultoria de negócios, estudos financeiros e gestão empresarial, serviços de contabilidade, processamento de dados e serviços informáticos;

---

<sup>10</sup> Iniciativa do Departamento de Recurso Humanos da KPMG Portugal que se traduz na angariação de oferta dos livros, brinquedos e materiais didáticos que os filhos dos colaboradores da KPMG já não usam para oferecer as famílias mais carenciadas.

<sup>11</sup> Iniciativa do Departamento de Recurso Humanos da KPMG Portugal que se traduz na angariação de alimentos para oferecer às famílias mais carenciadas no dia da Ceia de Natal.

- KPMG Advisory – Consultores de Gestão, que presta serviços empresariais, estudos informáticos e implementação de sistemas informáticos;
- KPMG Shared Services – Serviços Partilhados de consultadoria e Gestão, SA que presta serviços de consultoria de negócios, estudos económicos, financeiros e de gestão empresarial, serviços de contabilidade, processamento de dados e serviços informáticos.

O trabalho, ao ser de ser realizado com a contribuição da empresa KPMG SROC terá o apoio de um dos colaboradores da empresa: Nélia Couto Lopes, *Senior Manager*. Nos quadros a seguir é resumido o percurso profissional da *Senior Manager* que apoiou na realização deste trabalho e as principais informações económico-financeiras e outras da KPMG SROC em Portugal.

<b>Formação Profissional</b>	» Licenciatura em Economia pela Faculdade de Economia da Universidade do Porto; » Revisora Oficial de Contas Nº 1288, 29-01-2007.
<b>Experiência Profissional</b>	<b>2008 até ao Presente</b> Senior Manager KPMG & Associados, SROC  <b>2006 – 2007</b> Docente Pós- Graduação Universidade Católica Portuguesa – Porto  <b>1997 – 2008</b> Manager KPMG & Associados, SROC
<b>Áreas de Especialização</b>	Associações, Entidades sem fins Lucrativos, Indústrias de Têxteis e Calçado.

#### QUADRO 1

**Percurso Profissional de Nélia Lopes, *Senior Manager* da KPMG SROC**

Fonte: Elaboração Própria

<b>Sede</b>	<b>Edifício Monumental</b> Av. Praia da Vitória, 71-A, 11º Andar 1069-006 Lisboa
<b>CAE (Rev.3)</b>	69200 - Atividades de Contabilidade e Auditoria; Consultoria Fiscal
<b>Principais Escritórios</b>	Lisboa e Porto (este último faz parcerias com o escritório de Luanda)
<b>Áreas de Atividade</b>	Auditoria, Fiscalidade e Consultadoria
<b>Volume de Negócios (2013)</b>	
<b>KPMG SROC</b>	47.837.000 €
<b>KPMG Advisory – Consultores de Gestão, S.A.</b>	11.657.000 €
<b>KPMG II – Consultores de Negócios, S.A.</b>	8.587.000 €
<b>Outras Sociedades</b>	12.923 €
<b>Número Médio de Trabalhadores (2013)</b>	Aproximadamente 830 trabalhadores
<b>Número de Sócios</b>	31 Sócios
<b>Presidente do Conselho de Administração</b>	Sikander Sattar

## QUADRO 2

### Características Económico-Financeiras e Outras da KPMG, em Portugal

Fonte: Relatório de Transparência da KPMG 2013, pp. 7 e 19

# Capítulo 3

## Revisão da Literatura

Neste ponto serão definidos um conjunto de conceitos fundamentais para a compreensão do tema do trabalho, descritos e analisados os principais modelos presentes na literatura sobre o tema.

### 3.1 O conceito de Auditor e de Auditoria

Em Portugal, o exercício da profissão de auditor (externo) está regulamentado pelo Decreto-Lei nº 487/99, de 16 de Novembro, republicado pelo Decreto-Lei nº 224/2008, de 20 de Novembro, que aprovou o Estatuto da OROC. De acordo com a alínea a) do nº 1 do seu artigo 40º “constituem competências exclusivas dos revisores oficiais de contas as seguintes funções de interesse público: a revisão legal das contas, a auditoria às contas e os serviços relacionados, de empresas ou de outras entidades”. O artigo 9º refere que “são revisores oficiais de contas aqueles que se encontram obrigatoriamente inscritos na respetiva lista”, ou seja, o exercício da atividade em análise só pode ser exercida pelos membros da OROC. Deste modo, neste estudo, utiliza-se o termo “auditor” para referir os membros da OROC, pelo que todos aqueles que trabalham em SROC e não são ROC são designados por colaboradores de SROC apenas.

Por sua vez, o termo “auditoria” adotado tem o significado proposto no referido artigo 41º do referido Decreto-Lei, que menciona que a atividade de auditoria compreende o trabalho que o auditor executa com vista à emissão do seu parecer, independentemente de ser por imposição legal ou por opção da empresa auditada.

## 3.2 O conceito de ceticismo profissional em auditoria

Para Hurtt (2007) nenhuma outra disciplina está tão preocupada com o papel de ceticismo profissional como a auditoria. Neste sentido, é possível verificar várias definições de ceticismo profissional.

Nelson (2009) considera que existem duas posições diferentes na definição deste conceito: uma neutral e outra de dúvida presuntiva.

No que se refere à posição neutral, na qual segundo Quadackers (2012) os auditores não acreditam nem descreem na gestão, mas adotam uma posição de verificação, tem-se Hurtt (2007) que define ceticismo profissional como a "propensão de um indivíduo em adiar a conclusão até que a evidência forneça suporte suficiente para uma alternativa / explicação" sobre os factos. Bamber et al. (1997) que consideram o ceticismo como uma atualização de crenças à luz de novas evidências e Cushing (2003) que o define como um comportamento de precisão da avaliação de risco.

Já na posição dúvida presuntiva, na qual segundo Quadackers (2012) os auditores assumem à partida algum nível de desonestidade por parte da gestão a menos que as evidências indiquem o contrário, tem-se Shaub (1996), Choo e Tan (2000), Shaub (1996), Shaub e Lawrence (1996 e 1999) e Quadackers (2007) que consideram que o ceticismo profissional é sinónimo de desconfiança. Hogarth e Einhorn (1992) que consideram que o ceticismo é uma atitude extremamente sensível à evidência negativa e McMillan e White (1993) que consideram o ceticismo como a sensibilidade que reduz o risco de não detetar erros nas demonstrações financeiras. Também a definição de Nelson (2009) se insere nesta posição. Nelson considera que o ceticismo profissional é um indicador de avaliação do risco, de que determinada asserção é incorreta, de acordo com a informação disponível.

Mas é nas normas do PCAOB<sup>12</sup> que se encontra uma definição clara do ceticismo profissional no âmbito do trabalho de auditoria: “ uma atitude que inclui uma mente questionadora e uma avaliação crítica da evidência de auditoria (...) essencial para o desempenho de uma auditoria eficaz (...) ” e ainda “ (...) uma atitude que questiona e avalia de forma crítica a evidência de auditoria”. Também o IFAC (2006) define o ceticismo profissional quando afirma que "o ceticismo significa que o auditor faz uma avaliação crítica, com uma mente questionadora, da validade da evidência de auditoria obtida, e está em alerta para a evidência de auditoria que contradiz ou põe em causa a confiabilidade dos documentos e respostas a indagações e outras informações obtidas da administração e dos responsáveis pela governança" (parágrafo nº16, ISA 200).

No essencial, os elementos comuns das definições que aqui foram apresentadas são: a mente questionadora, a obtenção e avaliação crítica da prova de auditoria essencial para detetar erros materialmente<sup>13</sup> relevantes.

Neste sentido está a definição de Schilder (2012) “uma atitude essencial que aumenta a capacidade do auditor para identificar e responder às condições que possam indicar possível distorção”.

A definição adotada neste trabalho vai incluir uma posição de neutralidade na medida em que se considera que o auditor deverá ter uma mente

---

<sup>12</sup> O PCAOB “é uma corporação sem fins lucrativos (...) para supervisionar as auditorias das empresas públicas, a fim de proteger os interesses dos investidores e promover o interesse do público na elaboração de informação, relatórios de auditoria rigorosa e independente. O PCAOB também supervisiona as auditorias de corretores, incluindo relatórios de conformidade apresentadas em conformidade com as leis de valores mobiliários, para promover a proteção dos investidores.”

<sup>13</sup> A ISA 320 confirma que o trabalho de auditoria deve ser realizado tendo em conta um nível de materialidade determinado segundo alguns parâmetros como as características económico-financeiras da entidade. Se assim não fosse estaríamos a realizar o trabalho do Técnico Oficial de Contas e não a revê-lo. O que em tempo útil era inviável.

questionadora, mas também uma posição de dúvida presuntiva, uma vez que ele deve procurar a prova para corroborar todas as asserções da gestão e estar alerta das provas contraditórias. Pensa-se que só assim o trabalho de auditoria poderá estar livre de erros materialmente relevantes.

### 3.3 O conceito de relações entre empresas de grupo no âmbito do trabalho de auditoria

Segundo o parágrafo nº 9 da IAS 24 parte relacionada é a pessoa ou entidade que está relacionada com uma outra entidade. Pela alínea b), parágrafo nº 10 da ISA 550 considera-se parte relacionada:

- a) Uma pessoa ou outra entidade que tem controlo<sup>14</sup> ou influência significativa,<sup>15</sup> direta ou indiretamente por meio de um ou mais intermediários, sobre a entidade que relata;
- b) Uma outra entidade sobre a qual a entidade que relata tem controlo ou influência significativa direta ou indiretamente por meio de um ou mais intermediários;
- c) Uma outra entidade que está sob controlo comum com a entidade que relata tendo: controlo de propriedade comum; proprietários que são membros próximos da família; ou gerência principal comum.

Porém, as entidades que estão sob controlo comum por um Estado (isto é, um governo nacional, regional ou local) não são consideradas relacionadas

---

<sup>14</sup> Segundo a alínea a), do parágrafo nº A4 da ISA 550 o controlo é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade de forma a obter benefícios das suas atividades.

<sup>15</sup> Pela alínea b), parágrafo A4 da ISA 550 o poder de participar nas decisões de política financeira e operacional de uma entidade, mas não o controlo dessas políticas.

salvo se empreenderem transações significativas ou partilharem recursos numa extensão significativa umas com as outras.

O parágrafo nº 2 da ISA 550 evidencia como este conceito é importante para o trabalho do auditor, uma vez que, considera que apesar das transações se realizarem, na sua maioria, no âmbito da atividade normal da empresa, estas podem ser caracterizadas por um conjunto de fatores que podem levar a riscos de distorção material. Por exemplo:

- a) As partes relacionadas podem operar através de um conjunto alargado e complexo de relações e estruturas, com um aumento correspondente na complexidade das transações com partes relacionadas;
- b) Os sistemas de informação podem não ser eficazes na identificação ou sumarização de transações e saldos entre uma entidade e as suas partes relacionadas;
- c) As transações com partes relacionadas podem não ser efetuadas segundo termos e condições de mercado normais; por exemplo, algumas transações com partes relacionadas podem ser efetuadas sem qualquer retribuição.

A importância do conceito é evidenciada quando se dá conta das fraudes contabilísticas nos últimos anos e se verificam que muitas tinham associadas relações com partes relacionadas (Henry, 2006). É o exemplo dos casos da Enron, Adelphia, Tyco, Refco, Hollinger e Rite Aid.

Neste sentido, a ISA 550 dá conta de vários procedimentos que devem ser realizados num trabalho de auditoria, sem nunca esquecer o ceticismo profissional, o julgamento profissional e a independência, (parágrafos nº 14 a 16 da ISA 200). Por exemplo, indagações à gerência, testes às contabilizações das transações, natureza das transações, conhecimento da estrutura do grupo e relações entre outras.

### 3.4 Modelos desenvolvidos no âmbito do ceticismo profissional na área de auditoria

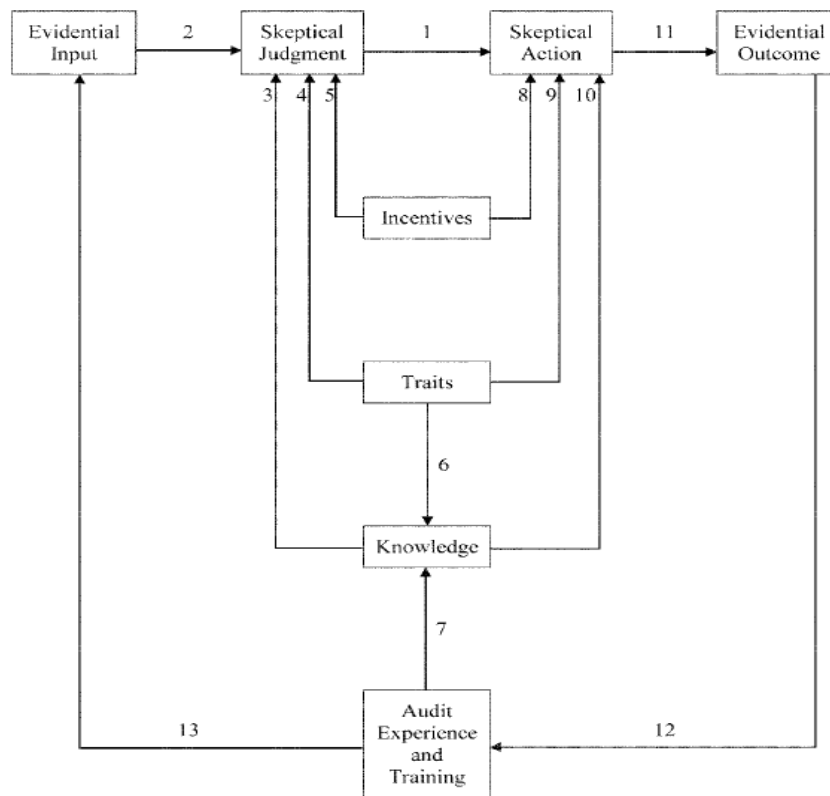
Ao longo dos anos, têm sido desenvolvidos estudos acerca do ceticismo profissional como se pode verificar pela quantidade autores que definem ceticismo profissional. Deste modo, neste ponto serão expostos alguns dos modelos desenvolvidos que foram considerados importantes no contexto do trabalho desenvolvido.

#### 3.4.1 Modelo de Nelson (2009)

Nelson (2009) desenvolve um modelo em que evidencia os determinantes do ceticismo profissional, considerando que a atitude **cética é o ponto de partida para o julgamento<sup>16</sup> cético e revelada pelo comportamento cético, pelo que é um atributo do desempenho do auditor**. Atendendo à figura que a seguir se apresenta explicar-se-á o modelo de Nelson (2009).

---

<sup>16</sup> Segundo a alínea k) do parágrafo nº 13 da ISA 200, julgamento profissional é a “aplicação de formação, conhecimento e experiência relevantes, no contexto das normas de auditoria, de contabilidade e éticas, para tomar decisões com fundamento acerca das linhas de acção apropriadas nas circunstâncias do trabalho de auditoria”.



**FIGURA 1**

**Modelo de Nelson, 2009**

**Fonte:** Nelson, Mark M., (2009), *A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing*, p. 5

A ideia principal deste modelo é a de que existe uma diferença entre julgamento cético e ação cética (linha 1).

A evidência inicial (linha 2) do auditor, ou seja, a atitude cética constitui um importante contributo para o julgamento. Por sua vez, o conhecimento (linha 3 – que se traduz numa combinação de várias características como desejo da procura de conhecimento, inteligência e formação tal como evidencia a linha 7), os traços (linha 4 - como é o caso da inteligência, autoconfiança e tendência em duvidar) e os incentivos (linha 5) também contribuem para o julgamento cético.

Deste modo, se julgamentos céticos se traduzirem em ações céticas, estas dependem não só do ceticismo profissional mas de todos os outros aspetos que influenciam o julgamento cético (linhas 8,9 e 10).

Esta distinção entre juízo/julgamento e ação reflete a ideia de que para que o julgamento cético se transforme numa ação cética, o julgamento cético deve alcançar um patamar suficiente para promover a ação. Nesse caso a ação será também influenciada por aspetos como o conhecimento (por exemplo, o conhecimento de restrições fornecidas pelos padrões de contabilidade e auditoria), traços (por exemplo, a autoconfiança) e incentivos (por exemplo, se as pressões para ficar dentro orçamento- tempo ou evitar desagradar o cliente desencorajam o auditor de tomar determinadas ações).

Em seguida é explicada a influência de cada um dos fatores para o desenvolvimento de um julgamento cético e uma ação cética.

#### **A. Fatores que influencia o julgamento cético**

No que se refere ao conhecimento (linha 3), que como evidencia a figura anterior é influenciado pela experiência, o autor considera que este contribui positivamente para o desenvolvimento do julgamento profissional, apoiado em vários estudos. Por exemplo Shaub e Lawrence (1996) fornecem evidências de que os auditores são mais propensos a ser céticos quando têm conhecimento que diversos fatores de risco estão presentes (transação com partes relacionadas, imprecisões do cliente, comunicações pobres entre o cliente e o auditor). Para além disso, a maior experiência em determinadas áreas económicas (por exemplo ramo automóvel, fundos de investimento, setor imobiliário, entre outros) permite aumentar o nível de conhecimento das transações e relações verificadas nessas áreas (Bonner and Lewis 1990) que por sua vez contribui positivamente para o desenvolvimento de um julgamento cético.

Por sua vez os traços (linha 4) são atributos do auditor que o autor considera que podem influenciar o nível de ceticismo. O autor procura a relação entre traços e o ceticismo profissional através da análise de três características/instrumentos: capacidade de resolução de problemas, a ética/moral e escalas de ceticismo, os quais serão explicados a seguir.

- 1. Capacidade de Resolução de Problemas:** vários estudos (Bonner and Lewis (1990), Bonner et al. (1992), Bonner and Walker (1994), and Libby and Tan (1994)) consideram que julgamento cético está presente num auditor quando este está perante tarefas que implicam a resolução de problemas sobretudo quando as mesmas não são estruturadas.
- 2. Ética e Moral:** a ideia central que o autor pretende sublinhar é a de que os auditores com níveis mais elevados de desenvolvimento moral são mais sensíveis às informações sobre a competência e integridade do cliente (Ponemon 1993; Ponemon e Gabhart 1993), são mais capazes de identificar um potencial comportamento inadequado (Bernardi 1994) e são menos propensos a envolver-se em comportamentos inadequados (Ponemon e Gabhart 1993).
- 3. Escalas de Ceticismo:** o autor analisou vários modelos que foram desenvolvidos ao longo dos anos para tentar medir o nível de ceticismo e considera que o modelo de Hurtt (2007), o qual será desenvolvido mais à frente. Hurtt (2007) mede o nível de ceticismo através de 6 características/ traços: mente questionadora; suspensão do julgamento; busca de conhecimento; compreensão interpessoal; autoestima e autonomia.

Por último, os incentivos (linha 5). Neste campo o autor analisou vários estudos que lhe permitiram verificar que existem incentivos que influenciam positivamente o ceticismo profissional. De entre os vários incentivos destacou a

avaliação de desempenho do auditor diretamente relacionada com a remuneração e progressão (Nelson, 2006), uma vez que, ao avaliar o auditor através do seu desempenho avalia-se a sua capacidade na resolução dos problemas com que se deparou, a forma como os resolveu, a sua postura perante o cliente, a sua forma de trabalhar e/ou a cultura da empresa de auditoria em que o auditor se insere (King, 2002 e Nelson, 2004). Por sua vez, o autor verificou também que existem incentivos que influenciam negativamente o ceticismo profissional do auditor, como é o caso da pressão para as empresas de auditoria baixarem os honorários (*trade-off* qualidade da auditoria vrs perda de clientes).

## **B. Fatores que influenciam a ação cética**

A figura 1 evidencia que o julgamento cético é o condutor primário da ação cética. O autor propõe analisar as seguintes ações: modificação da natureza e extensão do planeamento dos testes de auditoria e a renúncia aos ajustes no plano de auditoria face a identificação de novas distorções.

### **1. Decisões de Planeamento**

Estudos sugerem que os auditores frequentemente permanecem relativamente relutantes em mudar os programas de auditoria em resposta a fatores de risco. Zimbelman (1997) e Glover et al. (2003) evidenciam que os auditores que identificam riscos de fraude são relativamente mais propensos em aumentar as horas dedicadas aos procedimentos do que mudar os procedimentos que estão a ser realizados.

Uma explicação para estes resultados é que os auditores consideram que os seus programas de auditoria incluem um número suficiente de “almofadas” para acomodar o aumento do risco. Outra explicação é que os auditores não

têm autoconfiança suficiente e autodeterminação para fazer as mudanças necessárias para o seu programa de auditoria face aos *timings*.

## **2. Decisões de Ajustamentos**

O julgamento cético, os traços e incentivos do auditor pode afetar a ação na tomada de decisão sobre a possibilidade de o auditor ter detetado um ajustamento de auditoria.

Nelson et al. (2002) e Wright (1997) fornecem evidências de que, mantendo constante a materialidade, auditores são mais propensos a renunciar distorções detetadas para os seus maiores clientes.

Concluindo, o Modelo de Nelson (2009) pretende evidenciar que a atitude cética é o ponto de partida para a existência de julgamento cético. Por sua vez, para que o julgamento cético atinja uma ação cética é necessário que o julgamento cético consiga atingir um determinado limiar para criar a ação e que o orçamento definido, as pressões de tempo ou a ação do cliente podem impedir essa ação.

### **3.4.2 Modelo de Hurtt (2007 e 2008)**

Hurtt (2007) procurou desenvolver uma escala para medir o nível de ceticismo profissional. O autor considera que o ceticismo profissional é uma característica individual multidimensional. Sendo uma característica individual, o ceticismo tanto pode ser uma traço (um aspeto relativamente estável e duradouro de um individuo) como um estado (uma condição temporária despertada por variáveis situacionais). O autor desenvolve uma escala para medir o nível *ex-ante* de ceticismo profissional de um individuo com base em características derivadas das normas de auditoria, psicologia, filosofia e pesquisa em comportamento do consumidor. A figura 2 demonstra como a

característica de ceticismo profissional e variáveis situacionais despertam uma mentalidade cética e como essa mentalidade desperta comportamentos céticos.

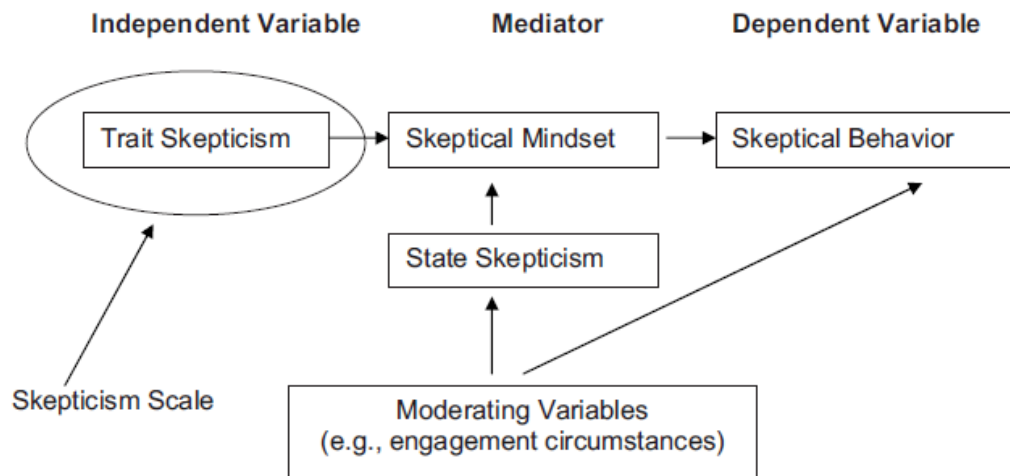


FIGURA 2

#### Framework do ceticismo profissional

Fonte: Hurtt, Katly (2007), *Development of a Scale to Measure Professional Skepticism*, p. 2

Assim, para criar um instrumento capaz de medir o ceticismo profissional, Hurtt (2007) define um conjunto teórico de características e comportamentos de ceticismo com base em pesquisas na literatura. Aceitando o ceticismo como uma característica multidimensional, o autor identifica, então, seis características: mente questionadora; suspensão do julgamento; busca de conhecimento; compreensão interpessoal; autoestima e autonomia. As três primeiras características relacionam-se com a forma como a prova é examinada, uma vez que, todas elas indicam a vontade de procurar e examinar provas suficientes antes de tomar uma decisão. A quarta característica identifica a necessidade de considerar factos humanos e as duas últimas características a capacidade do indivíduo agir sobre a informação obtida. Cada uma das seis características será a seguir definida.

## **1. Mente questionadora**

Uma das características do ceticismo profissional é a existência de uma mente questionadora. De facto, muitos dos estudos na área da contabilidade equiparam o ceticismo à desconfiança, à descrença, à dúvida, Nelson (2009). Para além disso, estudos do comportamento do consumidor vão também nesse sentido. Isto é especialmente verdade quando se analisa, por exemplo, os estudos de Ford et al., 1990; Koslow, 2000; Mangleburg e Bristol, 1998; Obermiller e Spangenberg, 1998, que com o objetivo de medir o ceticismo do consumidor na área da publicidade, sugerem que um aspeto do ceticismo é uma tendência a questionar as ações dos anunciantes. Da mesma forma, a literatura da filosofia Stough 1969, indica que a palavra "cético" significa "observar atentamente", "examinar", "considerar".

## **2. Suspensão do julgamento**

A segunda característica do ceticismo profissional é a característica suspensão do julgamento, ou seja, a retenção de um determinado julgamento até que haja um nível adequado de prova para fundamentar uma conclusão. Por outras palavras, o indivíduo antes de realizar um julgamento sobre uma determinada situação procura informação e avalia objetivamente todas as evidências.

Estas conclusões foram obtidas por Hurtt (2007) através da pesquisa na literatura: escritores filósofos (como por exemplo Hallie 1985; Kurtz 1992; McGinn 1989) ou ainda Bunge (1991) que indica que "os cétricos não aceitam ingenuamente as primeiras conclusões (...) eles são críticos; querem ver provas antes de acreditar", ou mesmo Naess (1969) que indica que um cético está disposto a formar um juízo, mas só o faz quando obtém o máximo de conhecimento.

Esta pesquisa motivou a característica seguinte – procura de conhecimento.

### **3. Procura de conhecimento**

A procura de conhecimento é uma característica que difere da característica de mente questionadora, uma vez que, a mente questionadora tem algum senso de descrença ou dúvida, enquanto a procura de conhecimento é mais um sentimento de curiosidade ou interesse em geral. De facto, os cétricos estão interessados no conhecimento em geral, e não estão necessariamente motivados a verificar factos específicos ou obter informação específica. Este aspeto do ceticismo é evidente na filosofia - Johnson (1978) caracteriza os cétricos como as pessoas que procuram conhecimento pela simples causa de conhecimento; Popkin e Passeie (2002) que consideram que o cétrico é aquele que “olha para dentro e para além do óbvio”.

Esta procura de conhecimento é explicada pela curiosidade do indivíduo (Spielberger e Reheiser 2003; Litman e Silvia 2006).

### **4. Compreensão**

Escritores filósofos que estudaram o ceticismo (Burnyeat 1983; Hallie 1985; Hookway 1990; Johnson 1978; Kurtz 1992; McGinn 1989; Popkin 1979) fornecem evidências de que compreender as motivações e os comportamentos das pessoas é uma componente fundamental do ceticismo. Os autores consideram que só através da compreensão das pessoas que um cétrico pode reconhecer e aceitar que pessoas diferentes têm diferentes perceções do mesmo objeto ou assunto. A menos que o cétrico entende/compreenda e conheça a pessoa, é difícil reconhecer o potencial de imprecisões que existe nas informações dadas, e tal é difícil de detetar quando as pessoas podem intencionalmente fornecer informações enganosas.

## **5. Autonomia**

A autonomia ocorre quando o auditor decide por si próprio o nível de evidência necessária para aceitar uma determinada hipótese. Mautz e Sharaf (1961) consideram que "o auditor deve ter coragem profissional não só para analisar criticamente e descartar as propostas dos outros, mas para submeter as suas próprias análises". Deste modo, os autores consideram que o auditor cético está preocupado com a sua própria decisão sobre a veracidade das alegações e é menos influenciado por as crenças ou tentativas de persuasão de outras pessoas. Por outro lado, o cético identifica contradições e falácias presentes na informação, Kurtz (1992) e compromete-se a investigar até estar pessoalmente satisfeito, Bunge (1991).

## **6. Autoestima**

O desenvolvimento de uma atitude cética implica também um certo nível de autoestima. Segundo Boush et al. (1994), a autoestima é necessária para que o individuo tenha confiança nos seus próprios juízos e seja capaz de desafiar as informações persuasivas ao invés de simplesmente aceitar o que lhe é apresentado.

O ceticismo parece implicar algum nível de autoestima que é necessário para tomar medidas para adquirir provas suficientes, amenizar dúvidas ou responder perguntas levantadas durante a auditoria. Os céticos devem possuir um nível de autoestima que lhes permita valorizar as suas próprias perceções, Linn et al. (1982).

Estas seis características formam a base para o desenvolvimento de uma escala para permitir aos investigadores da área identificar os indivíduos que possuem mais ou menos ceticismo profissional. A construção da escala seguiu os seguintes passos:

### **a) Desenvolvimento inicial das perguntas**

Churchill (1979) e Clark and Watson (1998) sugerem que, após uma base teórica para a identificação de uma escala, a literatura existente deve ser revista para determinar como outros autores avaliaram as mesmas construções/ ideias. Desta forma, o autor reviu as escalas existentes e identificou 170 perguntas. Como algumas das características do ceticismo profissional não constavam nas escalas já existente, o autor criou mais 50 perguntas para abarcar essas características. Ao todo, o autor tinha um conjunto inicial de 220 perguntas de resposta fechada, em que os inquiridos poderiam responder a uma escala de 1 a 6 entre discordo plenamente e concordo plenamente.

Uma das ameaças para a construção válida de uma escala é a sub-representação, ou seja, não inclusão de todas as dimensões importantes. Deste modo, o autor solicitou a 25 profissionais da contabilidade, os quais tinham pelo menos 15 anos de experiência para responder a perguntas abertas sobre o que eles consideravam que se tratava o ceticismo profissional, e concluiu que não existiam quaisquer dimensões ou definições de ceticismo para além das seis identificadas pelo autor.

### **b) Pré-teste**

Vellis (1991) recomenda que a validação do conteúdo da escala deverá ser validada por peritos na área. Deste modo, o autor solicitou a três responsáveis membros do corpo docente com formação profissional em auditoria para rever o conteúdo da escala. Com base na análise dos especialistas, Hurtt diminui a escala para 49 afirmações e pediu a 89 alunos que respondessem as afirmações, como forma a realizar um pré-teste à escala.

Com os resultados do pré-teste, o autor gerou novas afirmações e eliminou outras cujo conteúdo se verificou confuso. Deste processo resultaram um total de 40 afirmações.

### **c) Teste Piloto de Confiabilidade**

Através da aplicação da escala a 250 licenciados em economia, o autor chegou à construção final de uma escala com 30 afirmações. Cada uma das afirmações tinha a mesma pontuação, que variava de 1 ponto (resposta de discordo plenamente) a 6 pontos (resposta de concordo plenamente). Convém contudo sublinhar que existiam 5 afirmações cuja pontuação era inversa, ou seja, a resposta de discordo plenamente equivalia a 6 pontos e a resposta de concordo plenamente a 1 ponto.

Desta forma, a pontuação máxima na escala era de 180 pontos (30 afirmações \* 6 pontos = 180 pontos) e a pontuação mínima é de 30 pontos (30 afirmações \* 1 ponto = 30 pontos).

Desenvolvida a escala, Hurtt (2007) aplicou-a aos profissionais de auditoria. Deste modo, o autor pediu permissão a uma das maiores empresas de auditoria dos EUA para aplicar a escala nos colaboradores, sem explicar o objetivo da escala. Obteve uma amostra de 200 auditores, dos quais 112 eram do sexo masculino e 87 do sexo feminino. Os auditores do sexo masculino tinham em média 29 anos e 60 meses de experiência. Por sua vez, os auditores do sexo feminino tinham 28 anos e 57 meses de experiência.

A pontuação média foi de 138,6, num intervalo de 111-173 de 180 possível e o desvio padrão de 12,6. Não houve correlação significativa entre a pontuação do sujeito na escala e qualquer um de seus dados demográficos, por exemplo, a idade, a quantidade de experiência, ou sexo. O nível de experiência média dos auditores foi de 58 meses, de modo que todos os sujeitos deveriam estar familiarizados com a exigência de ceticismo profissional.

O coeficiente de consistência interna para esta administração da escala de 30 itens usando o *alfa cronbach's*<sup>17</sup> é de 0,86.

Para examinar a estabilidade temporal da escala, os indivíduos foram novamente convidados a responder a algumas perguntas. O tempo decorrido significativo entre a conclusão da primeira e segunda escala foi de 22 dias. A pontuação média no segundo teste foi 135,4, num intervalo 105 a 177 e um desvio padrão 14,7. A correlação entre o primeiro e segundo teste foi de 0,85 e o *alfa cronbach's* foi de 0,91. Estes resultados fornecem evidências preliminares de que a escala de ceticismo é um instrumento válido.

Desta forma, Hurtt (2007) desenvolveu uma escala capaz de medir o nível de ceticismo profissional que permite ser um auxílio para as empresas de auditoria medirem o nível de ceticismo dos seus auditores.

Este mesmo autor desenvolveu outros estudos. Por exemplo, em 2008 procurou verificar se os auditores com níveis mais elevados de ceticismo profissional procuram mais provas e geram mais explicações alternativas que auditores com baixo nível de ceticismo.

O autor centra-se nas relações existentes entre o nível de ceticismo profissional do auditor, a avaliação de provas (ou seja, a busca de informação adicional, a deteção de contradições e erros) e a geração de explicações alternativas (ou seja, a busca de informação adicional através da realização de procedimentos adicionais, informação esta que de acordo com McMillan and White (1993) não se traduz em aumentar o nível de informação em quantidade mas na procura de informação coerente com a sua hipótese). Deste modo, o

---

<sup>17</sup> O coeficiente alfa de Cronbach foi apresentado por Lee J. Cronbach, em 1951, como uma forma de estimar a confiabilidade de um questionário. Ele mede a correlação entre respostas em um questionário através da análise das respostas dadas pelos respondentes, apresentando uma correlação média entre as perguntas.

autor expõe duas hipóteses iniciais como forma de verificar se, de facto, os auditores com níveis mais elevados de ceticismo profissional procuram mais provas e geram mais explicações alternativas que auditores com baixo nível de ceticismo:

- 1) **Hipótese 1:** *Auditores, com níveis mais altos de ceticismo profissional geram mais explicações alternativas que aqueles com níveis baixos.*
- 2) **Hipótese 2:** *Em circunstâncias de auditoria que exigem aumento do comportamento cético, os auditores com níveis mais altos de ceticismo profissional aumentam mais os seus comportamentos céticos que os auditores com menores níveis de ceticismo profissional.*

Para testar estas duas hipóteses, Hurtt (2008) criou um contexto de uma auditoria a uma empresa e convidou vários auditores de várias empresas de auditoria a assumir o papel de *supervisor reviewing*, fornecendo-lhes vários papéis de trabalho onde constavam:

- a) O *permanente folder*, ou seja, a pasta com os documentos legais e não legais associados à empresa e importantes para a realização da auditoria. Por exemplo, as atas do Conselho de Administração e da Assembleia Geral; contratos de financiamento, contratos de leasing, factoring e outros contratos importantes no funcionamento da empresa;
- b) Memo do planeamento de auditoria e as Demonstrações Financeiras;
- c) Resultados dos testes substantivos sobre inventários, financiamentos/dívida e eventos subsequentes.
- d) As instruções de realização do teste, bem como a informação sobre o auditor que preparou os papéis de trabalho e a relação da empresa de auditoria com a empresa auditada.

Os papéis de trabalho entregues incluíam contradições e erros com o objetivo de verificar se os participantes detetavam essas falhas. No quadro a seguir apresentamos um exemplo de um erro e de uma contradição:

Contração/ Erro	Frases contidas nos papéis de trabalho apresentados	Interferência ou Problema
<b>Contração</b>	O mercado em que Philips Co. encontrava-se muito forte. Philips Co. previa que o mercado suportaria um aumento de preços e de volume. A Administração decidiu, assim, ser agressiva e fazer o que fosse necessário para tirar o máximo proveito.	<b>Os preços aumentaram ou diminuíram?</b>
	As vendas caíram 5,5%. Philips Co. reduziu os preços de toda a linha entre março e junho, a fim de reduzir a acumulação de stock.	
<b>Erro</b>	Philips Co. tem fábricas localizadas em Stillwater, no Novo México (bem como o escritório central) e Coldton, Minnesota. Philips Co. fechou uma fábrica em Sunnyvale, Califórnia em dezembro quando o contrato de arrendamento do edifício terminou. Venda de terras e encerramento da fábrica de Coldton.	<b>Que fábrica fechou?</b>

### QUADRO 3

#### Exemplo de contradições e erros incorporados nos papéis de trabalho

Fonte: Adaptado e traduzido de Hurtt Katly, (2008), *An Experimental Examination of Professional Skepticism*, p. 33

Para garantir que as notas de revisão eram tão completas quanto possível, o nível de materialidade foi intencionalmente baixo. Para além disso, foram

apresentados aos participantes os papéis de trabalho considerando-se três cenários diferentes:

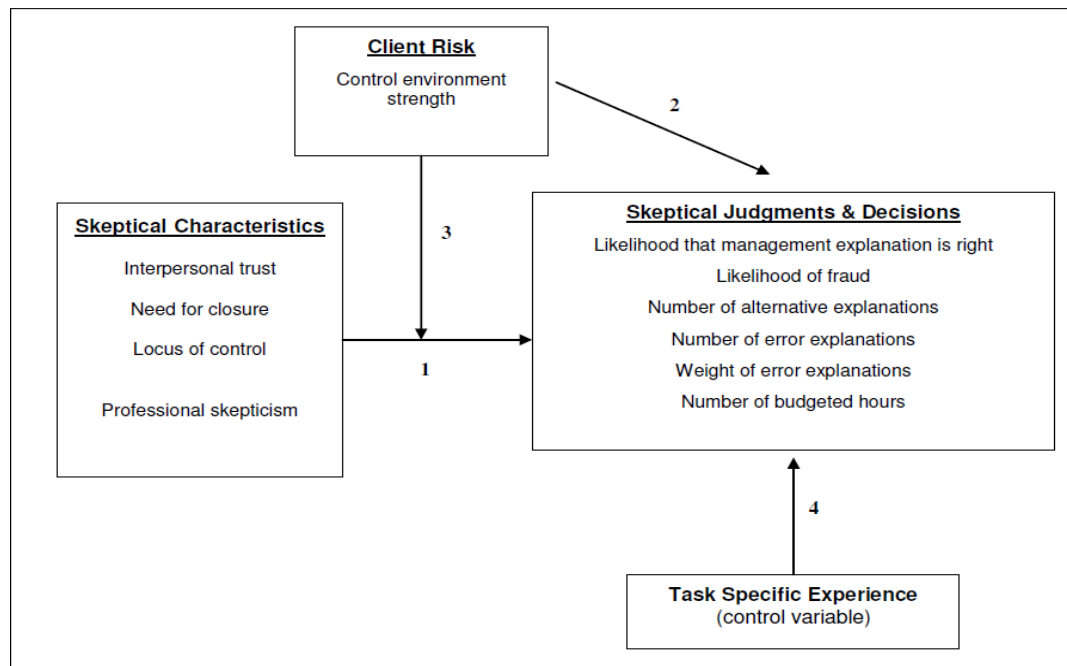
1. **Cenário I:** o sistema de contabilidade de custos era impreciso;
2. **Cenário II:** existência de graves problemas na faturação;
3. **Cenário III:** preocupação com um dos funcionários da empresa auditada que havia sido demitido.

Por fim, o autor criou dois grupos de análise, ou seja dos 86 auditores que aceitaram esta tarefa 45 desenvolveram-na considerando que o cliente é auditado há sete anos pela empresa e os restantes 41 desenvolveram-na considerando que o cliente tinha sido adquirido numa fusão no ano passado, quando a empresa de auditoria se fundiu com uma empresa regional.

Considerando estes dois grupos de análise e todas as variáveis anteriormente descritas, o autor concluiu que os auditores mais céticos detetam mais contradições e geram explicações moderadamente mais alternativas, mas detetar menos erros mecânicos e analisam testes relativamente menos substantivos do que os auditores menos céticos. Verificou ainda que **em situações de incerteza/instabilidade os auditores com maiores níveis de ceticismo profissional aumentam mais os seus comportamentos céticos que os auditores com menores níveis de ceticismo profissional.**

### 3.4.3 Modelo Luc Quadackers (2012)

Quadackers (2012) procurou estudar a relação entre as características dos auditores céticos e julgamentos e ações céticas partindo do Modelo de Nelson (2009). O modelo desenvolvido é o que se apresenta a seguir, na figura 3.



**FIGURA 3**

**Modelo de pesquisa dos determinantes do julgamento e ações céticas**

**Fonte:** Quadackers, Luc (2012), *As características dos auditores céticos e a sua relação com o julgamento e ações céticas*, p. 18

Quadackers (2012) concentrando-se em 3 características do ceticismo profissional (confiança interpessoal, suspensão do julgamento e *locus of control*), amplamente conhecidas na literatura, procura verificar a sua relação com as decisões e julgamentos céticos (**linha 1**). Para além disso o autor analisa um conjunto de incentivos que podem diminuir ou aumentar o nível de ceticismo profissional do auditor, de acordo com o modelo de Nelson (2009). De entre os incentivos estudados no modelo de Nelson (2009), o autor procura verificar as influências do incentivo risco do cliente e analisa sua interação com as características céticas e a sua influência no julgamento e ações céticas (**linha 2 e 3**). Por fim, o autor analisa a capacidade de os auditores céticos entenderem as implicações do risco da prova do cliente e serem capazes de aplicar seus conhecimentos para determinar se um determinado conjunto de evidências

sugere risco elevado (**linha 4**). Este último ponto não será contudo analisado neste trabalho, uma vez que se considera que não está no âmbito da análise.

Deste modo, a primeira hipótese de partida do estudo foi a seguinte:

**H1:** *Características céticas implicam julgamentos e ações céticos*

Esta hipótese advém do facto de na literatura se ter vindo a explicar que auditores com mais características céticas apresentam mais julgamentos e ações céticas. Deste modo, o autor procurou estudar as 3 características do ceticismo profissional associando-as ao julgamento e ações céticas (**linha 1 do modelo**). Em seguida são apresentadas cada uma das características.

### **1. Confiança Interpessoal**

Confiança interpessoal pode ser definida como a "expectativa generalizada realizada por um indivíduo ou um grupo de indivíduos pela afirmação ou promessa, verbal ou declaração por escrito de outro indivíduo ou grupo de indivíduos" (Rotter, 1967; Rotter, 1980). A ideia básica é que, se um auditor tem um nível inferior de confiança interpessoal tende a ser mais cético (por exemplo, Shaub, 1996; Hurtt, 2007).

### **2. Suspensão do Julgamento**

A suspensão do julgamento é conhecida por muitos como uma das principais características dos céticos (por exemplo, Bunge, 1991; Kurtz, 1992; Hurtt et al., 2003). Kurtz (1992) afirma que "a suspensão das decisões é um ingrediente necessário do cético". Os céticos tendem em suspender o julgamento, uma vez que querem ter provas antes de acreditar (Bunge, 1991). Consistente com esta abordagem, as normas de auditoria afirmam que o auditor deve reunir evidência de auditoria suficiente e apropriada, como forma de obter conclusões

razoáveis para fundamentar a opinião de auditoria (ver, por exemplo, os parágrafos nº 16, A23 a A27 da ISA 200).

### **3. *Locus of Control***

*Locus of control* externo é uma característica pessoal que indica uma crença generalizada de que os resultados não podem ser influenciados pelo indivíduo, enquanto *locus of control* interno é uma característica que indica que os resultados estão subordinados a ações pessoais (Lefcourt, 1991).

A importância do *locus of control* tem sido amplamente reconhecida (Perez, 1978). Pesquisas anteriores mostram que as pessoas associadas a *Locus of control* externo tendem a ser mais persuadidas do que os internos, uma vez que estes últimos procuram mais informação, tomam decisões de forma autónoma e lidam melhor com o *stress*.

As pessoas associadas a *Locus of control* interno são, em geral, mais competentes e pessoalmente mais eficazes que as pessoas associadas a *Locus of control* externo.

Deste modo, a característica de *Locus of control* interno parece ser relevante para ceticismo profissional dos auditores. Por exemplo, em termos de aceitar afirmações de gestão, as pessoas caracterizadas por *Locus of control* interno tendem a ser mais críticos do que externos, o que é considerado importante pelas normas de auditoria e um aspeto de ceticismo profissional.

Para além das características anteriormente desenvolvidas, Quadackers (2012) utiliza a escala de Hurtt (2007), escala esta que já foi aqui explicada no ponto 4.2, e procura verificar se o nível de ceticismo profissional melhora o julgamento e ações cétricas dos auditores.

Por outro lado, como forma de analisar as **linha 2 e 3** do modelo o autor coloca ainda uma outra hipótese:

**H2:** *Os auditores apresentam mais julgamentos e ações céticos quando o ambiente de controlo é fraco do que quando é forte.*

O teste às hipóteses anteriormente desenvolvidas foi efetuado através de um estudo de caso, no qual participaram 376 auditores das *Big Four*<sup>18</sup> na Holanda, dos quais 86 eram do sexo feminino e 290 do sexo masculino. Em média, cada auditor tinha 10 anos de experiência.

O caso incluía um aumento inesperado na margem bruta, aumento este que é explicado pelo CFO pela alteração nas vendas. Para além disso, o autor criou dois cenários de cliente, que são apresentados a seguir.

### **1. Cenário de Controlo Forte**

A gestão da empresa em análise é caracterizada como uma gestão de práticas conservadoras. A empresa apenas toma decisões depois de considerar todos os riscos e possibilidades. Em algumas situações recorre mesmo a consultores externos para tomar decisões.

O departamento informático é composto por pessoas experientes. O sistema de informação é visto como o instrumento para controlar o negócio.

A gestão tem como objetivo apresentar os relatórios financeiros de uma forma precisa e confiável evitando a comunicação de resultados de curto prazo. Apesar de algumas disputas ocasionais entre a administração e o auditor externo, em geral, eles cooperam harmoniosamente a fim de chegar à informação financeira adequada.

---

<sup>18</sup> *Big Four* é a nomenclatura utilizada para se referir às 4 maiores empresas especializadas em auditoria e consultoria do mundo. Fazem parte deste seletto grupo as empresas PricewaterhouseCoopers, Deloitte, KPMG e Ernst & Young.

Nesta empresa a ética e integridade são critérios de avaliação de desempenho. A administração recebe um salário fixo com um bônus de cerca de 20% do salário fixo. O bonus é atribuído independentemente da rentabilidade, pelo que a gestão não tem incentivos em manipular os resultados no curto prazo.

## **2. Cenário de Controlo Fraco**

A gestão da empresa é agressiva nas práticas de negócios e enfatiza a velocidade e eficiência na implementação de decisões. Raramente contrata consultores externos, porque considera que os consultores são caros e muitas vezes seguem uma abordagem muito conservadora.

Por sua vez, vê o departamento de contabilidade como *um mal necessário*, uma vez que, tem uma clara preferência por métodos que permitem a gestão dos resultados. Deste modo, a gestão tem disputas frequentes com o auditor externo.

Embora haja um grande número de procedimentos de controlo interno, estes nem sempre são aplicados, isto porque a gestão centra-se na obtenção de medidas de desempenho baseadas na contabilidade de curto prazo ao determinar compensações e tomadas de decisão de promoção. A produtividade é o critério mais importante na avaliação do desempenho. A gestão recebe um pequeno salário-base e um bônus que é baseado na rentabilidade do departamento em questão.

Por fim, foram consideradas três variáveis dependentes, como evidenciadas na figura 3 acima:

- a) Capacidade em gerar um maior número de alternativas plausíveis;
- b) Fornecer um maior número de explicações;
- c) Avaliação da precisão das explicações.

Deste estudo, o autor concluiu que existia suporte para a primeira hipótese, uma vez que, das características de ceticismo profissional analisadas, apenas a característica de *Locus of Control* é que não se encontrava associada aos julgamentos e ações céticas. Por sua vez, os resultados obtidos sugerem ainda que o efeito das características céticas sobre os julgamentos e ações céticas depende do ambiente em que esses julgamentos e ações se processam, o que permitiu a validação da segunda hipótese.

Concluindo, este estudo permitiu evidenciar que as **características céticas permitem o desenvolvimento de uma atitude cética e deste modo o desenvolvimento de julgamentos e ações céticas, que são sobretudo evidenciadas em ambientes hostis.**

#### 3.4.4 Modelo de Jesse C. Robertson et al. (2013)

A literatura existente sugere que o ceticismo profissional é um conceito multifacetado, isto é, o ceticismo profissional tanto pode ser um traço (um aspecto relativamente estável, duradouro de um indivíduo) como um estado (uma condição temporária despertada por variáveis situacionais) e, pode ser influenciado por uma variedade de fatores pessoais e situacionais (Nelson, 2009 e Hurtt, 2007). Para além disso, o ceticismo é uma atitude distinta que precede o comportamento cético (Shaub e Lawrence, 2002; Nelson, 2009; Hurtt et al., 2013).

Robertson et al. (2013) consideram que distinguir traço de estado é essencial para melhorar a prática de ceticismo profissional. Contudo, consideram que esta distinção não está clara na literatura, pelo que pretendem colmatar esta lacuna na literatura.

Deste modo, procuram estudar as componentes dos traços e estados que influenciam uma atitude cética, bem como a relação entre traço e estado. Para além disso, procuram ainda verificar qual a influência no ceticismo profissional da expansão dos testes de auditoria, da necessidade de horas extra de trabalho e da detenção das contradições do cliente.

### **1. Ceticismo Profissional: traço, estado ou ambos?**

Existem na literatura vários modelos que procuraram desenvolver a característica de ceticismo profissional como um traço e como um estado.

O objetivo de Robertson et al. (2013) é desenvolver o estudo existente sobre o traço e o estado de ceticismo profissional existente na literatura e estudar a influência de dois fatores situacionais que influenciam o estado do ceticismo profissional: a pressão do *timing* e o cumprimento do planeamento.

O estudo de Robertson et al. (2013) começa pelo processo de conhecimento das duas componentes de ceticismo profissional - o traço e o estado - através do desenvolvimento de uma medida capaz de analisar a influência de cada uma das componentes.

Deste modo, Robertson et al. (2013) consideram, inicialmente, o ceticismo profissional como um traço, ou seja consideram que a personalidade de um individuo tem influência nas suas atitudes e comportamentos, isto porque encontraram na literatura suporte para desenvolver a primeira hipótese do estudo (Hurtt (2007) que desenvolveu uma escala para medir o nível de traço de ceticismo profissional, Nelson (2009) que faz a ligação entre o traço do ceticismo profissional e as ações do auditor e Hurtt et al. (2012) que encontraram uma relação positiva entre o traço e comportamento cético).

**Hipótese 1:** *Auditores com maiores níveis de traço de ceticismo profissional apresentam comportamentos mais céticos que os auditores com menores níveis de traço de ceticismo profissional.*

Por outro lado, os autores pretenderam também compreender o ceticismo profissional como um estado, ou seja, analisaram o ceticismo profissional como uma característica que depende da situação em que o auditor se encontra e portanto não apenas como uma característica que depende da personalidade do auditor. Deste modo, ao contrário dos traços de personalidade relativamente estáveis e duradouros, o estado é caracterizado por condições temporárias que influenciam as circunstâncias contextuais e conjunturais que podem ter impacto sobre o comportamento/ traço do auditor (Ross e Nisbett, 1991; Curtis e Taylor, 2009). Assim, a segunda hipótese de análise colocada por Robertson et al. (2013) é a seguinte:

**Hipótese 2:** *Auditores com maiores níveis de estado de ceticismo profissional apresentam comportamentos mais céticos que os auditores com menores níveis de estado de ceticismo profissional.*

Mas, para além dos principais efeitos de traços e estados, a pesquisa enfatiza a importância de se considerar a influência conjunta desses dois fatores sobre o comportamento. Com base na análise de vários estudos em a psicologia educacional os autores verificaram a interação entre traços e estados pode oferecer maior benefício para os indivíduos que têm baixo traço. Por outro lado, Kanfer e Ackerman (1989) estudaram os efeitos da capacidade cognitiva (traço) e motivação externa (estado) na forma de desempenho para atingir os objetivos, e verificaram que a motivação melhora o desempenho. Da mesma forma, Snow (1989) explicou que indivíduos de alta aptidão superaram os indivíduos de

baixa aptidão em ambientes com baixa estrutura educacional. Deste modo, a terceira hipótese de análise colocada por Robertson et al. (2013) é a seguinte:

**Hipótese 3:** *Num estado moderado de ceticismo profissional, a relação entre o traço de ceticismo é de tal forma grande que o estado de ceticismo influencia mais o comportamento dos auditores com baixo traço, do que com alto traço.*

## **2. A influência da pressão do tempo e do ambiente**

### **a) A Pressão do Tempo**

A pressão do tempo está associada ao ambiente/trabalho de auditoria, Glover (1997) e resulta na pressão em finalizar os papéis de trabalho de auditoria em tempo útil. Os auditores tendem em aceitar uma evidência duvidosa em condições de alta pressão de tempo independentemente do risco de distorção material, Coram et al. (2004). Por sua vez, Asaré et al. (2000) verificaram a existência de um determinado número de horas para realizar uma auditoria a uma empresa (orçamento do número de horas para a realização da auditoria a uma dada empresa determinado no planejamento de auditoria) diminui tanto o total de testes planejados (extensão) como o número de testes por área de auditoria (Clientes, Bancos, Fornecedores, entre outros) (profundidade), mas não alterar o número de hipóteses testadas em cada uma das áreas de auditoria (largura). Já, Baixa e Tan (2011) consideram que a limitação do tempo para a realização de uma auditoria a uma empresa melhora o desempenho do auditor, especialmente quando os auditores recebem instruções específicas para considerar maneiras de aumentar a eficácia e a eficiência dos procedimentos de auditoria sem levar em conta os procedimentos de auditoria realizados em períodos anteriores.

Deste modo, Robertson et al. (2013) consideram que a pressão do tempo aumenta o estado do ceticismo profissional e colocam a seguinte hipótese para estudo:

**Hipótese 4:** *Quanto maior a pressão do tempo maior é o estado de ceticismo profissional do auditor.*

#### **b) Ambiente**

A literatura indica que os ambientes (económico, de auditoria e do cliente) negativos são mais convincentes do que os ambientes positivos durante o processo de tomada de decisão (Meyerowitz e Chaiken, 1987; Taylor, 1991; Shafir, 1993; Friestad e Wright, 1994; Salovey e Williams-Piehotá, 2004).

Deste modo, Robertson et al. (2013) consideram que os auditores apresentam um maior estado de ceticismo profissional quando estão perante um ambiente negativo e desenvolvem a seguinte hipótese para estudo:

**Hipótese 5:** *Quanto maior o ambiente negativo da auditoria, maior é o estado de ceticismo profissional do auditor.*

### **3. Análises e Conclusões**

Para testar as hipóteses os autores Robertson et al. (2013) solicitaram aos auditores das *Big Four* que participassem no seu estudo. O estudo foi realizado 126 auditores (58 eram do sexo masculino e 68 do sexo feminino) das *Big Four*, com idades médias de 26 anos e com 4 a 6 anos de experiência.

O estudo passava por 3 fases. A primeira fase consistia em pedir aos auditores para preencherem o inquérito base do Modelo de Hurtt (2007), como forma de obter o nível de traço de cada um dos auditores. A segunda fase passava pela resolução de um teste substantivo sobre clientes de cobrança duvidosa. Por fim, a terceira fase passou pela medição do estado de ceticismo profissional. Convém referir que em cada uma das fases foi tida em atenção a pressão do tempo e diferentes ambientes.

Desta análise os autores concluíram:

1. Favoravelmente quanto à hipótese um, dois e quatro;
2. Os autores não conseguiram concluir quanto à hipótese três e cinco devido a existência de conclusões contraditórias.

### 3.4.4 Outros Modelos

Plumlee et al. (2012) através de um estudo com 108 auditores divididos aleatoriamente em grupos de formação completa (desenvolvimento de pensamento convergente<sup>19</sup> e desenvolvimento de um pensamento divergente<sup>20</sup>); formação parcial (apenas desenvolvimento de pensamento parcial) e controlo (não desenvolvimento de nenhum tipo de pensamento), concluíram que uma formação completa ajuda o auditor a desenvolver um comportamento cético.

Mas, é importante entender se um nível mais elevado de ceticismo melhora a qualidade da auditoria, ou simplesmente aumenta a quantidade do trabalho de auditoria realizado (Hammersley et al., 2011; Griffith et al., 2012; Kadous, 2012). Deste modo, Peytcheva (2012) procurou analisar o desempenho dos auditores experientes e novatos num conjunto de tarefas. Do seu estudo conclui que enquanto os auditores novatos têm a ganhar com um maior nível de ceticismo profissional (menor erro no seu trabalho), os auditores experientes não.

Através destes estudos desenvolvidos neste ponto pode-se verificar a importância do tema do ceticismo profissional, no âmbito do trabalho de auditoria. Com o modelo de Nelson (2009) verificou-se que o ceticismo profissional é o resultado do julgamento cético e revelado pelo comportamento cético, pelo que é um atributo do desempenho do auditor. Para além disso, foi

---

<sup>19</sup> Pensamento dirigido para a busca de uma solução.

<sup>20</sup> Pensamento que busca vários caminhos para a resolução do problema.

possível identificar que o ceticismo profissional é o ponto de partida para o julgamento cético por parte do auditor e deste modo que a sua ação se traduza numa ação cética. Por sua vez, Quadackers (2012) baseando-se no modelo de Nelson (2009) verificou que as características céticas implicam julgamentos e ações céticas, sobretudo em ambientes em que o nível de controlo é baixo.

Por outro lado, Hurtt (2007) na tentativa de medir o nível de ceticismo profissional dos auditores criou uma escala para medir o nível de ceticismo profissional dos auditores. Este mesmo autor desenvolveu outros estudos como forma de compreender como se comportam os auditores com maiores níveis de ceticismo profissional, verificando que estes tendem em gerar mais explicações alternativas e que em circunstâncias de maior incerteza e instabilidade tendem a assumir comportamentos mais céticos.

Já, Robertson et al. (2013) verificou que o ceticismo profissional tanto pode ser um traço (uma característica inerente do auditor) como um estado (uma característica que depende da situação em que o auditor se encontra) e que em ambientes de *stress* e pressão (cumprimento das *dead-lines/ timings*) é o estado de ceticismo profissional que é mais vincado.

Também o estudo de Plumlee et al. (2012) permitiu verificar que a formação tem uma importância significativa para o desenvolvimento do ceticismo profissional, sobretudo para auditores juniores como desenvolveu Peytcheva (2012).

Por fim, e em forma de conclusão, verifica-se que existe uma preocupação em evidenciar a importância do ceticismo profissional no campo da auditoria, as suas implicações e a forma de o desenvolver.

## 3.5 A relação entre empresas de grupo – o papel do auditor

O objetivo deste ponto é evidenciar em termos práticos os alertas e recomendações da ISA 550 quanto à adoção de uma atitude cética na análise à área das relações entre empresas de grupo.

### 3.5.1 Estudo de Henry et al. (2006)

A área das transações entre empresas de grupo é uma área propícia à fraude, uma vez que, as relações/transações entre as partes podem ser difíceis de identificar pelo auditor externo devido à complexidade que podem assumir. Deste modo, se em consequência do desenvolvimento dos procedimentos de auditoria, as partes relacionadas não forem identificados, as transações com partes relacionadas não examinadas e divulgadas, bem como a relação entre as partes.

Por outro lado, o exame das transações com partes relacionadas pode ser complexo, especialmente quando as operações envolvem ativos/passivos de difíceis contabilizações.

Contudo, não se pode afirmar que a existência de relações entre empresas de grupo por si só são sinónimo de manipulação das DF, distorções nas DF ou até mesmo de fraude como evidência Gordon e Henry (2005). Mas, o facto é que a existência de partes relacionadas e a existência de relações entre si implica por parte do auditor uma análise mais atenta e o uso do ceticismo profissional, como é evidenciado no parágrafo nº 2 e 9 da ISA 550 e por Schilder (2012)<sup>21</sup>.

---

<sup>21</sup> Schilder (2012) considera que a “ (...) área das transações entre empresas de grupo pela complexidade de transações que possam existir e pela proximidade e relação das empresas é uma área onde o ceticismo profissional do auditor poderá evitar situações de erro ou até mesmo de fraude”.

Para além disso, muitas das fraudes conhecidas dos últimos tempos (como é o caso Enron, Adelphia, Tyco, Refco, Hollinger, Rite Aid) envolveram partes relacionadas.

Em 2006, Henry et al. procurou estudar exemplos de distorções nas DF, casos de fraude e falhas nas auditorias em empresas com transações com partes relacionadas. Este estudo inclui vendas/compras entre empresas relacionadas; vendas/compras de ativos entre partes relacionadas; empréstimos entre partes relacionadas e investimentos entre partes relacionadas (vendas/compras de participações financeiras). Para cada um destes aspetos, o autor descreve em que consistem e evidência através de exemplos reais<sup>22</sup>. Alguns desses exemplos serão a seguir expostos e comentados.

#### **a) Vendas/Compras entre empresas relacionadas**

Segundo Henry et al. (2006) e no que respeita às vendas/compras entre partes relacionadas pode-se estar perante casos em que as vendas entre partes relacionadas não são divulgadas ou são fictícias e têm como objetivo o aumento dos proveitos com as vendas e por sua vez a diminuição do gasto com as compras. Um dos exemplos descrito pelos autores associado ao primeiro caso é o da empresa **Humatech, Inc.**. Esta empresa realizava vendas, para um distribuidor estrangeiro que era controlado pelo CEO e CFO, sem divulgar a relação entre a empresa e o distribuidor. Já no que respeita ao segundo caso tem-se o exemplo da empresa **Softpoin Inc.**, que realizava vendas fictícias para três empresas estrangeiras que eram controladas pelo CEO da empresa ou o

---

<sup>22</sup> O estudo de Henry et al. (2006) inclui 12 casos identificados por Beasley et al. (2001) no seu estudo sobre as dez maiores deficiências em auditoria. Este estudo analisa a falha de auditoria em reconhecer ou verificar a necessidade de divulgação das partes relacionadas e das relações entre si. Para além disso, o estudo de Henry et al. (2006) inclui ainda 34 casos selecionados através de uma pesquisa na Lexis-Nexis através das palavras partes relacionadas e fraude. Finalmente, Henry et al. (2006) inclui ainda o caso da Enron Coporation e Refco Inc..

caso da empresa **Netease Com, Inc** que realizava vendas fictícias para duas empresas sem atividade económica que eram partes relacionadas da empresa.

É verdade que a existência de vendas fictícias tanto pode acontecer entre partes relacionadas como definidas no ponto 3 do capítulo 3 do trabalho como entre empresas sem qualquer relação, já que dos 48 casos analisados pelo autor nos EUA, 11 envolviam partes relacionadas. Mas, o facto é que elas existem e se em Portugal as principais empresas estão inseridas em grupos de empresas é importante alertar o auditor para este facto.

Por outro lado, vendas a preços mais baixos ou mais altos podem levar a transferência de riqueza entre partes relacionadas. Neste ponto, em Portugal, a legislação sobre preços de transferência tem permitido evitar que estas situações ocorram, o facto é que se não existir a identificação das partes relacionadas e das transações entre elas é difícil que a política de preços de transferência seja aplicada pelo que mais uma vez se considera a importância do auditor estar alerta.

#### **b) Vendas/Compras de Ativos**

Neste ponto Henry et al. (2006) evidenciam as vendas de ativos para uma empresa relacionada a preços mais baixos do que os praticados no mercado ou a compra de ativos inexistentes que levam à transferência da riqueza para a outra empresa relacionada. Mais uma vez a legislação sobre preços de transferência tem permitido evitar que estas situações ocorram, o facto é que se não existir a identificação das partes relacionadas e das transações entre elas é difícil que a política de preços de transferência seja aplicada, pelo que é necessário que os auditores estejam atentos e procurem ter uma atitude de ceticismo profissional.

Para além disso, e segundo Henry et al. (2006) podem existir situações em que as empresas simplesmente não divulgam as compras/vendas de ativos a

partes relacionadas, pelo que nestes casos o ceticismo profissional é importante no sentido do questionamento das transações. É claro que o objetivo do auditor não é detetar erros ou fraude mas, no seu papel de garantir que as demonstrações financeiras são o resultado de uma imagem verdadeira e apropriada da empresa é importante o questionamento e a procura da informação. Tome-se nota dos dois seguintes exemplos expostos pelos autores:

1. A empresa Tyco realizava vendas de ativos ao CEO sem divulgar nas notas anexas às Demonstrações Financeiras;
2. A empresa Enron vendia e posteriormente recomprava vários ativos com o propósito de não consolidação, e assim não divulgação de ganhos e/ou perdas.

### **c) Empréstimos Financeiros entre partes relacionadas**

Neste ponto Henry et al. (2006) evidenciam casos em que as empresas não divulgam os empréstimos existentes com empresas que são relacionadas e/ou casos em que as taxas de juro aplicadas são superiores ou inferiores às de mercado como forma de transferir a riqueza para a outra empresa relacionada. Mais uma vez, é necessário aqui evidenciar a importância do ceticismo profissional do auditor. De entre os casos estudados pelos autores, evidenciamos a seguir um exemplo desses casos:

1. O CEO do grupo Cronos desviava fundos da empresa através de empréstimos com partes relacionadas. A empresa fez reembolsos no valor de 7,5 milhões de dólares diretamente para o CEO e indiretamente para outras empresas relacionadas. Os valores foram divulgados como empréstimos não garantidos e sem qualquer divulgação da relação entre o CEO e o devedor da empresa.

#### **d) Vendas/Compras de Participações Financeiras**

Por último, no que respeita às vendas/compras de participações financeiras os autores evidenciam situações em que se o investimento em uma outra empresa não for divulgado e contabilizado corretamente pode levar ao aumento exagerado do valor dos ativos. Para além disso o investimento em uma outra empresa a preços acima do mercado ou venda a um preço mais baixo do de mercado pode levar à transferência da riqueza para a outra parte relacionada. Mais uma vez é o ceticismo profissional do auditor que permitirá a identificação destes caso e evitará situações de falhas de auditoria.

# Capítulo 4

## Enquadramento Legal

O tema do ceticismo profissional no âmbito das relações entre empresas de grupo pode ser inserido nas normas contabilísticas e de auditoria nacionais e internacionais. Neste ponto são desenvolvidas as normas nacionais de base para a contabilização das transações entre empresas de grupo e feita uma, bem como as normas de auditoria que orientam o trabalho do auditor na área das transações entre empresas de grupo. Por fim, é ainda evidenciado o código de ética que expõe o ceticismo profissional como uma característica base do auditor para o desenvolvimento do seu trabalho, como evidenciado no modelo de Nelson (2009).

### 4.1 Em termos contabilísticos

O Decreto-lei nº158/2009 que aprova o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) obriga, no seu artigo 4º a que as empresas com valores admitidos à cotação em bolsa adotem as Normas Internacionais de Contabilidade (IAS/IFRS) na apresentação de contas consolidadas, podendo as contas individuais ser apresentadas de acordo com as Normas Contabilísticas de Relato Financeiro (NCRF) ou as IAS/IFRS (exceto se a entidade não emitir Demonstrações Financeiras Consolidadas, caso em que as únicas Demonstrações Financeiras da entidade com valores admitidos à cotação devem ser preparadas conforme as IAS/IFRS). Quanto às restantes empresas, segundo o artigo 3º do mesmo Decreto-lei (Sociedades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais, Empresas Individuais reguladas pelo Código

Comercial, Estabelecimentos Individuais de Responsabilidade Limitada, Agrupamentos Complementares de Empresas e Agrupamentos Europeus de Interesse Económico) são abrangidas pelo SNC e portanto devem seguir as NCRF tanto na apresentação de contas individuais como consolidadas. Por sua vez, estas empresas podem optar por apresentar as contas consolidadas de acordo com as IFRS/IAS, se estas considerarem que é mais apropriado e a informação financeira mais verdadeira. Convém ainda referir que no que diz respeito a empresas de pequena dimensão (Total de Balanço de € 1.500.000 e Total de Vendas Líquidas e Outros Rendimentos de €3.000.000 ou 50 Empregados em média no exercício) o artigo 9º do Decreto-lei em prevê a utilização das NCRF para pequenas entidades, uma versão simplificada das NCRF.

Assim, no que se refere às normas nacionais, as NCRF relativas a transações entre empresas de grupo são as seguintes:

- NCRF 5 – Divulgação de Partes Relacionadas;
- NCRF 13 – Interesses em empreendimentos Conjuntos e Investimentos em Associadas;
- NCRF 15 - Investimentos em Subsidiárias e Consolidação;
- NI 2 - Consolidação – Entidades de Finalidades Especiais.

Por sua vez no que se refere às normas internacionais, as IFRS/IAS relativas a transações entre empresas de grupo são:

- IAS 24 - Divulgação de Partes Relacionadas;
- IAS 27 – Demonstrações Financeiras Separadas
- IFRS 10 – Demonstrações Financeiras consolidadas;
- IFRS 11 – Interesses em Empreendimentos Conjuntos;
- IFRS 12 - Investimentos em Associadas.

## 4.2 Breve análise às normas nacionais

As participações financeiras podem ser classificadas em correntes ou temporárias e de longo prazo. As participações financeiras correntes ou temporárias é um tipo de investimento que se destina a aplicações de tesouraria com maturidade não superior a um ano. Por sua vez, as participações financeiras a longo prazo são participações com carácter permanente, aplicações estratégicas que se deseja manter por período superior a um ano, que se podem subdividir em:

- a) Investimentos em subsidiárias – são investimentos nos quais a empresa-mãe detém o poder de domínio ou de controlo (controlo exclusivo);
- b) Investimentos em associadas - são investimentos em empresas onde a investidora exerce influência significativa<sup>23</sup>, não detendo, porém controlo sobre as políticas operacionais, financeiras e de gestão;
- c) Entidades conjuntamente controladas – são investimentos financeiros em empresas com repartição igualitária da gestão e do controlo com outro(s) parceiro(s), formalizado por acordo contratual. Também podem ser designados por *joint-ventures*;
- d) Investimentos em outras empresas – são investimentos em que as participações financeiras não têm influência significativa.

Nos pontos seguintes vamos dar conta da forma de contabilização/mensuração e divulgações obrigatórias nas notas anexas às demonstrações financeiras de cada um dos tipos de investimentos de acordo com as normas contabilísticas nacionais e internacionais, sublinhando sempre o

---

<sup>23</sup> Segundo os parágrafos nº 19 e 20 da NCRF nº13 se um investidor detiver, direta ou indiretamente, 20% ou mais do poder de voto na investida, presume-se que tem influência significativa, a não ser que o contrário seja claramente demonstrado. Convém contudo referir que existem factos que evidenciam a existência de influência significativa como é o caso da representação no órgão de direção ou órgão de gestão equivalente da investida.

papel do auditor na revisão da contabilização/mensuração e divulgação das mesmas nas demonstrações financeiras.

#### 4.2.1 Norma Contabilística e de Relato Financeiro 5

A NCRF 5 tem por base Norma Internacional de Contabilidade IAS 24 - Divulgações de Partes Relacionadas, adotada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Segundo o parágrafo nº 8 da NCRF 5, considera-se que se está perante uma parte relacionada quando:

- a) Direta, ou indiretamente através de um ou mais intermediários, a parte:
  - i) Controlar, for controlada por ou estiver sob o controlo comum da entidade (isto inclui relacionamentos entre empresas-mãe e subsidiárias e entre subsidiárias da mesma empresa-mãe);
  - ii) Tiver um interesse na entidade que lhe confira influência significativa sobre a mesma; ou
  - iii) Tiver um controlo conjunta sobre a entidade;
- b) A parte for uma associada ou um empreendimento conjunto em que a entidade seja um empreendedor (como é evidenciado na NCRF 13);
- c) A parte for membro do pessoal chave da gestão da entidade ou da sua empresa-mãe;
- d) A parte for membro íntimo da família de qualquer indivíduo referido nas alíneas (a) ou (c);
- e) A parte for uma entidade sobre a qual qualquer indivíduo referido nas alíneas (c) ou (d) exerce controlo, controlo conjunto ou influência significativa, ou que possui, direta ou indiretamente um significativo poder de voto; ou

f) A parte for um plano de benefícios pós-emprego para benefício dos empregados da entidade, ou de qualquer entidade que seja uma parte relacionada dessa entidade.

Todavia convém sublinhar que não são necessariamente parte relacionadas, segundo o parágrafo nº 10 da norma em análise as seguintes:

(a) Duas entidades simplesmente por terem um administrador ou outro membro do pessoal chave da gestão em comum, não obstante as alíneas (c) e (e) da definição de «parte relacionada»

(b) Dois empreendedores simplesmente por partilharem o controlo conjunto sobre um empreendimento conjunto.

(c) As seguintes entidades:

i) Entidades que proporcionam financiamentos,

ii) Sindicatos,

iii) Empresas de serviços públicos, e

iv) Departamentos e agências governamentais (estatais), simplesmente em virtude dos seus negócios normais com uma entidade (embora possam afectar a liberdade de acção de uma entidade ou participar no seu processo de tomada de decisões); e

(d) Um cliente, fornecedor, franchisador, distribuidor ou agente geral com quem uma entidade transacione um volume significativo de negócios meramente em virtude da dependência económica resultante.

Se for verificado um dos pontos da definição de parte relacionada e considerando-se sempre o parágrafo nº 10 exposto anteriormente, está-se perante uma parte relacionada, pelo que segundo os parágrafos nº 11 a 17, a empresa é obrigada a divulgar as seguintes informações:

1. O **nome da empresa-mãe imediata, da controladora final** e da empresa-mãe intermediária superior se nenhuma das duas primeiras produzir demonstrações financeiras para uso do público. Convém sublinhar que os relacionamentos entre a empresa-mãe e subsidiárias independentemente de ter existido transações entre essas partes relacionadas devem ser divulgados.
2. A **remuneração do pessoal chave da gestão** e a respectiva associada a cada uma das seguintes categorias: benefícios de curto prazo dos empregados, benefícios pós-empregos, outros benefícios de longo prazo, benefícios por cessão de emprego e pagamento com base em ações.
3. **Todas as transações entre partes relacionadas, ou seja, todas as transações** de compra ou venda de bens; transações de propriedades e outros ativos; prestação de serviços; locações; transferências de pesquisa e desenvolvimento; transferências segundo acordos de licenças ou acordos financeiros; prestações de garantias e liquidação de passivos. Esta divulgação deverá ser feita separadamente para cada uma das seguintes categorias: empresa-mãe; entidades com controlo conjunto ou influência significativa; subsidiárias; associadas; empreendimentos conjuntos; pessoal chave da gestão e outras partes relacionadas.

Segundo Rodrigues (2011) a divulgação de partes relacionadas é importante no relato financeiro, uma vez que permite ao utente da informação saber quem são as partes relacionadas da entidade e qual o peso no volume de negócios, nas compras, nos gastos, nos ativos e nos passivos.

## 4.2.2 Norma Contabilística e de Relato Financeiro 13

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base as Normas Internacionais de Contabilidade IAS 31 - Interesses em Empreendimentos Conjuntos e IAS 28 - Investimentos em Associadas, adotadas pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

A norma é aplicada na contabilização de interesses em empreendimentos conjuntos e no relato de ativos, passivos, rendimentos e gastos de empreendimentos conjuntos, bem como a contabilização de investimentos em associadas.

Um empreendimento conjunto é uma atividade económica desenvolvida por dois ou mais parceiros controlada conjuntamente (parágrafo nº4) através de um acordo contratual (parágrafo nº 5) podendo assumir uma das seguintes formas (parágrafo nº 6):

1. **Operações conjuntamente controladas** – os empreendedores trabalham num projeto comum, onde envolvem os seus recursos e incorrem em gastos e passivos. Por sua vez, os réditos são partilhados entre os empreendedores (parágrafo nº10). Assim, e segundo o parágrafo nº 23 “os ativos, passivos, rendimentos e ganhos e gastos e perdas são reconhecidos nas demonstrações financeiras do empreendedor, pelo que nenhum ajustamento será necessário com respeito a estes itens quando o empreendedor apresentar as demonstrações financeiras”.
2. **Ativos conjuntamente controlado** – trata-se do controlo conjunto ou até mesmo da propriedade conjunta de um ou mais ativos para a obtenção de benefícios. Não existe a criação de uma sociedade organizada, parceria, outra entidade ou uma estrutura financeira separada dos próprios empreendedores. Cada empreendedor retira parte da produção obtida a partir dos ativos e cada um suporta uma parte acordada dos gastos incorridos.

Deste modo, e de acordo com o parágrafo nº 25 “cada empreendedor inclui nos seus registos contabilísticos e reconhece nas suas demonstrações financeiras a sua parte nos ativos conjuntamente controlados, classificados de acordo com a sua natureza e não como investimento”. Para além disso, cada empreendedor deverá ainda reconhecer quaisquer passivos, rendimentos e gastos em que tenha incorrido.

3. **Entidades conjuntamente controladas** – segundo o parágrafo nº15 um “empreendimento conjunto que envolve o estabelecimento de uma sociedade, de uma parceria ou de outra entidade em que cada empreendedor tenha um interesse”. Numa entidade conjuntamente controlada cada “empreendedor tem direito a uma parte dos lucros da entidade conjuntamente controlada, sem prejuízo de algumas dessas entidades também terem direito a partilhar da produção obtida pelo empreendimento conjunto”.

Aqui a entidade tem os seus próprios registos contabilísticos, prepara e apresenta as demonstrações financeiras da mesma forma que outras entidades em conformidade com as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro. O interesse no empreendimento conjunto pode ser contabilizado através o método da consolidação proporcional<sup>24</sup> ou o método da equivalência patrimonial,<sup>25</sup> exceto no caso em que é obrigado

---

<sup>24</sup> Segundo o parágrafo nº 54 e seguintes da NCRF n13 a aplicação do método de consolidação proporcional implica que o Balanço do empreendedor inclui a sua parte no ativos que controla e a parte dos passivos de que é responsável, bem com os rendimentos e gastos da entidade conjuntamente controlada. Os procedimentos usados para a aplicação deste método são em tudo idênticos aos indicados na NCRF 15.

<sup>25</sup> De acordo com o parágrafo nº 58 da NCRF 13 no método de equivalência patrimonial, o investimento numa entidade é inicialmente reconhecido pelo custo e a quantia escriturada é aumentada e diminuída para reconhecer a parte do investidor nos resultados da investida depois da data de aquisição.

a elaborar demonstrações financeiras consolidadas em que terá que utilizar o primeiro método nas contas consolidadas e o segundo nas contas individuais (de acordo com o parágrafos nº 27 a 31). A escolha do método deve ser divulgada no anexo às demonstrações financeiras de acordo com o parágrafo nº 67. Convém ainda sublinhar que de acordo com o parágrafo nº36 se “um investidor num empreendimento conjunto que não disponha de controlo conjunto, nem nele possa exercer influência significativa, deve contabilizar esse investimento nas suas demonstrações financeiras individuais ao custo. Caso prepare demonstrações financeiras consolidadas pode contabilizar esse investimento ao custo ou ao justo valor”. Este facto deve também ser divulgado nas notas anexas às demonstrações financeiras de acordo com o parágrafo nº68.

No que respeita ao investimento em associadas, nos parágrafos nº 42 a 53 é descrita a sua forma de contabilização. O método a utilizar deverá ser o método de equivalência patrimonial, expeto se existirem “restrições severas e duradouras que prejudiquem significativamente a capacidade de transferência de fundos para a empresa detentora, caso em que deve ser usado o método do custo”. Na data da aquisição “qualquer diferença entre o custo do investimento e a parte do investidor no justo valor líquido dos ativos, passivos e passivos contingentes identificáveis da associada é contabilizada de acordo com a NCRF 14 - Concentrações de Atividades Empresariais. Portanto: O *goodwill* relacionado com uma associada é incluído na quantia escriturada do investimento”. Este *goodwill* não é passível de ser amortizado mas, “o investidor deve determinar se é necessário reconhecer qualquer perda por imparidade adicional com respeito ao conjunto de interesses na associada”, sempre que existam indícios de imparidade ou anualmente, de acordo com a NCRF 12.

Por fim, de acordo com o parágrafo nº 69 os “investimentos em associadas contabilizados usando o método da equivalência patrimonial devem ser classificados como ativos não correntes. A parte do investidor nos resultados dessas associadas, e a quantia escriturada desses investimentos, devem ser divulgadas separadamente”.

De acordo, com o descrito nesta norma é importante sublinhar o **papel do auditor** na revisão aos seguintes aspectos:

- a) Divulgações Obrigatórias – o auditor deve assegurar que todas as divulgações obrigatórias estão no anexo às demonstrações financeiras;
- b) Contabilização do investimento numa empresa associada – o auditor deve verificar se a contabilização do investimento na associada está a ser realizado de acordo com o descrito nas normas contabilísticas (desde logo na definição de influencia significativa) e que em caso de existência de *goodwill* este está corretamente contabilizado. Isto porque como é sabido a determinação do valor do *goodwill* e a determinação da existência de imparidade implica julgamento;
- c) Contabilização das operações, ativos ou entidades conjuntamente controladas – o auditor deverá ter um nível de conhecimento sobre a entidade e a sua forma de organização como forma de garantir de acordo com a informação disponibilizada e o nível de materialidade definido que as demonstrações financeiras representam de forma verdadeira todas as relações das entidades auditada com outras empresas.

#### 4.2.3 Norma Contabilística e de Relato Financeiro 15

Esta Norma Contabilística e de Relato Financeiro tem por base a Norma Internacional de Contabilidade IAS 27 - Demonstrações Financeiras

Consolidadas e Separadas, adotada pelo texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Sempre que na presente norma existam remissões para as normas internacionais de contabilidade, entende-se que estas se referem às adotadas pela União Europeia, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho de 19 de Julho e, em conformidade com o texto original do Regulamento (CE) n.º 1126/2008 da Comissão, de 3 de Novembro.

Esta norma deve ser aplicada a empresas que preparem e apresentem demonstrações financeiras consolidadas de um grupo de entidades sob o controlo de uma empresa-mãe, desde que esta não esteja dispensada de apresentar contas consolidadas, não incluído contudo concentrações de atividades empresariais que são tratadas na NCRF 14. Esta norma estabelece, igualmente, as regras de valorização dos investimentos financeiros em subsidiárias nas Demonstrações financeiras individuais da empresa-mãe.

O objetivo é através desta norma evidenciar quando é que uma entidade deve consolidar, quais os procedimentos adotados e evidenciar a forma de contabilização de investimentos financeiros em subsidiárias.

Nas contas individuais as de uma empresa-mãe, a valorização dos investimentos em subsidiárias deve ser efetuado de acordo com o método de equivalência patrimonial, expeto se existirem restrições severas e duradouras que prejudiquem significativamente a capacidade de transferência de fundos para a investidora, devendo neste caso ser adotado o método do custo.

Por sua vez, nas demonstrações financeiras consolidadas e de acordo com os parágrafos nº 4, 6, 7, 10 e 11 as demonstrações financeiras consolidadas devem incluir todas as subsidiárias da empresa-mãe, sendo obrigatório consolidar

quando a empresa-mãe tem controlo<sup>26</sup> sobre uma ou mais subsidiárias, e o procedimento adotado deve ser o seguinte (parágrafos nº 12 a 14):

- a) São eliminadas a quantia escriturada do investimento da empresa-mãe em cada subsidiária e a parte da empresa-mãe do capital próprio de cada subsidiária;
- b) São identificados os interesses minoritários nos resultados das subsidiárias consolidadas para o período de relato; e
- c) Os interesses minoritários nos ativos líquidos das subsidiárias consolidadas são identificados separadamente do capital próprio dos acionistas da empresa-mãe. Os interesses minoritários nos ativos líquidos consistem:
  - (i) Na quantia desses interesses minoritários à data da concentração original; e
  - (ii) Na parte minoritária das alterações no capital próprio desde a data da concentração.

Por sua vez, os **saldos e transações** (rendimentos e ganhos, gastos e perdas) intragrupo devem ser eliminados, bem como dividendos, inventários e ativos fixos.

Esta norma expõe ainda, no parágrafo nº 27 a obrigatoriedade da empresa realizar um conjunto de divulgações nas notas anexas às demonstrações financeiras. Entre as divulgações exigidas destaca-se a necessidade de divulgar a natureza das relações a natureza da relação, a explicação para a existência ou não de controlo com determinada empresa e no caso em que a empresa ficou dispensada de preparar as demonstrações financeiras consolidadas a empresa

---

<sup>26</sup> Segundo o parágrafo nº 4 da NCRF 15, controlo é o poder de gerir as políticas financeiras e operacionais de uma entidade ou de uma atividade económica a fim de obter benefícios da mesma. É presumido que existe controlo quando a detentora possui mais de 50% dos direitos de voto ou tenha poder sobre mais de metade dos direitos de voto em virtude de um acordo com os investidores; possa gerir as políticas operacionais e financeiras da empresa, segundo cláusula estatutária, pode nomear a maioria dos membros do Conselho de Administração e pode reunir a maioria dos direitos de voto do Conselho de Administração ou Gerência.

deve divulgar as condições que levaram a essa dispensa, os principais investimentos que detém com as subsidiárias e a sua forma de contabilização.

Por fim, o papel do auditor na análise desta norma é importante não só como forma de garantir o correto registo do investimento em empresas subsidiárias mas também de avaliar se a consolidação ou a não consolidação das contas tem alguma vantagem. Nesta linha é importante aqui evidenciar a Norma Interpretativa (NI) 1 que expõe os casos em que uma entidade com finalidades especiais (EFE), uma vez que, no papel do auditor é importante aferir que a empresa auditada reflete nas demonstrações financeiras uma imagem real da empresa, pois a não consolidação de uma EFE foi uma das razões do escândalo contabilístico associado à empresa Enron.

### 4.3 Breve análise às normas internacionais

Neste ponto são evidenciadas as principais diferenças entre as normas contabilísticas de relato financeiro nacionais anteriormente desenvolvidas e as respetivas normas internacionais.

A principal diferença entre as normas nacionais e as normas internacionais está associada à forma de mensuração dos investimentos em subsidiárias, entidades conjuntamente controladas e associadas. Esta diferença deve-se, sobretudo, a três fatores. Por um lado, a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) adotou outra forma de contabilização de entre as opções possíveis dada a realidade do país. Por outro lado, a CNC não acompanha num prazo razoável as alterações introduzidas pelo IASB e endossadas pela União Europeia. Por fim, é opção da CNC não integrar diretamente no Sistema de Normalização Contabilístico as alterações no normativo IAS/IFRS. Para este último caso tem-se o exemplo da alteração da IAS 27 e da IFRS 3 que colocou diferenças relevantes entre as NCRF 15 e a IAS 27 (norma que em 2011 se desdobrou em três normas: IFRS 10 – Demonstrações Financeiras consolidadas;

IFRS 12 - Divulgações de participações em outras entidades e IAS 27 – Demonstrações Financeiras Separadas).

De entre as diferenças entre as normas nacionais e internacionais pode-se destacar as seguintes diferenças os preços contingentes são sempre mensurados; a aplicação do método de consolidação proporcional não é permitida; os encargos diretamente relacionados com a concentração de atividades empresariais são levados a gastos do período; é possível o reconhecimento de Goodwill a 100% e nas contas separadas as subsidiárias, empreendimentos conjuntos e associadas são reconhecidas ao custo ou justo valor.

Uma outra diferença a assinalar está associada com a extensão das divulgações exigidas. Enquanto as IAS/IFRS exigem divulgações mais pormenorizadas, o SNC obriga a divulgações mais resumidas.

As diferenças entre as normas nacionais e internacionais apesar de poderem ser significativas ao nível da contabilização não permitem afirmar que as normas internacionais dão mais segurança ao auditor do que as normas nacionais, pelo que independentemente da empresa auditada ter que apresentar as demonstrações financeiras individuais e consolidadas de acordo com as normas nacionais ou internacionais o ceticismo profissional continua a ser uma característica base do auditor para garantir que as demonstrações financeiras estão isentas de erros materialmente relevantes.

#### 4.4. Normas de Auditoria

Neste ponto sublinha-se os aspetos mais importantes da Norma Internacional e Auditoria (ISA) 550 que dá conta das responsabilidades e procedimentos que o auditor deve seguir quando está perante uma auditoria a

uma empresa que tem relacionamentos e transações com partes relacionadas. Convém sublinhar que esta norma deve ser lida em conjunto com a ISA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria.

A ISA 550 evidencia desde logo, no seu parágrafo nº 2, que a existência de relações com partes relacionadas por si só não acarretam riscos mais elevados, como já tinha sido evidenciado neste trabalho no ponto 3.5.. Contudo, a natureza das relações e transações com partes relacionadas pode dar origem a riscos mais elevados de distorção material quando o auditor está perante relações e transações complexas ou sistemas de informação pouco eficazes na identificação e sumarização das transações e saldos que podem não ser efetuadas de acordo com os termos e condições de mercado.

Desta forma, a responsabilidade do auditor passa por executar procedimentos de auditoria para identificar, avaliar e responder aos riscos de distorção material provenientes da não contabilização e divulgação apropriadas pela entidade das relações, transações e saldos com partes relacionadas de acordo com os requisitos do referencial contabilístico exposto nas normas que anteriormente foram descritas, que como vimos é composto por várias especificidades as quais necessitam de ser analisadas com o devido cuidado (parágrafos nº 3, 4, A1 A3).

Todavia, dadas as limitações inerentes de uma auditoria sobre a capacidade do auditor detetar distorções materiais, que quando se está perante partes relacionadas são maiores, é inevitável que algumas distorções materiais das demonstrações financeiras possam não ser detetadas. Isto acontece porque a “gerência pode não ter conhecimento da existência de todos os relacionamentos e transações com partes relacionadas”, e/ou existe uma maior oportunidade para conluio, encobrimento e manipulação por parte da gerência (parágrafo nº6).

Desta forma, a ISA no seu parágrafo nº 7 alerta que a auditoria seja executada e planeada com ceticismo profissional como é exigido na ISA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria.

Sendo o objetivo prioritário do auditor obter prova suficiente e apropriada sobre se os relacionamentos e transações com partes relacionadas foram apropriadamente identificados, contabilizados e divulgados nas demonstrações financeiras de acordo com o referencial contabilístico existe um conjunto de procedimentos que deverão ser realizados pelo auditor, e os quais são expostos em seguida (parágrafos nº 11 a 17 e A8 a A28):

- a) Aferir dentro da equipa de trabalho se devem ser considerado risco de fraude associado aos relacionamentos e transações com empresas do grupo, salientando-se a importância de manter o ceticismo profissional ao longo de todo o trabalho de auditoria;
- b) Indagar a gerência sobre a identidade das partes relacionadas da entidade, bem como as diferenças face ao ano anterior, a natureza das relações e as transações efetuadas com essa entidade relacionada e o tipo e finalidade das transações;
- c) O auditor deve inteirar-se dos controlos, casos existam, que a gerência estabeleceu para identificar, contabilizar e divulgar as transações com partes relacionadas; autorizar e aprovar as relações com partes relacionadas e outras transações e acordos fora do âmbito normal da atividade. Quando tais controlos forem ineficazes ou inexistentes, o auditor pode não conseguir obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre os relacionamentos e transações com partes relacionadas. Se for este o caso, o auditor deve, de acordo com a ISA 705, considerar as implicações para a auditoria, incluindo a opinião no seu relatório;

- d) O auditor deverá estar atento a acordos ou outras informações que possam indicar a existência de relacionamentos e transações com partes relacionadas que a gerência não tenha previamente identificado ou divulgado ao auditor. De entre os exemplos evidenciados no parágrafo A22 destaca-se as confirmações de terceiros obtidas pelo auditor, já que são a principal forma de obter evidência do valor dos saldos de clientes/fornecedores registados na contabilidade; declarações fiscais de rendimentos e informação fornecida pela entidade às autoridades reguladoras, na medida que as declarações fiscais permitem verificar a existência de transações com entidades do grupo; contratos e acordos os membros da gerência ou encarregados de governação e contratos; acordos fora do âmbito normal da atividade da entidade e atas de reunião de acionistas e dos encarregados de governação.
- e) Por fim, o auditor deve partilhar com os membros da equipa de trabalho a informação relevante obtida sobre as partes relacionadas da entidade.

Se o auditor identificar acordos ou informações que sugiram a existência de relações ou transações com partes relacionadas ou identificar transações com parte relacionadas fora do âmbito normal da atividade que a gerência não tenha previamente identificado ou divulgado ao auditor, este deve primeiramente determinar se as circunstâncias subjacentes confirmam a existência dessas relações ou transações. Em seguida deve comunicar aos outros membros da equipa, solicitar esclarecimentos à gestão e executar procedimentos substantivos e reavaliar o risco de fraude. Desta forma, ao formar a opinião de acordo com a ISA 700 – Formar Opinião e Relatar sobre as Demonstrações Financeiras, o auditor deve avaliar se todos os relacionamentos e transações foram contabilizadas e divulgadas.

Convém ainda sublinhar a importância da ISA 200, uma vez que é nesta ISA que se encontra a definição de ceticismo profissional (alínea l), do parágrafo N<sup>o</sup> 13 – “atitude que inclui uma mente interrogativa, alerta para condições que possam indicar uma possível distorção devido a erro ou a fraude, e uma apreciação crítica da prova”) e que é evidenciada a sua importância no trabalho de auditoria durante a sua fase de planeamento e execução (parágrafos n<sup>o</sup> 7,15 e A18 a A22).

Desta forma podemos concluir que é da responsabilidade do auditor aquando da auditoria a uma entidade aferir, tendo em conta a informação disponível, se as relações e transações com partes relacionadas estão corretamente contabilizadas e divulgadas. Convém ter em conta que como vimos no ponto anterior a contabilização nem sempre é fácil e existe um conjunto de conceitos não totalmente estanques que muitas vezes aliciam o produtor das DF`s a uma contabilização criativa ficando o auditor com a tarefa de a identificar.

## 4.5. Código de Ética

O código de ética permite evidenciar o quanto é importante uma atitude cética no trabalho de auditoria. Neste ponto através da análise do código de ética vai ser evidenciada a ligação entre a ética e uma atitude cética como um aspeto importante para o desenvolvimento correto do trabalho de auditoria, não só no âmbito das relações e transações entre empresas relacionadas mas no trabalho de auditoria em geral.

Segundo o Capítulo I do Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, o Código de Ética aplica-se a todos os profissionais que:

a) estejam inscritos na Ordem dos Revisores Oficiais de Contas como revisores oficiais de contas, independentemente das funções que exerçam no âmbito do Estatuto da Ordem;

b) sejam colaboradores de revisores oficiais de contas ou de sociedades de revisores oficiais de contas, incluindo membros estagiários da Ordem, independentemente da relação contratual estabelecida, relativamente aos requisitos que lhes sejam aplicáveis;

c) sejam sócios, não revisores oficiais de contas, titulares de partes de capital em sociedades de revisores oficiais de contas ou de participadas por estas.

Os profissionais devem, tal como foi referido no Capítulo I deste trabalho e segundo os nº 2.1.1 a 2.1.5, da secção 1, do capítulo 2 do CE, cumprir os 5 princípios fundamentais da ética:

- **Integridade** - o profissional deve ser correto e honesto em todos os relacionamentos profissionais e comerciais. Deste modo, não deverá estar associado a relatórios, comunicações ou outra informação que contém informações falsas ou materialmente erróneas, omissões e falta de clareza (nº 2.4.1 a 2.4.3 da secção 4).
- **Objetividade** - o profissional não deve envolver-se em conflitos de interesses ou permitir a influência indevida de outrem que se sobreponha aos julgamentos profissionais. O auditor deve assim, avaliar a importância das ameaças (e aqui está um apelo ao seu julgamento profissional e a seu nível de ética), e procurar soluções para eliminar ou reduzir essas ameaças como as que são evidenciadas na norma (sair da equipa de trabalho; aplicar procedimentos de supervisão; terminar o relacionamento que implica a ameaça; discutir a questão com os responsáveis hierarquicamente superiores) ou até mesmo recusar o trabalho (nº 2.5.1 a 2.5.5 da secção 5).

- **Competência e Zelo Profissional** - manter conhecimentos e competências profissionais no nível exigido para assegurar que o cliente receba serviços profissionais de qualidade em resultado do desenvolvimento de práticas correntes, da legislação e das técnicas. Desta forma é importante que o auditor desenvolva de forma contínua os seus conhecimentos e dê a conhecer ao cliente as limitações do trabalho de auditoria considerado que auditoria é revisão e não realização da contabilidade da empresa (nº 2.6.1 a 2.6.6 da secção 6).
- **Confidencialidade** - respeito pela informação recolhida no cliente durante o trabalho de auditoria, bem como após a cessão das funções de auditoria (nº 2.7.1 a 2.7.6 da secção 7).
- **Comportamento Profissional** – cumprimento das leis e regulamentos relevantes e evitar qualquer ação que descredite a sua profissão, pelo que deve respeitar a equipa de trabalho, o cliente, a OROC e outras entidades (nº 2.8.1 a 2.8.3 da secção 8).

Considera-se que o desenvolvimento dos 5 princípios fundamentais da ética num auditor permite que o auditor esteja alerta para a busca da informação, para o questionamento da informação e para o desejo de compreender as relações e transações que ocorrem na empresa auditada.

A forma como o trabalho de auditoria se desenvolve pode criar situações de ameaças para os auditores. Assim, de acordo com a secção 2 do CE, quando “um auditor identifica ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais e, com base numa avaliação dessas ameaças, verificar que não estão a um nível aceitável, deve avaliar se estão disponíveis salvaguardas apropriadas que possam ser aplicadas para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável, exercendo, para tal, o seu juízo profissional”, caso contrário o auditor deve recusar ou descontinuar o seu trabalho, nº 2.2.4 da secção 2 do CE.

## Capítulo 5

### Estudo – A criação de uma escala para medir o nível de ceticismo profissional

O ceticismo profissional é uma atitude que envolve uma mente interrogativa e uma apreciação crítica da prova. No capítulo 3 do trabalho foram descritos e explicados vários modelos que procuraram compreender esta atitude, a forma como ela se desenvolve e as suas implicações no trabalho de um auditor, sublinhado a sua importância. Para além disso, no capítulo 4 deu-se conta de que esta atitude está regulada nas ISA's como uma atitude fundamental do trabalho de auditoria (ISA 200).

É neste estudo sobre o ceticismo profissional que se encontram vários autores com a teoria de que uma das razões para a existência de falhas de auditoria é a não existência ou a baixa importância dada à atitude cética do auditor. Existem autores que consideram que esta atitude é fundamental sobretudo em áreas como da avaliação da continuidade da empresa auditada, avaliação do justo valor e das transações com partes relacionadas (Schilder, 2012). De entre estas áreas destaca-se a área das transações entre empresas de grupo, uma vez que, “é uma área em que os principais acionistas/sócios ou o pessoal chave da gerência poderão pôr em prática transações que (des) inflacionem de forma imprópria os lucros, mascarando a sua substância económica e distorcendo resultados reportados pela omissão de divulgações (...)”, Breia (2007).

Louwers et al. (2008) consideram que, ao analisarem as principais fraudes que ocorreram nos últimos tempos, como é o caso da Enron, Delphia, Worldcom, entre outras, as falhas de auditoria são na sua maioria devidas à falta de ceticismo e zelo profissional do auditor. Gordon et al. (2007) dá conta que a preocupação em analisar numa auditoria as relações que a empresa

desenvolve com empresas subsidiárias, afiliadas, principais proprietários, executivos e diretores é a de que estas transações podem ser para fins enganosos ou fraudulentos e/ou podem ser inadequadamente divulgados.

Neste sentido, o presente trabalho tem como principal objetivo medir o nível de ceticismo profissional dos auditores portugueses na área das transações entre empresas de grupo através da escala de Hurtt (2007) e deste modo alertar as empresas de auditoria para o nível de ceticismo dos seus auditores.

Nos pontos seguintes será desenvolvido o modelo base do estudo do trabalho (o modelo de Hurtt (2007)), a metodologia de estudo e as conclusões do estudo.

## 5.1 Modelo de Hurtt (2007)

O modelo Hurtt (2007), tal como foi desenvolvido no capítulo 3 deste trabalho, consistiu na criação de um escala baseada em 30 questões fechadas, com o objetivo de medir o nível de ceticismo dos profissionais de auditoria financeira. Cada uma das 30 afirmações tinha 6 tipos de respostas que variavam entre discordo plenamente e concordo plenamente.

A escala é apresentada no Anexo I – Escala de Hurtt (2007) do trabalho. Cada uma das 30 questões tinha a mesma pontuação que variava entre 1 ponto e 6 pontos, ou seja, a resposta de discordo plenamente tem a pontuação de 1 ponto e a resposta de concordo plenamente tem a pontuação de 6 pontos. Contudo, existiam 8 afirmações em que a pontuação era inversa (ver afirmações 12, 13, 14, 15, 16, 21, 22, 24 assinaladas com um **R** no anexo I do trabalho) já que as afirmações foram feitas na negativa. Deste modo, a pontuação mínima era de 30 pontos e a máxima de 180 pontos, pelo que se o individuo obtivesse apenas 30

pontos teria o nível mais baixo de ceticismo e por sua vez se obtivesse 180 pontos teria o nível mais elevado de ceticismo profissional.

Contudo, convém assinalar que Hurtt (2007) não definiu no seu modelo os intervalos em que considerava o nível de ceticismo baixo, médio ou elevado, uma vez que, o seu objetivo era apenas o da construção de uma escala capaz de medir o ceticismo profissional. Desta forma, Hurtt (2007) considerava que a criação desta escala iria permitir a outros investigadores avaliarem/ estudarem o nível de ceticismo dos auditores, como forma de verificar se determinado grupo de auditores são mais ou menos cétricos; se um maior nível de ceticismo profissional permite identificar mais riscos; se um maior nível de ceticismo profissional influencia a modificação dos testes de auditoria para responder de forma adequada ao risco ou até mesmo se um maior nível de ceticismo profissional influencia as negociações com os clientes, o planeamento do trabalho de auditoria e a deteção de fraude.

## 5.2 Método

De acordo com a pesquisa de informação sobre os temas de ceticismo profissional e relações entre empresas de grupo e com o objetivo de responder à questão central deste trabalho (como é que podemos medir o nível de ceticismo profissional utilizado pelo auditor na análise às transações entre empresas de grupo?) foi realizado um inquérito aos auditores e colaboradores das SROC baseado no modelo de Hurtt (2007).

### 5.2.1 Plano de recolha e tratamento de informação

Como forma de responder à questão central deste trabalho foram seguidos os seguintes passos:

- ❖ Leitura e análise das definições e modelos desenvolvidos sobre o tema do ceticismo profissional;
- ❖ Leitura e análise dos principais problemas associados às auditorias à área das relações entre empresas de grupo;
- ❖ Leitura e análise das principais normas de auditoria e contabilidade nacionais e internacionais;
- ❖ Escolha do modelo a utilizar e a sua construção.

### **Leitura e análise das definições e modelos desenvolvidos sobre o tema do ceticismo profissional e a leitura e análise dos principais problemas associados às auditorias à área das relações entre empresas de grupo**

Com a leitura e análise de vários estudos sobre o ceticismo profissional, que foram desenvolvidos no capítulo 3 deste trabalho, e de acordo com a preocupação levantada por vários autores (dos quais se destaca Schilder, 2012; Gordon, 2007 e Louwers et al., 2008) sobre a problemática do ceticismo profissional na área das relações entre empresas de grupo sentiu-se a necessidade de criar uma forma de medir o nível de ceticismo profissional dos auditores portugueses na área das relações entre empresas de grupo.

### **Leitura e análise das principais normas de auditoria e contabilidade nacionais e internacionais**

A leitura e análise das normas de auditoria e o código de ética demonstraram-se bastante importantes para o desenvolvimento do trabalho, uma vez que, permitiram evidenciar a importância do conceito de ceticismo. Por exemplo, a ISA 200 evidencia que todo o trabalho de auditoria deve ser baseado numa atitude de ceticismo profissional. Por outro lado, e não menos importantes as normas de contabilidade nacionais e internacionais evidenciaram que a contabilização de partes relacionadas e das suas transações

nem sempre é uma tarefa fácil devido à possibilidade de conluio e transações enganosas e complexas.

### **Escolha do modelo a utilizar e a sua construção**

De acordo com o já referido até ao momento, foi considerado que o modelo de Hurtt (2007) permitiria de uma forma fácil avaliar o nível de ceticismo profissional dos auditores e colaboradores das SROC portuguesas se fosse transposto para um inquérito e solicitado aos revisores oficiais de contas e colaboradores das sociedades de revisores oficiais de contas que respondessem a cada uma das questões.

Inicialmente considerava-se que todas as afirmações deveriam ser transportas tal e qual como Hurtt (2007) as desenvolveu. Contudo, e apesar do conceito de ceticismo profissional ser um conceito do conhecimento dos auditores e colaboradores das sociedades de revisores oficiais de contas, considerava-se que as afirmações de Hurtt (2007) levariam as pessoas a pensar que a mesma questão era realizada várias vezes. Tome-se como exemplo as afirmações: “eu considero a aprendizagem emocionante” e “ eu gosto de aprender”, ambas pretendem compreender se o inquirido gosta da prespetiva de conhecimento. Para além disso, era pretendido que as afirmações estivessem direcionadas para a área das transações entre empresas de grupo.

Assim, cada uma das afirmações foi pensava ao pormenor sem nunca descorar o objetivo das afirmações e que pelo menos deveria haver uma questão associada a cada uma das características que Hurtt (2007) definiu como as características fundamentais de uma atitude cética. Em seguida é apresentada cada uma das afirmações colocadas, a sua relação com as afirmações de Hurtt (2007) e com as seis características da atitude cética segundo Hurtt (2007).

<b>Características do ceticismo profissional</b>	<b>Questões colocadas no Modelo de Hurtt (2007)</b>	<b>Questões de Estudo</b>
Procura de Conhecimento	1.Eu penso que a aprendizagem é emocionante.	1.Considero a perspectiva de conhecimento do negócio da empresa e das relações que esta tem com empresas do grupo interessante.
	2.Eu gosto de aprender	
	3.Gosto de descobrir novas informações.	2.Procuro descobrir novas informações sobre as entidades que audito e sobre as relações que as empresas mantêm.
	4.Gosto da procura de conhecimento.	
	5.A perspectiva de conhecimento entusiasma-me.	
	6.Gosto de determinar se o que leio ou ouço é verdade.	
Suspensão do Julgamento/ Deliberar/ Considerar/ Ponderar	7.Eu demoro a tomar decisões.	3.Evito tomar decisões repentinamente num trabalho de auditoria. Ou seja, evito decidir antes de analisar a questão.
	8.Eu não gosto de decidir antes de analisar toda a informação disponível.	4.Parte do meu tempo é utilizado a tomar decisões sobre a forma de analisar as relações entre as empresas num trabalho de auditoria. Ou seja, evito decidir antes de analisar a questão.
	9.Eu não gosto de tomar decisões repentinamente.	
	10.Eu gosto de me assegurar que considerarei toda a informação disponível antes de tomar uma decisão.	
	11.Eu apenas decido quando obtenho toda a informação sobre um determinado assunto.	
Autoestima	12.Eu tendo em aceitar imediatamente o que as outras pessoas me dizem.	5.Procuro aferir se o que eu leio ou ouço sobre a empresa que estou a auditar é verdade.
	13.Eu costumo aceitar as coisas que vejo, ouço ou leio.	6.Costumo aceitar as informações que as outras pessoas me dão sem mais explicações.
	14.Costumo aceitar as explicações das outras pessoas sem mais reflexão.	
	15.É fácil as outras pessoas convencerem-me.	7.As pessoas que respondem às indagações que faço no âmbito do trabalho de auditoria convencem-me com facilidade.
	16.Na maioria das vezes eu concordo com o que as pessoas do meu grupo de trabalho pensam.	8.Concordo com a opinião do meu grupo de trabalho, independentemente dos suportes.
	17.Eu costumo notar inconsistências nas explicações das outras pessoas.	9.Usualmente consigo aferir inconsistências nas explicações que me dão sobre determinadas transações.

Características do ceticismo profissional	Questões colocadas no Modelo de Hurtt (2007)	Questões de Estudo
Compreensão Interpessoal	18.Eu gosto de compreender a razão para o comportamento das outras pessoas.	10.Interesse-me em compreender como é que as pessoas se comportam em determinadas situações e o efeito que tem na informação que me é dada.
	19.Eu estou interessado em saber o que faz com que as outras pessoas se comportem de determinada maneira.	
	20.Interesse-me em saber as ações que as pessoas tomam e as razões para essas ações.	
	21.Eu raramente me interesso o porque das pessoas se comportarem de determinada forma.	
	22.O comportamento das outras pessoas não me interessa.	
Autonomia	23.Eu tenho confiança em mim mesmo.	11.Estou confiante das minhas capacidades em auditar empresas com relações entre empresas de grupo.
	24.Eu não me sinto seguro de mim mesmo.	
	25.Eu estou seguro de mim.	
	26.Eu estou confiante nas minhas capacidades.	
	27.Eu sinto-me bem comigo mesmo.	
Mente Questionadora	28.Os meus amigos consideram que eu muitas vezes questiono o que eu vejo e ouço.	12.Frequentemente questiono o que vejo ou ouço.
	29.Eu frequentemente questiono o que vejo e ouço.	
	30.Eu muitas vezes rejeito as declarações a menos que tenha prova que elas não são verdadeiras.	13.Muitas vezes rejeito as declarações de outras pessoas, a não ser que obtenha evidência sobre essas declarações.

#### QUADRO 4

Questões base do modelo de Hurtt (2007)

Fonte: Elaboração Própria

Para cada uma das afirmações foi utilizada a mesma escala e a mesma pontuação para cada uma das afirmações, à exceção das afirmações número 6, 7 e 8 em que a pontuação é inversa tal como acontece nas afirmações número 12,13,14, 15, 16, 21,22 e 24 do modelo de Hurtt (2007). A diferença é a de que apesar de Hurtt (2007) ter definido 6 níveis de resposta-tipo, neste trabalho foram apenas definidos 5 níveis de resposta, como forma de não causar dúvidas na resposta ao inquirido. Os 5 níveis de resposta foram os seguintes:

1. Discordo Plenamente – no sentido em que a pessoa não concorda em nada com a afirmação e tem até argumentos que corroboram a afirmação;
2. Discordo - no sentido em que a pessoa não concorda com a afirmação mas não tem casos específicos que corroboram a afirmação;
3. Nem concordo, nem discordo – no sentido em que a pessoa considera que em certos casos a afirmação é verdadeira e em outros casos é falsa;
4. Concordo - no sentido em que a pessoa concorda com a afirmação;
5. Concordo Plenamente - no sentido em que a pessoa concorda com a afirmação e identifica-se com ela.

Hurt (2007) no seu estudo verificou que não existia qualquer relação entre a idade, sexo e habilitações literárias e o nível de ceticismo profissional. Contudo, neste trabalho tentou-se corroborar estas conclusões, pelo que para além das afirmações acima mencionadas o inquérito que serviu de base para o inquérito continha ainda 8 questões sobre idade, sexo, profissão e habilitações literárias. As questões eram as seguintes:

1. Sexo e idade (questão 1 e 2, da 1ª parte do inquérito) – como forma de estratificar a população inquirida;
2. Habilitações Literárias (questão 3, da 1ª parte do inquérito) – como forma de compreender o nível de graduação de cada inquirido e se essa formação influenciava o tipo de resposta dada;
3. Profissão (questão 4, da 1ª parte do inquérito) – apesar de o inquérito estar direccionado para auditores financeiros/revisores oficiais de contas e colaboradores de sociedades de revisores oficiais de contas, pretendia-se compreender se algum dos inquiridos estava a realizar outra profissão e se esse facto influenciava as respostas às afirmações.
4. Número de anos a que exerce a profissão (questão 5,7 e 8, da 1ª parte do inquérito) – pretendia-se saber se as camadas mais jovens que estão a

exercer a função de auditoria financeira em sociedades de revisores oficiais de contas têm um nível de ceticismo profissional maior que os auditores financeiros/revisores oficiais de contas;

5. Empresa onde trabalha (questão 6, da 1ª parte do inquérito) – como forma de compreender se o facto de o inquirido trabalhar numa das *big four* tem influência no nível de ceticismo.

O inquérito é apresentado na íntegra no Apêndice II – Inquérito - do trabalho.

Convém ainda dar conta que foi utilizado coeficiente de consistência interna para administração da escala criada usando o *alfa crobach's*, como forma de aferir a sua consistência.

O *alfa crobach's* é calculado da seguinte forma:

$$\alpha = \frac{k}{k-1} \left( 1 - \frac{\sum_{i=1}^k s_i^2}{s_{soma}^2} \right)$$

Em que:

K é número de itens (perguntas do questionário);

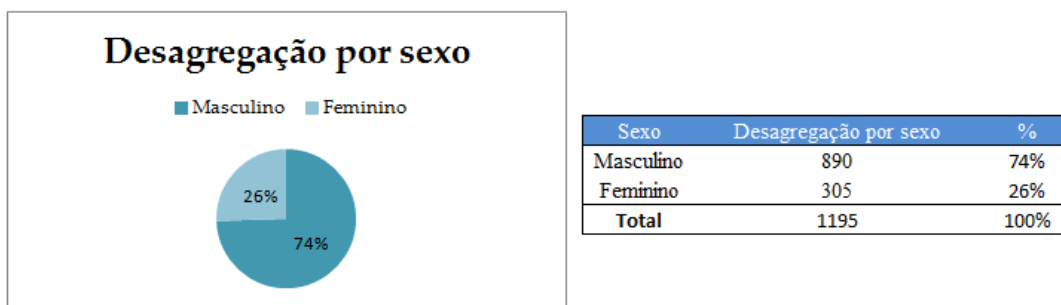
$s_i^2$  é a variância do i-ésimo item (pergunta do questionário);

$s_{soma}^2$  é a variância do total de cada inquirido e dos itens (perguntas do questionário).

Deste cálculo resultou um *alfa crobach's* de 0,710, pelo que tem uma consistência aceitável. O cálculo é apresentado no Apêndice III – Cálculo do *alfa crobach's*.

## 5.2.2 Caracterização da população

Segundo o artigo 9º do Decreto-Lei nº 224/2008, de 20 de Novembro “são revisores oficiais de contas aqueles que se encontram obrigatoriamente inscritos” na OROC. De acordo com o *site* da OROC existem em Portugal 1324 revisores oficiais de contas, destes 1195 estão a exercer funções. Deste total (1195 ROC ativos) a maior parte (74%) são do sexo masculino, como se pode verificar no gráfico da figura a seguir.

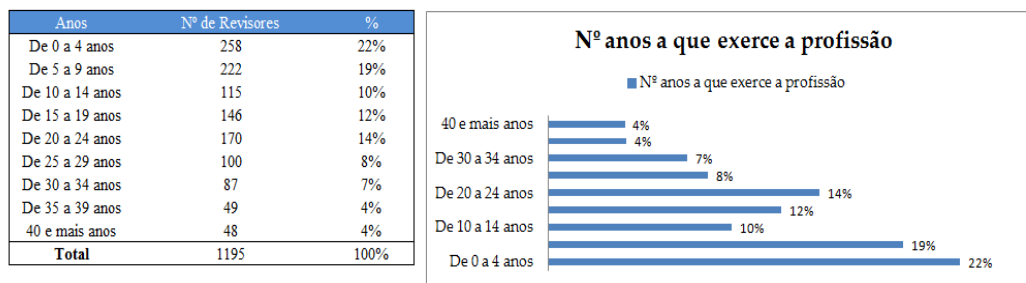


**FIGURA 4**

Desagregação dos ROC por sexos

**Fonte:** Site ROC, em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Inscricao/2014/rocs26062014.pd>

Por sua vez, a maior parte exerce as funções à nove anos ou menos. Ou seja, considerando que em média um profissional se candidata a membro da OROC depois de 4 anos de experiência e considerando que iniciam a sua atividade profissional aos 21 anos, a maior parte dos auditores portugueses têm idades compreendidas entre 35 e 21 anos. O gráfico a seguir pretende evidenciar a informação acima descrita.



**FIGURA 5**

Número de anos a exercer a profissão de ROC

Fonte: Site ROC, em <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Inscricao/2014/rocs26062014.pdf>

Para além dos revisores oficiais de contas existem em Portugal um conjunto de colaboradores de SROC's. Não existem porém estatísticas do número de colaboradores dos revisores e sociedades de revisores oficiais de contas.

Contudo, e de acordo com a informação do *site* da OROC existem em Portugal 227 sociedades de revisores oficiais de contas e 1 agrupamento complementar de empresas de sociedades de revisores oficiais de contas. Deste modo, se considerarmos que em média cada sociedade tem 3 colaboradores das sociedades de revisores oficiais de contas, existem em média, cerca de 681 colaboradores de sociedades de revisores oficiais de contas.

### 5.2.3 Caracterização da população inquirida

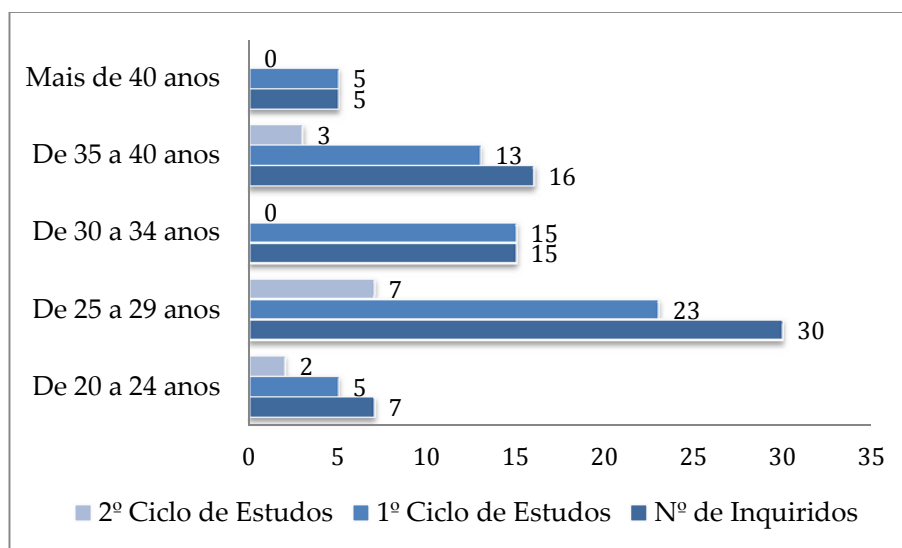
Como já foi evidenciado, o estudo à questão central do trabalho baseou-se num inquérito aos revisores oficiais de contas e colaboradores das sociedades de revisores oficiais de contas portuguesas. Deste modo, foi solicitado à OROC para que o inquérito fosse publicado na área de inquéritos e questionários do *site*.

O inquérito foi publicado em janeiro de 2014 e é possível visualiza-lo no seguinte endereço <http://www.oroc.pt/gca/index.php?id=1127>.

Apesar do inquérito ter sido publicado à cerca de 6 meses apenas foram obtidas 73 respostas, o que representa uma pequena percentagem de revisores oficiais de contas e colaboradores de sociedades de revisores oficiais de contas face à população total, de acordo com o apresentado no ponto 2.2 do capítulo 5.

❖ Análise às afirmações da 1ª parte do inquérito

Das 73 respostas recebidas, 37 diziam respeito a pessoas do sexo feminino e 36 a pessoas do sexo masculino, ou seja cerca de 51% dos inquiridos eram do sexo feminino. Por outro lado, cerca de 84% dos inquiridos tinham idades entre os 25 e 39 anos e eram licenciados (o correspondente ao ensino superior – 1º ciclo de estudos, de acordo com o programa de Bolonha). Esta informação é apresentada no gráfico a seguir se apresenta:

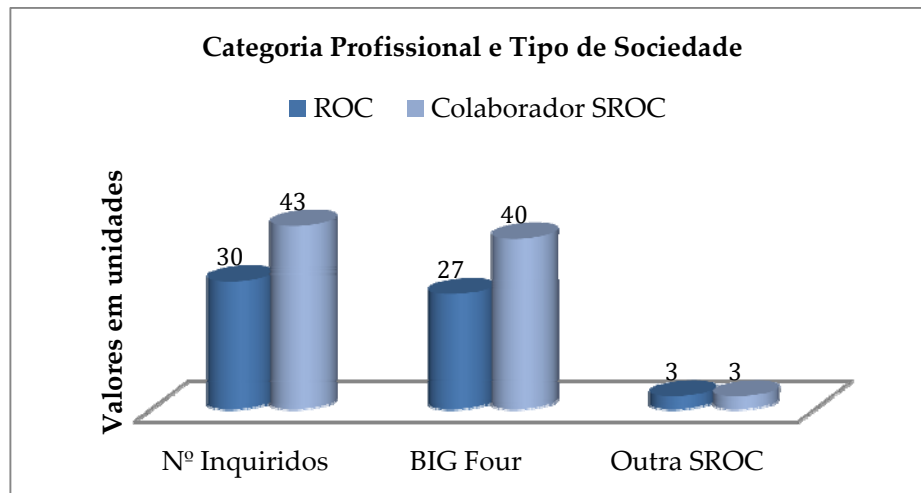


**Gráfico 1**

Desagregação da população inquirida por idade e habilitações literárias

**Fonte:** Elaboração Própria

Por outro lado, cerca de 59% dos inquiridos (corresponde a 43 pessoas) eram colaboradores de uma SROC, dos quais 60% trabalhavam numa das *big four*, como se pode verificar na figura a seguir:



**Gráfico 2**

Desagregação da população inquirida por categoria profissional e tipo de sociedade

**Fonte:** Elaboração Própria

Em média, cada um dos ROC's era ROC à cerca de 6 anos, o que poderá indicar que, de acordo com a nossa estimativa de que em média os profissionais da área de auditoria financeira se candidatam a membros da OROC após 4 anos de experiência, em média cada uma tinha 10 anos de experiência na área. Por sua vez, os colaboradores das SROC tinham em média, 5 anos de experiência (informação retirada de acordo com a data em que o colaborador começou a exercer funções numa SROC – pergunta nº 5 da 1ª parte do inquérito).

❖ Análise às afirmações da 2ª parte do inquérito

O questionário que serviu de base de estudo tinha 13 questões, em que pontuação de cada uma das questões variava de 1 ponto a 5 pontos, pelo que a pontuação máxima era de 65 pontos e a pontuação mínima de 13 pontos. Apesar do modelo de Hurtt (2007) não estabelecer categorias para cada pontuação obtida, neste trabalho foi sentida a necessidade de estabelecer essas categorias. Isto porque se estava a avaliar o nível de ceticismo não de um grupo de pessoas em específico e a comparar com a pontuação máxima mas a dar conta do nível de ceticismo dos auditores e colaboradores da SROC de Portugal.

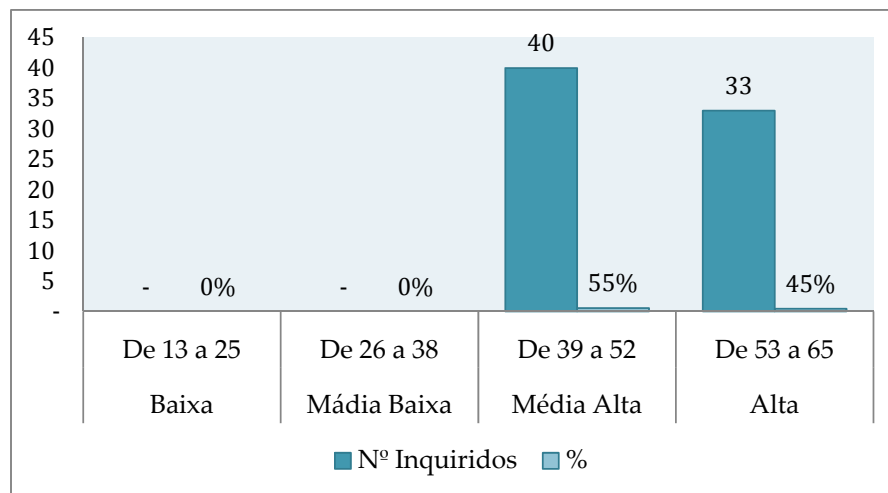
Desta forma foram consideradas as seguintes categorias:

- Baixa – Pontuação entre 13 e 25 pontos – O inquirido não dá importância a cada uma das características definidas como características básicas de um indivíduo cético.
- Média Baixa – Pontuação entre 26 e 38 pontos – Nota-se que o inquirido considera importante algumas das características definidas como características básicas de um indivíduo cético, mas não as compreende na sua totalidade;
- Média Alta – Pontuação entre 39 e 52 pontos – O inquirido valoriza todas as características definidas como características básicas de um indivíduo cético, mas considera que nem todas são essenciais para o desenvolvimento de uma atitude cética;
- Alta – Pontuação de 53 a 65 pontos - O inquirido valoriza todas as características definidas como características básicas de um indivíduo cético e considera-as essenciais.

Os inquiridos foram analisados um a um e as pontuações calculadas para cada um deles, onde se verificou que 55% dos inquiridos tinham uma pontuação entre 39 e 52 pontos, o que significa que tinham um nível de ceticismo profissional médio alto. Por sua vez, os restantes 45% tinham uma pontuação entre 53 a 65 pontos, pelo que o seu nível de ceticismo profissional era elevado.

Convém assinalar que no que respeita à primeira categoria o nível mais baixo de pontos foi de 41 e mais elevado de 52 pontos. Por sua vez, no que respeita à segunda categoria o nível mais baixo de pontos foi de 53 e o mais elevado de 65 pontos.

No gráfico a seguir apresentamos as conclusões anteriormente descritas:



**GRÁFICO 3**

Desagregação da população inquirida por categoria de ceticismo profissional

**Fonte:** Elaboração Própria

Este inquérito permitiu também verificar que não existia qualquer relação entre o sexo, o nível de habilitações literárias (ser licenciado, ser mestre, ser doutorado e/ou ter uma pós-graduação em áreas associadas à auditoria) e a categoria de ceticismo profissional do inquirido, uma vez que, não foi identificado uma maior ou menor pontuação de acordo com o sexo ou habilitações.

Por sua vez, a idade/o nível de experiência mostrou-se relacionado com a categoria de ceticismo profissional do inquirido, uma vez que, os ROC's e portanto as pessoas que em média têm um maior número de anos de experiência tinham um maior nível de ceticismo profissional que os colaboradores das sociedades de revisores oficiais de contas (pessoas que em média têm 5 anos de experiência). Como se pode verificar no quadro abaixo a pontuação média alta é sobretudo característica de pessoas com um nível de experiência médio de 5 anos, ou seja, com idades entre os 20 e os 30 anos, já que dos 73 inquiridos 40 encontravam-se na categoria média alta, dos quais 22 eram colaboradores de SROC com idades entre os 20 e 30 anos. Ou seja, 68% dos

inquiridos que obtiverem pontuação média alta são pessoas ditas “novatas” na área de auditoria.

Por sua vez ao analisarmos a categoria alta verificamos que apesar de existirem os ditos “novatos” a obterem pontuações elevadas (51% dos inquiridos que se posicionaram nesta categoria eram colaboradores de SROC), verificamos que dentro da categoria as maiores pontuações são obtidas por pessoas com 35 e mais anos que são ROC.

Escala de Pontuação	Análise/ Categoria de Idade	De 20 a 24 anos	De 25 a 29 anos	De 30 a 34 anos	De 35 a 40 anos	Mais de 40 anos	Totais
Média Alta De 39 a 52	Pontuação Média	49	49	48	49	48	N/A
	Nº de Inquiridos	7	15	9	6	3	40
	Nº Colaboradores de SROC	8	14	5	-	-	27
	Nº de ROC	-	1	4	6	3	14
Alta De 53 a 65	Pontuação Média	-	55	57	58	61	N/A
	Nº de Inquiridos	-	13	8	10	2	33
	Nº Colaboradores de SROC	-	13	4	-	-	17
	Nº de ROC	-	-	4	10	2	16

#### Quadro 5

Relação Idade e nível de ceticismo

Fonte: Elaboração Própria

Não foi contudo possível verificar a influência do ROC ou o colaborador de uma SROC trabalhar numa big four ou numa outra SROC, uma vez que, 92% das respostas obtidas correspondiam a indivíduos a trabalhar nas *big four*.

Por fim podemos concluir face à pontuações obtidas pelos inquiridos que os colaboradores das SROC e os ROC estão atentos à importância do ceticismo profissional na área das relações entre empresas de grupo.

Para terminar convém sublinhar que, as conclusões aqui retiradas devem sempre ser lidas tendo em conta uma confiabilidade razoável dado o baixo número de respostas obtidas.

# Capítulo 6

## Conclusões e desenvolvimentos futuros

### 6.1 Conclusão

A realização deste trabalho teve como objetivo primordial aprofundar o conhecimento sobre o ceticismo profissional na área das relações entre empresas de grupo e deste modo responder às duas questões centrais deste trabalho: Como é que podemos medir o nível de ceticismo profissional utilizado pelo auditor na análise às transações entre empresas de grupo? Estará o auditor/colaborador de uma SROC consciente para a necessidade de adotar uma atitude cética quando está perante a análise da área das relações entre empresas de grupo?

Desta forma, foi de realizado um enquadramento teórico através da leitura de estudos nacionais e internacionais e das normas de auditoria e contabilidade nacionais e internacionais, dando especial enfoque ao conceito de ceticismo profissional, e aos modelos desenvolvidos sobre este mesmo conceito, bem como ao trabalho desenvolvido num trabalho de auditoria na área das relações entre empresas de grupo e as suas implicações.

Após este enquadramento foi verificado o modelo de Hurtt (2007) como um modelo capaz de medir o nível de ceticismo profissional dos auditores/colaboradores de uma SROC. Por outro lado, foi verificado através de vários estudos, como por exemplo Schilder, 2012; Henry et al., 2006 e Gordon et al., 2007, que uma das áreas em que era mais preocupante o nível de ceticismo profissional dos auditores/colaboradores das SROC era a área das relações entre empresas de grupo.

Assim, partindo do modelo de Hurtt (2007) foi construída uma escala através de um inquérito como forma medir o nível de ceticismo dos auditores/colaboradores de uma SROC quando estão perante empresas relacionadas.

Este estudo, permitiu assim aferir que os auditores/colaboradores de uma SROC estão consistentes da necessidade de manter uma atitude cética quando estão perante uma empresa relacionada, uma vez que não se verificaram respostas em que a pontuação obtida caísse numa categoria caracterizada pelo baixo ou médio baixo nível de ceticismo profissional. Por outro lado, esta característica de ceticismo é mais vincada em auditores financeiros do que em colaboradores de SROC. Tal facto pode ser explicado pelo nível de experiência, uma vez que, aos contrários de um colaborador de uma SROC que em média tem 5 anos de experiência os auditores financeiros inquiridos tinham em média 10 anos de experiência.

Por fim, não foi verificada qualquer relação entre o sexo, habilitações literárias e o tipo de resposta obtida.

Mas, antes de terminar convém contudo sublinhar que as respostas obtidas de auditores financeiros/colaboradores de uma SROC, que serviram como a população de análise, representavam apenas uma pequena percentagem face à quantidade de auditores financeiros ativos e de colaboradores de SROC a trabalhar em Portugal, pelo que apesar de não terem sido encontradas inconsistências nas respostas e se ter conseguido obter conclusões, elas apenas podem ser tidas como razoáveis. E deste modo, assinala-se a falta de respostas ao inquérito como a principal limitação deste trabalho. Existiram ainda outras duas limitações na realização deste trabalho a falta de mais estudos sobre a característica de ceticismo profissional e a sua análise em áreas específicas do trabalho de auditoria.

## 6.2 Desenvolvimentos futuros

Um dos desenvolvimentos futuros que se afigura relevante para o aperfeiçoamento deste trabalho passa primeiro pela aplicação do inquérito a um maior número de auditores e colaboradores de SROC como forma de verificar/ confirmar que os auditores e colaboradores de SROC adaptam uma atitude cética quando estão perante empresas com relações com empresas de grupo. A etapa seguinte consistiria na criação de um outro inquérito mais generalista como o de Hurtt (2007) como forma de avaliar se os auditores e colaboradores de SROC são mais céticos quando estão perante empresas com relações com empresas de grupo ou se no geral têm esta atitude.

# Fontes e Bibliografia

## Referência Bibliográficas

Andrade Marteleira, Carla Maria (2011), Partes Relacionadas, *Revista Revisores e Auditores*, Nº53, pp 14 a 23.

Asare, S. K., and L. S. McDaniel (1996.), The effects of familiarity with the preparer and task complexity on the effectiveness of the audit review process, *The Accounting Review*, 71: pp 139-159.

Beasley, M. S., J. V. Carcello and D. R. Hermanson (2001), Top 10 audit deficiencies, *Journal of Accountancy* 191 (4), pp 63-66.

Breia Rodrigues Guerra, Ana Catarina (2007), *Partes Relacionadas: uma perspectiva teórico-prática e o âmbito diversificado de intervenção do revisor/auditor*, Trabalho de Final de Estágio - 6.º Relatório Semestral de Progresso de Estágio – Parte II (Páginas 5 e 6).

Carpenter, Tina D (2011), *Professional Skepticism: The Effects of a Partner's Influence and the Presence of Fraud on Auditors' Fraud Judgments and Actions*, Working paper, University of Georgia.

DeFond, M. L. e C. W. Park (1997), Smoothing income in anticipation of future earnings, *Journal of Accounting and Economics* 23, pp. 115-139.

Fullerton, R., and C. Durtschi (2004), *The Effect of Professional Skepticism on the Fraud Detection Skills of Internal Auditors*. Working paper, Utah State University e DePaul University.

Gordon, E. A., E. Henry, and D. Palia. 2004a. **Related party transactions and corporate governance**; *Advances in Financial Economics* 9: 1-28.

Gordon, E. A., E. Henry, and D. Palia. 2004b. *Related party transactions: Associations with corporate governance and firm value*. Working Paper. Rutgers University.

Healy, P. M. e J. M. Wahlen (1999), *A Review of Earnings Management Literature and its Implications for Standard Setting*, **Accounting Horizons** 13, pp. 365-383.

Henry, Elaine et al. (2006), *The Role of Related Party Transactions in Fraudulent Financial Reporting*. Working Paper, Fordham University , Temple University - Fox School of Business and Management , Southern Illinois University Edwardsville and James Madison University.

Hurtt, R. K. (2007), **Professional Skepticism: An audit specific model and measurement scale**. Working paper, Baylor University.

\_\_\_\_\_ (2008), *An Experimental Examination of Professional Skepticism*. Working paper, Baylor University.

ISA 200 - Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing. 2009. Disponível em <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf>

ISA 240 - The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements, 2009. Disponível em <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf>

ISA 300 - Planning an Audit of Financial Statements. 2009. Disponível em <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a016-2010-iaasb-handbook-isa-300.pdf>

ISA 315 - Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment. 2009. Disponível em <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a017-2010-iaasb-handbook-isa-315.pdf>

ISA 550 – Related Parties, 2009.

Disponível em <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a029-2010-iaasb-handbook-isa-550.pdf>

Leuz, C., D. Nanda, e P. D. Wysocki (2003), Earnings management and investor Protection: an international comparison, *Journal of Financial Economics* 69, pp. 505-527.

KPMG & Associados - Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, S.A., Relatório de Transparência, 2013 (Páginas 5 e 6).

Maletta, M. J. (1993), An examination of auditors' decisions to use internal auditors as assistants: The effect of inherent risk, *Contemporary Accounting Research* 9 (2): pp 508-525.

Moreira Cardoso, José António (2008), A Manipulação dos Resultados das Empresas: um contributo para o estudo do caso português, *Jornal de Contabilidade* Nº373.

Nelson, M. (2009), A model and literature review of professional skepticism in auditing, *A Journal of Practice and Theory*, Vol. 28, No. 2, pp. 1-34, November 2009 .

OROC, 2012, *Manual do ROC*. Lisboa.

Paul M. Healy and James M. Wahlen (1999), *A Review of the Earnings Management Literature and Its Implications for Standard Setting*, Accounting Horizons: December 1999, Vol. 13, No. 4, pp. 365-383.

Peecher, M. E., I. Solomon, and K. T. Trotman (2013), *An accountability framework for financial statement auditors and related research questions*, Working paper, University of Illinois College of Law, University of Illinois at Urbana-Champaign and University of New South Wales (UNSW) - School of Accounting.

Peytcheva, Marietta (2013), *Professional Skepticism and Auditor Cognitive Performance in a Hypothesis Testing Task*, Working paper, College of Business and Economics.

Plumlee, David et al. (2012), *Training Auditors to Think Skeptically*, Working paper, University of Utah - David Eccles School of Business , University of Utah - David Eccles School of Business and Dean, College of Management.

Quadackers, Luc et al. (2012), *Auditors' Professional Skepticism: Neutrality versus Presumptive Doubt*, Working paper, VU University Amsterdam - Amsterdam Research Center in Accounting (ARCA),

Rodrigues, J. 2012. *SNC – Sistema de Normalização Contabilística Explicado*. Porto Editora.

Schilder, Arnold (2012), *Professional Sketicism in an Audit Financial Statement*, disponível em <http://www.ifac.org/publications-resources/staff-questions-answers-professional-skepticism-audit-financial-statements>.

## Fontes da Internet

<http://www.ifac.org/auditing-assurance>, consultado em 15 de Julho de 2013, 03 Maio de 2014 e 05 Junho de 2014

<http://pcaobus.org/Pages/default.aspx>, consultado em 10 de Julho de 2013

<http://www.oroc.pt/revista/>, consultado em 05 de Julho de 2013; 20 de Dezembro de 2013; 06 Maio de 2014 a 07 de junho de 2014.

<http://www.kpmg.com/pt>, consultado em 17 de Setembro de 2013 e 15 de Maio de 2014

<http://www.iasolus.com/>, consultado em 07 de Julho de 2014

<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Bastonario/2011/CodigoEtica2011.pdf>, consultado em 15 Maio de 2014

## Anexo I – Modelo de Hurtt (2007)

Características do ceticismo profissional	Questões colocadas no Modelo de Hurtt (2007)
Procura de Conhecimento	1. Eu penso que a aprendizagem é emocionante.
	2. Eu gosto de aprender
	3. Gosto de descobrir novas informações.
	4. Gosto da procura de conhecimento.
	5. A perspectiva de conhecimento entusiasma-me.
	6. Gosto de determinar se o que leio ou ouço é verdade.
Suspensão do Julgamento/ Deliberar/ Considerar/ Ponderar	7. Eu demoro a tomar decisões.
	8. Eu não gosto de decidir antes de analisar toda a informação disponível.
	9. Eu não gosto de tomar decisões repentinamente.
	10. Eu gosto de me assegurar que considerarei toda a informação disponível antes de tomar uma decisão.
	11. Eu apenas decido quando obtenho toda a informação sobre um determinado assunto.
Autoestima	12. Eu tendo em aceitar imediatamente o que as outras pessoas me dizem. (R)
	13. Eu costumo aceitar as coisas que vejo, ouço ou leio. (R)
	14. Costumo aceitar as explicações das outras pessoas sem mais reflexão. (R)
	15. É fácil as outras pessoas convencerem-me. (R)
	16. Na maioria das vezes eu concordo com o que as pessoas do meu grupo de trabalho pensam. (R)
	17. Eu costumo notar inconsistências nas explicações das outras pessoas.
Compreensão Interpessoal	18. Eu gosto de compreender a razão para o comportamento das outras pessoas.
	19. Eu estou interessado em saber o que faz com que as outras pessoas se comportem de determinada maneira.
	20. Interesse-me em saber as ações que as pessoas tomam e as razões para essas ações.
	21. Eu raramente me interesso o porque das pessoas se comportarem de determinada forma. (R)
	22. O comportamento das outras pessoas não me interessa. (R)
Autonomia	23. Eu tenho confiança em mim mesmo.
	24. Eu não me sinto seguro de mim mesmo. (R)
	25. Eu estou seguro de mim.
	26. Eu estou confiante nas minhas capacidades.
	27. Eu sinto-me bem comigo mesmo.
Mente Questionadora	28. Os meus amigos consideram que eu muitas vezes questiono o que eu vejo e ouço.
	29. Eu frequentemente questiono o que vejo e ouço.
	30. Eu muitas vezes rejeito as declarações a menos que tenha prova que elas não são verdadeiras.

Fonte: Hurtt, Katly (2007), *Development of a Scale to Measure Professional Skepticism*, p. 167 e 168

# Apêndice I – As 10 maiores empresas

Ranking	Nome da Empresa	Informação Geral	Volume de Negócios 2012 (€) [B]	Transações com Empresas Associadas, Participadas, controladas e/ou conjuntamente controladas [A]	Percentagem do Volume de Negócios associado a Transações entre empresas do grupo. [A]/[B]
1	Petrogal Petróleos de Portugal	Segundo o R&C 2012, página 78 a "Galp Energia e subsidiárias, as quais incluem, entre outras: (i) a Petróleos de Portugal – Petrogal, S. A. (Petrogal) e respetivas subsidiárias que desenvolvem as suas atividades na área do petróleo bruto e seus derivados; (ii) a GDP – Gás de Portugal, SGPS, S. A. (GDP) e respetivas subsidiárias que desenvolvem a sua atividade na área do gás natural; (iii) a Galp Power, SGPS, S. A. e respetivas subsidiárias que desenvolvem a sua atividade no sector da eletricidade e das energias renováveis; e (iv) a Galp Energia, S. A., empresa que integra os serviços corporativos".	10.409.770.987	336.244.000	3,23%
2	EDP Serviço Universal	Empresa pertencente ao Grupo EDP, em que o acionista maioritário é China Three Gorges International (Europe), S.A. "A EDP Serviço Universal é o comercializador de último recurso (CUR) para a energia elétrica em Portugal Continental, regulada pela Entidade Reguladora dos Serviços Energéticos ( ERSE). Cabe-lhe duas funções essenciais ao setor elétrico: compra e venda de energia de toda a produção em Regime Especial, da microprodução e da miniprodução e comercialização de energia para todos os clientes elegíveis, com base nas tarifas publicadas pela ERSE", segundo o R&C 2012, página 5	4.955.271.780	350.223.000	7,07%
3	Pingo Doce - Distribuição Alimentar	Grupo Jerónimo Martin (empresa -mãe), detentora de 51% do Pingo Doce, empresa associada ao Retalho Alimentar responsável pela distribuição alimentar, de acordo com R&C 2012, página 75.	3.232.610.875	313.923.000	10%
4	Modelo Continente - Hipermercados	Associado ao negócio Core, a Sonae MC é líder de mercado nacional, no retalho alimentar, com um conjunto de formatos distintos que oferecem uma variada gama de produtos de qualidade superior aos melhores preços: Continente e Continente Modelo (hipermercados), Continente Bom Dia (supermercados de conveniência), Bom Bocado (cafetaria e restaurantes), Book.it (livraria/papelaria) e Well's (saúde, bem estar e ótica), de acordo com a informação do site em <a href="http://www.sonae.pt/pt/investidores/areas-de-negocio">http://www.sonae.pt/pt/investidores/areas-de-negocio</a>	3.100.188.068	N.D.	N.A.
5	EDP - Distribuição Energia	Grupo EDP, em que o acionista maioritário é China Three Gorges International (Europe), S.A. "O setor elétrico em Portugal pode ser dividido em quatro atividades principais: Produção, Transporte, Distribuição e Comercialização.O Transporte e a Distribuição são operados num regime de concessões. A concessão de Transporte (Muito Alta Tensão) é explorada pela REN. A EDP Distribuição é a empresa responsável pela distribuição de eletricidade em Portugal, fazendo a ponte entre a REN e os comercializadores. Para exercer a sua atividade a EDP Distribuição detém: a concessão nacional da distribuição de eletricidade em AT/MT, renovada por 35 anos em 2009 e concessões para distribuição de eletricidade em Baixa Tensão. Atribuídas por cada município, com duração de aproximadamente 20 anos, mas com momentos de renovação diversos", de acordo com o R&C 2012, página 11.	2.612.955.002	1.934.150.000	74%

Ranking	Nome da Empresa	Informação Geral	Volume de Negócios 2012 (€) [B]	Transações com Empresas Associadas, Participadas, controladas e/ou conjuntamente controladas [A]	Percentagem do Volume de Negócios associado a Transações entre empresas do grupo. [A]/[B]
6	Galp - Gás Natural	Grupo Galp Energia, em que a empresa mãe é a Galp Energia SGPS, SA. "O segmento de negócio de G&P é composto por diversas atividades das quais se destacam as atividades de aprovisionamento, de distribuição e de comercialização de gás natural na Península Ibérica e a venda de gás natural através de trading de GNL, em mercados internacionais, bem como pelas atividades de multigeração e comercialização a eletricidade, que estão centradas na Península Ibérica. O negócio de gás natural da Galp Energia engloba um conjunto de atividades reguladas e liberalizadas, nomeadamente o aprovisionamento em regime liberalizado, a exploração de infraestruturas em regime regulado e a comercialização a clientes finais na Península Ibérica em regime livre e regulado", de acordo com o R&C 2012, página 29.	2.446.099.826	Não Disponível	N.A.
7	Transportes Aéreos Portugueses (TAP)	Grupo TAP, em que a empresa-mãe é TAP SGPS, SA detentora de 100% da TAP, SA. A TAP SA A TAP tem como foco o serviço de Transporte Aéreo e atividades afins, segundo o R&C Contas 2012, páginas 10 e 29.	2.378.507.202	-	a)
8	EDP - Energias de Portugal	A EDP – ENERGI AS DE PORTUG AL, S.A. é uma sociedade emitente de ações que se encontram admitidas à negociação no mercado regulamentado da NYSE Euronext Lisbon (denominado Eurolist by NYSE Euronext Lisbon).	2.190.213.838	1.804.541.000	82%
9	Repsol Portuguesa	Grupo Repsol. Em Portugal a empresa-mãe é a Repsol SA que detém a RepsolPortuguesa em 100%. A Repsol é uma empresa que desenvolve atividades em Upstream (Exploração e Produção de hidrocarbonetos) e Downstream, que integram Refinação.	2.130.199.218	N.D.	N.A.
10	Volkswagen Autoeuropa	A Volkswagen Autoeuropa é uma das fábricas de produção automóvel do Grupo Volkswagen de origem alemã.	1.940.327.765	N.D.	N.A.
<b>TOTAL</b>			11.085.347.849		

**Fonte:** De acordo com o estudo do diário económico, publicado em [http://economico.sapo.pt/public/uploads/especiais\\_sp/1000maiores.pdf](http://economico.sapo.pt/public/uploads/especiais_sp/1000maiores.pdf).

Legenda:

a) Apesar de não terem existido durante o exercício de 2012 transações entre a TAP e as empresas do grupo existiram prestações de serviços handling prestados pela empresa Serviços Portugueses de Handling e serviços prestados pela ANA – Aeroportos a outras empresas do grupo.

N.D. – Não Disponível. Não foi possível obter a informação através do Relatório e Contas de 2012 da empresa.

N.A. – Não Aplicável.

Convém sublinhar que o valor do Volume de Negócios apresentado foi retirado do estudo da Ignios para o Diário Económico, e que este exclui os dados consolidados e os setores financeiros, SGPS, conforme se pode consultar em [http://economico.sapo.pt/public/uploads/especiais\\_sp/1000maiores.pdf](http://economico.sapo.pt/public/uploads/especiais_sp/1000maiores.pdf).

Importa ainda notar que a informação sobre as transações com empresas associadas, participadas, controladas e/ou conjuntamente controladas foi obtido através do R&C de 2012 de cada uma das empresas analisadas, considerando o valor relativo aos proveitos operacionais.

## Apêndice II – Inquérito

### Resumo das respostas obtidas e inquérito utilizado

Sexo	Idade	Graduação	ROC/Colaborador	Anos de Experiência	Nº Anos ROC	Big Four	Pontuação às questões do grupo II
F	47	Linc	ROC		18	Sim	47
F	47	Linc	ROC		18	Não	56
M	27	Linc	Auditor	6	-	Sim	55
M	27	Mest	Auditor	6	-	Sim	53
F	38	Linc	ROC		2	Sim	49
F	46	Linc	ROC		13	Não	49
F	39	Linc	ROC		6	Sim	57
F	26	Linc	Auditor	4	-	Sim	54
F	39	Linc	ROC		6	Sim	59
F	27	Linc	Auditor	5	-	Sim	52
M	28	Linc	Auditor	7	-	Sim	53
M	35	Linc	ROC		2	Sim	50
M	27	Linc	Auditor	4	-	Sim	50
M	27	Linc	Auditor	7	-	Sim	51
F	38	Linc	ROC		5	Sim	62
M	29	Linc	Auditor	5	-	Sim	54
M	37	Linc	ROC		6	Sim	63
M	23	Mest	Auditor	1	-	Sim	46
M	28	Mest	Auditor	6	-	Sim	53
M	24	Linc	Auditor	2	-	Sim	50
F	23	Linc	Auditor	1	-	Sim	47
F	24	Linc	Auditor	2	-	Sim	46
F	23	Linc	Auditor	1	-	Sim	52
M	25	Mest	Auditor	1	-	Não	45
M	29	Linc	Auditor	5	-	Sim	50
F	32	Linc	ROC		2	Sim	43
F	30	Linc	ROC		1	Sim	52
M	36	Linc	ROC		13	Sim	55
F	25	Linc	Auditor	1	-	Sim	52
F	27	Mest	Auditor	4	-	Sim	46
F	31	Linc	Auditor	7	-	Sim	51
F	29	Linc	Auditor	8	-	Sim	49
F	25	Linc	ROC		4	Sim	48
F	32	Linc	ROC		1	Sim	62

Sexo	Idade	Graduação	ROC/Colaborador	Anos de Experiência	Nº Anos ROC	Big Four	Pontuação às questões do grupo II
F	32	Linc	ROC		1	Sim	62
M	31	Linc	Auditor	7	-	Sim	49
F	31	Linc	Auditor	7	-	Sim	46
M	29	Linc	Auditor	6	-	Sim	53
F	25	Linc	Auditor	3	-	Sim	62
M	29	Linc	Auditor	14	-	Não	53
M	37	Linc	ROC		5	Sim	56
M	26	Mest	Auditor	4	-	Sim	52
F	34	Linc	ROC		3	Sim	56
F	25	Linc	Auditor	4	-	Sim	51
M	33	Linc	ROC		4	Sim	52
F	43	Linc	ROC		13	Sim	48
M	36	Mest	ROC		5	Sim	53
M	30	Linc	ROC		2	Sim	53
M	38	Mest	ROC		6	Sim	49
F	26	Linc	Auditor	4	-	Sim	46
M	28	Linc	Auditor	7	-	Sim	49
M	33	Linc	ROC		2	Sim	41
M	29	Linc	Auditor	6	-	Sim	55
M	39	Linc	ROC		2	Não	50
M	36	Mest	ROC		5	Sim	52
F	37	Linc	ROC		6	Sim	57
M	25	Linc	Auditor	5	-	Sim	49
F	26	Linc	Auditor	5	-	Sim	55
M	28	Linc	Auditor	7	-	Sim	57
M	34	Linc	ROC		3	Sim	58
M	29	Linc	Auditor	6	-	Sim	53
F	31	Linc	Auditor	9	-	Sim	56
F	27	Mest	Auditor	6	-	Não	47
F	30	Linc	Auditor	7	-	Sim	57
M	37	Linc	ROC		5	Sim	62
F	37	Linc	ROC		6	Sim	46
F	30	Linc	Auditor	7	-	Sim	56
F	39	Linc	ROC		8	Sim	56
F	28	Linc	Auditor	6	-	Sim	52
F	31	Linc	Auditor	10	-	Sim	55
F	25	Mest	Auditor	1	-	Sim	50
M	24	Linc	Auditor	1	-	Sim	48
M	24	Mest	Auditor	1	-	Sim	51
M	45	Linc	ROC	-	15	Sim	65

Fonte: Elaboração Própria.

**Nota: Dado o número de respostas e de questões ao inquérito foi colocado no CD um ficheiro excel com todas as respostas.**

# Inquérito

Exmo.(a) Sr.(a),

Responda de forma honesta e espontânea a cada uma das questões que a seguir são apresentadas. A sua colaboração para este estudo é indispensável, pelo que solicito que responda a todas as perguntas com máxima sinceridade, pois não existem respostas certas ou erradas.

## Parte I

---

### 1. Sexo \*

Feminino

Masculino

### 2. Idade \*

### 3. Habilitações Literárias \*

Ensino Superior - Licenciatura (1º Ciclo de Estudos).

Ensino Superior - Mestrado (2º Ciclo de Estudos).

Ensino Superior - Doutoramento ( 3º Ciclo de Estudos).

Outra. Qual?

### 4. Profissão \*

No caso da sua profissão ser Revisor Oficial de Contas passe por favor à pergunta 6. Se for colaborador de uma Sociedade de Revisores Oficiais de Contas resposta por favor à pergunta 5 e 6, e depois passe à Parte II do Inquérito por favor.

No caso de não ser aplicável nenhuma das opções, o seu inquérito termina aqui. Muito Obrigada.

**5. No caso de ser colaborador de uma sociedade de Revisores Oficiais de Contas, desde quando exerce essa função?**



**6. Exerce a profissão de Auditor Financeiro/ colaborador de uma Sociedade de Revisores oficiais de Contas em alguma das " Big Four Audit" ( KPMG, PWC, Deloitte ou Ernest & Young)?**

Sim

Não

**7. Exerce a profissão de Revisor Oficial de Contas atualmente? Caso não esteja a exercer a Profissão de Revisor Oficial de Contas passe à Parte II do Inquérito.**

Sim

Não

**8. Há quantos anos exerce a profissão de Revisor Oficial de Contas?**

**Parte II**

Responda às questões que se seguem de forma sincera.

As questões a seguir pertencem a aferir sobre o nível de Ceticismo Profissional dos Auditores em Portugal, baseado no Modelo de Hurtt (2010).

Considere que está perante uma Auditoria a uma empresa que pertence a um Grupo de Empresas e que mantém relações com várias empresas desse grupo.

**10. Assinale a resposta que considera mais adequada. \***

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

	<b>Discordo Plenamente</b>	<b>Discordo</b>	<b>Nem Concordo nem Discordo</b>	<b>Concordo</b>	<b>Concordo Plenamente</b>
Considero a perspectiva de conhecimento do negócio da empresa e das relações que esta tem com empresas do grupo interessante.					
Procuro descobrir novas informações sobre as entidades que audito e sobre as relações que as empresas mantêm.					
Procuro aferir se o que eu leio ou ouço sobre a empresa que estou a auditar é verdade.					
Parte do meu tempo é utilizado a tomar decisões sobre a forma de analisar as relações entre as empresas.					
Evito tomar decisões repentinamente num trabalho de auditoria. Ou seja, evito decidir antes de analisar a questão.					
Costumo aceitar as informações que as outras pessoas me dão sem mais explicações.					
As pessoas que respondem às indagações que faço no âmbito do trabalho de auditoria convencem-me com facilidade.					
Concordo com a opinião do meu grupo de trabalho, independentemente dos suportes.					
Usualmente consigo aferir inconsistências nas explicações que me dão sobre determinadas transações.					
Interesso-me em compreender como					

é que as pessoas se comportam em determinadas situações e o efeito que tem na informação que me é dada.					
Estou confiante das minhas capacidades em auditar empresas com relações entre empresas de grupo.					
Muitas vezes rejeito as declarações de outras pessoas, a não ser que obtenha evidência sobre essas declarações.					
Frequentemente questiono o que vejo ou ouço.					

**Muito Obrigada pela sua colaboração.**



Criar inquérito

## Apêndice III – Cálculo do *alfa crobach's*.

O *alfa crobach's* foi calculado considerando o número de questões do Grupo II do Inquérito e a pontuação obtida por cada um dos inquiridos em cada uma das questões.

Desta forma, inicialmente foi calculada a variância de cada uma das questões e a variância do total da pontuação obtida para cada um dos inquiridos, e em seguida aplicada a fórmula de *alfa crobach's*.

» Cálculo da variância de cada uma das questões

O cálculo foi efetuado tendo em conta a fórmula estatística variância da ferramenta excel. Foram obtidos os seguintes valores para cada uma das questões:

Questões	Variância
1	0,4300
2	0,4441
3	0,4228
4	0,8623
5	0,4699
6	0,4730
7	0,6020
8	0,7987
9	0,4661
10	0,5282
11	0,3326
12	0,7983
13	0,4711

» Cálculo da variância do total da pontuação obtida para cada um dos inquiridos

O cálculo foi efetuado tendo em conta a seguinte fórmula:

$$s^2 = \frac{\sum x^2 - \frac{(\sum x)^2}{n}}{n-1}$$

Em que

$x$  = ao somatório da pontuação de cada um dos inquiridos;

$n$  = número de respostas obtidas ao inquérito.

Deste modo, a variância do total da pontuação obtida para cada um dos inquiridos foi de 23,70776256.

Por fim aplicando a formula de alfa *alfa crobach's* obtivemos  $\alpha = 0,7103$ , o que segundo este modelo significa que a confiabilidade de um questionário é aceitável.

