



**DANIELA CASTRO  
ALMEIDA SEIXAS**

**O IMPACTO DAS CARACTERÍSTICAS DO AUDITOR  
NA QUALIDADE DA AUDITORIA: ÓTICA DO  
AUDITOR EXTERNO**





**DANIELA CASTRO  
ALMEIDA SEIXAS**

**O IMPACTO DAS CARACTERÍSTICAS DO AUDITOR  
NA QUALIDADE DA AUDITORIA: ÓTICA DO  
AUDITOR EXTERNO**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade- Ramo Auditoria, realizada sob a orientação científica do Mestre Davide Ribeiro, Professor Adjunto Convidado da Universidade de Aveiro.



## **o júri**

Presidente	Professora Doutora Carla Manuela Teixeira de Carvalho Professora Adjunta, Universidade de Aveiro
Vogal - Arguente Principal	Professor Doutor José Luís Pereira Martins Professor Adjunto, Instituto Politécnico de Leiria
Vogal - Orientador	Professor Mestre Davide Alexandre Henriques Ribeiro Professor Adjunto Convidado, Universidade de Aveiro



## **agradecimentos**

O presente trabalho foi o culminar de muitas horas de investigação e dedicação o qual não tinha conseguido sem o apoio de familiares, amigos e professores, principalmente do meu orientador.

Um especial agradecimento aos meus pais, irmã, cunhado e ao pequeno Martin, que me acompanharam durante todo o meu percurso académico incentivando e dando força para continuar sem nunca duvidarem das minhas capacidades.

Ao Diogo, um sincero obrigado por toda a paciência, compreensão, carinho e pela disponibilidade e ajuda prestada.

Um forte agradecimento ao meu orientador, Professor Mestre Davide Ribeiro, pelo seu empenho, contributo, dedicação e incentivo ao longo de todo o processo de realização deste trabalho.

Não podia deixar de agradecer a todos os Revisores Oficiais de Contas que participaram neste estudo permitindo a conclusão do mesmo, bem como à Professora Doutora Helena Inácio e à Doutora Maria do Céu Vieira pela ajuda, disponibilidade e amabilidade.

Por fim, um agradecimento aos amigos, principalmente à Mariana Sérgio, pelo constante apoio.





**palavras-chave**

Qualidade da auditoria, auditor externo, características do auditor.

**resumo**

A qualidade da auditoria é cada vez mais um fator de fulcral importância não só para os auditores e os próprios clientes, como também para todos os utilizadores da informação financeira. A confiança dos investidores na informação financeira é muito importante podendo no entanto, ser afetada quando o trabalho de auditoria não é realizado com a qualidade pretendida. O presente estudo propõe-se a analisar o impacto das características do auditor na qualidade da auditoria segundo a percepção do auditor externo, estudando características como o género e a idade do auditor, a experiência profissional, a capacidade de julgamento, a capacidade de relacionamento, a independência, integridade e ética, entre outros. Os resultados demonstraram não existir uma concordância entre as opiniões dos inquiridos e a literatura analisada ao nível do género do auditor, sendo que características como a ética, integridade e independência do auditor foram consideradas as mais importantes para os inquiridos. Esta investigação pretende contribuir para a compreensão, segundo a opinião de profissionais de auditoria, das características mais importantes dos auditores para a qualidade da auditoria, enriquecendo a literatura já existente sobre este tema.



**keywords**

Audit quality, external auditor, auditor characteristics.

**abstract**

The quality of auditing is becoming a key factor, not only for auditors and clients, but for users of audited accounting information. Investors' confidence in accurate accounting information is extremely important, but can be affected when audit doesn't meet certain standards. The present study focuses on the analysis of the impact of the auditor's characteristics in audit's quality by the perspective of the external auditor, studying characteristics like auditor's gender, age, professional experience, judging ability, interpersonal skills, independence, ethics, and more. The results showed that there was no agreement between the opinions of the respondents and the literature review for the auditor's gender, and characteristics like ethics, integrity and independence were considered more important by the respondents. This study aims to contribute to the understanding of what auditor's characteristics are the most important for audit's quality, taking auditor's opinion in consideration, to enrich the literature on the subject.



# Índice

Lista de Figuras .....	III
Lista de Gráficos.....	V
Lista de Quadros .....	VII
Lista de Tabelas.....	IX
Lista de Abreviaturas .....	XI
Introdução.....	1
<b>Capítulo 1. Características do auditor e qualidade da auditoria .....</b>	<b>3</b>
1.1. <i>Qualidade da auditoria</i> .....	3
1.1.1. Conceito de qualidade da auditoria.....	3
1.1.2. Fatores determinantes da qualidade da auditoria .....	6
1.1.2.1. Dimensão da empresa de auditoria .....	6
1.1.2.2. Comissão de auditoria .....	9
1.1.2.3. Auditoria Interna .....	11
1.1.2.4. Controlo interno .....	13
1.1.2.5. Conhecimento da entidade e do seu meio envolvente.....	18
1.2. <i>Características do auditor e qualidade da auditoria</i> .....	19
1.2.1. Género e idade do auditor .....	21
1.2.2. Experiência profissional e nível de instrução do auditor .....	24
1.2.3. Julgamento e ceticismo profissional.....	25
1.2.4. Relacionamento e comunicação do auditor.....	27
1.2.5. Independência do auditor .....	28
1.2.5.1. Rotação do auditor.....	30
1.2.5.2. Acionistas e a escolha do auditor.....	32
1.2.5.3. Serviços de auditoria e não auditoria .....	33
1.2.6. Ética e integridade do auditor.....	35
1.2.7. Competências técnicas .....	37
<b>Capítulo 2. Metodologias.....</b>	<b>39</b>
2.1. <i>Enquadramento e questões de investigação</i> .....	39
2.2. <i>Recolha e tratamento de dados</i> .....	40
2.2.1. Questionário .....	40
2.3. <i>Caracterização da amostra</i> .....	41
<b>Capítulo 3. Discussão de Resultados.....</b>	<b>45</b>
3.1. <i>Fatores determinantes da qualidade da auditoria</i> .....	45
3.2. <i>As características do auditor e a qualidade da auditoria</i> .....	49
3.3. <i>Teste de independência do Qui-quadrado: género e idade</i> .....	57
<b>Conclusão .....</b>	<b>77</b>

<b>Referências Bibliográficas .....</b>	<b>79</b>
<b>Anexo A- Questionário .....</b>	<b>89</b>

## Lista de Figuras

<b>Figura 1:</b> Unidades de análise na pesquisa de auditoria .....	5
<b>Figura 2:</b> Dez princípios base da auditoria interna .....	12
<b>Figura 3:</b> Tipos de objetivos do controlo interno segundo o COSO .....	14
<b>Figura 4:</b> Cubo COSO 2013.....	16
<b>Figura 5:</b> Características do auditor .....	20
<b>Figura 6:</b> Manter uma mentalidade cética em auditoria.....	26
<b>Figura 7:</b> Principais fatores que influenciam o julgamento profissional.....	27
<b>Figura 8:</b> Principais princípios éticos do auditor .....	36





## Lista de Gráficos

<b>Gráfico 1:</b> Género dos inquiridos .....	42
<b>Gráfico 2:</b> Idade dos inquiridos .....	42
<b>Gráfico 3:</b> Habilitações Literárias dos inquiridos .....	43
<b>Gráfico 4:</b> Área de formação dos inquiridos .....	43
<b>Gráfico 5:</b> Experiência profissional dos inquiridos .....	44
<b>Gráfico 6:</b> Atividade profissional dos inquiridos .....	44



## Lista de Quadros

**Quadro 1:** Correspondência entre subquestões e as questões do questionário.....41



## Lista de Tabelas

<b>Tabela 1:</b> Estatística descritiva atribuída aos fatores influenciadores da qualidade da auditoria.....	46
<b>Tabela 2:</b> Análise percentual do grau de importância atribuído aos fatores influenciadores da qualidade da auditoria.....	48
<b>Tabela 3:</b> Estatística descritiva atribuída às características do auditor .....	49
<b>Tabela 4:</b> Análise percentual do grau de importância atribuído às características do auditor .....	52
<b>Tabela 5:</b> Estatística descritiva atribuída à relação do género e idade do auditor com a qualidade da auditoria.....	53
<b>Tabela 6:</b> Análise percentual do grau de importância atribuído à relação entre o género e idade do auditor e a qualidade da auditoria .....	56
<b>Tabela 7:</b> Análise cruzada: resposta à questão 2.2 sobre o género x género do auditor .	58
<b>Tabela 8:</b> Resultados do teste Qui-quadrado (sem ajuste) para os dados da resposta à questão 2.2 sobre o género x género do inquirido .....	59
<b>Tabela 9:</b> Resultados exatos do teste Qui-quadrado de Pearson para os dados da 1º análise. ....	59
<b>Tabela 10:</b> Análise cruzada: "uma auditoria de qualidade é aquela que é realizada essencialmente por auditores do sexo masculino" x género do inquirido.....	61
<b>Tabela 11:</b> Resultados exatos para o teste Qui-quadrado de Pearson para os dados da 2º análise. ....	61
<b>Tabela 12:</b> Análise cruzada: "uma auditoria de qualidade é aquela que é realizada essencialmente por auditores do sexo feminino" x género do inquirido .....	62
<b>Tabela 13:</b> Resultados exatos para o teste Qui-quadrado de Pearson para os dados da 3º análise. ....	63
<b>Tabela 14:</b> Análise cruzada: "uma auditoria de qualidade é aquela que é realizada essencialmente por auditores do sexo masculino" x resposta à questão 2.2 sobre o género .....	64
<b>Tabela 15:</b> Resultados exatos para o teste Qui-quadrado de Pearson para dos dados da 4º análise.....	65
<b>Tabela 16:</b> Análise cruzada: "uma auditoria de qualidade é aquela que é realizada essencialmente por auditores do sexo feminino" x resposta à questão 2.2 sobre o género .....	66

<b>Tabela 17:</b> Resultados exatos para o teste Qui-quadrado de Pearson para os dados da 5º análise. ....	66
<b>Tabela 18:</b> Análise cruzada: resposta à questão 2.2 sobre a idade x idade do inquirido .	67
<b>Tabela 19:</b> Resultados exatos para o teste Qui-quadrado de Pearson para os dados da 6º análise. ....	68
<b>Tabela 20:</b> Análise cruzada: "a qualidade da auditoria tende a aumentar com o aumento da idade do auditor" x idade do inquirido. ....	69
<b>Tabela 21:</b> Resultados exatos para o teste Qui-quadrado de Pearson para os dados da 7º análise. ....	69
<b>Tabela 22:</b> Análise cruzada: "a qualidade da auditoria tende a diminuir com o aumento da idade do auditor" x idade do inquirido. ....	70
<b>Tabela 23:</b> Resultados exatos para o teste Qui-quadrado de Pearson para os dados da 8º análise. ....	71
<b>Tabela 24:</b> Análise cruzada: "a qualidade da auditoria tende a aumentar com o aumento da idade do auditor" x resposta à questão 2.2 sobre a idade. ....	72
<b>Tabela 25:</b> Resultados exatos para o teste Qui-quadrado de Pearson para os dados da 9º análise. ....	73
<b>Tabela 26:</b> Análise cruzada: "a qualidade da auditoria tende a diminuir com o aumento da idade do auditor" x resposta à questão 2.2 sobre a idade. ....	74
<b>Tabela 27:</b> Resultados exatos para o teste Qui-quadrado de Pearson para os dados da 10º análise. ....	74

## Lista de Abreviaturas

COSO	<i>Committe of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
DF's	Demonstrações Financeiras
ISA	<i>International Standard Auditing</i>
PCAOB	<i>Public Company Accountig Oversight Board</i>
ROC	Revisor Oficial de Contas
SOX	<i>Sarbanes Oxley</i>
SOX Act	<i>Sarbanes Oxley Act</i>
SROC	Sociedade de Revisores Oficiais de Contas





## Introdução

Diversos estudos foram desenvolvidos com o objetivo de estudar genericamente quais as características que os auditores consideravam como sendo as mais importantes para a realização da sua profissão.

Neste estudo temos como objetivo estudar as características dos auditores, mas no sentido de compreender de que forma essas mesmas características influenciam a qualidade de uma auditoria.

A qualidade da auditoria, apesar de ser um tema da atualidade, começou a ser questionada e mais mediatizada com os casos de fraudes e escândalos financeiros ocorridos no ano de 2001 e seguintes.

O conceito de qualidade da auditoria, tem a ver essencialmente com a capacidade do auditor detetar possíveis distorções materiais nas demonstrações financeiras (DF's), bem como com a sua capacidade de as reportar a todos os utilizadores dessa mesma informação, num quadro de competência e independência.

Importa, assim, compreender de que forma as características pessoais dos auditores afetam a qualidade da auditoria, avaliando se esta influência é significativa ou não, percebendo também qual a sua importância face a outros fatores, sempre na ótica do auditor externo.

As características pessoais dos auditores a analisar são vastas, e terão a ver com o género, a idade, a experiência profissional, o nível de instrução, a capacidade de julgamento e ceticismo profissional, a capacidade de relacionamento e comunicação com o cliente e equipa de auditoria, a ética, integridade e independência, as competências técnicas, ou mesmo outros fatores como por exemplo o *stress*.

Este trabalho de investigação encontra-se dividido em três capítulos.

No primeiro capítulo, é apresentada a revisão de literatura. Começaremos por abordar o conceito de qualidade da auditoria e alguns dos fatores determinantes para a mesma. Ainda neste capítulo procuramos relacionar as características do auditor com a qualidade da auditoria.

De seguida, no segundo capítulo, é descrita a metodologia, onde são expostas as questões de investigação, os objetivos a atingir, o método utilizado na recolha e tratamento dos dados bem como a caracterização da amostra.

No terceiro capítulo, evidenciam-se os principais resultados obtidos da investigação realizada.

Por fim, encerra-se este trabalho de investigação com as principais conclusões bem como as limitações inerentes ao estudo e proposta de investigação futura.

## Capítulo 1. Características do auditor e qualidade da auditoria

### 1.1. Qualidade da auditoria

#### 1.1.1. Conceito de qualidade da auditoria

O conceito de auditoria pode ser definido como sendo “um processo sistemático de obter e avaliar objetivamente evidências sobre a condição atual de uma entidade, área, processo, contas ou controlo financeiro comparando-as a critérios predefinidos e aceites, comunicando os resultados aos utilizadores da informação” (Kagermann, Kinney, Kuting, & Weber, 2008, p.2).

Este processo referido anteriormente, terá de ser realizado com qualidade. A qualidade das DF's, a par da qualidade do trabalho de auditoria, revelam-se assim do máximo interesse para a entidade auditada, bem como para um conjunto alargado de utilizadores, sendo necessário compreender em que consiste e que fatores a poderão influenciar.

Note-se que após diversos escândalos financeiros e fraudes que culminaram com a queda de diversas empresas (entre as quais a auditora *Arthur Andersen* em 2002), a qualidade da auditoria começou a ser posta em causa. Devido a este facto, inúmeras mudanças foram operadas na regulamentação da atividade de auditoria, com o intuito de devolver a confiança à atividade de auditoria.

Segundo a ISA 200 a auditoria tem como objetivo aumentar a confiança de todos os utilizadores da informação das DF's (IFAC, 2016). Assim, e com o objetivo de restabelecer essa mesma confiança aos utilizadores da informação financeira, reforçar a independência, aumentar a autorregulamentação e introduzir uma forte limitação aos serviços prestados, foi aprovada e publicada em 2002 a lei “*Sarbanes-Oxley Act*” numa clara atribuição de um conjunto mais alargado de responsabilidades aos auditores (Securities and Exchange Commission [SEC], 2002).

Por outro lado, a nível europeu, a Comissão Europeia teve igualmente uma reação na sequência da falência de várias instituições de crédito em 2006, publicando o Livro Verde sobre a “Política de auditoria: as lições da crise” (Comissão Europeia [CE], 2010).

Tal como Francis (2011) refere, as falhas ao nível da auditoria têm impacto económico tanto para os investidores como para os próprios auditores e clientes, sendo por isso

fundamental a realização de uma auditoria com qualidade. Esta traduzir-se-á num símbolo de confiança para os investidores e outros utilizadores da informação financeira, em relação às DF's apresentadas.

De acordo com General Accounting Office (GAO, 2003):

Uma auditoria com qualidade é aquela em que a auditoria é conduzida de acordo com as normas geralmente aceites de auditoria, possibilitando segurança razoável de que as DF's auditadas e as divulgações relacionadas estão de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites e não estão materialmente distorcidas devido a erros ou fraudes. (p.13)

A qualidade da auditoria depende da capacidade, competência e independência do auditor em descobrir e reportar erros e distorções materialmente relevantes, não se deixando persuadir pelos seus clientes a não comunicar no relatório de auditoria as falhas detetadas. (DeAngelo, 1981; Gul, Wu & Yang, 2013; Watts & Zimmerman, 1986)

O Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB, 2013) define qualidade da auditoria como aquela que “corresponde às necessidades dos investidores através de auditorias independentes e fiáveis e pelas comunicações de auditoria fidedignas, das DF's, incluindo divulgações relacionadas; da segurança no controlo interno e avaliações da continuidade” (pp 3-4).

Quanto ao conceito de qualidade da auditoria elevada, Gaynor, Kelton, Mercer, e Yohn (2016) definem como sendo a que fornece maior nível de segurança de modo que o auditor obtenha prova suficiente e adequada de que as DF's representam fielmente a situação da empresa.

Francis (2011) defende a existência de “gradações” na qualidade da auditoria, num processo contínuo de baixa a alta qualidade. Deste modo, afirma que esta qualidade da auditoria é influenciada por cada elemento existente na estrutura apresentada na figura seguinte:

<i>Input</i> de Auditoria	Testes de auditoria Equipa de auditoria
Processo de auditoria	Implementação de testes de auditoria pela da equipa de trabalho
Empresas de auditoria	As empresas de auditoria contratam, treinam e compensam os auditores e desenvolvem orientações de auditoria (procedimentos de teste)
Indústria e mercado de auditoria	As empresas de auditoria constituem uma indústria A estrutura da indústria afeta os mercados e o comportamento económico
Instituições	As instituições afetam a auditoria e os incentivos para a qualidade. Por exemplo: Stage Boards of Accountancy, the AICPA, FASB, SEC e PCAOB, bem como o sistema legal mais amplo
Consequências económicas dos resultados de auditoria	O resultado final da auditoria afeta os clientes e outros utilizadores de informação

**Figura 1:** Unidades de análise na pesquisa de auditoria

**Fonte:** Adaptado de Francis (2011, p. 126)

Segundo esta estrutura desenvolvida por Francis (2011) e tendo em conta a definição de qualidade da auditoria do mesmo, esta tende a aumentar em cada nível. As auditorias tendem a ser de maior qualidade no seu início quando a equipa de auditoria, que implementa os procedimentos de auditoria, é constituída por profissionais competentes e independentes e quando os procedimentos de teste utilizados são capazes de produzir provas claras e relevantes.

Os *inputs* de auditoria são assim constituídos pelos auditores que auditam e pelos testes de auditoria que serão usados na obtenção de prova fidedigna. Estes *inputs* são implementados no processo de auditoria, ou seja, os procedimentos de teste que são aplicados pela equipa de auditoria.

Desta forma, a qualidade dos *inputs* de auditoria progride através dos processos de auditoria quando os auditores tomam decisões acertadas sobre os testes a serem implementados, avaliando de forma adequada, através do seu julgamento profissional e experiência, os resultados dos mesmos prosseguindo para o final do processo.

A qualidade da auditoria é afetada pelas empresas em que os auditores estão inseridos. Estas empresas contratam, treinam, desenvolvem processos de testes e compensam os auditores, através de incentivos, para que estes atinjam níveis de auditoria mais elevados.

Todos estes fatores influenciam o comportamento dos auditores. Estas empresas constituem uma indústria, na qual a sua estrutura pode afetar posteriormente o mercado económico envolvente.

Os incentivos referidos anteriormente, com vista ao aumento do nível de qualidade da auditoria, são alvo de regulamentação por parte de entidades que regulam toda a auditoria, definem as responsabilidades legais dos auditores, punem auditores e empresas por más práticas e auditorias de baixa qualidade.

O resultado final traduz-se no relatório de auditoria de interesse para clientes e outros utilizadores da informação.

Em suma, como podemos observar, a qualidade da auditoria poderá depender não só da qualidade do auditor, e de fatores como a sua competência e independência, mas também da qualidade do processo de auditoria, ou ainda de ambos (qualidade do auditor e qualidade do processo de auditoria).

Analisaremos em seguida alguns dos fatores, na nossa opinião, determinantes para a qualidade da auditoria: a dimensão da empresa de auditoria, a comissão de auditoria, a auditoria interna, o controlo interno e o conhecimento da entidade e do meio envolvente. A relação entre as características do auditor e a qualidade da auditoria será analisada no ponto 1.2.

### **1.1.2. Fatores determinantes da qualidade da auditoria**

Os fatores determinantes da qualidade da auditoria têm sido alvo de estudo por parte de diversos autores. Estes fatores são de importância para a qualidade da auditoria pois podem-na influenciar tanto positivamente como negativamente, sendo assim alvo de estudo neste trabalho de investigação. Como tal, serão referenciados alguns fatores de influência na qualidade da auditoria que se acharam convenientes, existindo contudo muitos outros não tratados neste trabalho.

#### **1.1.2.1. Dimensão da empresa de auditoria**

A dimensão da empresa de auditoria, e a dicotomia *Big 4* ou não *Big 4*, tem vindo a ser analisada em diversos estudos, alguns demonstrando uma ligação efetiva entre a

dimensão do auditor e a qualidade da auditoria (Ferguson, Francis, & Stokes, 2003; Sundgren & Svanström, 2014), e outros revelando que a dimensão não interfere significativamente na qualidade da auditoria (Bauwhede & Willekens, 2004; Piot & Janin, 2007).

Uyar e Gungormus (2011) referem que a dimensão da empresa de auditoria a que estavam ligados era um fator que influenciava a resposta dos auditores inquiridos, quando questionados acerca das características mais importantes que deveriam ter os futuros auditores, verificando-se que auditores de *Big 4* atribuíam mais importância a determinadas características, como por exemplo a comunicação interpessoal e o trabalho em equipa, do que auditores de não *Big 4*.

Colbert e Murray (1998), com base num estudo efetuado afirmam que a própria qualidade do auditor está positivamente relacionada com a “dimensão do auditor”.

DeAngelo (1981) refere na sua investigação que os clientes tendem a escolher empresas de auditoria de grande dimensão, uma vez que associam a dimensão da empresa à qualidade do relatório de auditoria, afirmando assim, que existe “discriminação” quanto a empresas de auditoria de menor dimensão. A associação entre a dimensão e a qualidade da auditoria e do relatório emitido pela empresa prende-se, em parte, pelo facto de considerarem que as empresas de maior dimensão têm mais a perder quanto à sua reputação do que empresas de menor dimensão inseridas no mesmo ramo. Deste modo, as empresas de auditoria de grande dimensão apresentam um maior incentivo para manterem o nível de qualidade da auditoria comparativamente com empresas de menor dimensão.

Por outro lado, surgem outros estudos tais como o efetuado por Bauwhede e Willekens (2004) onde se refere que não existe qualquer diferença entre empresas de grande e pequena dimensão no que diz respeito à qualidade da auditoria e que ambos os tipos têm capacidades para atingir níveis aceitáveis no que se refere à qualidade da auditoria. No entanto, Hosseinniakani, Inácio e Mota (2014) afirmam que as empresas de auditoria de maior dimensão são mais qualificadas e empenhadas para alcançar uma qualidade da auditoria elevada.

Chen, Hsu, Huang e Yang (2013) estudaram a relação existente entre a qualidade da auditoria e a dimensão da empresa de auditoria com base numa segmentação de mercado, dividindo as amostras de dados das empresas em três categoriais: nacional, regional, e local. Os resultados obtidos demonstraram haver uma associação positiva entre a

dimensão da empresa e a qualidade da auditoria para as três categorias, havendo uma relação positiva mais acentuada nas empresas de auditoria nacionais do que nas restantes categorias, não tendo sido encontradas diferenças significativas entre as empresas regionais e locais.

Analisando a influência da dimensão da empresa de auditoria na qualidade da mesma, com base no estudo de empresas de auditoria presentes na Suécia, Sundgren e Svanström (2013), verificaram de que forma a qualidade de uma auditoria variava com a dimensão da empresa, relatando a existência de uma associação positiva entre a qualidade da auditoria e a dimensão da empresa, e que os auditores das pequenas empresas (designadas como *Non-Top 6*) realizavam trabalhos de menor qualidade comparativamente com os outros auditores. “Os resultados indicam que a qualidade empregue pelas empresas de auditoria de pequena dimensão é mais heterogênea do que nas grandes empresas e que as empresas de auditoria de menor dimensão têm dificuldades em atender aos requisitos de qualidade” (p.52). Comparando as seis maiores empresas da Suécia com as *Big 4*, BDO e *Grant Thornton* referem também que “no mercado das empresas privadas, esses auditores são capazes de atuar num nível de qualidade semelhante aos auditores da *Big 4*” (p.52).

Hussein e Hanefah (2013) referem que as grandes empresas de auditoria apresentam condições mais favoráveis para a realização de uma auditoria com um elevado nível de qualidade. Afirmam ainda que o tamanho da empresa de auditoria tem influência na qualidade da auditoria prestada no entanto, referem que a qualidade da auditoria não pode ser medida apenas pelo tamanho das empresas de auditoria uma vez que não é uma característica isolada da qualidade da auditoria e outras características juntamente com a dimensão das empresas influenciam a qualidade da auditoria.

Francis e Yu (2009) analisaram empresas auditadas por 285 escritórios das *Big 4* no período compreendido entre 2003 e 2005, onde os resultados indicaram que empresas de maior dimensão apresentam maior qualidade nas suas auditorias do que empresas mais pequenas. No entanto, os autores referem que os seus resultados não indicam que as empresas de pequenas dimensões não cumprem os padrões mínimos aceitáveis de qualidade da auditoria. Concluiu-se também que nas empresas de auditoria de grande dimensão a probabilidade de emitir relatórios com incertezas e referências quanto à continuidade das empresas auditadas (e com maior precisão quanto a falência das empresas no ano seguinte), é maior, do que em trabalhos realizados por empresas de auditoria de menor dimensão.



Choi, Kim, Kim, & Zang (2010), concluíram a existência de uma relação positiva entre a dimensão da empresa de auditoria e a qualidade da auditoria, bem como com os respetivos honorários. Os resultados indicam que as empresas de auditoria de grandes dimensões como proporcionam maior qualidade da auditoria, os seus honorários são mais elevados comparativamente a empresas de menores dimensões, o que leva, de acordo com Francis (2004), às empresas clientes a pagarem voluntariamente mais por uma auditoria de qualidade elevada, recorrendo a firmas de maior dimensão, apesar de existirem preços mais baixos praticados por firmas de menor dimensão.

### **1.1.2.2. Comissão de auditoria**

A comissão de auditoria em Portugal teve como base a influência dos Estados Unidos e do Reino Unido que têm um papel de liderança nesta matéria, bem como na emissão de normas e recomendações em relação a esta área (Faria, 2009).

A Diretiva 2006/43/CE de 17 de maio de 2006 (Parlamento Europeu e do Conselho, 2006) refere que as comissões de auditoria juntamente com um sistema de controlo interno eficaz ajudam a minimizar os riscos existentes e a melhorar a qualidade da informação financeira prestada.

Com vista a melhorar a eficácia das comissões de auditoria, diversos países introduziram normas e recomendações como é o caso da lei “*Sarbanes-Oxley Act*” (*SOX Act*). O *SOX Act* de 2002 define comissão de auditoria como sendo uma comissão estabelecida pelo conselho de administração de uma entidade com o objetivo de supervisionar os relatórios financeiros e as auditorias às DF’s da entidade (U.S. House of Representatives, 2002).

A Secção 301 do *SOX Act* 2002 elevou a responsabilidade e o papel da comissão de auditoria que, na qualidade de comitê do conselho de administração, fica “diretamente responsável pela nomeação, remuneração e supervisão do trabalho” (U.S. House of Representatives, 2002, p.776) do auditor externo.

De acordo com Barrote (2010):

A comissão de auditoria, tal como implementada nos Estados Unidos, tem origem no Conselho de Administração das sociedades cotadas sendo formada por administradores independentes, e é responsável não só pela organização dos sistemas

de auditoria interna e pela fixação das políticas de informação financeira da sociedade, mas também pela seleção, contratação, comunicação e destituição dos auditores externos. (p.29)

Segundo Santos, Inácio e Vieira (2015) a comissão de auditoria deve ser composta na sua maioria por membros caracterizados pela sua independência, que não sejam funcionários da empresa.

Os princípios base da comissão de auditoria têm vindo, com regularidade e ao longo do tempo, a ser alterados de forma a acompanhar e refletir as mudanças do ambiente externo envolvente (Turley & Zaman, 2007), sendo responsável pela produção das DF's e pela comunicação com o auditor externo (Peasnell, Pope, & Young, 2005).

É expectável que a comissão de auditoria promova um aumento da qualidade da auditoria, uma vez que “a comissão de auditoria é vista como um meio de promover práticas capazes de aumentar a capacidade de gestão em cumprir as suas responsabilidades legais e garantir a credibilidade e objetividade dos relatórios” (Santos et al., 2015).

No que diz respeito às características da comissão de auditoria, parece existir um consenso entre os autores que indicam a independência, experiência e diligência dos seus membros como características da comissão de auditoria (Abbott, Parker, Peters, & Raghunandan, 2003; Beasley, Carcello, Hermanson, & Neal, 2009; Fiolleau, Hoang, Jamal, & Sunder, 2013; Goodwin-Stewart & Kent, 2006).

Os resultados do estudo de Poretti, Schatt e Bruynseels (2018) sugerem que em empresas de grande dimensão, cotadas, com lucros e auditadas por *Big 4*, a comissão de auditoria revela-se mais independente. É também referido que a independência da comissão de auditoria encontra-se positivamente e significativamente relacionada com a reação dos mercados à divulgação dos lucros obtidos pelas empresas. Estes autores referem que este resultado é suportado pelo facto dos investidores reagirem mais aos resultados divulgados por empresas com comissões de auditoria independentes, uma vez que estas fornecem mais segurança e credibilidade dos resultados.

Em suma, a comissão de auditoria, caracterizar-se-á (pelo menos teoricamente) pela sua independência e pelo facto dos membros que a compõem possuírem conhecimentos da área financeira. A proximidade e o acompanhamento do trabalho dos auditores externos por parte da comissão de auditoria contribuirá, em princípio, para a qualidade da auditoria.

### **1.1.2.3. Auditoria Interna**

De acordo com The Institute of Internal Auditors (IIA, 2018) a auditoria interna é:

Uma atividade independente de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Assiste a organização na consecução dos seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, controlo e governação.

No entanto, nem sempre foi assim. Inicialmente a auditoria interna era vista apenas como uma ferramenta de suporte à decisão da administração tendo apenas como principal finalidade a deteção de erros e de fraudes. Com o passar do tempo, a auditoria interna deixou de estar limitada apenas à descoberta de erros e fraudes, contribuindo para a identificação de riscos potenciais que poderão afetar uma entidade, e efetuando a avaliação dos mecanismos necessários que permitirão evitar e minimizar esses mesmos riscos, atuando assim de uma forma mais preventiva e orientadora (Kagermann et al., 2008; Silva, 2009).

Pinheiro (2014) afirma também: “passou-se da identificação de erros para a identificação de perdas de oportunidades e para a formulação de recomendações no sentido de ajudar a gestão a melhorar o seu desempenho, na lógica de fornecer valor à empresa” (p.19).

Este último autor refere que a auditoria interna deve ter origem na Administração da empresa e dos seus acionistas, sugerindo dez princípios base para a auditoria interna, conforme se apresentam de seguida:

<b>Auditoria Interna</b>	Dinâmica
	Prospetiva
	Participativa
	Pedagógica
	Evolutiva
	Promover diálogo
	Reconhecer a multiplicidade e complexidade das situações
	Focalizar a atenção na recomendação em vez do problema
	Ouvir a opinião do gestor
	Partilhar a informação

**Figura 2:** Dez princípios base da auditoria interna

**Fonte:** Adaptado de Pinheiro (2014)

Ngah (2016) refere que a auditoria interna deve “desempenhar um papel crítico ao garantir que as atividades, processos, políticas e procedimentos organizacionais se alinhem com a estratégia” (p.62).

De acordo com Pinheiro (2014),

A auditoria interna deverá ter como objetivo fundamental apresentar os resultados dos trabalhos realizados com a oportunidade necessária, de modo que as propostas de recomendações possam ser implementadas adequadamente e contribuir, objetivamente, para a melhoria do desempenho de toda a empresa, numa lógica de satisfação dos clientes (p.35).

Drogalas, Pazarskis, Anagnostopoulou e Papachristou (2017) realizaram um estudo de modo a compreender a eficácia entre a auditoria interna, a responsabilidade do auditor interno, o seu treino e o processo de deteção de fraude. Neste sentido, os resultados demonstraram que o processo de deteção de fraude era influenciado positivamente pela eficácia da auditoria interna, a responsabilidade do auditor bem como o seu treino, uma vez que um auditor com experiência tem mais facilidade e técnicas para a deteção de erros e fraudes do que um auditor com menos treino e experiência. Deste modo, os autores referem a importância da auditoria interna e a necessidade das organizações investirem mais nesta área bem como na experiência dos auditores, de forma a alcançar um melhor rendimento das suas empresas.

A auditoria interna, apesar de poder ser desenvolvida no âmbito de diversos contextos, é sempre desenvolvida de forma a melhorar os procedimentos de controlo de uma empresa e o seu desempenho, tendo em conta as leis e regulamentos vigentes (Pinheiro, 2014). Assim, “o papel da auditoria interna requer conhecimento sobre a direção estratégica da organização, da gestão contínua dos riscos, da eficiência operacional, a qualidade e conformidade, relatório financeiro, e a capacidade de resposta ao cliente e às necessidades de conformidade/ regulamentares” (Ngah, 2016, p.63).

Por último a auditoria interna, porque atua sobre o controlo interno, está intimamente ligada à auditoria externa, podendo o trabalho do auditor interno ser utilizado na auditoria externa como um contributo relevante que aumentará a qualidade do trabalho de auditoria.

#### **1.1.2.4. Controlo interno**

Pinheiro (2014) define controlo interno como sendo o “conjunto de mecanismos ou práticas utilizadas para evitar ou detetar atividade não autorizada” (p.99).

Segundo Costa (2014):

O controlo interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotados numa entidade para: (a) salvaguardar os seus ativos; (b) verificar a exatidão e a fidedignidade dos seus dados contabilísticos; (c) promover a eficácia operacional; e (d) encorajar o cumprimento das políticas prescritas pelos gestores. (p.233)

Em 1992 o *Committee os Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) divulgou um documento designado por *Internal Control- Integrated Framework*, sendo um quadro de aceitação mundial.

O COSO (2013) definiu controlo interno como sendo “um processo orientado pelo conselho de administração e gestores, bem como outro pessoal de determinada entidade, de modo a garantir segurança razoável no alcance dos objetivos propostos dessa entidade” (p.3).

A estrutura desenvolvida pelo COSO identifica três tipos de objetivos (figura 3), permitindo a uma organização centrar a sua atenção em diferentes aspetos do controlo interno.

<b>Objetivos operacionais</b>	Dizem respeito à eficácia e eficiência das operações da entidade, incluindo metas de desempenho operacional e financeiro e proteção de ativos contra perdas
<b>Objetivos de relato</b>	Referem-se a relatórios financeiros e não financeiros internos e externos e podem abranger confiabilidade, tempestividade, transparência ou outros termos definidos pelos reguladores, pelos normalizadores reconhecidos ou pelas políticas da entidade
<b>Objetivos de conformidade</b>	Referem-se à adesão às leis e regulamentos aos quais a entidade está sujeita

**Figura 3:** Tipos de objetivos do controlo interno segundo o COSO

**Fonte:** Adaptado de COSO (2013, p.3)

O controlo interno é constituído por cinco componentes: ambiente de controlo; avaliação do risco; atividades de controlo; informação e comunicação e por último, atividades de monitorização.

O ambiente de controlo é composto por todos os processos e estruturas que servem de base para o controlo interno numa organização, incluindo atitudes, consciência e ações da administração e de todos os responsáveis pelas funções de gestão no que diz respeito ao controlo interno (COSO, 2013; International Federation of Accountants [IFAC], 2016).

Segundo a ISA 315 o ambiente de controlo inclui valores a serem aplicados tais como a integridade de comportamentos éticos a serem comunicados e impostos pela entidade ao seu pessoal. O ambiente de controlo inclui também a competência e as qualidades necessárias por parte de um indivíduo para a prossecução do seu trabalho com rigor e qualidade. A importância de definir e delegar responsabilidades e competências são elementos essenciais no ambiente de controlo, uma vez que permitem a consecução de um sistema de controlo interno eficaz, incluindo disciplina e uma organização sólida.

Tendo em conta a mesma norma, a avaliação do risco refere-se a todo o processo inerente à identificação/ avaliação e resposta aos riscos de negócio internos e externos existentes, bem como os seus resultados (IFAC, 2016).

As atividades de controlo, segundo a norma anteriormente citada, são políticas e procedimentos necessários de modo a garantir que as orientações da gestão, tal como as ações para a minimização dos riscos identificados, são cumpridas (IFAC, 2016).

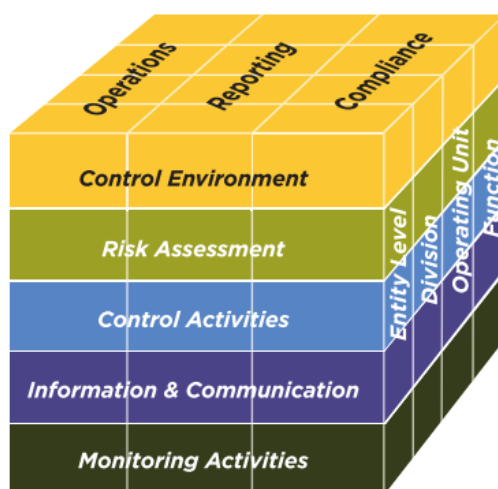
Costa (2014) refere que:

As atividades de controlo, seja em sistemas manuais seja em sistemas de tecnologias de informação, que podem ser relevantes para uma auditoria podem ser classificadas como políticas e procedimentos, como sejam: autorização; revisão da execução; processamento da informação; controlos físicos e segregação de funções. (p.240)

De acordo com a ISA 315, a informação e comunicação são necessárias para o controlo interno ajudando a entidade a alcançar as metas e objetivos propostos. A informação obtida pode ter origem interna ou externa sendo útil para compreender e suportar o funcionamento dos restantes componentes do controlo interno. Deste modo, é necessário um sistema de informação relevante e eficiente que permita o registo, classificação e o relato das transações, bem como a sua mensuração, comunicação e divulgação em tempo útil nas DF's. A tomada de decisões e a preparação de relatórios financeiros por parte do órgão de gestão é influenciada pela qualidade de informação que é gerada pelo sistema de informação. A comunicação permite a partilha de informação relevante, sendo extremamente necessária para o conhecimento da estrutura organizacional, políticas e práticas utilizadas, bem como para o conhecimento das responsabilidades individuais de cada membro envolvente (IFAC, 2016).

O último componente do controlo interno, as atividades de monitorização, baseia-se em avaliações realizadas essencialmente pela gerência ou administração verificando a funcionalidade e eficácia, ao longo do tempo, de cada um dos componentes do controlo interno e a sua adaptação às necessidades de mudança. A ISA 315 refere também que as atividades da auditoria interna bem como entidades externas podem contribuir para a monitorização dos controlos, comunicando possíveis deficiências ao nível do controlo interno e identificando áreas de melhoria (IFAC, 2016).

Os objetivos e os componentes referidos anteriormente juntamente com a estrutura organizacional de uma entidade apresentam relação direta, podendo ser representada na forma de um cubo, o cubo COSO, conforme figura seguinte.



**Figura 4:** Cubo COSO 2013

**Fonte:** COSO (2013, p.6)

Costa (2014) refere a existência de diversos fatores que limitam o controle interno, conforme se apresenta em seguida.

Assim, este autor refere que, frequentemente, uma das limitações existentes baseia-se no facto do órgão de gestão não apresentar interesse pela manutenção de um bom sistema de controle interno, uma vez que pretende que um dos objetivos do mesmo não seja atingido: a confiança e a integridade da informação.

A dimensão da empresa de auditoria também pode ser um fator limitador do controle interno, uma vez que a implementação de um bom sistema de controle interno é mais difícil em empresas de pequenas dimensões e com número de trabalhadores reduzido do que, em empresas de grandes dimensões e com maior número de trabalhadores.

O número de trabalhadores é importante, uma vez que a segregação de funções revela-se mais fácil atingir no caso de empresas com maior número de trabalhadores. O facto de ser referida a dificuldade na implementação de um bom sistema de controle interno numa empresa de menor dimensão e com um número reduzido de trabalhadores não significa ser impossível a sua implementação, uma vez que podem ser introduzidos procedimentos básicos de modo a ultrapassar essa limitação.

A implementação de um sistema de controle interno implica a existência de custos associados que a empresa tem que incorrer, sendo estes custos maiores à medida que a empresa pretende melhorar o seu sistema de controle. Na sua implementação, tendo em



conta os custos associados, há que ter em consideração o benefício da sua implementação e verificar se esses benefícios são superiores aos custos inerentes à implementação.

Costa (2014) faz referência também à competência dos trabalhadores de uma empresa e à sua integridade, referido que um sistema de controlo será falível se os trabalhadores de uma empresa não forem competentes nem moralmente íntegros.

Para além das limitações já referidas, o autor apresenta também como limitação as transações pouco usuais e a utilização generalizada da informática na qual pode existir acesso indevido a dados informáticos, bem como sabotagem de programas.

O sistema de controlo interno, tal como referem alguns estudos, estará ligado quer direta, quer indiretamente à qualidade do trabalho do auditor, até pela interferência que acaba por ter no processo de auditoria, e consequentemente nos resultados finais da mesma.

O tipo de trabalho a desenvolver pelo auditor dependerá sempre da avaliação preliminar que o mesmo fará do sistema de controlo interno. Planear o trabalho de auditoria implicará desde logo uma avaliação prévia do controlo interno, o que afetará o tipo, oportunidade e amplitude dos procedimentos de auditoria a aplicar (Terrell, 1974).

Um sistema de controlo interno adequado, segundo Inácio (2014), pode ser o resultado da junção de diferentes perspetivas, desde a gestão até ao pessoal envolvido, pelo que existe necessidade do conhecimento por parte do auditor da entidade, bem como do pessoal e dos processos existentes. Deste modo, é necessário a recolha de informações e a aplicação de testes e a sua avaliação referindo contudo, a aplicação direta de testes substantivos quando é identificado que o sistema de controlo interno não é adequado.

Segundo a *SOX Act* de 2002, os auditores externos são obrigados a pronunciarem-se sobre a eficácia dos controlos, apresentando as respetivas conclusões sobre a avaliação da eficácia dos mesmos, tendo igualmente o dever de comunicar qualquer falha ou deficiências materiais ao nível dos controlos internos que podem vir a afetar a capacidade de registo e relato da informação financeira, ou seja, afetar a qualidade da auditoria. Os auditores têm também obrigação de reportar eventuais fraudes relacionadas com o pessoal que apresente funções significativas no controlo interno (U.S. House of Representatives, 2002).

Ora, é através desta comunicação de deficiências, e interligação com a gestão, que é em última análise a responsável pela implementação e manutenção de um adequado sistema

de controlo interno, e a quem caberá a preocupação de que o mesmo seja adequado, que poderá resultar um aumento de qualidade da auditoria.

Note-se que de acordo com Pae e Yoo (2001) o investimento do proprietário na qualidade do sistema de controlo interno da empresa e o esforço do auditor afetam conjuntamente a qualidade do relatório do auditor sobre as DF's da empresa.

#### **1.1.2.5. Conhecimento da entidade e do seu meio envolvente**

O conhecimento da entidade bem como do seu meio envolvente por parte de um auditor influenciam o seu trabalho, estando esse conhecimento dependente de diversos fatores.

A ISA 315 refere indicações fundamentais para a identificação e avaliação de riscos de distorções materiais, de origem fraudulenta ou devido a erros, através do conhecimento da entidade e do meio envolvente, bem como do controlo interno, de forma a precaver e minimizar os riscos de distorção material previamente identificados (IFAC, 2016).

O conhecimento da entidade e do meio envolvente, segundo a mesma norma, é um processo contínuo e dinâmico do ponto de vista da recolha e análise de informação ao longo da auditoria, sendo por isso um processo demorado.

Segundo Ferreira (2010):

Para tornar eficaz o uso do conhecimento acerca do negócio, o revisor/ auditor deve considerar até que ponto o mesmo afeta as DF's, como um todo, e se as asserções contidas nas DF's são, ou não, consistentes com o conhecimento do negócio. (p.18)

Granberg e Höglund (2011) referem-se ao conhecimento da entidade e do meio envolvente como sendo um aspeto importante no trabalho dos auditores, uma vez que este conhecimento influencia a forma como planeiam o seu trabalho, afetando todo o seu processo de auditoria. É referido também, com base nos resultados do seu estudo, que os auditores quando apresentam conhecimento prévio das características da empresa bem como do seu meio envolvente procuram apenas manter-se atualizados acerca da mesma, ao contrário de auditores sem conhecimento prévio, que pesquisam ativamente informações sobre as entidades através de jornais, internet e pela organização da indústria.

Estudos realizados comprovam que o ambiente de trabalho da empresa cliente de um serviço de auditoria é bastante importante para a auditoria em si e, conseqüentemente,

para o próprio trabalho de um auditor. Assim, quanto melhor for a qualidade do ambiente na empresa cliente, menor serão as taxas de auditoria (*audit fees*) e mais curtos os atrasos relativamente aos relatórios de auditoria. É assim referida, uma relação inversa entre a qualidade do ambiente da empresa cliente e as taxas de auditoria aplicadas, ou seja, quanto menor for a qualidade do ambiente de trabalho de uma empresa cliente, maior são as taxas de auditoria aplicadas (Huang, Masli, Meschke & Guthrie, 2017).

Costa (2014) refere que “O conhecimento e a compreensão do negócio da empresa permitem que os auditores determinem riscos e identifiquem problemas, planeiem e realizem a auditoria de forma eficaz e eficiente, avaliem as provas de auditoria e proporcionem um melhor serviço ao cliente” (p.213).

De acordo com a ISA 315, o auditor deverá obter conhecimento sobre a natureza e setor de atividade, as políticas contabilísticas aplicadas pela entidade, bem como as razões de alteração das mesmas anteriormente, quais os objetivos, estratégias e riscos de negócio que possam resultar em distorções materiais, o desempenho financeiro da entidade e por último o conhecimento do sistema de controlo interno implementado na entidade, para que deste modo, o auditor obtenha conhecimento pleno da entidade e do meio envolvente. Este conhecimento tornar-se-á uma mais-valia para a auditoria, contribuindo desta forma para o aumento da sua qualidade (IFAC, 2016).

## **1.2. Características do auditor e qualidade da auditoria**

As características individuais dos auditores podem afetar os julgamentos e decisões dos mesmos, afetando a *posteriori* a qualidade da auditoria (Gul et al., 2013).

No que diz respeito ao reconhecimento, por parte do mercado, da qualidade da auditoria dentro de uma empresa de serviços de auditoria, é reconhecida uma diferenciação relativamente à qualidade tendo em conta as características individuais dos auditores (Hardies et al., 2013).

A importância das características dos auditores e o seu nível de instrução tem vindo a ser um tema de especial importância, principalmente devido a diversos escândalos existentes de empresas em que tudo falhou, desde a contabilidade, à gestão, às auditorias, entre outros, tais como *Enron*, *WorldCom*, *Parmalat* e *Peregrine Systems* (Siriwardane, Hu, & Low, 2014; Uyar & Gungormus, 2011).

As competências técnicas e éticas são características fundamentais para o sucesso de um auditor e conseqüentemente para a qualidade da auditoria. No entanto, estas características não são diferenciadoras dos auditores, o que conduz à necessidade dos mesmos apresentarem outras características que os valorizem e distingam enquanto profissionais. Características como visão e instinto, comunicação pessoal, capacidade de tomar decisões e liderança (Anderson, 2012), experiência no setor, a dimensão e a reputação, são algumas das características que diferenciam o auditor e que acrescentam valor à auditoria.

As capacidades dos auditores permitem que as equipas de auditoria sejam mais diversificadas. No entanto, as empresas devem analisar e decidir, tendo em conta os riscos, prioridades e setor de atividade da empresa, que tipo de características querem que os seus auditores apresentem de modo a estarem mais aptos para qualquer adversidade que possa existir devido a características específicas da empresa (Johnson, 2012).

Cahan e Sun (2015) referem que “as características principais dos auditores podem servir como sinal do nível de rigor que será exercido durante o processo de auditoria” (p.96).

Chambers e Mcdonald (2013) afirmam que a integridade, trabalho de equipa, comunicação, aprendizagem contínua, construção de relacionamentos, diversidade e parcerias são os sete atributos dos auditores que são muito valorizados.

As características do auditor que vão ser abordadas de seguida encontram-se elencadas na seguinte figura:

---

	Género e idade do auditor
	Experiência profissional e nível de instrução do auditor
	Julgamento e ceticismo profissional
<b>Características do auditor</b>	Relacionamento e comunicação do auditor
	Independência do auditor
	Ética e integridade do auditor
	Competências técnicas

---

**Figura 5:** Características do auditor

**Fonte:** Elaboração própria

### 1.2.1. Género e idade do auditor

Estudos realizados comprovaram que em termos éticos, o género feminino é menos propenso a realizar e aceitar atos e situações eticamente questionáveis do que o género masculino, tendo uma maior consciencialização ética (Cohen, Pant & Sharp, 1998; Conroy, Emerson & Pons, 2010).

Wang e Calvano (2015) concluíram nos seus estudos que por norma, em auditoria, as mulheres tendem a agir de forma mais ética do que os homens. No entanto, quando se trata de negócios, os homens apresentam mais ética empresarial do que as mulheres.

Outros estudos revelaram que o género não era só uma característica importante no que se referia a questões éticas, mas interferia também na forma como os auditores eram influenciados pelos seus clientes a modificarem as opiniões no relatório de auditoria. Foi neste sentido que Gold, Hunton, e Gomaa (2009) conduziram o seu estudo, concluindo que existiam diferenças significativas, indicando que tanto auditores do sexo masculino como do sexo feminino eram mais rapidamente persuadidos a mudarem a sua opinião, por clientes do sexo masculino. Contudo auditores do sexo masculino eram mais influenciados por clientes a modificarem as suas opiniões nos relatórios de auditoria, comparativamente com auditores do que o sexo feminino.

No que se referia a tarefas menos complexas, Chung e Monroe (2001) verificaram que os homens eram mais precisos do que as mulheres na execução das mesmas e, que o contrário se verificava, ou seja, quando as tarefas eram mais complexas, as mulheres conseguiam ser mais precisas do que os homens.

Avaliando empresas públicas de três países Nórdicos, Ittonen e Peni (2012) referem que o género do auditor poderia ter influência nos honorários de auditoria, uma vez que descobriram evidências de que empresas com auditores do sexo feminino na equipa de auditoria teriam honorários de auditoria mais elevados. Concluíram também que as diferenças de género relativamente ao planeamento, preparação e diligências podiam afetar as decisões do sócio em relação ao investimento em auditoria.

Segundo um estudo semelhante ao anterior, Ittonen, Vähämaa e Vähämaa, (2013) analisaram a ligação entre *accruals quality* (qualidade dos acréscimos com consequências na qualidade da informação financeira e dos resultados) e o género do sócio responsável de auditoria, avaliando as diferenças entre géneros relativamente à tolerância ao risco, conservadorismo e diligências. A investigação orientada pelos autores anteriormente

referidos indicou que as diferenças no comportamento entre homens e mulheres auditores podiam ter implicações significativas quer para a qualidade da auditoria quer para os relatórios financeiros.

Estudando o efeito do género dos auditores em relação ao conteúdo do relatório de auditoria, Breesch e Branson (2009) encontraram evidências de que auditores do sexo feminino não descobriam, de forma significativa, mais distorções potenciais do que auditores do sexo masculino. Também se verificou que auditores do sexo feminino analisavam as distorções de forma menos precisa do que o sexo oposto, e que eram mais avessas ao risco do que auditores do sexo masculino.

Hardies, Breesch e Branson (2016) efetuaram um estudo com uma amostra de 7105 empresas privadas Belgas, examinando a influência do género do auditor na qualidade da auditoria. Os resultados sugeriram que com auditores do sexo feminino era maior a probabilidade de ser emitida uma opinião com incertezas sobre a continuidade das empresas que com auditores masculinos, sendo que este resultado seria de maior impacto para clientes de elevada importância ou de elevado risco, assumindo assim que auditores do sexo feminino forneciam maior qualidade da auditoria, demonstrando serem mais independentes e mais avessas ao risco.

Montenegro e Bras (2015) com base num estudo realizado às empresas de auditoria em Portugal tentaram determinar a influência da diversidade de género dentro das empresas para a qualidade da auditoria. Neste estudo, verificou-se que 96% das empresas eram maioritariamente “geridas” por homens. Os resultados dos testes realizados demonstraram que a diversidade de género não apresentava qualquer relação para com a qualidade da auditoria.

Uyar e Gungormus (2011) realizaram uma investigação para determinar a perceção dos auditores externos em relação às capacidades e habilidades bem como conhecimentos profissionais em estudo, essenciais para a profissão de auditoria. Os resultados demonstraram que no geral os inquiridos do género feminino atribuíam maior importância às competências apresentadas em estudo do que os inquiridos do género masculino, salientando-se competências como a comunicação, ética, honestidade e compreensão das responsabilidades.

Kubeck, Delp, Haslett e McDaniel (1996) conduziram um estudo de modo a compreender se o desempenho numa formação, num treino ou no trabalho diminui com a idade. Este estudo concluiu a existência de uma relação negativa entre a idade e o domínio dos

conteúdos das formações, ou seja, um menor desempenho com o aumento da idade. Concluiu-se também que, no geral, a idade está positivamente associada ao aumento do tempo para concluir as tarefas propostas, sendo estas realizadas mais lentamente com o aumento da idade da pessoa.

Tendo em conta as conclusões do estudo anteriormente referido, a idade de um auditor será um fator importante para a qualidade da auditoria?

Sendo a ética uma parte importante para o trabalho de um auditor e conseqüentemente para a qualidade da auditoria, um estudo realizado por Conroy et al. (2010), questionou os seus inquiridos quanto à aceitabilidade ética das 30 questões propostas para análise, referindo que um auditor com mais idade apresenta uma menor propensão para aceitar situações menos éticas do que auditores mais jovens, o que pode indicar que auditores com mais idade podem proporcionar uma auditoria com mais qualidade.

Sundgren e Svanström (2014) descobriram uma relação negativa entre a idade do auditor e a sua propensão de emitir relatórios com referências à continuidade das empresas. Estes autores revelam que esses resultados podem ser resultantes do facto dos auditores com mais idade despendem menos tempo a entender e aplicar os padrões de continuidade operacional, acabando por utilizar padrões antigos em vez dos vigentes. Nesta análise, os autores anteriormente citados chamam a atenção para o facto dos relatórios com incertezas sobre o pressuposto da continuidade serem um novo fenómeno na Suécia. Estes autores referem também que “não podemos descartar a possibilidade de que os auditores mais antigos sejam mais indulgentes com os seus clientes” (p.532).

O *stress* no trabalho tem sido também um assunto objeto de discussão por parte de diversos autores, nomeadamente a sua relação com a qualidade da auditoria. Neste âmbito, Yan e Xie (2016) estudaram o efeito do *stress* no trabalho, na qualidade da auditoria e a sua ligação com a experiência do auditor, verificando-se que essa experiência não eliminava totalmente os efeitos negativos do *stress* do trabalho dos auditores, influenciando conseqüentemente na qualidade da auditoria. O género e a idade do auditor foram também dois aspetos estudados por estes autores, de modo a saber como o *stress* no trabalho podia ser influenciado por estas duas características. Concluindo-se assim que o efeito da variável *stress* no trabalho na qualidade da auditoria não era influenciada de forma significativa, nem pelo género nem pela idade do auditor. Estes autores referem também que “o *stress* no trabalho de um auditor tem efeitos significativamente negativos na qualidade da auditoria mas apenas nas auditorias iniciais dos novos clientes” (p317).

### **1.2.2. Experiência profissional e nível de instrução do auditor**

De acordo com Gul et al. (2013) “a formação acadêmica do auditor pode afetar o seu conhecimento, tolerância ao risco e valores” (p.2002).

A experiência do auditor tende a ser mais elevada conforme a idade do mesmo e a minimizar os efeitos provocados pela rotação do auditor (Svanberg & Öhman, 2015).

Drogalas et al. (2017) referem que “um auditor com um bom nível de treino e experiência pode detetar más condutas e violações que ocorrem dentro de uma empresa, usando diversas técnicas que facilitam esse controlo” (p.450), podendo assim concluir-se de que a experiência aumenta a probabilidade de deteção de fraudes e, conseqüentemente, o nível de qualidade da auditoria.

Johnson, Khurana e Reynolds (2002) referem que o “conhecimento é um fator fundamental para a capacidade do auditor detetar distorções materialmente relevantes” (p.641).

A experiência e o nível de educação de um auditor demonstram serem aspetos fundamentais do mesmo para a realização da sua profissão, uma vez que a experiência do auditor gerada pelos anos de trabalho no ramo, tal como, o seu nível de instrução apresentam-se como fatores de diminuição da probabilidade de falhas na realização de uma auditoria. No entanto, verifica-se que a experiência dos auditores tem um impacto mais significativo na qualidade de uma auditoria do que o nível de instrução do mesmo (Ye, Cheng & Gao, 2014).

O conhecimento e experiência do auditor revelam-se importantes na hora de falar em qualidade da auditoria. Hammersley (2006) afirma no seu estudo que o conhecimento e a experiência do auditor numa determinada área de negócio, aumenta a probabilidade de descobrir mais distorções, melhorando a qualidade da auditoria, referindo que os testes de auditoria não são substitutos adequados do conhecimento, contrariando assim, a opinião de Gettler (2012) que refere que as auditorias são simplesmente baseadas em testes seletivos.

O facto das empresas terem mais clientes inseridos num ramo específico, por exemplo no setor industrial, leva a que os auditores ganhem mais experiência e conhecimento nessa área (Francis, 2004), isto é, a prática intensiva e a repetição de tarefas semelhantes são fatores importantes para a especialização do conhecimento do auditor numa determinada área de trabalho de auditoria (Zerni, 2012). Este último autor considera a especialização



por parte dos auditores numa determinada área como um fator estratégico de diferenciação.

A investigação levada a cabo por Lowensohn, Johnson, Elder, e Davies (2007), confirma a existência de uma relação entre a especialização das firmas de auditoria num determinado setor e a qualidade da auditoria.

Ball et al. (2015) referem que “a experiência em auditoria é construída dentro da equipa de auditoria como resultado da experiência repetida na auditoria da empresa cliente” (p.167-168).

A investigação de Uyar e Gungormus (2011), já mencionada no presente estudo, revelou que em termos de nível de instrução, auditores que apresentavam o grau de mestre, atribuíam maior importância a determinadas competências em estudo. Quanto ao nível de experiência dos auditores, os resultados demonstraram também que auditores com mais anos de experiência (mais de 10 anos) atribuíam mais importância à maior parte das competências do que auditores com menos anos de experiência (até 10 anos inclusive).

A experiência do auditor revela-se um fator importante e significativo para a diminuição dos impactos negativos referentes à complexidade de uma tarefa durante o processo de auditoria, sendo que a experiência revela-se de maior influência para a performance da auditoria quando a tarefa em si é de maior complexidade (Alissa, Capkun, Jeanjean, & Suca, 2014).

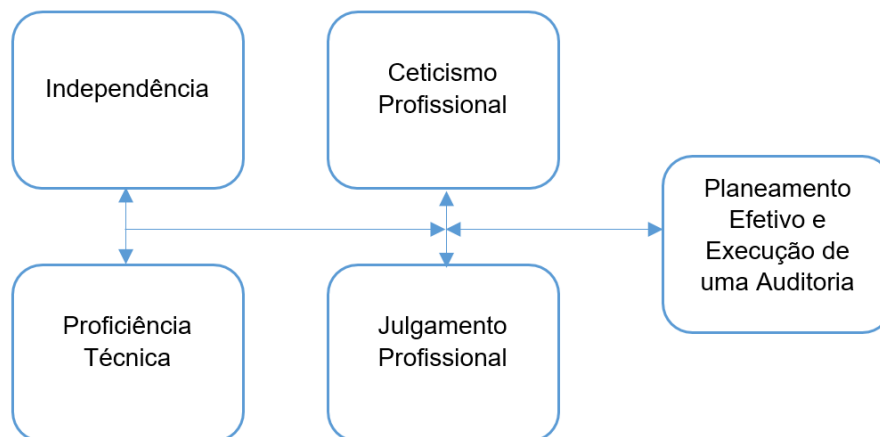
Os resultados de Yan e Xie (2016) sugerem que “um maior nível de educação dos auditores ajuda a garantir uma qualidade da auditoria elevada” (p.312).

### **1.2.3. Julgamento e ceticismo profissional**

De acordo com a ISA 200 o auditor deve exercer o seu julgamento profissional e manter o seu ceticismo ao longo de toda a fase de planeamento e execução de auditoria (IFAC, 2016).

A norma anteriormente referida define ceticismo profissional como uma atitude que inclui uma mente interrogativa, alerta para condições que possam indicar uma possível distorção devido a erro ou fraude e uma apreciação crítica da prova de auditoria (IFAC, 2016).

Coppage e Shastri (2014) afirmam que para manter o ceticismo profissional no planeamento e na execução do trabalho de auditoria é necessário independência, julgamento profissional e proficiência técnica do auditor (figura 2).



**Figura 6:** Manter uma mentalidade cética em auditoria

**Fonte:** Adaptado de Coppage e Shastri (2014, p.25)

No que diz respeito ao julgamento profissional, pode-se referir que, segundo o parágrafo 13 da ISA 200, é a “aplicação de formação, conhecimento e experiência relevantes, no contexto das normas de auditoria, contabilidade e éticas, para tomar decisões com fundamento acerca das linhas de ação apropriadas nas circunstâncias do trabalho de auditoria” (IFAC, 2016, p. 85).

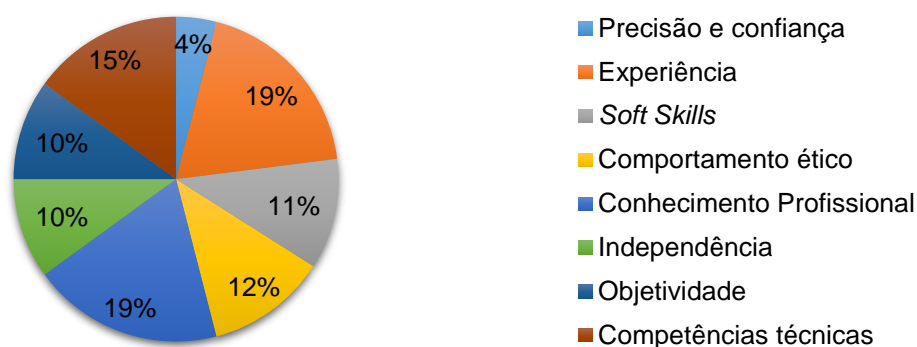
Arruñada (2000) refere que o julgamento profissional do auditor é uma característica muito importante para a qualidade da auditoria, uma vez que providencia um aumento de informação fidedigna e, por conseguinte, uma auditoria com mais valor para todos os utilizadores da informação.

Fatores como a materialidade, tamanho da entidade, o nível de significância do risco relatado, a natureza dos negócios da entidade, a análise dos sistemas de controlo interno, entre outros, são matérias que, de acordo com o julgamento profissional do auditor o seu controlo individual ou conjunto demonstram-se relevantes para a auditoria, tal como referido na ISA 315 (IFAC, 2016).

Carpenter, Dirsmith e Gupta referem que “o julgamento do auditor não é só um fenómeno cognitivo e técnico mas também é um fenómeno cultural” (como citado por Danescu & Chira, 2014, p. 1254).

Danescu e Chira (2014) estudaram os fatores que influenciam o julgamento profissional, bem como o seu grau de importância. Tendo em conta os resultados obtidos concluíram que, para os inquiridos, a experiência e o conhecimento profissional são os fatores com mais influência no julgamento profissional de um auditor.

**Importância dos fatores estudados no julgamento profissional**



**Figura 7:** Principais fatores que influenciam o julgamento profissional

**Fonte:** Adaptado de Danescu e Chira (2014)

#### 1.2.4. Relacionamento e comunicação do auditor

Os auditores precisam de saber lidar com todos os tipos de clientes e ter a capacidade de gerir as mais diversas situações existentes no seu trabalho. É também necessário, e não menos importante, que o auditor mantenha uma boa relação com o cliente e os seus trabalhadores, demonstrando todo o seu respeito, (Anderson, 2012), sem nunca pôr em causa a sua independência, bem como a sua integridade profissional.

Lim, Lee, Yap e Ling (2016) realizaram um estudo de forma a examinar a perspetiva de empregabilidade dos estudantes universitários de contabilidade segundo a ótica das empresas, auditores, professores universitários e dos próprios estudantes. Este estudo revelou que para as entidades empregadoras a capacidade de comunicação é o fator mais importante entre as capacidades estudadas, podendo-se concluir segundo esta investigação, que as empresas têm preferência por profissionais de auditoria que apresentem boa capacidade de comunicação oral e escrita.

Gettler (2012) refere a capacidade de comunicação dos auditores como sendo uma importante característica complementar essencial para o exercício do pensamento crítico e transmissão de informação.

Um bom auditor é aquele que sabe e reconhece a importância de uma comunicação pessoal e esforça-se para que seja o principal modo de comunicação, deixando como meios de comunicação secundários os *e-mails*, cartas ou qualquer outro tipo de comunicação que não o chamado “cara-a-cara” (Anderson, 2012).

Um estudo efetuado por Saiewitz e Kida (2018) teve como objetivo compreender se o envio dos questionários de auditoria via *e-mail*, em comparação com outras formas de inquirir, tinha influência na resposta dos clientes. Foi analisado também se o tom mais ou menos profissional do auditor influenciava o tipo de resposta dos clientes.

Os resultados obtidos nesse estudo revelaram que os clientes tendem a dar informações mais tendenciosas a esclarecimentos adicionais, quando solicitados via *e-mail*, do que quando esses esclarecimentos são pedidos via áudio ou visual.

Quanto ao tom profissional do auditor na comunicação com os clientes, concluíram que um tom menos profissional traduzia-se em respostas mais tendenciosas do que quando o auditor redigia os questionários num tom mais profissional (quer o inquérito fosse enviado via *e-mail* ou transmitido por outras vias).

Siriwardane et al. (2014) realizou um estudo sobre quais as capacidades, conhecimentos e atitudes dos auditores que são importantes para fazer face aos constantes desafios da profissão. Referem que a comunicação, bem como a relação interpessoal são uma das características que apresentaram um dos maiores níveis de pontuação no estudo realizado, verificando-se que a comunicação oral, para os auditores inquiridos, é vista como sendo mais importante do que a comunicação escrita.

Assim, dos estudos analisados, verificamos que a capacidade de comunicação é vista como uma competência essencial para o trabalho dos auditores e para a qualidade da auditoria.

### **1.2.5. Independência do auditor**

Mednick refere independência como sendo “a pedra angular da profissão de contabilidade e uma das suas características mais importantes” (como citado por Beattie, Brandt & Feranley, 1999).

Um auditor independente e neutro no exercício da sua profissão não pode realizar atos nem tomar partido por nenhuma das partes que originem conflitos de interesse (Rahmina

& Agoes, 2014). Desta forma, Hosseinniakani et al. (2014) refere que “Independência do auditor é a capacidade do auditor agir, em mente e aparência, objetivamente sem influências” (p.249).

É importante compreender o conceito de independência da mente e da aparência. Assim, o International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA, 2005) refere independência da mente como um estado de espírito que permite uma conclusão/opinião imparcial por parte do auditor, e independência em aparência como sendo uma percepção externa de que o auditor não mantém determinadas relações com um cliente em que possa surgir conflitos de interesse.

O The IIA define independência como sendo a representação da “não sujeição a condições que ameacem a capacidade da atividade de auditoria ou do responsável pela auditoria de cumprir com as responsabilidades da auditoria interna de forma imparcial” (Instituto Português de Auditoria Interna [IPAI], 2009, p.3).

Johnson et al. (2002) referem que a competência do auditor em descobrir distorções materiais ou omissões, bem como a sua independência para as reportar são a base essencial para a qualidade de uma auditoria. Lee e Stone (1995) refere ainda que “a competência do auditor é uma condição prévia para a independência do mesmo” (p.1171).

Os utilizadores diretos e indiretos das informações contidas nos relatórios de auditoria, esperam que de acordo com os padrões da contabilidade, as DF's auditadas sejam credíveis e correspondam fielmente à situação da empresa, servindo assim como base de suporte para todas as tomadas de decisões (Rahmina & Agoes, 2014).

Associado à definição de qualidade da auditoria anteriormente referida no ponto 1.1.1 e citada por DeAngelo (1981), Tepalagul e Lin (2014) referem que se não existir independência dos auditores, a probabilidade de reportarem irregularidades diminuirá, prejudicando a qualidade da auditoria. É referido também que o longo período de relação entre auditor e cliente e a vinculação do mesmo com as empresas de auditoria criam grande proximidade que pode ter impacto negativo na independência do auditor e na qualidade da auditoria. Afirmam assim, a existência de quatro aspetos importantes que podem ameaçar a independência de um auditor: importância do cliente; serviços de não auditoria, mandatos dos auditores e por último a vinculação do cliente com as empresas de auditoria.

Pham, Amaria, Bui e Tran (2014) afirmam que a qualidade da auditoria é composta e determinada pela competência e a independência da auditoria, só se demonstrando de

elevada qualidade quando o auditor que a realiza é competente e independente. A competência de auditoria, segundo estes autores, baseada na experiência profissional e o nível de instrução do auditor são elementos essenciais para a detecção de distorções materiais e fraudes. Não obstante, quanto maior for o nível de independência do auditor maior será a qualidade da auditoria realizada pelo mesmo.

A independência do auditor pode ser afetada por diversos fatores, com consequências na qualidade da auditoria. Fatores como a rotação do auditor, os acionistas na escolha do mesmo e os serviços de não auditoria, são temas de constante análise por parte de vários autores de modo a compreenderem qual a relação dos mesmos com a independência do auditor, conforme analisaremos de seguida.

#### **1.2.5.1. Rotação do auditor**

Tem existido uma preocupação permanente com a independência do auditor e a sua deterioração à medida que vai aumentando o tempo de relação auditor e cliente, por parte dos defensores da rotação obrigatória do auditor, uma vez que defendem existir uma tendência dos auditores perderem a sua independência quando não existe essa rotação (Geiger & Raghunandan, 2002).

No seguimento de que a estreita relação entre o auditor e o cliente possa ser responsável pela redução de independência derivando uma má qualidade da auditoria, a questão relativa à rotação dos auditores recebeu especial atenção quando *SOX Act 2002* alterou a lei referida na secção 10A de *Securities Exchange Act of 1934* (15 U.S.C.78j-1) reduzindo assim o tempo de rotação de 7 para 5 anos. Esta alteração teve como “função” reduzir o envolvimento do auditor com o cliente, melhorando a independência do auditor e qualidade da auditoria. (U.S. House of Representatives, 2002).

De acordo com a ISA 315 “inteirar-se da entidade e do seu ambiente, incluindo o controlo interno da entidade, é um processo contínuo e dinâmico de recolha, atualização e análise de informação durante toda a auditoria” (IFAC, 2016). Assim, Chi (2011) afirma com base nos resultados do seu estudo que a rotação do auditor não permite que o mesmo desenvolva familiaridade e acumule conhecimento da entidade necessário para o processo de auditoria, defendendo que a rotação do auditor diminui a qualidade da auditoria, uma vez que será esse mesmo acumular de conhecimentos da entidade e do meio envolvente que permite aumentar o nível de qualidade da auditoria.

Numa perspectiva semelhante ao último autor citado, Francis (2004) refere que a qualidade da auditoria pode ser menor aquando da troca de auditor, uma vez que os novos auditores ainda necessitam de adquirir conhecimentos sobre a entidade a auditar, assumindo desta forma que a rotação dos auditores prejudica a qualidade da auditoria.

Com vista a compreender de que forma a imposição da rotação dos auditores afetava a qualidade da auditoria, Litt, Sharma, Simpson e Tanyi (2014) realizaram um estudo chegando à conclusão que o relatório financeiro apresentava-se de menor qualidade após a rotação do sócio responsável de auditoria. No que dizia respeito à qualidade de relatório financeiro de *Big 4* e não *Big 4* concluiu-se também que o efeito nas *Big 4* limitava-se ao primeiro ano após a rotação enquanto que nas não *Big 4* o efeito era mais acentuado perdurando nos três primeiros anos após a rotação. Estes autores concluíram também que a rotação do sócio responsável de auditoria apresentava menos impacto na qualidade dos relatórios financeiros do que quando se tratava da rotação da empresa de auditoria.

Estudando os efeitos de auditar diversos clientes públicos na qualidade da auditoria no mercado Chinês, Gul, Ma e Lai (2017) concluíram a existência de uma relação inversamente proporcional entre o número de clientes do sócio responsável da auditoria e a qualidade da auditoria referindo que o longo período de relacionamento entre o sócio responsável e o cliente, aumentando o conhecimento do auditor sobre o cliente, poderia atenuar os efeitos existentes da sobrecarga dos auditores, e assim diminuir o efeito negativo na qualidade da auditoria.

Knechel e Vanstraelen (2007) nos seus estudos não descobriram nenhuma evidência de que o mandato do auditor estaria associado negativamente à qualidade da auditoria. Concluíram também que a permanência prolongada do auditor reduzia a probabilidade do auditor dar uma opinião errada sobre a continuidade da empresa. O estudo realizado por Junaidi, Hartono, Suwardi, Miharjo e Hartadi (2016), suporta as conclusões obtidas pelos autores anteriormente citados de que a rotação do auditor afeta positivamente a independência do mesmo e, por conseguinte, a qualidade da auditoria.

Os resultados dos estudos realizados por Geiger e Raghunandan (2002) nesse mesmo âmbito demonstraram que ocorrem mais erros nos relatórios de auditoria aquando do início das auditorias a um novo cliente, existindo evidências da diminuição dos erros ao longo do tempo de relação entre auditor-cliente, indo ao encontro da teoria de que a rotação do auditor é um aspeto que poderá prejudicar a qualidade da auditoria, pois se assim fosse não existiram mais erros na fase inicial das auditorias.

Vanstraelen (2000) concluiu na sua investigação que as relações entre o auditor e o cliente aumentam, significativamente ao longo do tempo, a probabilidade do auditor emitir um relatório de auditoria não modificado, referindo também que os auditores encontram-se mais dispostos a emitir um relatório de auditoria sem reservas nos dois primeiros anos do seu mandato de auditoria do que no último ano de mandato.

Os resultados obtidos por Ball, Tyler e Wells (2015), num estudo efetuado a 266 empresas de auditoria Australianas, corroboram a hipótese de que um longo período de relação entre auditor e o cliente era um fator de redução da qualidade da auditoria. No entanto, não foi descartado pelos autores da existência de uma relação positiva entre o longo período de relação entre cliente e auditor e a qualidade da auditoria.

#### **1.2.5.2. Acionistas e a escolha do auditor**

Inicialmente os auditores eram selecionados pelos órgãos de gestão de uma entidade com aprovação *a posteriori* do conselho de administração e da comissão de auditoria (Krishnan & Ye, 2005).

U.S. Department of the Treasury (2008) recomendou às empresas públicas que anualmente os acionistas procedam a uma ratificação anual do auditor externo.

Segundo SEC (2000):

Se os investidores não acreditarem que o auditor é verdadeiramente independente do emissor, eles depositarão pouca confiança na opinião do auditor e será muito menos provável que invistam em títulos do emissor. Incentivar a confiança do investidor, exige que não só os auditores sejam realmente independentes dos seus clientes de auditoria, mas também que os investidores sejam razoáveis e os percebam como independentes.  
(para. 2)

Dao, Raghunandan e Rama (2012) estudaram a relação entre o envolvimento dos acionistas na escolha do auditor, os honorários de auditoria e a sua qualidade. Os resultados demonstraram que as empresas em que os acionistas se encontram envolvidos na seleção do auditor têm menos probabilidades de virem a ter reformulações subsequentes que tenham um efeito negativo nas DF's, concluindo-se também que existe



melhoria da qualidade da auditoria quando existe participação dos acionistas na escolha do auditor.

Mayhew e Pike (2004) concluíram que a intervenção dos acionistas na escolha do auditor tinha um efeito significativo na sua independência bem como nos esforços realizados pelo auditor, reduzindo as violações de independência, o que significava o aumento da independência do auditor e por sua vez da qualidade da auditoria. Estes autores referem que o auditor fornece mais valor ao mercado com o aumento da independência.

### **1.2.5.3. Serviços de auditoria e não auditoria**

O *SOX Act* 2002 define serviços de não auditoria como sendo os serviços prestados por uma empresa de auditoria que não sejam serviços no âmbito de uma auditoria ou revisão legal de contas de um cliente (U.S. House of Representatives, 2002).

A lei de Sox de 2002 vem proibir os auditores de fornecerem aos seus clientes serviços de não auditoria, uma vez que referem e admitem que o envolvimento económico do auditor com o cliente era um fator prejudicial para a independência do auditor e, por conseguinte, para a qualidade da auditoria. No entanto, os profissionais de auditoria referem que estes serviços permitem o conhecimento mais aprofundado da empresa melhorando a qualidade da auditoria (Tepalagul & Lin, 2014).

Apesar da proibição de serviços de não auditoria, o *SOX Act* 2002 autoriza a prestação deste tipo de serviços, desde que previamente aceites pela comissão de auditoria e não sejam atividades descritas no documento como sendo proibidas e de acordo com a subsecção (i) do mesmo documento como, por exemplo, serviços fiscais.

Francis (2004) admite a existência de uma perceção negativa (correta ou incorreta) dos serviços de não auditoria prestados às empresas clientes dos serviços de auditoria, referindo que estes serviços prejudicam a qualidade da auditoria, uma vez que poderão influenciar negativamente a independência do auditor.

Como referido no ponto anterior, alguns autores debruçaram-se a compreender o impacto dos serviços de não auditoria na perceção dos acionistas. Deste modo, Krishnan, Sami e Zhang (2005) concluíram que os investidores percebem os serviços de não auditoria como um fator prejudicial para a independência do auditor.

A SEC (2000) refere que os serviços de não auditoria criam incentivos económicos que podem ter impacto negativo na qualidade da auditoria ao afetarem a objetividade e independência do auditor.

Numa perspetiva de estudo da relação entre a rotação dos auditores, a independência dos mesmos e honorários de serviços de não auditoria, surgem os autores Gul, Jaggi e Krishnan (2007) afirmando que elevados honorários de serviços de não auditoria diminuem a probabilidade de emissão de relatórios não conformes por parte dos auditores, quando o período de rotação dos mesmos é longo, justificando-se pelo possível facto dos auditores serem mais independentes. Referem contudo, que a independência do auditor pode ser comprometida quando na presença de períodos curtos de rotação, os auditores recebem elevados honorários de serviços de não auditoria.

A questão da prestação de serviços de não auditoria por parte dos auditores pode influenciar negativamente a perceção dos acionistas em relação à independência do auditor, tendo a questão do impacto dos serviços de não auditoria na independência do auditor ter sido estudada por alguns autores (DeFond, Raghunandan, & Subramanyam, 2002; Krishnan et al., 2005). Raghunandan (2003) verificou que os votos dos acionistas contra a aceitação do auditor encontrava-se positivamente relacionada com honorários de serviços de não auditoria elevados.

Ao contrário das expectativas de Quick e Warming-Rasmussen (2015) em relação ao impacto dos serviços de não auditoria na independência do auditor, o estudo não suporta a proibição total de serviços de não auditoria, uma vez que se verificou que os diferentes tipos de serviços de não auditoria apresentam impactos diferentes na independência do auditor.

Dart (2011) afirma que os serviços de não auditoria prestados pelos auditores aumentam o conflito de interesse criado pela dependência económica. Os resultados do estudo realizado por este autor suportaram a hipótese de que a realização conjunta de serviços de auditoria e não auditoria era prejudicial para a perceção da independência do auditor, sendo estes serviços uma preocupação para os investidores britânicos.

Estudando a associação entre os honorários de auditoria e honorários de serviços de não auditoria com o relatório de auditoria de uma empresa com problemas financeiros, Basioudis, Papakonstatinou e Geiger (2008) concluíram a existência de uma relação negativa entre os honorários dos serviços de não auditoria e a probabilidade de ser emitido um relatório de auditoria modificado. No entanto, referem que esta conclusão não pode ser

associada a um impacto negativo na independência do auditor porque e citando Firth (2002) refere que estes serviços podem, por um lado, ajudar realmente o seu cliente e posteriormente não ser necessário emitir um relatório de auditoria modificado.

Craswell (1999) realizou um estudo com o objetivo de analisar se a independência do auditor era afetada pelos serviços de não auditoria fornecidos pelos auditores. Os resultados permitiram concluir que os serviços de não auditoria prestados podem não apresentar uma grande ameaça para a independência do auditor.

Barrote (2010) afirma que a prestação conjunta de serviços de auditoria e de não auditoria pode revelar-se num problema de conflito de interesse, o que poderá colocar em causa a independência do auditor.

#### **1.2.6. Ética e integridade do auditor**

Ser ético e íntegro são características fundamentais, que se exigem a quem exerce a profissão de auditoria.

De acordo com Figueiredo (2013):

As competências técnicas são baseadas na formação académica e na formação contínua em assuntos como a contabilidade, auditoria, gestão empresarial, fiscalidade e outras áreas especializadas de negócios e são um contributo fundamental para a qualidade de uma auditoria. Mas não são o suficiente.

A natureza do trabalho que realizamos também requer características pessoais que abrangem comportamento pessoal e moral, isto é, uma cultura de valores éticos que leve os profissionais a atuar numa determinada direção que eles próprios e o resto da comunidade acreditam ser a direção correta. (p.9)

Segundo o Código de Ética da OROC (2011), “os auditores devem seguir os princípios mencionados no presente Código tanto a nível pessoal como profissional, adotando atitudes e comportamentos responsáveis e que respeitem a profissão e os auditores” (p.4). Assim, de acordo com o ponto 2.1.3 do Código anteriormente referido, existem cinco princípios fundamentais que os auditores deverão observar e cumprir.

<b>Integridade</b>	Ser correto e honesto em todos os relacionamentos profissionais e comerciais;
<b>Objetividade</b>	Não permitir ambiguidades, conflitos de interesse ou influência indevida de outrem que se sobreponham aos julgamentos profissionais;
<b>Competência e zelo profissional</b>	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, e actuar com diligência e de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis;
<b>Comportamento profissional</b>	Respeitar a confidencialidade da informação recolhida em resultado de relacionamentos profissionais e, conseqüentemente, não divulgar quaisquer informações a terceiros sem a devida autorização, salvo se existir um direito ou um dever legal ou profissional de divulgar, nem usar a informação para vantagem pessoal ou de terceiros;
<b>Confidencialidade</b>	Cumprir as leis e regulamentos relevantes e evitar qualquer ação que desacredite a profissão.

**Figura 8:** Principais princípios éticos do auditor

**Fonte:** Adaptado do Código de Ética da OROC (2011, p.4)

De acordo com o ponto 2.1.4 do Código em referência, “um auditor não se deve comprometer conscientemente em qualquer relacionamento comercial, ocupação ou atividade que diminua ou possa diminuir a integridade, a objetividade ou a boa reputação da profissão o que, naturalmente, seria incompatível com os princípios fundamentais” (OROC, 2011, p. 4).

Segundo o ponto 2.4.1 do Código de Ética anteriormente mencionado:

O princípio da integridade impõe a todos os auditores que sejam corretos e honestos e assumam uma conduta pessoal e profissional idónea e responsável, de acordo com os princípios e normas do Código de Ética e outros normativos aplicáveis, abstendo-se de qualquer conduta desprestigiante para si próprio ou para a profissão (OROC, 2011, p. 6).

Efetuando um estudo por forma a compreender que capacidades, conhecimentos e atitudes dos auditores são importantes para a realização da sua profissão, Siriwardane et al. (2014) concluíram que a integridade profissional era vista como sendo o aspeto mais importante para os inquiridos, afirmado que a importância das conseqüências relativas à

falta da integridade profissional, tornou as recentes falhas de auditoria mais proeminentes e alvo de discussão tanto por entidades reguladoras como profissionais.

A integridade profissional de um auditor é um aspeto muito importante que tem vindo a ser questionado devido à falência de diversas empresas. Becker, Haugen e Mattson (2005) referem que “os auditores alegadamente ajudaram os clientes a ocultar informações financeiras desfavoráveis, ignoraram evidências de relatórios financeiros fraudulentos e quebraram o seu próprio código de conduta profissional, entre outras transgressões” (p.13).

De acordo com um estudo efetuado por Uyar e Gungormus (2011) onde foram avaliadas diversas competências e capacidades importantes para o trabalho de um auditor e, conseqüentemente, para a qualidade da auditoria, revela que a ética no trabalho, trabalho em equipa e a consciência ética são os principais fatores que os inquiridos consideram como mais importantes para a profissão de auditoria.

Segundo Figueiredo (2013) “o cumprimento dos requisitos éticos sejam quais forem, é a condição principal, sem a qual a qualidade de uma auditoria pode estar comprometida, mesmo que o auditor aplique os requisitos técnicos das normas de auditoria” (p.13).

### **1.2.7. Competências técnicas**

Segundo o IESBA (2005), as empresas de auditoria são responsáveis pela contratação de profissionais de auditoria competentes e com as capacidades e competências técnicas necessárias para a execução de uma auditoria com qualidade.

O estudo realizado na Austrália por Edge e Farley (como citado por Teixeira, Inácio, & Sousa, 2013) indica que para os auditores a competência técnica era o fator com mais importância.

Outros estudos demonstraram que na hora do cliente escolher os serviços de auditoria de uma determinada empresa, tem atenção não só as características das empresas de auditoria, mas também às características individuais dos próprios auditores, sendo que para as empresas de maior dimensão as características vistas como sendo mais importantes eram a competência técnica e ética dos auditores (Beattie & Fearnley, 1995; Liu, 2017).

DeAngelo (1981) refere que a descoberta de erros e distorções materialmente relevantes depende das capacidades técnicas e conhecimentos tecnológicos do auditor.

As competências técnicas dos auditores estão forçosamente associadas à forma como os mesmos dominam as novas tecnologias usadas em auditoria, uma vez que as informações que delas advêm são importantes e relevantes para a qualidade da auditoria.

Elliott e Jacobson (1987) referem-se às tecnologias de auditoria como sendo as ferramentas do auditor que permitem o aumento das suas capacidades para a execução das suas tarefas.

A utilização da informação tecnológica segundo Abou-El-Sood, Kotb e Allam (2015) permite aperfeiçoar as capacidades dos auditores ao longo de todo o processo de auditoria.

Estes autores propuseram-se a analisar a importância do uso da tecnologia de auditoria por parte dos auditores. Para os inquiridos a utilização da tecnologia de auditoria era extremamente importante na avaliação do risco seguida da amostragem. Os inquiridos entendiam também que a tecnologia de auditoria na revisão de fraudes é bastante importante. Das onze razões para o uso da tecnologia de informação de auditoria, melhor qualidade da auditoria, minimização do tempo e custo das tarefas de auditoria, sobreviver num ambiente baseado em tecnologias de informação e ganhar vantagem competitiva sobre outras empresas, foram as mais votadas pelos inquiridos.

Os auditores têm obrigação de desenvolver e atualizar as suas capacidades e competências técnicas necessárias à prossecução do seu trabalho e das responsabilidades inerentes. Este desenvolvimento e atualização tem consequências não só na melhoria das capacidades dos auditores, mas também na realização de auditorias com qualidade mais elevada (Jelic, 2012).

## Capítulo 2. Metodologias

Este capítulo pretende descrever todo o processo de investigação realizado, de modo a compreender o objetivo principal deste trabalho de investigação, ou seja, apresentar as questões de investigação, o método utilizado para a recolha e tratamento de dados bem como a caracterização da amostra.

### 2.1. Enquadramento e questões de investigação

Esta investigação terá como propósito analisar e compreender qual o impacto das características do auditor na qualidade da auditoria tendo em conta a visão do auditor externo. Ao longo do tempo, foram elaborados diversos estudos sobre as competências e conhecimentos profissionais necessários para um auditor, mas poucos foram os estudos que se debruçaram sobre a influência das características do auditor na qualidade da auditoria. Deste modo, o presente estudo pretende dar resposta à principal questão de investigação: “Qual o impacto das características do auditor na qualidade da auditoria na ótica do auditor externo?”

De modo a obter resposta à questão principal foi necessário proceder à realização de um conjunto de subquestões associadas aos fatores e características do auditor que influenciam a qualidade da auditoria, tendo em conta os fatores de influência e as características do auditor estudadas ao longo da revisão de literatura. Assim, as subquestões foram:

SQ1: Na perspetiva dos auditores, quais os principais fatores que poderão influenciar a qualidade da auditoria e qual a importância que atribuem às características do auditor como fator influenciador dessa mesma qualidade?

SQ2: Na perspetiva dos auditores, tendo em conta as características do auditor, quais as características que terão maior influência na qualidade da auditoria?

SQ3: Considerando algumas das características do auditor como o género e a idade, na perspetiva dos auditores, de que forma é que as mesmas poderão influenciar a qualidade da auditoria?

## 2.2. Recolha e tratamento de dados

Este trabalho teve como objeto de estudo variáveis qualitativas e quantitativas, dos Revisores Oficiais de Contas (ROC), pelo que se trata de um estudo misto. De modo a recolher a informação necessária, e à semelhança de outros estudos, foram entregues questionários à respetiva amostra.

### 2.2.1. Questionário

O questionário foi elaborado e sujeito a um pré-teste por profissionais e não profissionais da área da auditoria tendo sido entregue presencialmente na ação de formação “Tributação internacional e mecanismos de eliminação da dupla tributação” dirigida a ROC tendo sido distribuídos questionários por todos os 38 participantes da ação de formação realizada no Porto.

Com a entrega presencial dos questionários aos inquiridos recolheram-se 30 questionários preenchidos, obtendo-se desta forma uma taxa de resposta de 78,9%. Fazendo uma análise da taxa de resposta a questionários de estudos semelhantes realizados por outros autores, considera-se assim a taxa de resposta a este estudo bastante adequada.

Os dados recolhidos foram analisados com recurso ao *software* estatístico-IBM SPSS (*Statistical Package for the Social Sciences*) *Statistics* 24.0 e ao Microsoft Excel 2013.

O questionário foi formulado com respostas claras e objetivas, apresentando duas partes distintas.

A primeira parte do questionário (1. Perfil do Inquirido) é constituída por seis questões de modo a recolher informações sobre o perfil dos inquiridos para a caracterização da amostra. A segunda parte do questionário é constituída por três perguntas de opinião, para avaliar quais os principais fatores e características do auditor com impacto na qualidade da auditoria, estudando com mais detalhe a perceção dos auditores em relação ao efeito do género e da idade na qualidade da auditoria.

Nas respostas de opinião (2. Recolha de Opiniões), o ROC respondeu tendo em conta o grau de importância que atribui a cada um dos fatores e características em estudo (pontos 2.1 e 2.2), pretendendo-se no ponto 2.3 que o ROC indique o seu grau de concordância, face às questões colocadas. Para os três pontos foi utilizada a escala de *Likert* com 5 níveis de resposta.



Na questão 2.1 pretendeu-se inquirir acerca dos fatores de influência na qualidade da auditoria segundo a literatura analisada: independência do auditor, dimensão da empresa de auditoria, comissão de auditoria, conhecimento da entidade e do meio envolvente, auditoria interna, controlo interno e por último, de modo a posteriormente poder ser realizada uma comparação, as características do auditor externo.

Na questão 2.2 questionou-se os inquiridos qual o grau de importância que atribuem às características dos auditores que foram estudadas na revisão de literatura: género, idade, experiência profissional, nível de instrução, julgamento e ceticismo profissional, relacionamento e comunicação com o cliente e com a equipa de auditoria, ética, integridade e independência, competências técnicas, e outros fatores nomeadamente o *stress*, dando a possibilidade ao inquirido de indicarem outros fatores que considerassem relevantes para a qualidade da auditoria.

A questão 2.3 é composta por quatro afirmações de modo a analisar com mais pormenor o género e a idade do auditor. Esta questão tem como objetivo compreender a opinião dos inquiridos quanto à qualidade da auditoria efetuada por auditores do género masculino e feminino e a opinião relativamente à idade, indicando se a qualidade aumenta ou diminui com o aumento da idade do auditor.

Na figura 9 encontra-se a correspondência entre as subquestões de investigação orientadoras deste estudo e as perguntas presentes no questionário entregue aos ROC.

Questão principal	Subquestões	Questões do questionário
	SQ1	2.1
	SQ2	2.2
	SQ3	2.3

**Quadro 1:** Correspondência entre subquestões e as questões do questionário

**Fonte:** Elaboração própria

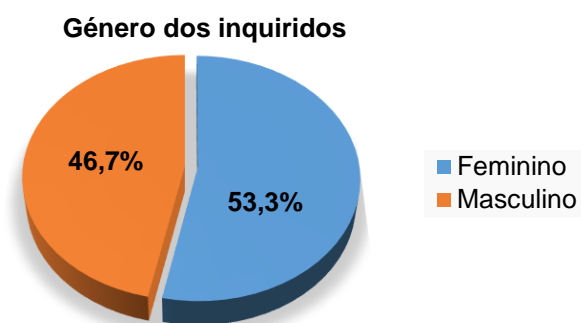
### 2.3. Caracterização da amostra

Como foi referido anteriormente, a primeira parte do questionário foi constituída por questões de modo a recolher informações sobre o perfil dos inquiridos e assim proceder-se à caracterização da amostra. Assim, nesta primeira parte de análise de dados pretende-

se conhecer a idade, o género, o nível de instrução e área de formação, a experiência e a forma como exercem a sua profissão.

Para a forma como o ROC exerce a sua atividade profissional, as opções constantes no questionário foram: a título individual, numa empresa multinacional, como sócio de uma Sociedade de Revisores Oficiais de Contas (SROC) e sob contrato de prestação de serviços como ROC ou SROC.

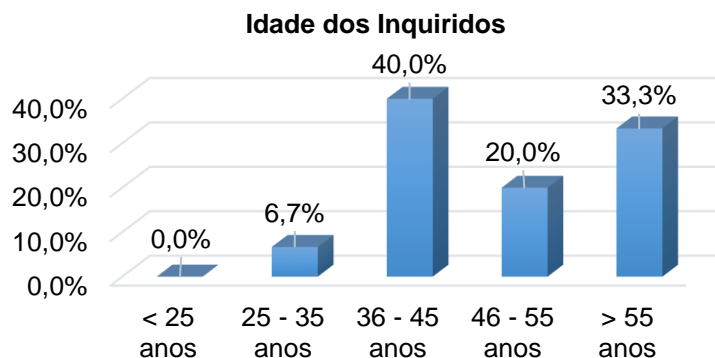
Na análise dos dados relativos ao género dos inquiridos, pode-se verificar que 53,3% (16 inquiridos) da amostra é do género feminino, sendo que os restantes 46,7% (14 inquiridos) são do género masculino (gráfico 1).



**Gráfico 1:** Género dos inquiridos

Fonte: Elaboração própria

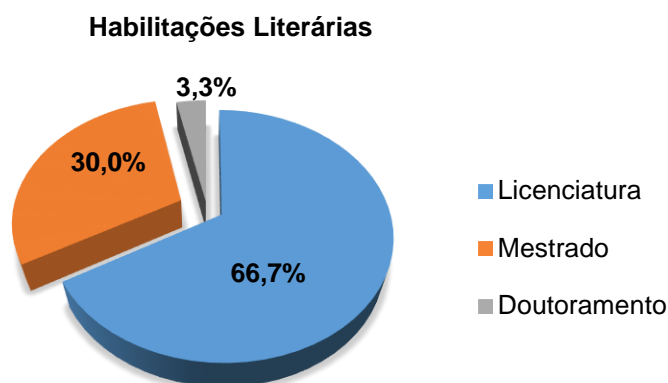
Para a análise da idade do inquirido decidiu-se estudar por faixas etárias sendo que as mesmas constaram do questionário entregue. No gráfico 2, pode-se verificar que 40% (12 indivíduos) dos inquiridos têm idades compreendidas entre os 36 e 45 anos, 33,3% têm idade superior a 55 anos, sendo que os restantes inquiridos têm idades compreendidas entre os 25 e 35 anos e entre 46 e 55 anos.



**Gráfico 2:** Idade dos inquiridos

Fonte: Elaboração própria

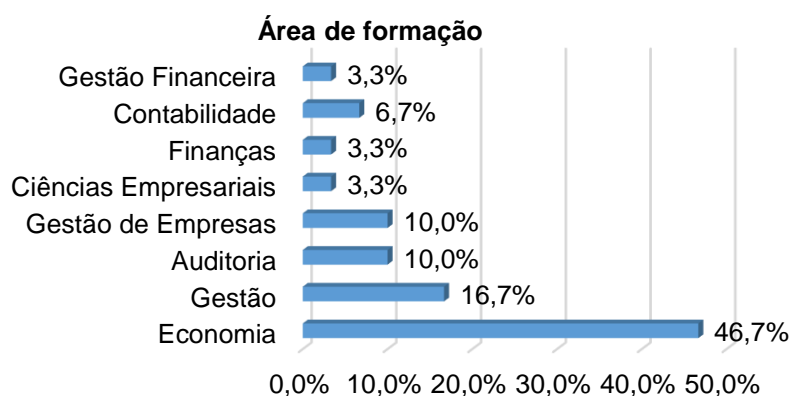
Com a análise do gráfico seguinte, relativo às habilitações académicas dos inquiridos, verificamos que mais de metade (66,7% dos inquiridos) possui o grau de Licenciatura, sendo que 30% apresenta o grau de Mestre e apenas uma minoria, 3,3% dos inquiridos, apresenta o grau de Doutor.



**Gráfico 3:** Habilitações Literárias dos inquiridos

**Fonte:** Elaboração própria

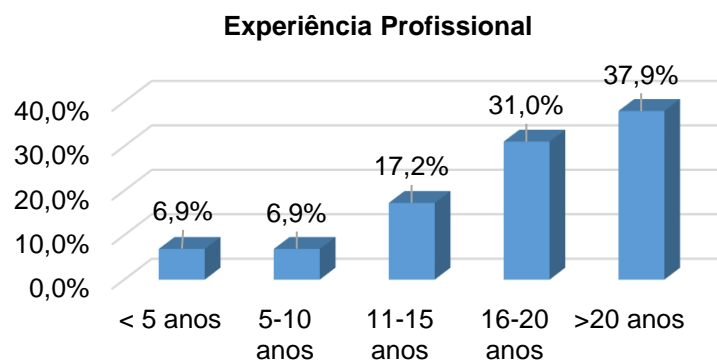
A questão relativa à área de formação do inquirido era de resposta aberta, de modo a que fosse indicada a área de formação de cada um dos inquiridos. Depois de analisadas e agrupadas as respostas, as mesmas encontram-se descritas no gráfico 4 para análise. Pode-se verificar que 46,7% dos inquiridos responderam “Economia” como sendo a sua área de formação sendo que para 16,7% a sua área de formação é Gestão, seguindo-se Gestão de Empresas e Auditoria com 10% das respostas, Contabilidade com 6,7% e por último Gestão Financeira, Finanças e Ciências Empresariais com 3,3%.



**Gráfico 4:** Área de formação dos inquiridos

**Fonte:** Elaboração própria

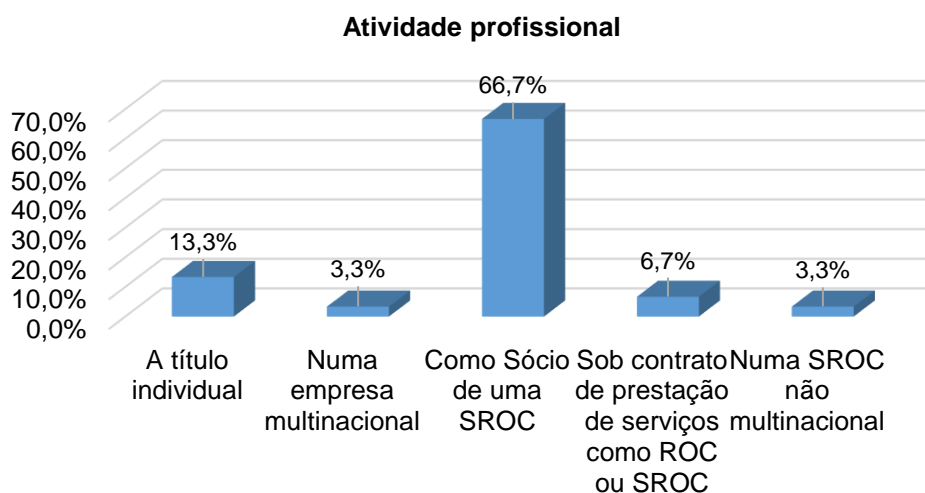
O seguinte gráfico indica os anos de experiência dos inquiridos enquanto Auditores/ ROC. Apenas 29 dos inquiridos indicaram a sua experiência profissional, sendo que 37,9% dos inquiridos que responderam à questão apresentam uma experiência de mais de 20 anos na área da auditoria, 31% apresenta entre 16 e 20 anos de experiência, 17,2% entre 11 a 15 anos, sendo que os restantes apresentam até 10 anos de experiência.



**Gráfico 5:** Experiência profissional dos inquiridos

**Fonte:** Elaboração própria

Na primeira parte do questionário também foi questionada a forma como os inquiridos exercem a sua profissão enquanto ROC. Apenas 28 inquiridos responderam a esta questão, sendo os resultados apresentados no gráfico 6. Deste modo, verifica-se que mais de metade dos inquiridos (66,7%) exerce a sua atividade profissional como sócio de uma SROC.



**Gráfico 6:** Atividade profissional dos inquiridos

**Fonte:** Elaboração própria

## Capítulo 3. Discussão de Resultados

O presente capítulo tem como objetivo principal apresentar e discutir os resultados obtidos por via de questionários.

Numa primeira análise, será identificada e avaliada a percepção dos ROC relativamente à influência de um conjunto de fatores (entre os quais as características do auditor) na qualidade da auditoria.

Prosseguindo com a análise de resultados passamos para a segunda fase, onde algumas características do auditor externo foram avaliadas pelos inquiridos quanto ao seu grau de importância para a qualidade da auditoria, analisando de forma mais específica duas das características: o género e a idade.

Por último, realizou-se o teste de independência às variáveis anteriormente mencionadas.

### 3.1. Fatores determinantes da qualidade da auditoria

Compreender de que modo determinados fatores podem comprometer a qualidade da auditoria revela-se, nos dias de hoje, de elevada importância tanto para a entidade a auditar (na escolha da melhor empresa de auditoria/ auditor que eventualmente proporcionará a melhor auditoria) como para a empresa de auditoria/ auditor no alcance de uma qualidade da auditoria elevada e do prestígio e reconhecimento público.

Deste modo, os fatores determinantes da qualidade da auditoria elencados no primeiro capítulo do presente estudo foram alvo de análise por parte dos inquiridos, de modo a que os mesmos indicassem o grau de importância que atribuem a cada um desses fatores. Um dos fatores questionado foi a importância das características do auditor, uma vez que as mesmas são o principal objeto de estudo deste trabalho de investigação.

Na questão 2.1 apresentaram-se os seguintes fatores de estudo:

- Dimensão da empresa de auditoria/ auditor externo;
- Existência de uma comissão de auditoria na entidade a auditar;
- Existência de um departamento de auditoria interna na entidade a auditar;
- Conhecimento da entidade e do meio envolvente por parte do auditor externo;
- Existência de um controlo interno adequado na entidade a auditar;

- Características próprias do auditor externo.

Como referido anteriormente, os inquiridos responderam às questões tendo em conta a escala de *Likert* de 5 níveis. Para a questão 2.1 do questionário, os inquiridos atribuíram um grau de importância tendo em conta os seguintes níveis: 1- Sem importância; 2- Pouco importante; 3- Importante; 4- Muito importante; 5- Extremamente importante.

Pretende-se com a análise dos resultados da questão 2.1 responder à primeira subquestão de investigação:

SQ1: Na perspetiva dos auditores, quais os principais fatores que poderão influenciar a qualidade da auditoria e qual a importância que atribuem às características do auditor como fator influenciador dessa mesma qualidade?

Na tabela 1 apresentam-se os resultados obtidos para a primeira questão de opinião do questionário.

	N	Média	Moda	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo	Percentis		
							25	50	75
Dimensão da empresa de auditoria/ do auditor externo	29	2,76	3	0,872	1	5	2	3	3
Existência de uma comissão de auditoria na entidade a auditar	28	2,93	3	0,9	1	4	2	3	4
Existência de um departamento de auditoria interna na entidade a auditar	28	3,25	3	0,645	2	4	3	3	4
Conhecimento da entidade e do meio envolvente	29	4,31	4	0,541	3	5	4	4	5
Existência de um controlo interno adequado na entidade a auditar	29	4,34	4 <sup>a</sup>	0,67	3	5	4	4	5
Características próprias do auditor externo	28	4,11	4	0,786	3	5	3,25	4	5

a. Existem várias modas- o menor valor foi apresentado

**Tabela 1:** Estatística descritiva atribuída aos fatores influenciadores da qualidade da auditoria

**Fonte:** SPSS 24.0

De acordo com a análise da tabela 1, a existência de um controlo interno adequado na entidade a auditar e o conhecimento da entidade e do meio envolvente por parte do auditor externo, foram os fatores com maior importância atribuída por parte dos inquiridos.

Tal como foi referido na revisão de literatura, o controlo interno é um aspeto muito importante para uma empresa. No entanto, é necessário ter em consideração a relação custo/ benefício da sua implementação (Costa, 2014).

Estes resultados podem ser justificados pelo facto do conhecimento da entidade e do meio envolvente afetar a forma como os auditores planeiam o seu trabalho, e conseqüentemente todo o processo de auditoria (Granberg & Höglund, 2011) e o controlo interno permitir evitar e detetar acessos e atividades não autorizadas (Pinheiro, 2014).

No que diz respeito às características do auditor, estas foram o terceiro fator com maior importância atribuída, podendo este resultado ser justificado com as conclusões do estudo de Cahan e Sun (2015) e Gul et al. (2013) que referem que as características do auditor podem servir como uma forma de medir o nível de rigor aplicado no trabalho de auditoria e ter influência no processo de julgamento e decisão do auditor.

Ao nível da moda, os inquiridos atribuíram importância aos três fatores anteriormente referidos de “muito importante” (nível 4). É de referir que para o fator “existência de um controlo interno adequado na entidade a auditar” 44,8% dos inquiridos responderam como sendo “muito importante”, sendo que “extremamente importante” obteve a mesma percentagem, como se pode verificar pela análise da tabela 2.

A existência de um departamento de auditoria interna e de uma comissão de auditoria na entidade a auditar, juntamente com a dimensão da empresa de auditoria e do auditor externo, foram os fatores com menos importância atribuída. Apesar de ambos os fatores apresentarem uma moda de 3 (importante), a dimensão da empresa de auditoria e do auditor externo revelou-se o fator de menos importância, na opinião dos inquiridos, apresentando uma média de 2,76. Também os estudos efetuados por Piot e Janin (2007) e Tendeloo e Vanstraelen (2005) revelam não existir influência significativa deste fator na qualidade da auditoria e os autores Bauwhede e Willekens (2004) afirmam não existirem diferenças entre a qualidade da auditoria prestada por empresas de grande e pequena dimensão. Por outro lado, a maioria da literatura estudada sugere a existência de influência positiva entre a dimensão da empresa de auditoria e do auditor e a qualidade da auditoria (Chen et al., 2013; Choi et al., 2010; Colbert & Murray, 1998; Hosseinniakani et al., 2014; Hussein & Hanefah, 2013; Sundgren & Svanström, 2013).

Com estes resultados podemos concluir que, segundo a perceção dos auditores, a existência de um controlo interno eficaz e eficiente e o conhecimento da entidade e do meio envolvente são os principais fatores que poderão influenciar a qualidade da auditoria, atribuindo também grande importância às características do auditor (média = 4,11 numa escala de 5) para a qualidade da auditoria.

	N	Sem importância		Pouco importante		Importante		Muito importante		Extremamente importante	
		Frequência	% Válida	Frequência	% Válida	Frequência	% Válida	Frequência	% Válida	Frequência	% Válida
Dimensão da empresa de auditoria/ do auditor externo	29	2	6,9	8	27,6	15	51,7	3	10,3	1	3,4
Existência de uma comissão de auditoria na entidade a auditar	28	2	7,1	6	21,4	12	42,9	8	28,6	-	-
Existência de um departamento de auditoria interna na entidade a auditar	28	-	-	3	10,7	15	53,6	10	35,7	-	-
Conhecimento da entidade e do meio envolvente por parte do auditor externo	29	-	-	-	-	1	3,4	18	62,1	10	34,5
Existência de um controlo interno adequado na entidade a auditar	29	-	-	-	-	3	10,3	13	44,8	13	44,8
Características próprias do auditor externo	28	-	-	-	-	7	25	11	39,3	10	35,7

**Tabela 2:** Análise percentual do grau de importância atribuído aos fatores influenciadores da qualidade da auditoria

Fonte: SPSS 24.0



### 3.2. As características do auditor e a qualidade da auditoria

Conforme descrito anteriormente neste trabalho, as características do auditor permitem que o mesmo se diferencie dos restantes profissionais de auditoria, podendo servir como forma de medição da qualidade da auditoria que será prestada.

As tabelas 3 e 4 mostram os resultados obtidos através de uma análise estatística descritiva e percentual, respetivamente, das respostas dos inquiridos à questão 2.2 do questionário (foi utilizada a mesma escala de avaliação, à semelhança da questão 2.1).

Nesta questão pretende-se avaliar a perceção dos inquiridos e o grau de importância que atribuem às características do auditor, respondendo posteriormente à subquestão 2:

SQ2: Na perspetiva dos auditores, tendo em conta as características do auditor, quais as características que terão maior influência na qualidade da auditoria?

As características propostas a análise por parte dos inquiridos encontram-se elencadas no quadro seguinte, juntamente com os resultados obtidos.

	N	Média	Moda	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo	Percentis		
							25	50	75
Género	29	1,1	1	0,31	1	2	1	1	1
Idade do auditor	30	2,67	3	0,802	1	4	2	3	3
Experiência Profissional	30	3,97	4	0,615	3	5	4	4	4
Nível de instrução	30	3,83	4	0,592	3	5	3	4	4
Capacidade de julgamento e ceticismo profissional	30	4,5	5	0,572	3	5	4	5	5
Capacidade de relacionamento e comunicação com o cliente	30	4,1	4	0,803	2	5	4	4	5
Capacidade de relacionamento e comunicação com a equipa de auditora	30	4,27	4	0,583	3	5	4	4	5
Ética, integridade e independência	30	4,87	5	0,346	4	5	5	5	5
Competências Técnicas (domínio de tecnologias de auditoria)	30	4,37	4	0,556	3	5	4	4	5
Outros fatores ( <i>stress</i> ,...)	19	3,47	3	0,697	2	5	3	3	4

**Tabela 3:** Estatística descritiva atribuída às características do auditor

**Fonte:** SPSS 24.0

Segundo os inquiridos, a ética, integridade e independência do auditor são as características do auditor mais importantes com influência na qualidade da auditoria (média = 4,87, numa escala de importância de 1 a 5). Estas características são essenciais para qualquer profissional e para a realização do seu trabalho enquanto auditores, apresentando uma moda de 5 o equivalente a “extremamente importante” com 86,7% das opiniões dos inquiridos. Estes resultados são consistentes com as conclusões de Siriwardane et al. (2014) e Uyar e Gungormus (2011) em que a ética, a integridade e independência foram consideradas como sendo as mais importantes para a qualidade da auditoria.

Os inquiridos atribuíram também grande importância à capacidade de julgamento e ceticismo profissional, ao domínio das tecnologias de auditoria e à capacidade de relacionamento e comunicação com a equipa de auditoria, seguido do relacionamento e comunicação com os clientes com média de 4,5; 4,37; 4,27 e 4,11 respetivamente. Estes resultados são consistentes com outros estudos publicados (Anderson, 2012; Arruñada, 2000; Siriwardane et al., 2014). Ao nível da moda verifica-se a atribuição de “extremamente importante” para a capacidade de julgamento e ceticismo profissional, enquanto que para as restantes características referidas anteriormente, os inquiridos atribuíram a classificação de “muito importante” às mesmas.

A experiência profissional, o nível de instrução e o *stress* também foram considerados como fatores importantes para a qualidade da auditoria sendo que 63,3% respondeu “muito importante” para a experiência profissional e para o nível de instrução do auditor, apresentando médias de 3,97 e 3,83 respetivamente, que corroboram com o resultado de Ye et al. (2014) de que a experiência do auditor é mais impactante na qualidade da auditoria do que o nível de instrução, e o *stress* com 3,47 de média em que 47,4% das 19 pessoas que responderam a esta característica consideram-na como “importante” para a qualidade da auditoria. Para além de Ye et al. (2014), também outros autores estudados na revisão de literatura, referem que a experiência profissional do auditor bem como o nível de instrução são características importantes para a qualidade da auditoria (Alissa et al., 2014; Drogalas et al., 2017; Gul et al., 2013; Hammersley, 2006; Yan & Xie, 2016). No entanto, quanto ao *stress*, apesar da maioria dos inquiridos considerarem este fator “importante” e “muito importante”, Yan e Xie (2016) referem que o *stress* tem impacto negativo na qualidade da auditoria apenas nas auditorias iniciais realizadas a novos clientes.

Por último, os inquiridos consideram com menos importância para a qualidade da auditoria a idade e o género do auditor, respetivamente.

A idade foi considerada como uma característica importante por 46,7% dos inquiridos sendo que, 33,3% atribui pouca importância à idade do auditor, apresentando deste modo, uma média de 2,67. Para Conroy et al. (2010) e Sundgren e Svanström (2014) esta característica também se revela importante para a qualidade da auditoria no entanto, em sentidos opostos.

No que diz respeito ao gênero dos auditores, e tendo esta característica sido alvo de diversos estudos por parte de diversos autores, a análise da tabela 4 permite-nos concluir que 89,7% dos inquiridos veem o gênero do auditor como uma característica que não apresenta influência na qualidade da auditoria, sendo que os restantes 10,3% atribuem pouca importância a esta característica, tendo assim apresentado uma média de 1,1 e moda de 1 correspondente a “sem importância”. Estes resultados não corroboram com as conclusões apresentadas por Cohen et al. (1998), Conroy et al. (2010), Hardies et al. (2016) e Uyar e Gungormus (2011) de que a qualidade da auditoria é afetada pelo gênero do auditor, sendo que um auditor do gênero feminino, segundo estes estudos, proporciona mais qualidade ao trabalho de auditoria.

Deste modo, podemos concluir que para a qualidade da auditoria, a ética, integridade e independência do auditor bem como a capacidade de julgamento e ceticismo profissional do auditor, são as características mais importantes, sendo que o gênero do auditor, segundo as percepções dos inquiridos, não apresenta qualquer influência na qualidade da auditoria, indo ao encontro da conclusão apresentada por Montenegro e Bras (2015) da inexistência de relação entre o gênero do auditor e a qualidade da auditoria.

	N	Sem importância		Pouco importante		Importante		Muito importante		Extremamente importante	
		Frequência	% Válida	Frequência	% Válida	Frequência	% Válida	Frequência	% Válida	Frequência	% Válida
Gênero	29	26	89,7	3	10,3	-	-	-	-	-	-
Idade do auditor	30	2	6,7	10	33,3	14	46,7	4	13,3	-	-
Experiência Profissional	30	-	-	-	-	6	20	19	63,3	5	16,7
Nível de instrução	30	-	-	-	-	8	26,7	19	63,3	3	10
Capacidade de julgamento e ceticismo profissional	30	-	-	-	-	1	3,3	13	43,3	16	53,3
Capacidade de relacionamento e comunicação com o cliente	30	-	-	1	3,3	5	16,7	14	46,7	10	33,3
Capacidade de relacionamento e comunicação com a equipa de auditoria	30	-	-	-	-	2	6,7	18	60	10	33,3
Ética, integridade e independência	30	-	-	-	-	-	-	4	13,3	26	86,7
Competências Técnicas (domínio de tecnologias de auditoria)	30	-	-	-	-	1	3,3	17	56,7	12	40
Outros fatores ( <i>stress</i> ,...)	19	-	-	1	5,3	9	47,4	8	42,1	1	5,3

**Tabela 4:** Análise percentual do grau de importância atribuído às características do auditor

**Fonte:** SPSS 24.0

Neste trabalho de investigação, com a questão 2.3, decidiu-se aprofundar duas das características do auditor anteriormente analisadas: o género e a idade. Como tal, a próxima análise baseia-se em compreender de forma mais específica a visão dos inquiridos quanto à possibilidade de influência destas duas características na qualidade da auditoria e, conseqüentemente, dar resposta à última subquestão colocada neste trabalho.

SQ3: Considerando algumas características do auditor como o género e a idade, na perspectiva dos auditores, de que forma é que as mesmas poderão influenciar a qualidade da auditoria?

As afirmações propostas a análise por parte dos ROC encontram-se descritas na tabela 5 e 6.

Nesta última questão utilizou-se um grau de avaliação da escala de *Likert* diferente das questões anteriores tal como se verifica pela análise da tabela 6. Deste modo, os inquiridos foram convidados a mostrar o seu grau de concordância relativamente às afirmações do ponto 2.3 do questionário tendo em conta a seguinte escala: 1- Discordo totalmente; 2- Discordo; 3- Não concordo nem discordo; 4 Concordo; 5- Concordo totalmente.

A análise conjunta da tabela 5 e 6 permite-nos verificar que 83,3% dos inquiridos discordam totalmente com a afirmação “uma auditoria de qualidade é aquela que é realizada essencialmente por auditores do sexo masculino”. Esta afirmação obteve uma média de 1,23 e moda de 1 (discordo totalmente).

	N	Média	Moda	Desvio Padrão	Mínimo	Máximo	Percentis		
							25	50	75
Uma auditoria de qualidade é aquela que é realizada essencialmente por auditores do sexo masculino	30	1,23	1	0,568	1	3	1	1	1
Uma auditoria de qualidade é aquela que é realizada essencialmente por auditores do sexo feminino	30	1,3	1	0,651	1	3	1	1	1
A qualidade da auditoria tende a aumentar com o aumento da idade do auditor	30	3,13	4	0,973	1	4	2	3	4
A qualidade da auditoria tende a diminuir com o aumento da idade do auditor	29	2,62	3	0,903	1	5	2	3	3

**Tabela 5:** Estatística descritiva atribuída à relação do género e idade do auditor com a qualidade da auditoria.

Fonte: SPSS 24.0

Na segunda afirmação, “uma auditoria de qualidade é aquela que é realizada essencialmente por auditores do sexo feminino”, 80% dos inquiridos discordam totalmente apresentando uma média de 1,3 e moda de 1 (discordo totalmente). É de notar, que na questão analisada anteriormente, 89,7% dos inquiridos atribuíram “sem importância” sendo que os restantes 10,3% atribuíram “pouco importante” ao género do auditor como característica de influência na qualidade da auditoria.

Os resultados desta variável estudada na questão anterior encontram-se em concordância com os resultados da presente questão em análise. No entanto, estes resultados não corroboram com as conclusões apresentadas por alguns dos autores anteriormente estudados. Assim, Hardies et al. (2016) referem que um auditor do género feminino proporciona mais qualidade da auditoria e Uyar e Gungormus (2011) demonstraram que os inquiridos de género feminino atribuíam mais importância a determinadas competências importantes, do que o género oposto. Cohen et al. (1998) e Conroy et al. (2010) apresentaram conclusões idênticas, em que o género feminino era menos propenso a aceitar atos menos éticos do que o sexo oposto. Sendo a ética muito importante para a profissão de qualquer auditor e para a qualidade da auditoria a aceitabilidade de questões menos éticas por parte dos auditores condiciona a qualidade da auditoria.

A análise da variável idade do auditor na questão 2.3 revela que 46,7% dos inquiridos concordam com a afirmação de que a qualidade da auditoria aumenta com o aumento da idade do auditor, sendo que apenas uma minoria 6,7% dos inquiridos discordam totalmente com a afirmação (tabela 6). Esta afirmação apresenta uma média de 3,13 e moda de 4 (tabela 5) o que significa que os inquiridos atribuíram “concordo” à afirmação, o que corrobora com as percentagens obtidas na tabela 6. Também Conroy et al. (2010) refere que a qualidade da auditoria pode aumentar com o aumento da idade do auditor, uma vez que o seu estudo revelou que a aceitabilidade de situações eticamente questionáveis era superior nos auditores mais jovens do que em auditores com mais idade.

A afirmação “a qualidade da auditoria tende a diminuir com o aumento da idade do auditor”, apresenta uma média e moda inferiores à afirmação anterior (2,62 e 3 respetivamente). Segundo os resultados descritos na tabela 6, apenas 3,3% concorda totalmente com a afirmação apresentada, sendo que 46,7% das pessoas responderam não concordar nem discordar com a afirmação.

Relativamente à afirmação anterior, esta apresenta uma maior percentagem de resposta ao nível dos graus “discordo totalmente” e “discordo” com 10,3% e 31% dos inquiridos respetivamente. Das 29 pessoas que responderam à última afirmação da questão 2.3,

apenas 2 pessoas, ou seja, 6,7% dos inquiridos, responderam concordar com a afirmação, sendo que um inquirido apresentou um comentário à sua resposta, referindo que concordava com a afirmação se a idade do auditor fosse avançada. O aumento da idade do auditor pode realmente afetar a qualidade da auditoria quer pelo facto dos auditores com mais idade despendem menos tempo a compreenderem os novos padrões e princípios contabilísticos vigentes, como pela possibilidade de serem mais benevolentes com os seus clientes (Sundgren & Svanström, 2014).

Em suma, podemos concluir que segundo as perceções dos inquiridos, a qualidade da auditoria não aumenta pelo facto de ser realizada por um auditor do género feminino ou masculino, revelando-se uma característica do auditor sem impacto na qualidade da auditoria. Por sua vez, também de acordo com as opiniões recolhidas, a qualidade da auditoria tende a aumentar com o aumento da idade do auditor.

	N	Discordo totalmente		Discordo		Não concordo nem discordo		Concordo		Concordo totalmente	
		Frequência	% Válida	Frequência	% Válida	Frequência	% Válida	Frequência	% Válida	Frequência	% Válida
Uma auditoria de qualidade é aquela que é realizada essencialmente por auditores do sexo masculino	30	25	83,3	3	10	2	6,7	-	-	-	-
Uma auditoria de qualidade é aquela que é realizada essencialmente por auditores do sexo feminino	30	24	80	3	10	3	10	-	-	-	-
A qualidade da auditoria tende a aumentar com o aumento da idade do auditor	30	2	6,7	6	20	8	26,7	14	46,7	-	-
A qualidade da auditoria tende a diminuir com o aumento da idade do auditor	29	3	10,3	9	31	14	46,7	2	6,7	1	3,3

**Tabela 6:** Análise percentual do grau de importância atribuído à relação entre o género e idade do auditor e a qualidade da auditoria

Fonte: SPSS 24.0



### 3.3. Teste de independência do Qui-quadrado: género e idade

Após análise individual de cada uma das perguntas do questionário, realizou-se uma análise adicional de modo a testar a independência do género e idade do inquirido, as respostas dos inquiridos às questões do género e idade da questão 2.2 e as respostas às afirmações da questão 2.3 do questionário. Desta forma, realizou-se o teste de independência do Qui-quadrado.

Este teste é utilizado para verificar a existência de relação entre duas variáveis categóricas. Para a aplicação plena deste teste é necessário que sejam cumpridas as seguintes condições: não existir mais de 20% das células com frequências esperadas inferiores a 5, sendo que todas as células têm que ter frequência igual ou superior a 1 (Afonso & Nunes, 2011).

As hipóteses de um teste de independência Qui-quadrado são (Pestana & Gageiro, 2008):

$H_0$  (hipótese nula): As variáveis são independentes

$H_1$  (hipótese alternativa): Existe relação entre as variáveis.

A regra de decisão para aceitar ou rejeitar uma das hipóteses baseia-se em: não rejeitar  $H_0$  se  $p\text{-value} > \alpha$  e rejeitar  $H_0$  (e aceitar  $H_1$ ) se  $p\text{-value} \leq \alpha$ .

No caso concreto deste estudo, o nível de significância utilizado é de 5% o que significa que  $H_0$  não será rejeitada para  $p\text{-value} > \alpha = 0.05$  e será rejeitada para  $p\text{-value} \leq \alpha = 0.05$ .

#### 1º Análise:

Para a primeira análise realizou-se o teste de independência Qui-quadrado para o género do inquirido e a resposta à pergunta 2.2 relativa ao género de modo a verificar se as duas variáveis são independentes uma da outra ou existe relação entre a resposta à pergunta 2.2 sobre a característica “género” e o género do inquirido, isto é, se o facto do inquirido ser do género masculino ou feminino influenciou a resposta dos inquiridos à pergunta 2.2 sobre a importância do género do auditor enquanto característica influenciadora da qualidade da auditoria.

Deste modo, as hipóteses do teste de independência para a primeira análise são:

H<sub>0</sub>: O género do inquirido e a resposta dada à pergunta 2.2 sobre o género do auditor enquanto característica influenciadora da qualidade da auditoria são independentes.

H<sub>1</sub>: O género do inquirido e a resposta dada à pergunta 2.2 sobre o género do auditor enquanto característica influenciadora da qualidade da auditoria não são independentes.

Os quadros abaixo, representam os *outputs* do SPSS resultantes do teste de independência do Qui-quadrado para a primeira análise.

Na tabela 7 pode-se verificar a correspondência entre o género do inquirido e as respostas à questão 2.2 sobre o género. Pela análise deste quadro, verifica-se que 14 inquiridos do género feminino e 12 do género masculino atribuem “sem importância” ao género do inquirido como característica influenciadora da qualidade da auditoria, sendo que os restantes atribuem “pouca importância” ao género do auditor (1 inquirido do género feminino e 2 do género masculino).

**Crosstab**

			Género do auditor		Total
			Feminino	Masculino	
Resposta Género 2.2	Sem importância	Contagem	14	12	26
		Contagem Esperada	13,4	12,6	26,0
	Pouco importante	Contagem	1	2	3
		Contagem Esperada	1,6	1,4	3,0
Total	Contagem		15	14	29
	Contagem Esperada		15,0	14,0	29,0

**Tabela 7:** Análise cruzada: resposta à questão 2.2 sobre o género x género do auditor

**Fonte:** SPSS 24.0

Pela legenda da tabela 8 verifica-se que existem mais de 20% das células com frequência inferior a 5. Como foi referido inicialmente, um dos pressupostos de utilização do teste de independência do Qui-quadrado é não existir mais que 20% de células com frequência esperada inferior a 5 o que não se verifica neste caso. A análise dos valores do teste de independência de Qui-quadrado pode, deste modo, ficar comprometida e não fornecer os resultados corretos o que pode levar a rejeitar ou não rejeitar uma das hipóteses em estudo indevidamente.

Assim sendo, e segundo a explicação, análises e exemplos de Laureano (2011) e Mehta e Patel (2013), uma das soluções é corrigir o resultado pedindo o *p-value* exato do teste qui-quadrado (tabela 9). Desta forma, e sempre que em cada análise existirem mais que 20%

das células com frequências inferiores a 5, será apresentado o *p-value* corrigido ou seja, o *p-value* exato, não sendo apresentado o *output* inicial (tabela 8) sem o valor exato.

Testes qui-quadrado					
	Valor	gl	Significância Assintótica (Bilateral)	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)
Qui-quadrado de <i>Pearson</i>	,453 <sup>a</sup>	1	,501		
Correção de continuidade <sup>b</sup>	,004	1	,950		
Razão de verossimilhança	,459	1	,498		
Teste Exato de <i>Fisher</i>				,598	,473
Nº de Casos Válidos	29				

a. 2 células (50,0%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é 1,45.

b. Computado apenas para uma tabela 2x2

**Tabela 8:** Resultados do teste Qui-quadrado (sem ajuste) para os dados da resposta à questão 2.2 sobre o gênero x gênero do inquirido

Fonte: SPSS 24.0

Na tabela 9 é apresentado o *p-value* exato do teste Qui-quadrado de *Pearson*. Como esta tabela é uma tabela 2x2 podia-se analisar a independência das duas variáveis através do teste exato de *Fisher*, uma vez que não existe nenhuma restrição de uso para tabelas 2x2 e para casos com mais de 20% das células com frequência esperada inferior a 5. O *output* do SPSS do teste Qui-quadrado para além do teste Qui-quadrado de *Pearson* e o teste exato de *Fisher* apresenta outros testes como se pode verificar pela análise da tabela 9.

Testes qui-quadrado					
	Valor	gl	Significância Assintótica (Bilateral)	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)
Qui-quadrado de <i>Pearson</i>	,453 <sup>a</sup>	1	,501	,598	,473
Correção de continuidade <sup>b</sup>	,004	1	,950		
Razão de verossimilhança	,459	1	,498	,598	,473
Teste Exato de <i>Fisher</i>				,598	,473
Nº de Casos Válidos	29				

a. 2 células (50,0%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é 1,45.

b. Computado apenas para uma tabela 2x2

**Tabela 9:** Resultados exatos do teste Qui-quadrado de *Pearson* para os dados da 1ª análise.

Fonte: SPSS 24.0

O teste de Correção de Continuidade também conhecido como Correção de Continuidade de Yates visa melhorar o resultado do teste Qui-quadrado. No entanto, existem autores que referem que a sua utilização deve ser evitada, uma vez que corrige em excesso os valores (Field, 2009; Stefanescu, Berger & Hershberger, 2005). Este teste aplica-se apenas a tabelas 2x2 sendo que o SPSS só apresenta este teste para este tipo de tabelas (conforme se pode verificar pela legenda da tabela 9). O teste de Razão de verossimilhança (*Likelihood Ratio*) é um teste alternativo ao teste Qui-quadrado sendo preferível o uso deste teste ao teste Qui-quadrado de *Pearson* quando a dimensão da amostra em estudo é pequena ( $N < 25$ ). Para além dos testes apresentados na tabela 9 existe também o teste Associação Linear por Linear (*Linear by Linear Association*) só aplicável a variáveis quantitativas (Mehta & Patel, 2013; Pestana & Gageiro, 2008).

Apesar de todos os testes existentes para análise, como se procedeu ao encontro do *p-value* exato, tal como Laureano (2011) e Mehta e Patel (2013) aplicaram para os casos com mais de 20% das células com frequências esperadas inferiores a 5, a análise será feita pelo Qui-quadrado de *Pearson*, apesar de neste caso, o *p-value* exato ser igual em todos os testes apresentados.

O *p-value* exato para o teste de independência das variáveis “género do inquirido” e “resposta do inquirido à questão 2.2 sobre o género” é de 0.598 sendo superior ao nível de significância utilizado, pelo que não se rejeita a hipótese  $H_0$  de independência das variáveis para  $\alpha=0.05$ , concluindo-se deste modo que as duas variáveis estudadas são independentes. Isto significa que o facto do inquirido ser do género masculino ou feminino não teve influência na resposta relativamente à importância do género da questão 2.2 do questionário.

## **2º Análise:**

A próxima análise pretende testar a independência do género do inquirido e da opinião do mesmo à primeira afirmação da questão 2.3: “uma auditoria de qualidade é aquela que é realizada essencialmente por auditores do sexo masculino” Deste modo, seguem-se as hipóteses para estudo:

$H_0$ : O género do inquirido e a opinião à afirmação “uma auditoria de qualidade é aquela que é realizada essencialmente por auditores do sexo masculino” são independentes.

H<sub>1</sub>: O género do inquirido e a opinião à afirmação “uma auditoria de qualidade é aquela que é realizada essencialmente por auditores do sexo masculino” não são independentes.

A análise da tabela seguinte permite verificar que 15 inquiridos do género feminino e 9 do género masculino discordam totalmente com a afirmação de que “uma auditoria de qualidade é aquela que é realizada por auditores do género masculino” sendo que 3 inquiridos do sexo masculino responderam discordar e 1 inquirido do género feminino e 1 masculino não apresentam opinião.

**Crosstab**

			Género do auditor		Total
			Feminino	Masculino	
Uma auditoria de qualidade é aquela que é realizada essencialmente por auditores do sexo masculino	Discordo totalmente	Contagem	15	9	24
		Contagem Esperada	13,2	10,8	24,0
	Discordo	Contagem	0	3	3
		Contagem Esperada	1,7	1,3	3,0
	Não concordo nem discordo	Contagem	1	1	2
		Contagem Esperada	1,1	,9	2,0
Total		Contagem	16	13	29
		Contagem Esperada	16,0	13,0	29,0

**Tabela 10:** Análise cruzada: "uma auditoria de qualidade é aquela que é realizada essencialmente por auditores do sexo masculino" x género do inquirido.

Fonte: SPSS 24.0

**Testes qui-quadrado**

	Valor	gl	Significância Assintótica (Bilateral)	Sig exata (2 lados)
Qui-quadrado de <i>Pearson</i>	4,235 <sup>a</sup>	2	,120	,152
Razão de verossimilhança	5,364	2	,068	,152
Teste Exato de <i>Fisher</i>	4,028			,152
Nº de Casos Válidos	29			

a. 4 células (66,7%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,90.

**Tabela 11:** Resultados exatos para o teste Qui-quadrado de *Pearson* para os dados da 2º análise.

Fonte: SPSS 24.0

Conforme a legenda da tabela 11 e à semelhança da análise efetuada anteriormente, mais de 20% das células têm frequência esperada inferior a 5, tendo-se realizado o mesmo procedimento da análise anterior.

Na tabela 11 encontra-se o valor exato do *p-value* com base no Qui-quadrado de *Pearson*. Como *p-value* exato= 0.152 é superior ao nível de significância de 5% não se rejeita a hipótese  $H_0$ . Logo, não existe relação entre o género do inquirido e a sua opinião à afirmação em análise concluindo-se assim, a independência das duas variáveis.

### 3º Análise:

A terceira análise efetuada verificou a independência do género do inquirido e a opinião do mesmo à afirmação “uma auditoria de qualidade é aquela que é realizada essencialmente por auditores do sexo feminino”.

Assim, as hipóteses do teste de independência são:

$H_0$ : O género do inquirido e a opinião à afirmação “uma auditoria de qualidade é aquela que é realizada essencialmente por auditores do sexo feminino” são independentes.

$H_1$ : O género do inquirido e a opinião à afirmação “uma auditoria de qualidade é aquela que é realizada essencialmente por auditores do sexo feminino” não são independentes.

#### Crosstab

			Género do auditor		Total
			Feminino	Masculino	
Uma auditoria de qualidade é aquela que é realizada essencialmente por auditores do sexo feminino	Discordo totalmente	Contagem	15	9	24
		Contagem Esperada	12,8	11,2	24,0
	Discordo	Contagem	0	3	3
		Contagem Esperada	1,6	1,4	3,0
	Não concordo nem discordo	Contagem	1	2	3
		Contagem Esperada	1,6	1,4	3,0
Total		Contagem	16	14	30
		Contagem Esperada	16,0	14,0	30,0

**Tabela 12:** Análise cruzada: "uma auditoria de qualidade é aquela que é realizada essencialmente por auditores do sexo feminino" x género do inquirido

Fonte: SPSS 24.0

Na tabela 12 podemos verificar as respostas à segunda afirmação da questão 2.3 por género do inquirido

Testes qui-quadrado				
	Valor	gl	Significância Assintótica (Bilateral)	Sig exata (2 lados)
Qui-quadrado de Pearson	4,721 <sup>a</sup>	2	,094	,107
Razão de verossimilhança	5,881	2	,053	,107
Teste Exato de Fisher	4,357			,107
Nº de Casos Válidos	30			

a. 4 células (66,7%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é 1,40.

**Tabela 13:** Resultados exatos para o teste Qui-quadrado de *Pearson* para os dados da 3ª análise.

**Fonte:** SPSS 24.0

O *p-value* exato (*p-value* exato = 0.107) com base no Qui-quadrado de *Pearson* é superior ao nível de significância utilizado pelo que não se rejeita a hipótese nula  $H_0$  de independência das variáveis, ou seja, não existe relação entre o género do inquirido e a opinião à afirmação em estudo (tabela 13).

As três primeiras análises realizadas conduziram à não rejeição da hipótese nula permitindo concluir a independência das variáveis. Isto significa que, tanto as respostas dadas à questão 2.2 sobre o género, como as respostas às duas primeiras afirmações da questão 2.3 relativas ao género, não tiveram qualquer influência devido ao género dos inquiridos.

#### 4º Análise:

A análise que se segue (4ª análise) e a quinta análise pretendem testar a independência da resposta dos inquiridos à questão 2.2, nomeadamente ao género enquanto possível característica influenciadora da qualidade da auditoria e as duas primeiras afirmações da questão 2.3.

As hipóteses em estudo na presente análise são:

$H_0$ : A resposta dada à questão 2.2 e a opinião à afirmação “uma auditoria de qualidade é aquela que é realizada essencialmente por auditores do sexo masculino” são independentes.

H<sub>1</sub>: A resposta dada à questão 2.2 e a opinião à afirmação “uma auditoria de qualidade é aquela que é realizada essencialmente por auditores do sexo masculino” não são independentes.

**Crosstab**

		Resposta Género 2.2		Total	
		Sem importância	Pouco importante		
Uma auditoria de qualidade é aquela que é realizada essencialmente por auditores do sexo masculino	Discordo totalmente	Contagem	23	0	23
		Contagem Esperada	20,5	2,5	23,0
	Discordo	Contagem	2	1	3
		Contagem Esperada	2,7	,3	3,0
	Não concordo nem discordo	Contagem	0	2	2
		Contagem Esperada	1,8	,2	2,0
Total		Contagem	25	3	28
		Contagem Esperada	25,0	3,0	28,0

**Tabela 14:** Análise cruzada: "uma auditoria de qualidade é aquela que é realizada essencialmente por auditores do sexo masculino" x resposta à questão 2.2 sobre o género

**Fonte:** SPSS 24.0

A tabela 14 apresenta o *output* da análise cruzada das duas variáveis em estudo, permitindo verificar que mais de metade dos inquiridos consideram o género do auditor como uma característica “sem importância” para a qualidade da auditoria e ao mesmo tempo, discordam totalmente da afirmação em estudo.

Como se pode verificar pela análise do *output* do SPSS da tabela 15, 83,3% das células apresentam frequências esperadas inferiores a 5. O *p-value* exato com base no qui-quadrado de *Pearson* é de 0.001 o que significa que para o  $\alpha$  utilizado rejeita-se a hipótese H<sub>0</sub> de que as duas variáveis em estudo são independentes, aceitando a hipótese H<sub>1</sub> de existência de relação entre a resposta ao género da questão 2.2 e a opinião dada à afirmação em estudo da questão 2.3 do questionário.



Testes qui-quadrado						
	Valor	gl	Significância Assintótica (Bilateral)	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)	Probabilidade de ponto
Qui-quadrado de Pearson	21,031 <sup>a</sup>	2	,000	,001		
Razão de verossimilhança	15,249	2	,000	,001		
Teste Exato de Fisher	13,415			,001		
Associação Linear por Linear	19,683 <sup>b</sup>	1	,000	,001	,001	,001
Nº de Casos Válidos	28					

a. 5 células (83,3%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,21.

b. A estatística padronizada é 4,437.

**Tabela 15:** Resultados exatos para o teste Qui-quadrado de Pearson para dos dados da 4ª análise.

Fonte: SPSS 24.0

### 5º Análise:

As hipóteses em estudo para a quinta análise são:

H<sub>0</sub>: A resposta dada à questão 2.2 e a opinião à afirmação “uma auditoria de qualidade é aquela que é realizada essencialmente por auditores do sexo feminino” são independentes.

H<sub>1</sub>: A resposta dada à questão 2.2 e a opinião à afirmação “uma auditoria de qualidade é aquela que é realizada essencialmente por auditores do sexo feminino” não são independentes.

À semelhança do que se verificou na tabela 14, a análise da tabela 16 permite verificar que a mesma proporção de inquiridos que responderam “sem importância” ao género enquanto característica do auditor influenciadora da qualidade da auditoria, responderam também “discordo totalmente” à segunda afirmação da questão 2.3.

**Crosstab**

		Resposta Género 2.2		Total	
		Sem importância	Pouco importante		
Uma auditoria de qualidade é aquela que é realizada essencialmente por auditores do sexo feminino	Discordo totalmente	Contagem	23	23	
		Contagem Esperada	20,6	2,4	23,0
	Discordo	Contagem	3	0	3
		Contagem Esperada	2,7	,3	3,0
	Não concordo nem discordo	Contagem	0	3	3
		Contagem Esperada	2,7	,3	3,0
Total		Contagem	26	3	29
		Contagem Esperada	26,0	3,0	29,0

**Tabela 16:** Análise cruzada: "uma auditoria de qualidade é aquela que é realizada essencialmente por auditores do sexo feminino" x resposta à questão 2.2 sobre o género

Fonte: SPSS 24.0

Para esta análise rejeita-se a hipótese nula  $H_0$  de independência das variáveis uma vez que, o *p-value* exato segundo o teste de *Pearson* (*p-value* exato = 0.001) é menor que o nível de significância usado concluindo-se deste modo, a existência de relação entre as duas variáveis em estudo nesta análise (tabela 17).

**Testes qui-quadrado**

	Valor	gl	Significância Assintótica (Bilateral)	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)	Probabilidade de ponto
Qui-quadrado de <i>Pearson</i>	29,000 <sup>a</sup>	2	,000	,001		
Razão de verossimilhança	19,290	2	,000	,001		
Teste Exato de Fisher	15,522			,001		
Associação Linear por Linear	21,913 <sup>b</sup>	1	,000	,000	,000	,000
Nº de Casos Válidos	29					

a. 5 células (83,3%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,31.

b. A estatística padronizada é 4,681.

**Tabela 17:** Resultados exatos para o teste Qui-quadrado de *Pearson* para os dados da 5ª análise.

Fonte: SPSS 24.0

Os próximos testes de independência apresentados referem-se à idade dos inquiridos e às respostas dadas pelos mesmos às questões do questionário relativas à idade do auditor enquanto possível característica do auditor influenciadora da qualidade da auditoria. Os testes realizados seguiram a mesma ordem de análise realizada anteriormente para o género do inquirido e as respostas dadas às questões sobre o género.

**6º Análise:**

A sexta análise dos testes de independência do Qui-quadrado pretende testar a independência das variáveis “idade do inquirido” e à variável “resposta do inquirido à questão 2.2 relativamente à idade”.

As hipóteses de estudo são:

H<sub>0</sub>: A idade do inquirido e a resposta do inquirido à idade na questão 2.2 são independentes.

H<sub>1</sub>: A idade do inquirido e a resposta do inquirido à idade na questão 2.2 não são independentes.

**Crosstab**

			Idade do auditor				Total
			25 - 35 anos	36 - 45 anos	46 - 55 anos	> 55 anos	
Resposta Idade 2.2	Sem importância	Contagem	0	1	1	0	2
		Contagem Esperada	,1	,8	,4	,7	2,0
	Pouco importante	Contagem	1	5	3	1	10
		Contagem Esperada	,7	4,0	2,0	3,3	10,0
	Importante	Contagem	0	5	2	7	14
		Contagem Esperada	,9	5,6	2,8	4,7	14,0
	Muito importante	Contagem	1	1	0	2	4
		Contagem Esperada	,3	1,6	,8	1,3	4,0
Total	Contagem	2	12	6	10	30	
	Contagem Esperada	2,0	12,0	6,0	10,0	30,0	

**Tabela 18:** Análise cruzada: resposta à questão 2.2 sobre a idade x idade do inquirido

Fonte: SPSS 24.0

Pode-se verificar pela análise da tabela 19, que os valores do p-value do teste Qui-quadrado de *Pearson* e o p-value exato baseado neste mesmo teste são diferentes. No

entanto, ambos levam à não rejeição da hipótese nula de independência das variáveis. Uma vez que 93,8% das células têm frequências esperadas inferiores a 5, a análise será feita pelo *p-value* exato do teste de *Pearson* (apesar da conclusão ser igual como já foi referido anteriormente). Como *p-value* exato é superior ao nível de significância utilizado neste estudo, não se rejeita a hipótese  $H_0$  concluindo que não existe relação entre as duas variáveis em estudo. Ou seja, para *p-value* exato = 0.370 e  $\alpha = 0.05$  não se rejeita a hipótese  $H_0$  de independências das variáveis.

Testes qui-quadrado						
	Valor	gl	Significância Assintótica (Bilateral)	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)	Probabilidade de ponto
Qui-quadrado de Pearson	10,068 <sup>a</sup>	9	,345	,370		
Razão de verossimilhança	11,869	9	,221	,308		
Teste Exato de Fisher	10,408			,231		
Associação Linear por Linear	1,349 <sup>b</sup>	1	,246	,303	,151	,048
Nº de Casos Válidos	30					

a. 15 células (93,8%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,13.

b. A estatística padronizada é 1,161.

**Tabela 19:** Resultados exatos para o teste Qui-quadrado de *Pearson* para os dados da 6ª análise.

**Fonte:** SPSS 24.0

A sétima e oitava análise realizadas apresentam o teste de independência Qui-quadrado para a idade do inquirido e as afirmações relativas à idade constantes na questão 2.3 do questionário.

### 7º Análise:

Nesta análise apresenta-se o teste de independência do Qui-quadrado realizado à idade do inquirido e à terceira afirmação da questão 2.3: “a qualidade da auditoria tende a aumentar com o aumento da idade do auditor”, com as seguintes hipóteses em estudo:

$H_0$ : A idade do inquirido e a opinião à afirmação “ a qualidade da auditoria tende a aumentar com o aumento da idade do auditor” são independentes.

H<sub>1</sub>: A idade do inquirido e a opinião à afirmação “a qualidade da auditoria tende a aumentar com o aumento da idade do auditor” não são independentes.

Na tabela 20 podemos verificar a análise cruzada entre a idade do auditor e as respostas dos inquiridos à afirmação em estudo.

**Crosstab**

			Idade do auditor				Total
			25 - 35 anos	36 - 45 anos	46 - 55 anos	> 55 anos	
A qualidade da auditoria tende a aumentar com o aumento da idade do auditor	Discordo totalmente	Contagem	0	2	0	0	2
		Contagem Esperada	,1	,8	,4	,7	2,0
	Discordo	Contagem	0	3	2	1	6
		Contagem Esperada	,4	2,4	1,2	2,0	6,0
	Não concordo nem discordo	Contagem	2	1	3	2	8
		Contagem Esperada	,5	3,2	1,6	2,7	8,0
	Concordo	Contagem	0	6	1	7	14
		Contagem Esperada	,9	5,6	2,8	4,7	14,0
Total	Contagem	2	12	6	10	30	
	Contagem Esperada	2,0	12,0	6,0	10,0	30,0	

**Tabela 20:** Análise cruzada: "a qualidade da auditoria tende a aumentar com o aumento da idade do auditor" x idade do inquirido.

Fonte: SPSS 24.0

**Testes qui-quadrado**

	Valor	gl	Significância Assintótica (Bilateral)	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)	Probabilidade de ponto
Qui-quadrado de Pearson	14,807 <sup>a</sup>	9	,096	,087		
Razão de verossimilhança	15,688	9	,074	,104		
Teste Exato de Fisher	12,423			,101		
Associação Linear por Linear	2,230 <sup>b</sup>	1	,135	,154	,083	,026
Nº de Casos Válidos	30					

a. 15 células (93,8%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,13.

b. A estatística padronizada é 1,493.

**Tabela 21:** Resultados exatos para o teste Qui-quadrado de *Pearson* para os dados da 7ª análise.

Fonte: SPSS 24.0

O valor da estatística Qui-quadrado é de 14,807. Para o nível de significância utilizado de 5% e *p-value* exato do qui-quadrado de *Pearson* igual a 0.087, não se rejeita a hipótese de independência das variáveis ( $H_0$ ), visto que o *p-value* exato é superior ao nível de significância o que significa que não existe relação entre a idade do inquirido e a resposta à afirmação “a qualidade da auditoria tende a aumentar com o aumento da idade do auditor”.

### 8º Análise:

A oitava análise estuda a independência da idade do inquirido e a opinião à última afirmação da questão 2.3.

As hipóteses propostas a estudo são:

$H_0$ : A idade do inquirido e a opinião à afirmação “a qualidade da auditoria tende a diminuir com o aumento da idade do auditor” são independentes.

$H_1$ : A idade do inquirido e a opinião à afirmação “a qualidade da auditoria tende a diminuir com o aumento da idade do auditor” não são independentes.

#### Crosstab

			Idade do auditor				Total
			25 - 35 anos	36 - 45 anos	46 - 55 anos	> 55 anos	
A qualidade da auditoria tende a diminuir com o aumento da idade do auditor	Discordo totalmente	Contagem	0	2	0	1	3
		Contagem Esperada	,2	1,2	,6	,9	3,0
	Discordo	Contagem	0	3	2	4	9
		Contagem Esperada	,6	3,7	1,9	2,8	9,0
	Não concordo nem discordo	Contagem	2	5	4	3	14
		Contagem Esperada	1,0	5,8	2,9	4,3	14,0
	Concordo	Contagem	0	2	0	0	2
		Contagem Esperada	,1	,8	,4	,6	2,0
	Concordo totalmente	Contagem	0	0	0	1	1
		Contagem Esperada	,1	,4	,2	,3	1,0
	Total	Contagem	2	12	6	9	29
		Contagem Esperada	2,0	12,0	6,0	9,0	29,0

**Tabela 22:** Análise cruzada: "a qualidade da auditoria tende a diminuir com o aumento da idade do auditor" x idade do inquirido.

Fonte: SPSS 24.0

	Valor	gl	Testes qui-quadrado			Probabilidade de ponto
			Significância Assintótica (Bilateral)	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)	
Qui-quadrado de Pearson	9,699 <sup>a</sup>	12	,642	,690		
Razão de verossimilhança	11,583	12	,480	,623		
Teste Exato de Fisher	9,807			,812		
Associação Linear por Linear	,123 <sup>b</sup>	1	,726	,758	,406	
Nº de Casos Válidos	29					

a. 19 células (95,0%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,07.

b. A estatística padronizada é -,351.

**Tabela 23:** Resultados exatos para o teste Qui-quadrado de *Pearson* para os dados da 8ª análise.

**Fonte:** SPSS 24.0

Pela análise da tabela 23 e com o *p-value* exato do teste qui-quadrado de *Pearson* não se rejeita a hipótese  $H_0$ , uma vez que o *p-value* exato é superior ao nível de significância, concluindo assim que as duas variáveis são independentes.

As análises realizadas entre a idade dos inquiridos e as respostas dos mesmos às perguntas relativas à idade permitiram concluir que as mesmas não são influenciadas pela idade do inquirido.

### 9ª Análise:

Nesta análise pretende-se testar a independência das variáveis “resposta à idade da questão 2.2” e a opinião à afirmação “a qualidade da auditoria tende a aumentar com o aumento da idade do auditor”.

As hipóteses em estudo são:

$H_0$ : A resposta à idade da questão 2.2 e a opinião à afirmação “a qualidade da auditoria tende a aumentar com o aumento da idade do auditor” são independentes.

$H_1$ : A resposta à idade da questão 2.2 e a opinião à afirmação “a qualidade da auditoria tende a aumentar com o aumento da idade do auditor” não são independentes.

A tabela 24 apresenta a análise cruzada entre as respostas dadas pelos inquiridos à questão 2.2 no que diz respeito à idade enquanto característica do auditor com influência na qualidade da auditoria e a afirmação em estudo. Verifica-se que 13 inquiridos que consideraram a idade do auditor como uma característica importante para a qualidade da auditoria concordam com a afirmação de que a qualidade da auditoria tende a aumentar com a idade do auditor.

**Crosstab**

			Resposta Idade 2.2				Total
			Sem importância	Pouco importante	Importante	Muito importante	
A qualidade da auditoria tende a aumentar com o aumento da idade do auditor	Discordo totalmente	Contagem	1	1	0	0	2
		Contagem Esperada	,1	,7	,9	,3	2,0
	Discordo	Contagem	1	4	0	1	6
		Contagem Esperada	,4	2,0	2,8	,8	6,0
	Não concordo nem discordo	Contagem	0	5	1	2	8
		Contagem Esperada	,5	2,7	3,7	1,1	8,0
	Concordo	Contagem	0	0	13	1	14
		Contagem Esperada	,9	4,7	6,5	1,9	14,0
Total		Contagem	2	10	14	4	30
		Contagem Esperada	2,0	10,0	14,0	4,0	30,0

**Tabela 24:** Análise cruzada: "a qualidade da auditoria tende a aumentar com o aumento da idade do auditor" x resposta à questão 2.2 sobre a idade.

**Fonte:** SPSS 24.0

Contrariamente aos resultados anteriores, na análise da variável idade rejeita-se a hipótese de independência das variáveis, uma vez que o *p-value* exato baseado no teste de Qui-quadrado de *Pearson* é 0.002, sendo este inferior ao nível de significância. Por este motivo, conclui-se que existe relação entre a resposta à idade da questão 2.2 e à afirmação em causa.



	Valor	gl	Testes qui-quadrado			Probabilidade de ponto
			Significância Assintótica (Bilateral)	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)	
Qui-quadrado de Pearson	30,546 <sup>a</sup>	9	,000	,002		
Razão de verossimilhança	35,471	9	,000	,000		
Teste Exato de Fisher	29,072			,000		
Associação Linear por Linear	10,055 <sup>b</sup>	1	,002	,001	,001	
Nº de Casos Válidos	30					

a. 15 células (93,8%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,13.

b. A estatística padronizada é 3,171.

**Tabela 25:** Resultados exatos para o teste Qui-quadrado de *Pearson* para os dados da 9ª análise.

**Fonte:** SPSS 24.0

### 10º Análise:

À semelhança da análise anterior, pretende-se testar a independência das respostas dadas à idade constante na questão 2.2 e a opinião à afirmação “a qualidade da auditoria tende a diminuir com o aumento da idade do auditor” presente na questão 2.3. Como tal, as hipóteses a estudar são as seguintes:

H<sub>0</sub>: A resposta a idade da questão 2.2 e a opinião à afirmação “a qualidade da auditoria tende a diminuir com o aumento da idade do auditor” são independentes.

H<sub>1</sub>: A resposta a idade da questão 2.2 e a opinião à afirmação “a qualidade da auditoria tende a diminuir com o aumento da idade do auditor” não são independentes.

Ao contrário do que seria de esperar, o *p-value* exato baseado no qui-quadrado de *Pearson* é superior ao nível de significância usado no teste, pelo que não se rejeita a hipótese de independência das variáveis. O que significa que não existe relação entre as respostas dadas à questão 2.2 sobre a idade e a afirmação “a qualidade da auditoria tende a diminuir com o aumento da idade do auditor”.

**Crosstab**

			Resposta Idade 2.2				Total
			Sem importância	Pouco importante	Importante	Muito importante	
A qualidade da auditoria tende a diminuir com o aumento da idade do auditor	Discordo totalmente	Contagem	1	1	1	0	3
		Contagem Esperada	,2	1,0	1,3	,4	3,0
	Discordo	Contagem	1	3	4	1	9
		Contagem Esperada	,6	3,1	4,0	1,2	9,0
	Não concordo nem discordo	Contagem	0	6	5	3	14
		Contagem Esperada	1,0	4,8	6,3	1,9	14,0
	Concordo	Contagem	0	0	2	0	2
		Contagem Esperada	,1	,7	,9	,3	2,0
	Concordo totalmente	Contagem	0	0	1	0	1
		Contagem Esperada	,1	,3	,4	,1	1,0
Total		Contagem	2	10	13	4	29
		Contagem Esperada	2,0	10,0	13,0	4,0	29,0

**Tabela 26:** Análise cruzada: "a qualidade da auditoria tende a diminuir com o aumento da idade do auditor" x resposta à questão 2.2 sobre a idade.

Fonte: SPSS 24.0

**Testes qui-quadrado**

	Valor	gl	Significância Assintótica (Bilateral)	Sig exata (2 lados)	Sig exata (1 lado)	Probabilidade de ponto
Qui-quadrado de Pearson	9,620 <sup>a</sup>	12	,649	,682		
Razão de verossimilhança	10,534	12	,569	,711		
Teste Exato de Fisher	10,398			,732		
Associação Linear por Linear	2,547 <sup>b</sup>	1	,110	,125	,072	,030
Nº de Casos Válidos	29					

a. 19 células (95,0%) esperavam uma contagem menor que 5. A contagem mínima esperada é ,07.

b. A estatística padronizada é 1,596.

**Tabela 27:** Resultados exatos para o teste Qui-quadrado de *Pearson* para os dados da 10ª análise.

Fonte: SPSS 24.0

Com a realização do teste de independência do Qui-quadrado concluiu-se a existência de relação entre as respostas dos inquiridos à questão 2.2 relativa ao género e as opiniões às duas primeiras afirmações sobre a mesma variável da questão 2.3 existindo também relação entre as respostas dos inquiridos à questão 2.2 da idade e a opinião dos mesmos à terceira afirmação da questão 2.3 “a qualidade da auditoria tende a aumentar com o aumento da idade do auditor”. Contudo, não se verificou existência de relação entre o género e idade do auditor com as respostas dos inquiridos às questões relativas ao género e idade, respetivamente, concluindo-se também a independência entre as respostas dos inquiridos à questão 2.2 sobre a idade e a opinião à afirmação “a qualidade da auditoria tende a diminuir com o aumento da idade do auditor”.



## Conclusão

Este trabalho de investigação teve como propósito estudar o impacto das características do auditor na qualidade da auditoria, segundo a percepção do auditor externo. O questionário foi distribuído a 38 ROC com o objetivo de reunir informação necessária para posterior análise, tendo sido recolhidos 30 questionários preenchidos obtendo-se uma taxa de resposta de 78,9%.

Os resultados permitiram concluir que, segundo as percepções dos inquiridos, o controlo interno e o conhecimento da entidade e do meio envolvente são os fatores com mais importância na qualidade da auditoria, sendo que as características do auditor (tais como experiência, julgamento e ceticismo profissional, capacidade de relacionamento, valores éticos, nível de instrução e idade) foram consideradas como sendo um fator de relevo para a qualidade da auditoria como uma média de 4.11.

Analisando em específico as características do auditor, os resultados demonstraram que a ética, integridade e independência, são as características mais importantes do auditor e com maior impacto na qualidade da auditoria, seguidas da capacidade de julgamento e ceticismo profissional. Por outro lado, os resultados indicaram que o género, segundo as opiniões dos inquiridos, não tem influência na qualidade da auditoria, revelando-se assim uma característica do auditor sem importância para a mesma.

A análise da questão 2.3 do questionário permitiu concluir que a qualidade da auditoria não aumenta devido ao género do auditor e que com o aumento da idade do auditor a qualidade da auditoria também tende em aumentar, segundo as opiniões recolhidas dos inquiridos.

Por forma a analisar a relação entre as variáveis género e idade do auditor com as respostas dos mesmos às questões com referência a estas variáveis, realizou-se o teste de independência do Qui-quadrado.

Este teste permitiu concluir que as respostas às questões 2.2 e 2.3 sobre o género e idade, enquanto características influenciadoras da qualidade da auditoria, não foram influenciadas pelo género e idade dos inquiridos, concluindo-se também a relação entre as respostas às questões 2.2 e 2.3 sobre o género e idade exceto entre a resposta à idade da questão 2.2 e a última afirmação da questão 2.3.

Estes resultados permitem dar resposta à questão principal e objetivo deste trabalho de investigação. Deste modo, pode-se concluir que as características do auditor são

importantes para a qualidade da auditoria com especial ênfase para a ética, integridade e independência, bem como o julgamento e ceticismo profissional do auditor e as competências técnicas, nomeadamente o domínio das tecnologias de informação em auditoria. Por ordem de importância, seguem-se a capacidade de relacionamento e comunicação tanto com o cliente como com a equipa de auditoria, a experiência profissional, nível de instrução, *stress*, idade e género do auditor. No entanto, o género do auditor não parece ser uma característica importante e com impacto na qualidade da auditoria, segundo a visão dos inquiridos.

Na análise destes resultados é necessário ter em consideração a dimensão da amostra estudada, fator este de limitação do presente estudo.

Salienta-se também, o facto de existirem mais fatores e características dos auditores relevantes para a qualidade da auditoria, tendo sido apenas estudado os fatores e características do auditor que se considerou como sendo os mais importantes para uma primeira abordagem e análise no âmbito deste tema relativo ao impacto de fatores e características do auditor na qualidade da auditoria.

Para futuras investigações seria importante a análise mais detalhada dos fatores e características do auditor que foram consideradas como sendo as mais importantes pelos inquiridos, bem como a realização de uma análise com fatores e características dos auditores que não foram alvo de estudo no presente trabalho de investigação, comparando com os fatores e características com maior importância atribuída pelos inquiridos neste estudo.

## Referências Bibliográficas

- Abbott, L. J., Parker, S., Peters, G. F., & Raghunandan, K. (2003). The association between audit committee characteristics and audit fees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22(2), 17–32. <https://doi.org/10.2308/aud.2003.22.2.17>
- Abou-El-Sood, H., Kotb, A., & Allam, A. (2015). Exploring auditors' perceptions of the usage and importance of audit information technology. *International Journal of Auditing*, 19(3), 252–266. <https://doi.org/10.1111/ijau.12039>
- Afonso, A., & Nunes, C. (2011). *Estatística e probabilidades: Aplicações e soluções em SPSS*. Lisboa: Escolar Editora.
- Alissa, W., Capkun, V., Jeanjean, T., & Suca, N. (2014). An empirical investigation of the impact of audit and auditor characteristics on auditor performance. *Accounting, Organizations and Society*, 39(7), 495–510. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2014.06.003>
- Anderson, A. W. (2012). The Characteristics of a Successful Auditor. Retrieved from <https://www.kscpa.org>
- Arruñada, B. (2000). Audit quality : Attributes , private safeguards and the role of regulation. *The European Accounting Review*, 9(2), 205–224. <https://doi.org/10.1080/09638180050129873>
- Ball, F., Tyler, J., & Wells, P. (2015). Is audit quality impacted by auditor relationships? *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, 11(2), 166–181. <https://doi.org/10.1016/j.jcae.2015.05.002>
- Barrote, I. (2010). A independência no trabalho do auditor e na governação das empresas. *Revista Da Ordem Dos Revisores Oficiais de Contas*, 19–33. Retrieved from <http://www.oroc.pt>
- Basioudis, I. G., Papakonstatinou, E., & Geiger, M. A. (2008). Audit fees, non-audit fees and auditor going-concern reporting decisions in the United Kingdom. *Abacus*, 44(3), 284–309. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2008.00263.x>
- Bauwhede, H. Vander, & Willekens, M. (2004). Evidence on (the lack of) audit-quality differentiation in the private client segment of the belgian audit market. *European Accounting Review*, 13(3), 501–522. <https://doi.org/10.1080/0963818042000237106>
- Beasley, M. S., Carcello, J. V, Hermanson, D. R., & Neal, T. L. (2009). The audit committee oversight process. *Contemporary Accounting Research*, 26(1), 65–122. <https://doi.org/10.1506/car.26.1.3>
- Beattie, V., Brandt, R., & Fearnley, S. (1999). Perceptions of auditor independence: U.K evidence. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 8(1), 67–107. [https://doi.org/10.1016/S1061-9518\(99\)00005-1](https://doi.org/10.1016/S1061-9518(99)00005-1)
- Beattie, V., & Fearnley, S. (1995). The importance of audit firm characteristics and the drivers of auditor change in UK listed companies. *Accounting and Business Research*, 25(100), 227–239. <https://doi.org/10.1080/00014788.1995.9729912>
- Becker, D., Haugen, S., & Mattson, L. (2005). Continuing ethics education is critical to improving professional conduct of auditors. *Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues*, 8(1/2), 13–24.

- Breesch, D., & Branson, J. (2009). The effects of auditor gender on audit quality. *IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices*, 8(3/4), 78–107.
- Cahan, S. F., & Sun, J. (2015). The effect of audit experience on audit fees and audit quality. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 30(1), 78–100. <https://doi.org/10.1177/0148558X14544503>
- Chambers, B. R., & McDonald, P. (2013). Succeeding as a 21st century internal auditor: 7 Attributes of highly effective internal auditors. The Institute of Internal Auditors.
- Chen, Y.-S., Hsu, J., Huang, M.-T., & Yang, P.-S. (2013). Quality, size, and performance of audit firms. *The International Journal of Business & Finance Research*, 7(5), 89–105.
- Chi, W. (2011). An overlooked effect of mandatory audit-firm rotation on investigation strategies. *OR Spectrum*, 33(2), 265–285. <https://doi.org/10.1007/s00291-010-0221-4>
- Choi, J.-H., Kim, C. (Francis), Kim, J.-B., & Zang, Y. (2010). Audit office size, audit quality, and audit pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 73–97. <https://doi.org/10.2308/aud.2010.29.1.73>
- Chung, J., & Monroe, G. S. (2001). A research note on the effects of gender and task complexity on an audit judgment. *Behavioral Research in Accounting*, 13(1), 111–125. <https://doi.org/10.2308/bria.2001.13.1.111>
- Cohen, J. R., Pant, L. W., & Sharp, D. J. (1998). The effects of gender and academic discipline diversity on the ethical evaluations, ethical intentions and ethical orientation of potential public accounting recruits. *Accounting Horizons*, 12(3), 250–270.
- Colbert, G., & Murray, D. (1998). The association between auditor quality and auditor size: An analysis of small CPA firms. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 13(2), 135–150. <https://doi.org/10.1177/0148558X9801300203>
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). *Internal control: Integrated framework*. COSO. <https://doi.org/978-1-93735-239-4>
- Conroy, S. J., Emerson, T. L. N., & Pons, F. (2010). Ethical attitudes of accounting practitioners: Are rank and ethical attitudes related? *Journal of Business Ethics*, 91(2), 183–194. <https://doi.org/10.1007/s10551-009-0076-2>
- Coppage, R., & Shastri, T. (2014). Effectively applying professional skepticism to improve audit quality. *The CPA Journal*, 84(8), 24–29.
- Costa, C. B. da. (2014). *Auditoria financeira- Teoria & prática* (10th ed.). Lisboa: Rei dos Livros.
- Craswell, A. T. (1999). Does the provision of non-audit services impair auditor independence? *International Journal of Auditing*, 3(1), 29–40. <https://doi.org/10.1111/1099-1123.00047>
- Danescu, T., & Chira, A. (2014). Professional judgment and reticence to apply sampling techniques. *Procedia Economics and Finance*, 15(14), 1253–1258. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(14\)00585-1](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(14)00585-1)
- Dao, M., Raghunandan, K., & Rama, D. V. (2012). Shareholder voting on auditor selection, audit fees, and audit quality. *The Accounting Review*, 87(1), 149–171. <https://doi.org/10.2308/accr-10159>
- Dart, E. (2011). UK investors' perceptions of auditor independence. *British Accounting*



- Review*, 43(3), 173–185. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2011.06.003>
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183–199. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)
- DeFond, M. L., Raghunandan, K., & Subramanyam, K. R. (2002). Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions. *Journal of Accounting Research*, 40(4), 1–28. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.00088>
- Drogalas, G., Pazarskis, M., Anagnostopoulou, E., & Papachristou, A. (2017). The effect of internal audit effectiveness, auditor responsibility and training in fraud detection. *Accounting and Management Information Systems*, 16(4), 434–454. <https://doi.org/10.24818/jamis.2017.04001>
- Elliott, R. K., & Jacobson, P. D. (1987). Audit technology: A heritage and a promise. *Journal of Accountancy*, 163(5), 198–218.
- Faria, M. I. H. L. de. (2009). *A comissão de auditoria no governo das sociedades: O caso das sociedades cotadas em Portugal*. (Master's thesis, Universidade Técnica de Lisboa). Retrieved from <http://hdl.handle.net/10400.5/1147>
- Ferguson, A., Francis, J. R., & Stokes, D. J. (2003). The effects of firm-wide and office-level industry expertise on audit pricing. *The Accounting Review*, 78(2), 429–448. <https://doi.org/10.2308/accr.2003.78.2.429>
- Ferreira, M. E. A. C. (2010). Identificação e avaliação do risco, por via do conhecimento da entidade a auditar: Caso concreto para o setor hospitalar público. *Revisores E Auditores*, 16–31. Retrieved from <http://www.oroc.pt>
- Field, A. (2009). *Discovering Statistics Using SPSS* (3rd ed.). Los Angeles: SAGE Publications Ltd,.
- Figueiredo, Ó. (2013). Os valores inseparáveis da profissão : Ética e qualidade da auditoria. *Revisores E Auditores*, 1–13.
- Fiolleau, K., Hoang, K., Jamal, K., & Sunder, S. (2013). How do regulatory reforms to enhance auditor independence work in practice? *Contemporary Accounting Research*, 30(3), 864–890. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12004>
- Firth, M. (2002). Auditor-provided consultancy services and their associations with audit fees and audit opinions. *Journal of Business Finance & Accounting*, 29(5–6), 661–693. <https://doi.org/10.1111/1468-5957.00446>
- Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality? *The British Accounting Review*, 36(4), 345–368. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2004.09.003>
- Francis, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 125–152. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50006>
- Francis, J. R., & Yu, M. D. (2009). Big 4 office size and audit quality. *The Accounting Review*, 84(5), 1521–1552. <https://doi.org/10.2308/accr.2009.84.5.1521>
- Gaynor, L. M., Kelton, A. S., Mercer, M., & Yohn, T. L. (2016). Understanding the relation between financial reporting quality and audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(4), 1–22. <https://doi.org/10.2308/accr-50982>
- Geiger, M. A., & Raghunandan, K. (2002). Auditor tenure and audit reporting failures.

*Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 67–78.  
<https://doi.org/10.2308/aud.2002.21.1.67>

- General Accounting Office. (2003). *Public accounting firms: Required study on the potential effects of mandatory audit firm rotation. Report to the Senate Committee on Banking, Housing, and Urban Affairs and the House Committee on Financial Services*. GAO.
- Gettler, L. (2012). The must-have skills of an auditor. *Charter*, 83(9), 30–32.
- Gold, A., Hunton, J. E., & Gomaa, M. I. (2009). The impact of client and auditor gender on auditors' judgments. *Accounting Horizons*, 23(1), 1–18.  
<https://doi.org/10.2308/acch.2009.23.1.1>
- Goodwin-Stewart, J., & Kent, P. (2006). Relation between external audit fees, audit committee characteristics and internal audit. *Accounting and Finance*, 46(3), 387–404.  
<https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.2006.00174.x>
- Granberg, L., & Höglund, L. (2011). *The auditors' way to acquire knowledge about a company's environment*. (Master's thesis, Kristianstad University). Retrieved from <https://www.hkr.se/>
- Gul, F. A., Jaggi, B. L., & Krishnan, G. V. (2007). Auditor independence: Evidence on the joint effects of auditor tenure and nonaudit fees. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 26(2), 117–142. <https://doi.org/10.2308/aud.2007.26.2.117>
- Gul, F. A., Ma, S. (Mark), & Lai, K. (2017). Busy auditors, partner-client tenure, and audit quality: Evidence from an emerging market. *Journal of International Accounting Research*, 16(1), 83–105. <https://doi.org/10.2308/jiar-51706>
- Gul, F. A., Wu, D., & Yang, Z. (2013). Do individual auditors affect audit quality? Evidence from archival data. *Accounting Review*, 88(6), 1993–2023.  
<https://doi.org/10.2308/accr-50536>
- Hammersley, J. S. (2006). Pattern identification and industry-specialist auditors. *The Accounting Review*, 81(2), 309–336. <https://doi.org/10.2308/accr.2006.81.2.309>
- Hardies, K., Breesch, D., & Branson, J. (2013). Individual auditor characteristics and audit quality differentiation: Evidence from audit fees. *Die Betriebswirtschaft*, 73(4), 257–272.
- Hardies, K., Breesch, D., & Branson, J. (2016). Do (fe)male auditors impair audit quality? Evidence from going-concern opinions. *European Accounting Review*, 25(1), 7–34.  
<https://doi.org/10.1080/09638180.2014.921445>
- Hosseinnikani, S. M., Inácio, H., & Mota, R. (2014). A review on audit quality factors. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 4(2), 243–254. <https://doi.org/10.6007/IJARAFMS/v4-i2/861>
- Huang, M., Masli, A., Meschke, F., & Guthrie, J. P. (2017). Clients' workplace environment and corporate audits. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(4), 89–113.  
<https://doi.org/10.2308/ajpt-51691>
- Hussein, F. E., & Hanefah, M. M. (2013). Overview of surrogates to measure audit quality. *International Journal of Business and Management*, 8(17), 84–91.  
<https://doi.org/10.5539/ijbm.v8n17p84>
- Inácio, H. C. (2014). *Controlo interno: enquadramento teórico e aplicação prática*. Lisboa: Escolar Editora.

- Instituto Português de Auditoria Interna. (2009). Enquadramento Internacional de Práticas Profissionais de Auditoria Interna. Retrieved from <http://www.ipai.pt>
- International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). (2005). *Code of Ethics for Professional Accountants*. Nova Iorque: International Federation of Accountants. Retrieved from <https://www.ifac.org>
- International Federation of Accountants. (2016). *Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. New York: IFAC.
- Ittonen, K., & Peni, E. (2012). Auditor's gender and audit fees. *International Journal of Auditing*, 16(1), 1–18. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2011.00438.x>
- Ittonen, K., Vähämaa, E., & Vähämaa, S. (2013). Female auditors and accruals quality. *Accounting Horizons*, 27(2), 205–228. <https://doi.org/10.2308/acch-50400>
- Jelic, M. (2012). The impact of ethics on quality audit results. *International Journal for Quality Research*, 6(4), 333–342. <https://doi.org/10.1080/09638180050129873>
- Johnson, S. (2012). Do your internal auditors have the right skills? *CFO*, 28(5), 30–30.
- Johnson, V. E., Khurana, I. K., & Reynolds, J. K. (2002). Audit-firm tenure and the quality of financial reports. *Contemporary Accounting Research*, 19(4), 637–660. <https://doi.org/10.1506/LLTH-JXQV-8CEW-8MXD>
- Junaidi, Hartono, J., Suwardi, E., Miharjo, S., & Hartadi, B. (2016). Does auditor rotation increase auditor independence? *Gadjah Mada International Journal of Business*, 18(3), 315–336. <https://doi.org/10.22146/gamaijb.16988>
- Kagermann, H., Kinney, W., Kuting, K., & Weber, C.-P. (Eds.). (2008). Nature and Content of Audits. In *Internal Audit Handbook: Management with the SAP- Audit Roadmap* (pp. 2–15). Berlin: Springer. <https://doi.org/10.1007/978-3-540-70887-2>
- Knechel, W. R., & Vanstraelen, A. (2007). The relationship between auditor tenure and audit quality implied by going concern opinions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(1), 113–131. <https://doi.org/10.2308/aud.2007.26.1.113>
- Krishnan, J., Sami, H., & Zhang, Y. (2005). Does the provision of nonaudit services affect investor perceptions of auditor independence? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24(2), 111–135. <https://doi.org/10.2308/aud.2005.24.2.111>
- Krishnan, J., & Ye, Z. S. (2005). Why some companies seek shareholder ratification on auditor selection. *Accounting Horizons*, 19(4), 237–254. <https://doi.org/10.2308/acch.2005.19.4.237>
- Kubeck, J. E., Delp, N. D., Haslett, T. K., & McDaniel, M. A. (1996). Does job-related training performance decline with age? *Psychology and Aging*, 11(1), 92–107. <https://doi.org/10.1037/0882-7974.11.1.92>
- Laureano, R. M. S. (2011). *Testes de hipóteses com SPSS- O meu manual de consulta rápida*. Lisboa: Edições Sílabo, Lda.
- Lee, T., & Stone, M. (1995). Competence and independence: The congenial twins of auditing? *Journal of Business Finance & Accounting*, 22(8), 1169–1177. <https://doi.org/10.1111/j.1468-5957.1995.tb00899.x>
- Lim, Y. M., Lee, T. H., Yap, C. S., & Ling, C. C. (2016). Employability skills, personal

- qualities, and early employment problems of entry-level auditors: Perspectives from employers, lecturers, auditors, and students. *Journal of Education for Business*, 91(4), 185–192. <https://doi.org/10.1080/08832323.2016.1153998>
- Litt, B., Sharma, D. S., Simpson, T., & Tanyi, P. N. (2014). Audit partner rotation and financial reporting quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(3), 59–86. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50753>
- Liu, S. (2017). An empirical study: Auditors' characteristics and audit fee. *Open Journal of Accounting*, 6(2), 52–70. <https://doi.org/10.4236/ojacct.2017.62005>
- Lowensohn, S., Johnson, L. E., Elder, R. J., & Davies, S. P. (2007). Auditor specialization, perceived audit quality, and audit fees in the local government audit market. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26(6), 705–732. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2007.10.004>
- Mayhew, B. W., & Pike, J. E. (2004). Does investor selection of auditors enhance auditor independence? *Accounting Review*, 79(3), 797–822. <https://doi.org/10.2308/accr.2004.79.3.797>
- Mehta, C. R., & Patel, N. R. (2013). IBM SPSS exact tests. IBM.
- Montenegro, T. M., & Bras, F. A. (2015). Audit quality: does gender composition of audit firms matter? *Spanish Journal of Finance and Accounting*, 44(3), 264–297. <https://doi.org/10.1080/02102412.2015.1035578>
- Ngh, J. (2016). Optimizing Internal Audit. *Internal Auditor*, 73(4), 61–65.
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. (2011). Código de ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Retrieved October 19, 2018, from <http://www.oroc.pt>
- Pae, S., & Yoo, S.-W. (2001). Strategic interaction in auditing: An analysis of auditors' legal liability, internal control system quality, and audit effort. *The Accounting Review*, 76(3), 333–356. <https://doi.org/10.2308/accr.2001.76.3.333>
- Parlamento Europeu e do Conselho. Directiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 17 de maio de 2006 relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas, que altera as Directivas 78/660/CEE e 83/349/CEE do Conselho e que revoga a Directiva 84/253/CEE do Conselho (2006). Jornal Oficial da União Europeia nº L 157/87. Retrieved from <http://eur-lex.europa.eu>
- Peasnell, K. V., Pope, P. F., & Young, S. (2005). Board monitoring and earnings management: Do outside directors influence abnormal accruals? *Journal of Business Finance and Accounting*, 32(7–8), 1311–1346. <https://doi.org/10.1111/j.0306-686X.2005.00630.x>
- Pestana, M. H., & Gageiro, J. N. (2008). *Análise de dados para ciências sociais- A complementaridade do SPSS* (5th ed.). Lisboa: Edições Sílabo, Lda.
- Pham, H., Amaria, P., Bui, T., & Tran, S. (2014). A study of audit quality in Vietnam. *International Journal of Business, Accounting and Finance*, 8(2), 73.
- Pinheiro, J. L. (2014). *Auditoria interna: Auditoria operacional: Manual prático para auditores internos* (3rd ed.). Venda do Pinheiro: Rei dos Livros.
- Piot, C., & Janin, R. (2007). External auditors, audit committees and earnings management in France. *European Accounting Review*, 16(2), 429–454. <https://doi.org/10.1080/09638180701391030>

- Poretti, C., Schatt, A., & Bruynseels, L. (2018). Audit committees' independence and the information content of earnings announcements in Western Europe. *Journal of Accounting Literature*, 40, 29–53. <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2017.11.002>
- Public Company Accounting Oversight Board. (2013). Standing advisory group meeting discussion: Audit quality indicators.
- Quick, R., & Warming-Rasmussen, B. (2015). An experimental analysis of the effects of non-audit services on auditor independence in appearance in the European Union: Evidence from Germany. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 26(2), 150–187. <https://doi.org/10.1111/jifm.12026>
- Raghunandan, K. (2003). Nonaudit services and shareholder ratification of auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22(1), 155–163. <https://doi.org/10.2308/aud.2003.22.1.155>
- Rahmina, L. Y., & Agoes, S. (2014). Influence of auditor independence, audit tenure, and audit fee on audit quality of members of capital market accountant forum in Indonesia. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 164, 324–331. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.11.083>
- Saiewitz, A., & Kida, T. (2018). The effects of an auditor's communication mode and professional tone on client responses to audit inquiries. *Accounting, Organizations and Society*, 65, 33–43. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.10.002>
- Santos, M., Inácio, H., & Vieira, E. (2015). Governo das sociedades e a opinião do auditor: Evidência portuguesa (2008-2011). *Revista Universo Contábil*, 11(3), 150–168. <https://doi.org/10.4270/ruc.2015326>
- Securities and Exchange Commission. (2000). Proposed rule: Revision of the commission's auditor independence requirements. release nos. 33-7870; 34-42994; 35-27193; IC-24549; IA-1884; File No. S7-13-00. Retrieved October 3, 2018, from <https://www.sec.gov>
- Securities and Exchange Commission. (2002). Portal da U.S. Securities and Exchange Commission. Sarbanes-Oxley Act of 2002. Retrieved October 16, 2018, from <https://www.sec.gov/>
- Silva, C. R. T. R. A. (2009). *A importância atribuída pelos empresários da Grande Lisboa ao Controlo Interno*. (Master's thesis, Universidade de Aveiro). Retrieved from <http://hdl.handle.net/10773/1730>
- Siriwardane, H. P., Hu, B. K. H., & Low, K. Y. (2014). Skills, knowledge, and attitudes important for present-day auditors. *International Journal of Auditing*, 18(3), 193–205. <https://doi.org/10.1111/ijau.12023>
- Stefanescu, C., Berger, V. W., & Hershberger, S. (2005). Yates's continuity correction. In B. Everitt & D. C. Howell (Eds.), *Encyclopedia of Statistics in Behavioral Science*. Chichester and Hoboken, NJ: John Wiley & Sons, Ltd. <https://doi.org/10.1002/0470013192.bsa715>
- Sundgren, S., & Svanström, T. (2013). Audit office size, audit quality and audit pricing: Evidence from small-and medium-sized enterprises. *Accounting and Business Research*, 43(1), 31–55. <https://doi.org/10.1080/00014788.2012.691710>
- Sundgren, S., & Svanström, T. (2014). Auditor-in-charge characteristics and going-concern reporting. *Contemporary Accounting Research*, 31(2), 531–550.

<https://doi.org/10.1111/1911-3846.12035>

- Svanberg, J., & Öhman, P. (2015). Auditors' identification with their clients: Effects on audit quality. *British Accounting Review*, 47(4), 395–408. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2014.08.003>
- Teixeira, V. M. P., Inácio, H. C., & Sousa, J. F. C. (2013). Impacto da Auditoria Interna na Externa - Ótica do Auditor Interno. In Ordem dos Contabilistas Certificados (Ed.), *XIV Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria: A contabilidade pública como fator de transparência* (pp. 1–59). Lisboa. Retrieved from <http://ria.ua.pt>
- Tendeloo, B. Van, & Vanstraelen, A. (2005). Earnings management under German GAAP versus IFRS. *European Accounting Review*, 14(1), 155–180. <https://doi.org/10.1080/0963818042000338988>
- Tepalagul, N., & Lin, L. (2014). Auditor independence and audit quality: A literature review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 101–121. <https://doi.org/10.1177/0148558X14544505>
- Terrell, J. H. (1974). A conceptual auditing methodology: Interrelationships between the financial statements, internal controls, and the audit program. *The Accounting Review*, 49(1), 176–180.
- The Institute of Internal Auditors. (2018). Definition of internal auditing. Retrieved October 17, 2018, from <https://na.theia.org>
- Turley, S., & Zaman, M. (2007). Audit committee effectiveness: Informal processes and behavioural effects. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(5), 765–788. <https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1108/MRR-09-2015-0216>
- U.S. Department of the Treasury. (2008). *Final report of the advisory committee on the auditing profession to the U.S. department of the treasury*. Washington, D.C: U.S. Department of the Treasury.
- U.S. House of Representatives. (2002). Sarbanes-Oxley Act of 2002. Public Law 107-204. <https://doi.org/10.1136/bmj.2.1489.110>
- União Europeia. Comissão Europeia. (2010). *Livro verde: Política de auditoria: As lições da crise*. (C. Europeia, Ed.). Bruxelas. <https://doi.org/10.1097/JTO.0000000000000436>
- Uyar, A., & Gungormus, A. H. (2011). Professional knowledge and skills required for accounting majors who intend to become auditors: Perceptions of external auditors. *Business and Economics Research Journal*, 2(3), 33. <https://doi.org/http://www.berjournal.com>
- Vanstraelen, A. (2000). Impact of renewable long-term audit mandates on audit quality. *European Accounting Review*, 9(3), 419–442. <https://doi.org/10.1080/09638180020017140>
- Wang, L. C., & Calvano, L. (2015). Is business ethics education effective? An analysis of gender, personal ethical perspectives, and moral judgment. *Journal of Business Ethics*, 126(4), 591–602. <https://doi.org/10.1007/s10551-013-1973-y>
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1986). *Positive accounting theory*. New Jersey: Prentice-Hall.
- Yan, H., & Xie, S. (2016). How does auditors' work stress affect audit quality? Empirical evidence from the Chinese stock market. *China Journal of Accounting Research*, 9(4),

305–319. <https://doi.org/10.1016/j.cjar.2016.09.001>

Ye, K., Cheng, Y., & Gao, J. (2014). How individual auditor characteristics impact the likelihood of audit failure: Evidence from China. *Advances in Accounting*, 30(2), 394–401. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2014.09.013>

Zerni, M. (2012). Audit partner specialization and audit fees: Some evidence from Sweden. *Contemporary Accounting Research*, 29(1), 341–348. <https://doi.org/doi:10.1111/j.1911-3846.2011.01098.x>





## Anexo A- Questionário

### O Impacto das Características do Auditor na Qualidade da Auditoria: Ótica do Auditor Externo

#### Questionário

O meu nome é Daniela Seixas, aluna do Mestrado em Contabilidade – ramo Auditoria, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro, encontrando-me neste momento a recolher e analisar informação relativa ao tema “O Impacto das Características do Auditor na Qualidade da Auditoria: Ótica do Auditor Externo”. Deste modo, sendo fundamental o seu contributo, solicito a sua colaboração para o preenchimento de um breve questionário.

A sua colaboração é de elevada importância de modo a que o resultado do estudo apresente as perceções dos Revisores Oficiais de Contas/ Auditores relativas ao tema anteriormente referido.

Agradeço desde já a sua disponibilidade e colaboração, salientando o compromisso de confidencialidade das respostas, em que as mesmas serão utilizadas apenas e exclusivamente para a conclusão da investigação académica em assunto.

#### 1. Perfil do Inquirido

##### 1.1. Idade

<input type="checkbox"/>	< 25 anos
<input type="checkbox"/>	25 - 35 anos
<input type="checkbox"/>	36 - 45 anos
<input type="checkbox"/>	45 - 55 anos
<input type="checkbox"/>	> 55 anos

##### 1.2. Género

<input type="checkbox"/>	Feminino
<input type="checkbox"/>	Masculino

##### 1.3. Habilitações

###### Literárias

<input type="checkbox"/>	Licenciatura
<input type="checkbox"/>	Mestrado
<input type="checkbox"/>	Doutoramento
<input type="checkbox"/>	Outra*

\*Qual? \_\_\_\_\_

**1.4. Indique a sua área de formação**

\_\_\_\_\_

**1.5. Indique a sua experiência profissional**

< 5 anos    
  5 - 10 anos    
  11 - 15 anos    
  16 -20 anos    
  > 20 anos

**1.6. Indique como exerce a sua atividade profissional revisor oficial de contas/ auditor**

A título individual  
 Numa empresa multinacional  
 Como Sócio de uma Sociedade de Revisores Oficiais de Contas (SROC)  
 Sob contrato de prestação de serviços como ROC ou SROC

**2. Recolha de Opiniões**

2.1. Indique para cada um dos fatores abaixo mencionados, o grau de importância que lhe atribui para a qualidade da auditoria. (Considere a seguinte escala: 1- Sem importância; 2- Pouco importante; 3- Importante; 4- Muito importante; 5- Extremamente importante).

	<b>1</b> Sem importância	<b>2</b> Pouco importante	<b>3</b> Importante	<b>4</b> Muito importante	<b>5</b> Extremamente importante
Dimensão da empresa de auditoria/ dimensão do auditor externo					
Existência de uma comissão de auditoria na entidade a auditar					
Existência de um departamento de auditoria interna na entidade a auditar					
Conhecimento da entidade e do meio envolvente por parte do auditor externo					
Existência de um controlo interno adequado na entidade a auditar					
Características próprias do auditor externo (nomeadamente as descritas no ponto seguinte, tais como género, experiência, julgamento profissional, eticismo, capacidade de relacionamento, valores éticos, nível de instrução, idade, etc.)					

2.2. Indique o grau de importância que atribui a cada uma das características do auditor externo referidas abaixo, para a qualidade da auditoria. (Considere a seguinte escala: 1- Sem importância; 2- Pouco importante; 3- Importante; 4- Muito importante; 5- Extremamente importante.)

	1 Sem importância	2 Pouco importante	3 Importante	4 Muito Importante	5 Extremamente importante
Género					
Idade do auditor					
Experiência profissional					
Nível de instrução					
Capacidade de julgamento e ceticismo profissional					
Capacidade de relacionamento e comunicação com o cliente					
Capacidade de relacionamento e comunicação com a equipa de auditoria					
Ética, integridade e independência					
Competências técnicas (domínio de tecnologias de auditoria)					
Outros fatores ( <i>stress</i> ,...)*					

(\*) \_\_\_\_\_ outros a indicar pelo inquirido

2.3. Relativamente às afirmações seguintes, indique o seu grau de concordância: (1 – Discordo totalmente; 2 – Discordo; 3 – Não concordo nem discordo; 4 – Concordo; 5 – Concordo totalmente).

	1 Discordo totalmente	2 Discordo	3 Não concordo nem discordo	4 Concordo	5 Concordo totalmente
2.3.1 Uma auditoria de qualidade é aquela que é realizada essencialmente por auditores do sexo masculino.					
2.3.2 Uma auditoria de qualidade é aquela que é realizada essencialmente por auditores do sexo feminino.					
2.3.3 A qualidade da auditoria tende a aumentar com o aumento da idade do auditor.					
2.3.4 A qualidade da auditoria tende a diminuir com o aumento da idade do auditor					

Obrigado pela sua colaboração!