

UNIVERSIDADE TÉCNICA DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE ECONOMIA E GESTÃO

**DISSERTAÇÃO DE MESTRADO EM CONTABILIDADE,
FISCALIDADE E FINANÇAS EMPRESARIAIS**

**INDEPENDÊNCIA DOS AUDITORES EM MOÇAMBIQUE -
EFEITO CULTURAL**

ANTÓNIO MARCOS CHIMENE

**Orientadores: Prof. Doutor Pedro Luís Pereira Verga Matos e
Mestre António Carlos de Oliveira Samagaio**

Júri:

Presidente: Doutor Eduardo Barbosa do Couto, Professor Auxiliar do Instituto Superior de Economia e Gestão da Universidade Técnica de Lisboa.

Vogais: Mestre Inês Maria Galvão Teles Ferreira da Fonseca Pinto, Assistente do Instituto Superior de Economia e Gestão da Universidade Técnica de Lisboa.

Doutor Pedro Luís Pereira Verga Matos, Professor Auxiliar do Instituto Superior de Economia e Gestão da Universidade Técnica de Lisboa.

Mestre António Carlos de Oliveira Samagaio, Assistente do Instituto Superior de Economia e Gestão da Universidade Técnica de Lisboa.

Lisboa, Setembro de 2011

ÍNDICE

AGRADECIMENTOS.....	iii
LISTA DE ABREVIATURAS.....	iv
LISTA DE TABELAS E QUADROS.....	iv
RESUMO.....	v
<i>Abstract</i>	vi
<i>Nkongometo ya Mhaka</i>	vii
1. INTRODUÇÃO.....	1
2. REVISÃO DE LITERATURA.....	3
2.1 Papel da auditoria.....	3
2.2 Independência do Auditor.....	4
2.3 Independência do auditor e cultura nacional.....	7
2.4 Definição das Questões de Investigação.....	10
3. METODOLOGIA E DADOS.....	13
3.1 Metodologia.....	13
3.2 Descrição da Amostra.....	14
4. ANÁLISE DOS RESULTADOS.....	16
4.1 Análise Descritiva dos Resultados.....	17
4.1.1 Individualismo vs Colectivismo.....	18
4.1.2 Caso 1.....	19
4.1.3 Caso 2.....	20
4.2 Relações entre a PETA e as Características Qualitativas da Amostra.....	21
4.2.1 Caso 1.....	21
4.2.2 Caso 2.....	22
4.3 Influência dos factores que afectam a IA.....	22
4.3.1 Caso 1.....	23
4.3.2 Caso 2.....	25
4.4 Relações entre a PETA e os factores que afectam a IA.....	27
4.4.1 Caso 1.....	27
4.4.2 Caso 2.....	28

4.5	Associação entre a Probabilidade de efectuar trabalho adicional de auditoria e o individualismo.	29
5.	CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E PESQUISAS FUTURAS	30
5.1	Principais Conclusões.....	30
5.2	Investigação Futura	31
5.3	Limitações	32
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS	33
	ANEXOS	37
	Anexo A. Questionário (Arnold, 1999)	37
	Anexo B. Probabilidade de Efectuar mais trabalhos de auditoria por País e por cenários (casos).....	41
	Anexo C: Teste de Normalidade aos factores agrupados	41

AGRADECIMENTOS

Ao Mestre António Carlos de Oliveira Samagaio e ao Prof. Doutor Pedro Verga Matos, meus orientadores, pela disponibilidade e forma incentivadora, determinada e crítica como orientaram toda a dissertação.

Ao Banco de Moçambique e ao Banco de Portugal, pelo apoio financeiro, sem o qual não teria sido possível a concretização deste sonho. Estendo a minha gratidão à Carla Marina Timóteo, Paresh Visnudas, Eugénio Saranga, Zeca, Joaquim Marta e os demais amigos e colegas no Departamento de Estrangeiro do Banco de Moçambique, pelo apoio moral.

À minha esposa, Elina Rabia, aos meus filhos, Elcan, Collin, Noren e Glen, pelo apoio que sempre transmitiram naquelas horas de solidão em Lisboa e pela forma como puderam compreender a minha ausência.

Ao Filipe Mandlate, Anastácio Inácio, Jeremias Costa, Lúcio Guente, Venâncio Chirime e Martinho Mtombocene, pela facilitação na colocação e recolha dos questionários que permitiram a prossecução dos objectivos deste trabalho. Ao João Paulo Calembó, pelo encorajamento e orientação á distância em lições sobre o uso do *software* SPSS.

Ao Andes Chivangue, Sosdito Mananze, Carlos Vilanculos, António Jossefa, Joaquim Mabuiangue e António Toguinha, pelas alegrias e tristezas porque passámos juntos em Lisboa.

LISTA DE ABREVIATURAS

IEBA	International Ethics Standards Board for Accountants
IFAC	International Federation of Accountants
SROC	Sociedade de revisores Oficiais de Contas
ROC	Revisor Oficial de Contas
CIP	Centro de Integridade Pública
USAID	United State Agency of International Development

LISTA DE TABELAS E QUADROS

Tabela 1:	Características da Amostra	15
Tabela 2:	Estatística Descritiva Individualismo vs Colectivismo	18
Tabela 3:	Estatística descritiva dos factores – Caso 1	19
Tabela 4:	Estatística descritiva dos factores – Caso 2	20
Tabela 5:	Coeficientes do MRLM entre PETA e características da amostra – Caso 1	22
Tabela 6:	Coeficientes do MRLM entre PETA e características da amostra – Caso 2	22
Tabela 7:	Estatística descritiva dos factores agrupados – Caso 1	23
Quadro 1:	Sumário da variância explicada pelos factores – Caso 1	24
Quadro 2:	Sumário dos coeficientes dos factores – Caso 1	24
Tabela 8:	Estatística descritiva dos factores agrupados – Caso 2	25
Quadro 3:	Sumário da variância explicada pelos factores – Caso 2	26
Quadro 4:	Sumário dos coeficientes dos factores – Caso 2	26
Tabela 9:	Sumário do MRLM entre a PETA e factores – Caso 1	27
Tabela 10:	Coeficientes do MRLM entre a PETA e factores – Caso 1	28
Tabela 11:	Sumário do MRLM entre a PETA e factores – Caso 2	28
Tabela 12:	Coeficientes do MRLM entre a PETA e factores – Caso 2	29

RESUMO

Este estudo pretendeu analisar a importância dos factores que afectam a independência dos auditores (ou seja, as necessidades do investidor, retenção de clientes, valores e obrigações profissionais e pressões de tempo/ orçamentárias) em dois cenários e, em fase de realização dos trabalhos de auditoria. O primeiro cenário (caso 1) está relacionado com pressão de tempo em face de prazo de entrega do relatório de auditoria enquanto o segundo (caso 2) refere-se a relação especial com o cliente de auditoria. A amostra é composta por 60 auditores Moçambicanos de 6 empresas de auditoria que operam em Moçambique.

No caso 1, os resultados sugerem que a promessa da firma de auditoria de entregar relatório no prazo estabelecido foi a principal e único factor com poder explicativo sobre a decisão de fazer mais trabalho de auditoria antes de assinar o relatório.

No caso 2, os resultados sugerem que a influência do problema de tempo vs orçamento e a situação de emprego do auditor, na sua relação com seu antigo colega e superior hierárquico, foi o principal factor com poder explicativo sobre a decisão de fazer mais trabalho de auditoria antes de assinar o relatório. O segundo factor mais importante foi incapacidade da firma de auditoria de facturar o cliente pelos trabalhos adicionais.

Por último, nos dois cenários, os resultados sugerem que a associação entre o Colectivismo de Hofstede (1991) e a decisão do auditor de efectuar trabalho adicional de auditoria foi positiva e fraca.

Palavras-Chave: Independência do auditor, Cultura, Individualismo

Abstract

This research examine the importance of the factors affecting the independence of auditors (i.e., investor needs, client retention, professional values and obligations, and time/ budget pressures) on two scenarios, and in progress of audit work. The first scenario (case 1) is related to time pressure in the face of delivery of the audit report while the second (case 2) refers to the special relationship with the audit client. The sample includes 60 Mozambicans auditors from six audit firms operating in Mozambique.

In case 1, the results suggest that the promise of the audit firm to deliver the report within the prescribed period was the main and unique factor with explanatory power on the decision to do more work before signing off on the audit report.

In case 2, the results suggest that the influence of time-budget problem and employment status of the auditor, in his relationship with his former colleague and superior, was the primary factor for doing more work prior to signing off on the audit. The second most important factor was the inability of the audit firm to bill the customer for additional work.

Finally, in both scenarios, the results suggest that the Hofstede's Individualism vs. Collectivism (1991) was positive and weakly associated with the auditor's decision to perform additional audit work.

Key Words: Auditor independence, Culture, Individualism

Nkongometo ya Mhaka

A ndondro leyi yi navela ku yanakanya a lisima dra ti mhaka leti khumbaka a ku trusheka ka va kambeli va minthiro (kumbe, a ku vilela kava vinyi va male a ku khomeni ka va shavi, lisima ni tinfanelo ta vutiri ni ku kamiwa hi nkama) hi tindlela tibiri mfuri, na va li ka xiyenge xa ku kombisa a mihandru. Ku Ihawuliwi a ntlhano wa makumbe na dzinwe wa va kambeli va minthiro va le Moçambique va thiraka ka ntlhano wa tinkomponi ni yinwe ta wukambeli ti tireleka a Moçambique. Ka mhaka yaku sungula: A Komponi ya wu kambeli yi dumbissi aku nyikela a mihandru hi siku ni nkama lo wo nga bekiwa, leswo swi yentsi swaku yi hamba minthiro minyingsi ya wu kambeli na yinge si na nyikela mihandru. A mhaka ya vu bidri, a ntamu wa nkama na male ni mhaka ya nthiro wa wu kambeli a mahlweni ka khale ka murangeli wakwe a nthirweni, hi leswi nga yentsha a kuva a hamba mintiro minyingsi ya wu kambeli na anga se na nyikela mihandru. A shi vangelo sha vubidri sha lisima ngopfu, i kuva a komponi ya nga swi koti a ku hakelisa a vashavi hi minthiro minwani leyi hambiwiki na mi nga nyimeliwanga.

Mazitho ya lissima: kutrusheka ka va kambeli va minthiro; ntumbuluko, thiva byanga, kuvilela ka matiko.

1. INTRODUÇÃO

Uma auditoria é o processo pelo qual uma pessoa competente e independente acumula e avalia a evidência sobre informações quantificáveis de uma entidade económica específica com a finalidade de determinar e elaborar relatórios sobre o grau de correspondência entre as informações quantificáveis e critérios estabelecidos (Alvin e James, 1991). Embora Moçambique não seja membro do IFAC (IFAC, 2011), o artigo 4.º do Decreto 32/90, de 7 de Dezembro, remete a adopção de regras de ética e deontologia profissional próprias das firmas de auditoria que tenham em consideração os padrões e princípios internacionais usuais nesta matéria e ao enquadramento legal e institucional da respectiva actividade em Moçambique. O IFAC (2010:96) tem se ocupado na produção de diversas normas para assegurar que o exercício da profissão de auditor seja com independência, integridade, objectividade, competência e zelo profissional, confidencialidade e comportamento profissional. Contudo, Alvin e James (1991) reconheceram que esta não pode ser absoluta e por qualquer meio, mas deve ser uma meta a ter em conta e pode ser alcançada em determinado nível.

Com vista a melhorar a Independência do auditor (IA) e minimizar as diferenças entre as práticas da auditoria e as regras internacionais de auditoria, Moçambique está empenhado em ajustar as suas normas, ao estabelecer uma Ordem dos Contabilistas e Auditores que terá autonomia suficiente para disciplinar o exercício da profissão¹. Contudo, aspectos de carácter cultural relativos à produção e aplicação de normas devem ser observados ao se adoptar ou estabelecer a harmonização das normas profissionais.

O exercício das funções do auditor encontra-se regulamentado através do Decreto nº 32/90, de 7 de Dezembro. No seu artigo 1º e com efeitos a partir do exercício económico de 1992, estabelece a obrigatoriedade às empresas, especialmente as sociedades de capital aberto, de apresentação dos respectivos balanços e contas de resultados anuais certificados por um auditor independente e profissionalmente idóneo.

O artigo 77.º da Lei nº 15/99, que regula o estabelecimento e o exercício da actividade das Instituições de Crédito e das Sociedades Financeiras, bem como o Código Comercial Moçambicano, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 2/2005, também estabelecem a obrigatoriedade de emissão do parecer às contas por um auditor ou sociedade de auditores.

As firmas de auditoria moçambicanas têm contratado auditores estrangeiros tanto para trabalhos específicos como correntes, ao mesmo tempo que empregam técnicos moçambicanos.

¹ Aprovada a sua criação pelo governo, em Outubro de 2010.

Esta situação coloca em questão a conformidade da aplicação das regras e/ou princípios de ética, definidos nos países de origem dos auditores estrangeiros.

Neste quadro, a IA, livre das pressões culturais específicas, afigura-se como tendo uma importância crucial para assegurar um desenvolvimento do mercado de capitais e impulsionar a competitividade do país. Assim, o país deverá esforçar-se na implementação e/ou aperfeiçoamento de um quadro jurídico-legal capaz de conferir confiança plena a qualquer investidor e aos respectivos *stakeholders*, tendo em conta as especificidades dos agentes económicos existentes e a qualidade desejada do mercado.

Após a independência de Moçambique em 1975, o país experimentou uma série de transformações políticas radicais, muitas delas traumáticas, que culminaram com a adopção da democracia em 1994. O contexto político teve influência no desenvolvimento da economia do país, nomeadamente, nos instrumentos de regulação da actividade económica.

Alguns relatórios publicados pelo CIP (2005) e USAID (2005) sobre matérias de corrupção em Moçambique revelam existirem fortes indicações de corrupção, associados a cultura de impunidade e fortes relações entre gestores das várias empresas para encobrimento de acções corruptas. Neste contexto, pode-se questionar se os auditores, nas suas actividades, não são aliciados a corroborarem com atitudes que afectam a sua independência. Por outro lado, as normas do IFAC sobre IA são estabelecidas num contexto legal, cultural e de penalizações diferente de Moçambique. A adopção dessas normas em outros países com cultura diferente pode mostrar-se desajustada.

O presente trabalho visa mensurar a percepção dos auditores Moçambicanos sobre conceito de IA tendo em consideração o contexto cultural e legal onde esses profissionais desempenham a sua profissão, através da avaliação da forma como reagem aos factores que afectam a independência utilizando cenários em que existe trabalho adicional de auditoria (TAA) por efectuar para obter prova suficiente e expressar opinião verdadeira sobre as demonstrações financeiras (DF's). Para esse efeito, os dados foram recolhidos através de questionário dirigido a *Partners, Managers e Seniores*, das firmas de auditoria com sede em Moçambique.

Após esta introdução, o estudo encontra-se estruturado em 4 capítulos adicionais. No segundo capítulo é desenvolvida a revisão da literatura de suporte á temática objecto de investigação. No terceiro capítulo é descrita a amostra utilizada no estudo, bem como, apresentamos o método de investigação e as variáveis utilizadas no estudo. No quarto capítulo são apresentados os resultados e sua discussão e no quinto capítulo apresenta-se a conclusão, onde serão incluídas algumas sugestões possíveis para estudos futuros.

2. REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Papel da auditoria

De acordo com Marriott e Simon (1990) a separação entre a propriedade e a gestão levou a exigências de prestação de contas por parte dos gestores. Os accionistas pretendem informação sobre o desempenho do seu investimento mas a informação financeira disponível e básica apresenta-se insuficiente na sua preparação. Consideram que os gestores podiam manipular os resultados ao seu próprio interesse. Brealey et al (2008) e Damodaran (2001), embora reconheçam que a separação da propriedade da gestão trás vantagens claras, referem-se, também, que gera conflitos entre o principal (accionistas) e o agente (gestor) quando os objectivos são diferentes e, como consequência, cria custos de agência. Estes conflitos seriam fáceis de resolver se todos tivessem a mesma informação, mas consideram que isso é raro pois gestores, accionistas e credores podem ter informação diferente sobre o valor real dos activos e, isto pode ser por muitos anos.

Damodaran (2001) argumenta que os administradores frequentemente falham no seu papel, que é o de proteger os interesses dos accionistas. Newman et al (2005) refere que os gestores e *insiders* da empresa apropriam-se de direitos dos investidores externos. Para Brealey et al (2008), o gestor financeiro precisa reconhecer as assimetrias de informação e encontrar caminhos para tranquilizar os investidores que não existem surpresas desagradáveis pela frente. Neste quadro, o auditor externo desempenha um papel preponderante na credibilização e fiabilização dessa informação, agindo de modo independente aos interesses das partes, sem influências de qualquer que seja o tipo e natureza.

Segundo Gramling et al (2010), o mercado de capitais depende da precisão, confiança e realidade dos dados que retratam a natureza económica dos negócios duma empresa que, por sua vez, fornecem uma base para avaliar o progresso actual numa perspectiva de longo prazo. Se o mercado não receber dados correctos, os investidores perdem a confiança do sistema, tomam decisões erradas e podem perder dinheiro. Argumentam que os auditores são chamados a fazer julgamentos profissionais que melhor reflectem a situação real das operações e dos resultados das sociedades. Além disso, referem que as empresas de auditoria precisam cada vez mais de profissionais que fazem julgamentos profissionais consistentes sobre uma larga variedade de empresas, países e tipo de negócios.

Segundo a ISA 200 a finalidade do trabalho do auditor é aumentar o grau de confiança dos destinatários das DF, conseguida pela expressão de uma opinião do auditor sobre se as DF's estão preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável. Contudo, vários escândalos financeiros confrontaram algumas empresas dos membros da IFAC, incluindo os EUA e alguns países da UE, com destaque para os casos da Enron, WorldCom e Parmalat, abrindo questionamentos pela literatura diversa sobre a independência e o papel do auditor à luz das normas internacionais sobre a profissão, embora com menor profundidade relativamente às especificidades de cada país. Estes escândalos, nos EUA, em 2002, deram origem à revisão profunda e importante das normas sobre a profissão, designadas por Sarbanes-Oxley Act, antes efectuada em 1933 e 1934, (Arens et al, 2010; Gramling et al, 2010).

O silêncio dos auditores quanto aos eventos anteriores à recente crise financeira também deu origem a questionamentos sobre o valor real das empresas de auditoria, a IA e a qualidade do trabalho de auditoria, os incentivos económicos para uma boa auditoria e conhecimentos básicos dos auditores (Sikka, 2009). A preocupação de que a gestão de resultados está corroendo a qualidade da informação financeira levou também a SEC e outros a questionarem o papel do auditor externo (Heninger, 2001).

No exercício das suas funções, o auditor está sujeito a requisitos éticos relevantes, incluindo os que dizem respeito a independência, em relação aos trabalhos de auditoria às DF (IFAC, 2010, pp.95). Boynton e Johnson (2006) referem-se à existência de 10 *General Accepted Auditing Standard* (GAAS) que devem orientar o auditor no exercício da sua profissão, que incluem a independência da mente. Referem-se, ainda, a seis princípios éticos mantidos nos códigos de conduta, nomeadamente responsabilidade, interesse público, integridade, objectividade e independência, zelo e âmbito e natureza do serviço.

2.2 Independência do Auditor

Vários autores consideram a IA como sendo a “pedra angular” do trabalho do auditor (Imhoff, 1978; Boynton e Johnson, 2006; Arnold et al, 2009; Gramling et al, 2010). *Sucher* et al (2004) argumenta que a IA tem sido visto como aspecto crucial da credibilização das funções do auditor, como instrumento de controlo, sem o qual os utentes das DF não podem confiar nos relatórios de auditoria.

O Código de Ética do IFAC (2006) e a literatura consideram a IA sob duas dimensões: independência de facto (da mente) e de aparência. A independência metal refere-se ao estado

de espírito que permite a expressão de uma opinião sem ser afectado por influências que possam comprometer o julgamento profissional, permitindo agir com integridade, objectividade e cepticismo profissional. A independência na aparência está relacionada com a conclusão retirada por terceiros bem informados sobre o cumprimento das normas de ética por parte do auditor, incluindo as salvaguardas aplicáveis, no âmbito de factos e circunstâncias concretas.

Corless et al (1990) argumentam que os auditores desde sempre reconheceram que a independência de facto constitui um aspecto invisível mas importante para IA. Por isso, alguns autores (Boynton e Johnson, 2006; Arnold et al, 2009; Gramling et al, 2010) referem-se à independência de facto como sendo difícil de aferir sobre ela, em razão da sua percepção estar por dentro do auditor e dependente de diversos factores, incluindo o cultural. Gramling et al (2010, pp. 98) consideram que o *auditor pode ser independente de facto, mas não parecer independente*. Argumentam, ainda, que a independência de facto tem a ver com a honestidade, que é difícil medir e ser observada por terceiros. Magee e Tseng (1990) equiparam a IA como a "boa aplicação do GAAP sobre as DF do cliente", no pressuposto de que "a aplicação adequada" é sempre bem definida. Adicionalmente, os autores concluem que a noção de independência é difícil de definir num mercado onde os auditores têm divergências entre si quanto à adequação das alternativas de políticas sobre relatórios.

O IEBA (2006, pp 36) do IFAC reconhece que o uso da palavra "independência" pode criar mal-entendidos. Por si só, a palavra pode levar os observadores a supor que uma pessoa que exerce o julgamento profissional deve ser livre de todas as relações económicas, financeiras e outras. Assume que isso é impossível, já que cada membro da sociedade tem relacionamentos com outras pessoas. Por isso, compreende-se que a independência na aparência está estabelecida nos códigos de ética e normas internacionais que disciplinam o comportamento dos auditores, fazendo-se posteriormente reflectir nas leis ou códigos de ética e conduta de cada país ou organização.

A independência dos auditores está associada à liberdade no julgamento sobre os factos em análise e na sua capacidade de formular uma opinião justa e isenta. A opinião emitida resulta de decisões do auditor sobre a adequação e suficiência da prova e das interpretações dos resultados obtidos dos seus procedimentos. Essas decisões podem ser influenciadas negativamente por factores que estão relacionados com ameaças à sua independência. Gramling et. al. (2010) consideram que a independência é o estado da mente que pode ser afectado por potenciais ameaças relacionadas com (1) regime de compensações, (2) quem é o

cliente; (3) laços familiares com o cliente, (4) pressão do tempo para acabar os trabalhos de forma lucrativa; (5) racionalização do comportamento em termos de tempo de resposta e avaliação de erros materiais) e (6) prestação de serviços extra-auditoria. Corless et al (1990) apresentam nove potenciais factores que podem influenciar a independência de facto, tais como: quem paga os honorários da auditoria; regime de progressão; filosofia do serviço ao cliente; a relutância em transmitir más notícias aos outros; laços especiais e/ou de amizade com o cliente; expectativas criadas por experiências passadas com o cliente e efeito “halo”; relação de dependência com o cliente no exercício da auditoria; partilha de aspectos pessoais com o pessoal do cliente e; contratação do auditor pelo cliente para algum cargo ou vaga.

A última década foi marcada pela reformulação do Código de Ética do IFAC (IFAC, 2006) e a criação de sistemas de salvaguardas que atenuem ou eliminem as ameaças à independência dos auditores com consequência na legislação de diversos países, incluindo em muitos membros da União Europeia. Em 2003, a Comissão Europeia reconhecia a divergência das normas dos países sobre o conceito e alcance da independência, facto que tem repercussões ao nível da confiança transmitida aos investidores e restantes *stakeholders*. A revisão da Directiva 84/253/CEE pela Directiva 2006/43/CE (conhecida pela Oitava Directiva) permitiu estabelecer alguns princípios comuns no seio dos países da União Europeia sobre os requisitos da revisão legal de contas, nomeadamente, em matérias de independência. Devido a ausência de um órgão de supervisão da profissão em Moçambique, estas obrigações surgem por remissão geral às normas internacionais e de outros países com associações de revisores já estabelecidos, embora o país não seja membro das organizações internacionais de regulamentação da profissão (e.g. IFAC).

A envolvente legal assume particular importância se considerarmos que a abordagem sobre a independência pode ser feita baseada em princípios, em detrimento de normas pormenorizadas. Na literatura de *Accounting* existem alguns estudos que analisam o comportamento dos gestores na manipulação dos resultados tendo em consideração a *common-law or code-law environment*² (Ball et al, 2000; Leuz et al, 2003). Moçambique, embora procure replicar a legislação Portuguesa nas diversas esferas, é considerado heterogéneo, entre “*common-law*” e “*code-law*” *environment* em que, por um lado, as obrigações decorrem do que está escrito nas leis, seguindo a influência Europeia e, por outro lado, influenciado pela proximidade com a África do

² La Porta et al. (1997), considera as leis Inglesas como da Common Law, feita pelos juizes e posteriormente incorporadas na legislatura. O code-law tem origem nos sistemas Francês, Germânica e Escandinava, produzidas em estudos e baseadas no seu tradicional código civil.

Sul, que adopta cultura legal Germânica e tem as suas origens em modelo de cultura Anglo-Saxónico (Santos, 2006).

O estabelecimento de um quadro legal mais ou menos pormenorizado sobre a independência tem associado a criação de sistemas de punição para o seu incumprimento. Na opinião de Newman et al (2005), os incentivos dos auditores para detectar a expropriação da sociedade pelos gestores (*insiders*) varia conforme a jurisdição adoptada, particularmente quanto às penalidades para falhas de detenção, reflectindo-se nos procedimentos de auditoria executados. Por isso, é expectável que a maior exposição dos auditores no mercado da informação financeira tenha impacto no juízo das situações que ameaçam a independência.

2.3 Independência do auditor e cultura nacional

As normas de ética e conduta profissional, inseridas no quadro da independência de aparência, fornecem aconselhamento abrangente que promove uma maior integridade no mundo das respectivas profissões e, ao fazê-las, melhoram a reputação dos seus membros (Cohen et al, 1992). Apesar da tendência para a uniformização de metodologias e procedimentos de auditoria fruto da importância crescente das Normas Internacionais de Auditoria do IFAC e do crescimento das redes internacionais de empresas de auditoria, as auditorias são executadas por pessoas que vivem num determinado país ou organização, com contextos culturais variados ou específico daquele país. Para Cohen et al (1992), as diferenças culturais são importantes para a compreensão das diferenças dos valores éticos pois identificam, modo geral, as crenças e normas de comportamento mantidas num país.

O trabalho de Hofstede (1991) constitui uma das referências na área do estudo da cultura³ organizacional, associada a implementação das normas internacionais, ao estabelecer cinco dimensões que permitem mensurar os valores partilhados por um grupo: (1) a distância hierárquica, (2) grau de individualismo (ou colectivismo), (3) grau de masculinidade (ou feminilidade), (4) controlo de incerteza e (5) orientação a longo-prazo (orientação a curto-prazo).

Segundo Hofstede (1991) cada país, neste modelo, caracteriza-se por um resultado para cada uma das cinco dimensões. No entanto, para efeitos do presente trabalho seguiremos com a

³ Segundo Hofstede (1991) na antropologia social a cultura engloba padrões de pensamento, sentimentos e de acção potencial, que são resultados de uma aprendizagem contínua. Por analogia aos computadores, relaciona a cultura com programações colectivas mentais que tem origem nos diversos ambientes sociais que encontramos no decurso da vida e que caracteriza os cidadãos de um país ou grupo.

abordagem da dimensão individualismo Vs colectivismo em razão de estarmos a avaliar a percepção do conceito de IA pelo auditor, que se encontra inserido num contexto de relação de grupo e num país com estrutura legal e político-social específica.

Seguindo a perspectiva de Hofstede (1991) as técnicas de gestão e os programas de formação são desenvolvidos quase que exclusivamente em países individualistas e partem de pressupostos culturais que talvez não sejam sustentáveis no âmbito de culturas colectivistas. Nas sociedades individualistas, todos devem ser tratados de igual forma. Dar tratamento preferencial a um cliente relativamente a outro, considera-se uma falta de ética. Ao contrário, nas sociedades colectivistas tratar os amigos melhor que aos outros é natural e ético, além de ser uma boa prática dos negócios. Hofstede (1991) conclui que, nas sociedades colectivistas a relação pessoal prevalece sobre a tarefa e deve ser estabelecida em primeiro lugar enquanto nas sociedades individualistas a tarefa prevalece sobre qualquer relação pessoal.

As dimensões culturais são importantes na área de *Accounting* porque permitem estudar os problemas éticos e comportamentos numa profissão com base numa racionalidade que permite uma comparação internacional. A distinção das culturas de países pela dimensão individualista (ou colectivista) sugere que nos países com cultura individualista os auditores poderão ser influenciados por seus próprios interesses do que pelo cumprimento das normas e procedimentos, contrariamente aos países colectivistas em que é expectável que os auditores se guiem por interesses colectivos (Arnold et al, 1999, 2009), com orientação para não criar vergonha para o grupo de pertença, protegendo-o.

Cohen et al (1992) mostram que existem problemas quando se aplicam os códigos de ética internacionais mesmo em áreas homogéneas como *Accounting* (em que a função de certificação é dominante). Os autores concluem que as normas profissionais internacionais reflectem as normas de ética e cultura dos países desenvolvidos em cujas organizações são muito influentes na elaboração das normas e, portanto, com risco de não analisar os dilemas étnicos encontrados nos países em desenvolvimento. Por isso, sugerem que as directrizes devem ser sensíveis à necessidade de orientação da profissão na sua prática normal em todos os países em que o código irá funcionar.

Arnold et al (1999) concluíram que a independência dos auditores está associada às dimensões culturais definidas para sete países europeus, obedecendo a estrutura Hofstede. Sucher e Kosmala-Maclullich (2004) argumentam que a pressão cultural e socio-económico parecem superar quaisquer garantias formais implementadas através de normas para manter a

integridade e competência dos auditores checos. Com base noutro contexto cultural, Hudaib e Haniffa (2009) verificaram que o significado do conceito de IA está associado a várias dimensões culturais da Arábia Saudita, nomeadamente *micro* (auto-reflexivo pessoal), *meso* (cultura organizacional) e *macro* (estrutura política e sócio-econômica). No nível *micro*, verificaram que a "independência de facto" está associada a ética e/ou argumentos religiosos, bem como a reputação do auditor individual como "homem da honra", especialmente o *partner*. No nível *meso* ou organizacional, a "independência na aparência" está associado a gestão da imagem e do nível das actividades comerciais. No nível *macro* ou do país, o sistema político, ideológico e jurídico, a estrutura económica e empresarial e os valores sociais dentro do ambiente afectam várias noções de independência e, conseqüentemente, o significado da IA. A análise revelou, ainda, a tensão entre os dois grupos de praticantes; profissionais islâmicos que gostariam de ver o conceito *Shari'ah* (ensinamentos Islâmicos) da independência em todas as esferas da vida, incluindo firmas de auditoria e profissões versus os praticantes mais poderosos laicos que abraçaram o capitalismo e vêem a religião como obstáculo para o progresso.

Hua et al (2010) concluíram que a China tem tido problemas de execução da regulamentação devido aos aspectos da cultura chinesa em diversas dimensões, sendo esta considerada como obstáculo no caminho do melhoramento da independência do auditor. Ngangan et al (2005) argumentam que, apesar de um país em desenvolvimento depender inicialmente das transferências de tecnologia contabilísticas de países mais desenvolvidos, não é do seu interesse a longo prazo depender inteiramente, ou excepcionalmente, em tal transferência. Assim, sugerem que as profissões de contabilidade indígenas em cada país em desenvolvimento devem avaliar a tecnologia contabilística a adoptar e ajustá-la para torná-la compatível com o seu ambiente económico, político, social e cultural.

Hudaib M. e Haniffa R. (2009) consideram que, apesar do crescimento da literatura de auditoria nos estudos baseados em contexto, houve pouco esforço em compreender como é que o conceito de independência do auditor é construído num contexto diferente do modelo anglo-americano, da Europa continental, de modelo de economias em transição e outras economias em desenvolvimento. Na opinião de Hudaib e Haniffa (2009), os estudos sobre a independência dos auditores têm focado em explorar as percepções dos utentes sobre as relações entre auditor e cliente com base em situações que ameacem ou salvaguardem a independência, negligenciando os factores contextuais do país onde a relação se desenvolve. Por isso, Wolnizer (1987) refere que a independência dos auditores não é unicamente um conceito técnico, mas também é um conceito cognitivo e cultural moldado no contexto onde os actores actuam.

De acordo com Arnold et al (2009) a cultura de cada país tem um impacto significativo no exercício das funções e na abordagem aos problemas de auditoria. O relatório da USAID (2005) sobre corrupção em Moçambique refere que uma área que constitui grande preocupação é a auditoria externa e a prestação de contas, associada a uma cultura generalizada de impunidade. Por isso, é expectável que os juízos produzidos pelos auditores devam ser enquadrados na cultura e contexto do país e da organização em que trabalham.

2.4 Definição das Questões de Investigação

A negligência do factor cultural nos estudos é sobretudo preocupante quando vários estudos utilizam como proxy da Qualidade da Auditoria e a dimensão das empresas de auditoria materializadas nos modelos com uma variável dicotómica *BigFour vs NonBigFour*. Embora, as redes internacionais de auditoria com destaque para as *BigFour* tenham como apanágio a *uniform worldwide audit approaches*, a execução dos procedimentos é feito com recurso a um *staff* nacional. Por isso, Arnold et al (2009) referem que essas firmas de auditoria não podem garantir completamente a consistência da metodologia sem incorporarem a componente da cultura do país. Por outro lado, os autores defendem que o caminho da harmonização de normativos deve considerar o impacto da implementação da nova legislação, pois a tentativa de unificar acções pode levar a comportamentos desejados pelos intervenientes.

Apesar dos últimos anos revelarem alguns estudos com referência ao contexto da auditoria, Hudaib e Haniffa (2009) referem que existe uma reduzida compreensão sobre o significado de independência dos auditores em países que tenham um contexto cultural diferente dos países Anglo-Saxónicos e Europeus. O Código de Conduta do IFAC (2006) reconhece que diferentes circunstâncias ou combinações de circunstâncias podem ser relevantes e, assim sendo, é impossível definir todas situações que constituem ameaça a IA e especificar as medidas apropriadas de mitigação que devem ser tomadas. Além disso, a natureza dos trabalhos de certificação pode ser diferente e, por consequência, existir diferentes ameaças, exigindo a aplicação de diferentes salvaguardas. A estrutura conceptual que exige que as firmas ou membros das equipas de auditoria identifiquem, avaliem e dê o devido tratamento as ameaças a independência, do que apenas a conformidade com as normas que podem ser arbitrárias, é, portanto, pelo interesse público.

Embora as normas de auditoria sejam estabelecidas num contexto global, sobre o qual a regulamentação Moçambicana remete directa ou indirectamente ao seu cumprimento pelos

auditores, através de outros países com práticas de independência relativamente asseguradas, entendemos que poderá existir diferenças significativas quanto a percepção do conceito de independência pelos praticantes efectivos dos trabalhos de auditoria, considerando a dimensão individualista Vs colectivista estabelecidas na perspectiva de Hofstede (1991).

Considerando o estágio de desenvolvimento legal do país, o atraso na fixação dum organismo autónomo que regula o exercício da profissão, o facto de não ser membro do IFAC, associado a uma certa cultura da impunidade, é expectável que os auditores se orientem para manter maior confiança com os accionistas, como mecanismo de manter a receita de auditoria e melhorar os seus níveis de rendimento pessoal através da confiança com os gestores das firmas de auditoria, que lhes proporcione crescimento em carreiras profissionais. Entende-se que as obrigações e consequências profissionais poderão ser consideradas de menor importância para as decisões do auditor. Podendo sintetizar-se esta ideia na seguinte questão de investigação:

RQ1. Qual é a influência relativa de factores, tais como as necessidades do investidor, retenção de clientes, valores profissionais e as obrigações sobre a decisão de fazer trabalho adicional quando existe um potencial de receita adicional com o cliente?

Considerando as dimensões culturais definidas por Hofstede (1991), é expectável que Moçambique seja do tipo Colectivista, com especial orientação para criar grupos de pertença, dos quais fazem parte todos os auditores. Com relações especiais estabelecidas por laços sociais alargados além da família nuclear, associado a cultura da impunidade, em cenários que envolvem membros dos grupos de pertença, é expectável que as decisões dos auditores estejam menos orientadas para responsabilidade profissional e consequências negativas pois, supõe-se estarem protegidos. As questões individuais que permitem reconhecimento pelo grupo poderão condicionar a que sejam mais importantes as questões de custo vs benefício e problemas de tempo e orçamento. Podendo sintetizar-se esta ideia subjacente na seguinte questão de investigação:

RQ2: Qual é a importância relativa dos factores económicos e profissionais sobre a decisão de fazer trabalho adicional quando o *controller* do cliente é um *ex-Manager* da firma de auditoria?

O contexto legal e cultural dos países onde se pretende que as leis internacionais sejam aplicadas condiciona o nível de eficácia e eficiência das mesmas. A interpretação das leis pode também variar entre países e dentro do mesmo país, entre regiões, conforme o nível de desenvolvimento económico, social e literacia. O interesse dos países ou governos pode condicionar a interpretação, conforme os respectivos programas. É referido o interesse de países mais desenvolvidos em influenciar os organismos supranacionais na qualidade das leis, tendo em conta os seus programas. A classificação da cultura definida por Hofstede (1991) sugere diferenças entre países e dentro deles mesmo nas diversas dimensões culturais que as caracterizam. Assim, é expectável que as decisões de auditoria estejam associadas a cultura do país. Deste modo, podemos sintetizar esta ideia na seguinte questão de investigação:

RQ3: A probabilidade de fazer mais trabalho antes de assinar o relatório de auditoria estará associada a construção cultural de individualismo de Hofstede?

Assim, o presente estudo pretende analisar, no caso de Moçambique, se existe uma interpretação igual do conceito da independência dos auditores entre os praticantes da profissão, através da interpretação da importância dos factores que afectam a independência na análise de casos hipotéticos. Os respectivos resultados são comparados com estudos efectuados sobre a IA na Europa.

3. METODOLOGIA E DADOS

3.1 Metodologia

Na revisão de literatura apresentada anteriormente foram definidas as questões de investigação a que se pretende responder com o presente estudo empírico, enquadrado no debate sobre o reconhecimento mútuo das regras internacionais sobre a profissão, especificamente a saber:

- 1) Verificar a percepção da independência nos auditores Moçambicanos através da análise das suas reacções aos dilemas éticos específicos a partir da análise dos factores que afectam a sua independência nesses dilemas;
- 2) Analisar a associação entre acção de conclusão de trabalhos de auditoria e importância dos factores que afectam a independência do auditor.

Para atingir os objectivos acima e tendo em consideração diversos estudos já realizados sobre a independência dos auditores (e.g. Arnold et al, 1999) decidiu-se utilizar como técnica de recolha de dados o inquérito por questionário. Assim, elaborou-se um questionário constituído por duas secções (ver anexo A). Na primeira secção, pretendeu-se recolher os dados para caracterização da amostra e aferir sobre uma dimensão cultural referida na perspectiva de Hofstede (1991), o Individualismo em oposição ao Colectivismo. Na segunda secção procurou-se obter a avaliação dos inquiridos sobre um outro hipotético auditor Moçambicano em relação aos procedimentos face a dois cenários com dilemas éticos em auditoria (Anexos A), retirados do estudo de Arnold (1999). Dado que o inquérito replicado foi produzido em Inglês, foi devidamente traduzido e, em particular, foi testado com três estudantes do ISEG de diferentes nacionalidades, para que revissem a tradução e se confrontassem os resultados para identificação de eventuais desvios.

O caso 1 envolve o desejo de um cliente divulgar informações dos ganhos numa data prevista (ver Anexo A, Caso 1), quando decorriam trabalhos de auditoria externa. Chegada a data limite, um dos elementos da equipa de trabalho de auditoria constata que havia algo que precisava ser mais investigado ou esclarecido. O Caso 2 levanta a questão do *ex-manager* de auditoria, actualmente *controller* do cliente (Anexo A, Caso 2), que perante algo que precisa de ser mais investigado, afirma não haver necessidade de o fazer, alegadamente por não haver nada de errado, tendo em conta a relação profissional anterior com o auditor e com a firma de auditoria.

Após fornecer as informações de fundo sobre os dois casos, os inquiridos foram solicitados a prever a probabilidade de o auditor descrito nesse cenário ser realmente capaz de assinar o relatório de auditoria, sem fazer trabalho adicional de auditoria (TAA) em cada cenário. De seguida, os inquiridos foram solicitados a avaliar a importância de 12 considerações (factores que afectam a IA) que poderiam ter afectado o processo de decisão de estender os seus

procedimentos de auditoria, considerada numa escala de 1 a 7 (sendo 1- Muito menos importante e 7- Muito mais importante). Para o caso 1 as considerações abrangiam a confiança dos accionistas, retenção do cliente, percepção da gestão e obrigações e/ou consequências profissionais, enquanto no caso 2 abrangiam a responsabilidade profissional, problema de tempo/ orçamento, custo vs benefício e consequências negativas.

Os questionários apresentados são constituídos por opções de respostas de escolha múltipla, com excepção de uma pergunta, em cada cenário, que é de resposta aberta (limitada a condição de probabilidade, $p \leq 1$). Para garantir confiança, rapidez, autonomia de julgamento e um maior número de respostas, na carta de apresentação do questionário foi-lhes assegurada inteira confidencialidade e, foram referidos os objectivos exclusivamente académicos que levaram á elaboração do respectivo questionário.

Os contactos para a administração do questionário foram efectuados directamente nos escritórios das SROC em Moçambique, tendo iniciado alguns por *e-mail* com alguns *partners* representantes da área administrativa das SROC e com outras pessoas de contacto. Quase todas as pessoas de contacto solicitaram que antes lhes fosse remetido o inquérito para avaliar junto dos outros colegas *partners* a aplicabilidade do mesmo nos seus escritórios. Apenas uma SROC solicitou que o inquérito fosse enviado em Inglês, pois havia alguns funcionários seus colegas que não falavam a língua portuguesa.

Da necessidade de estabelecer uma comparação com resultados semelhantes anteriores e tendo em conta que se pretendeu abranger um número razoável de respondentes, numa estratégia de avaliação por terceiros (outro auditor), o inquérito foi dirigido a *Partners*, *Managers* e *Seniors*. Esta obrigação de tipo de respondente foi referida na carta de apresentação e limitada nas opções de resposta á questão da função do inquirido na sociedade.

Até a data da realização do inquérito, em Moçambique estavam licenciadas a exercer a actividade de auditoria dez SROC`s, a saber, 1.KPMG; 2.ERNST&YOUNG; 3.DELLOITE; 4.PRICEWATERSCOOPERSHOUSE; 5.BDO; 6.Grand Tortton Moçambique; 7.BKSC; 8.Infinity Moç, Ida; 9.AMG Global; e 10.AUDIConta, Ida⁴.

3.2 Descrição da Amostra

O objectivo do presente trabalho seria analisar dois grupos, sendo um composto por auditores nacionais e outro composto por auditores estrangeiros. No entanto, apesar dos esforços desenvolvidos no sentido de obter maior número de respostas representativas de cada uma das

⁴ Não se conseguiram contactos com as duas últimas, dado uma estar sediada na província de Sofala (Beira) e não responder as chamadas telefónicas do número indicado na sua página de *internet*, enquanto a outra não apresentava nenhuma forma de contacto.

partes, não foi possível obter uma amostra de estrangeiros considerada estatisticamente representativa, tendo recebido apenas 7, das quais 4 são de outros países africanos, 1 europeu e 2 de outras nacionalidades. Deste modo, do universo de cerca de 100 auditores Moçambicanos, a análise recaiu apenas sobre os 60 que responderam ao inquérito e, seus resultados serão comparados com estudos efectuados numa amostra de outros países. Este número oferece uma razoável confiança de que os resultados podem ser extrapolados para o universo (Hill, 2009; pp43).

O Universo dos auditores em estudo é constituído por *Partners, Seniors Managers, Managers e Seniors*, que exercem a auditoria em Moçambique, por serem quem toma as decisões sobre trabalhos de auditoria em geral e são os responsáveis directos pela qualidade da opinião da auditoria. As SROC que se dispuseram a responder ao questionário e aceitaram dar informação sobre os seus efectivos do sector de auditoria, são constituídas por 89 sujeitos alvos do estudo (9 Partners, 15 Seniores Managers, 21 Managers e 44 Seniors)⁵. As características dos 60 respondentes Moçambicanos decompõem tal como apresentado na Tabela abaixo.

Tabela 1. Características da amostra

Descrição		Frequência	%	% Acumulada
Idade	< 35 anos	24	40%	40%
	entre 35 e 44 anos	22	37%	77%
	entre 45 e 55 anos	13	22%	98%
	> 55anos	1	2%	100%
	Total	60	100%	
Sexo	Feminino	17	28%	28%
	Masculino	43	72%	100%
	Total	60	100%	
SROC	<i>Big 4</i>	47	78%	78%
	<i>Não Big 4</i>	13	22%	100%
	Total	60	100%	
Função	<i>Partner</i>	3	5%	5%
	<i>Senior Manager</i>	4	7%	12%
	<i>Manager</i>	14	23%	30%
	<i>Senior</i>	39	65%	95%
	Total	60	100%	
Experiência auditoria	< 5 anos	7	12%	12%
	Entre 5 e 10 anos	21	35%	47%
	> 10 anos	32	53%	100%
	Total	60	100%	

⁵ Uma das SROC, que não é das Big4, não consentiu conceder a composição do pessoal do seu sector de auditoria.

Verifica-se que 77% dos respondentes tem idade inferior a 45 anos e 65% corresponde às respostas de *Seniors*. Este aspecto é resultado do nível de crescimento da actividade de auditoria em Moçambique, considerando que a legislação sobre a profissão data dos anos 1990. Há, no entanto, uma larga percentagem de auditores ainda em processo de crescimento numa carreira acabada de começar.

Por outro lado, 78% dos respondentes trabalham nas *Big4*. Este facto é resultado da maior exigência estabelecida pela própria lei (Decreto Lei 32/90), que define que o exercício da auditoria é reservado a sociedades constituídas por pessoas de reconhecido mérito profissional. E, ainda, é resultado das características do mercado Moçambicano, em termos de empresas, que ainda não tem um organismo regulador único (OROC) do exercício da actividade de auditoria, facilitando barreiras á entrada a novas empresas. Para além disso, salienta-se que o questionário foi respondido por apenas 28% de auditores de sexo feminino.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

No presente capítulo, serão efectuados testes de comparação múltiplas entre as características qualitativas da amostra (idade, sexo, tipo de firma de auditoria, função e experiência como auditor) com relação a PETA. Usamos a estimativa individual do auditor da probabilidade de não fazer mais trabalho para as questões de pesquisa. Para facilitar a discussão, mudamos a estimativa "não fazer mais trabalho antes de assinar o relatório de auditoria" para "fazer mais trabalho" (isto é, 1-P, representando a probabilidade de efectuar trabalho adicional de auditoria (PETA) antes de assinar o relatório). A importância dos factores que afectam a IA é analisada através da análise factorial e da regressão múltipla inserida num contexto de decisão de auditoria.

Sendo que um dos objectivos do presente trabalho é aferir sobre a influência da cultura sobre a independência dos auditores, devido a limitações de técnicas de cálculo dum índice individual ou do país, concentramo-nos apenas sobre uma dimensão cultural definida por Hofstede (1991), o Individualismo vs Colectivismo. Hofstede (1991, pp 69) considera que grau de individualismo varia dentro de cada país e de um país para o outro. Pretende-se, neste contexto, avaliar a variação dentro do conjunto dos auditores associada a decisão de auditoria de fazer trabalho adicional nos cenários ora apresentados.

4.1 Análise Descritiva dos Resultados

Nesta secção, analisamos os resultados do questionário no pressuposto de que todas as 12 considerações de cada caso, em conjunto, determinam a PETA para cada um dos auditores. Para facilitar a leitura dos dados no SPSS, as considerações foram codificados nos seguintes termos:

Caso 1 – Prazo de Entrega do Relatório

Julgamento	Julgamento profissional de <i>John</i> , indicando que um trabalho adicional não produzirá algo significativo.
Regras	Regra específica de auditoria (em <i>due diligence</i>) que exige trabalho adicional.
Justiça	Obrigação do John para com seus colegas <i>Partners</i> de impedir riscos desnecessários de processos legais.
Tolo	Possivelmente ser visto como um tolo se o trabalho adicional for efectuado e não encontrar informação relevante.
Mercado	Reacção do mercado ao atraso da divulgação de resultados e respectiva implicação para o cliente e seus accionistas.
Neutro	As regras sobre a independência do auditor e sua implicação para o auditor ao permanecer neutro à pressão do cliente.
Promessa	Promessa da firma de auditoria, ao cliente, de que o relatório estaria pronto a 28 de Fevereiro.
Medo	Medo de perder o cliente.
Utentes	Possibilidade de que os utentes das Demonstrações Financeiras beneficiarão do trabalho adicional.
Confiança	A importância da confiança dos accionistas na profundidade da auditoria.
Relação	Importância da relação da firma com o cliente.
Crítica	A decisão do John de não executar trabalho adicional pode ser descoberta e criticada em uma revisão de pares.

Fonte: Arnold et al (1999)

Caso 2 – Controller do Cliente que é Ex- Manager da SROC auditora

Problema	Influência do problema do tempo vs orçamento e situação do emprego do Bob.
Obediência	Importância do cumprimento das regras de auditoria e não das relações pessoais.
Respeito	Desejo de Bob de manter respeito por Jim.
Representação	Obrigação do auditor de servir como representante independente na investigação de todas as questões relevantes.
Represálias	Medo de represálias, em caso alguma evidência não descoberta ser encontrada e aberta uma acção judicial.

Desconsideração	Perda de consideração pelos <i>Partners</i> à equipa de <i>Bob</i> .
Zelo	Obrigaçao de obedecer as regras de zelo profissional.
Valor	Valor relativo de trabalho adicional (para os utilizadores das Demonstrações Financeiras) vs o custo do trabalho adicional.
Descoberto	Possibilidade do manager ou partner vir a descobrir o problema e perceber que Bob não o investigou.
Fiabilidade	Confiança da sociedade na fiabilidade da auditoria.
Factura	Incapacidade da firma do Bob de facturar ao cliente pelos trabalhos adicionais.
Relação	Considerações de independência sobre o cliente e sobre o auditor.

Fonte: Arnold et al (1999)

4.1.1 Individualismo vs Colectivismo

Para análise sobre o nível de individualismo de todos os inquiridos, seguimos a abordagem indicada por Hofstede (1991, pp. 68). Para este autor, a dimensão cultural está fortemente associada á importância relativa atribuída (1 – de maior importância a 5 – de muito pouca importância), do lado do individualismo, (1) ao tempo pessoal, (2) liberdade e (3) desafio no trabalho e, do lado do colectivismo, a (4) formação, (5) condições de trabalho e (6) utilização de competências. Sugere que se os resultados de um país tivessem considerado o factor 1 como relativamente importante, fariam o mesmo para os factores 2 e 3, considerando como menos importantes os factores 4, 5 e 6. Um país com estas características seria considerado como individualista. Inversamente, foi classificado como colectivista um país onde os seus representantes davam mais importância aos factores 4, 5 e 6.

Os resultados abaixo revelam que a média dos factores do colectivismo de 4,6975 (com desvio-padrão 0,75298), é superior a média dos factores do individualismo de 4,0170 (com desvio padrão 0,40188), sugerindo que os auditores Moçambicanos são colectivistas. Contudo, apenas três respondentes revelaram uma dimensão individualista e nada pudemos aferir sobre dez respondentes que tiveram diferença nula. Conferimos a diferenças das médias através da estatística t, com um nível de confiança de 95%.

Tabela 2: Estatística Descritiva do Individualismo vs Colectivismo

<u>N</u>	<u>Média</u>	<u>Desvio Padrão</u>	<u>Variância</u>
-----------------	---------------------	-----------------------------	-------------------------

Tempo suficiente para vida familiar	60	4,05	1,064	1,133
Liberdade para organizar o trabalho	60	3,70	1,046	1,095
Realização pessoal	60	4,30	0,908	0,824
Média dos factores do Individualismo	60	4,0170	0,75298	0,567
Oportunidade de aprender e aperfeiçoar	60	4,67	0,572	0,328
Boas condições físicas de trabalho	59	4,68	0,507	0,257
Uso pleno das competências	60	4,75	0,437	0,191
Média de Factores do Colectivismo	60	4,6975	0,40188	0,162
Índice de Individualismo vs Colectivismo	60	0,6802	0,72430	0,525
Valid N (listwise)	59			

4.1.2 Caso 1

Seguem abaixo os resultados da análise descritiva sobre a realização de TAA, no cenário em que o auditor, na data de entrega do relatório, descobre que há algo que deve investigar mais.

Tabela 3. Estatística Descritiva dos Factores

	N	Média	Desvio-Padrão
Mercado	60	5,10	1,866
Neutro	60	6,00	1,507
Utentes	59	4,76	1,765
Confiança	60	5,88	1,391
Promessa	60	5,13	2,079
Medo	60	4,85	1,947
Relação	59	4,95	2,063
Julgamento	60	4,13	2,127
Tolo	60	2,75	1,753
Regras	60	4,40	2,101
Justiça	60	5,97	1,164
Crítica	60	4,80	1,876
PETA	60	0,5310	0,38290
Valid N (listwise)	58		

Neste cenário, a Probabilidade de Fazer Trabalho Adicional (PETA) registou uma média de 0,5310 (53,10%), com variância de 0,147. A pesquisa de Arnold et al (1999) para alguns países europeus (anexo B) registou médias entre 18,3% e 47,7%, sugerindo que o auditor Moçambicano mais provavelmente procederia a realização de TAA, mesmo estando no limite de entrega do relatório, se comparado com o auditor europeu.

As regras sobre IA e sua implicação para o auditor ao permanecer neutro à pressão do cliente (6,00) e a Obrigação do John para com seus colegas *Partners* de impedir riscos desnecessários de processos legais (5,97) registaram maior importância média enquanto a possibilidade de ser visto como um tolo se o TAA for efectuado e não encontrar informação relevante registou a média de importância mais baixa (2,75).

4.1.3 Caso 2

Segue na tabela abaixo os resultados da análise descritiva. Neste cenário, a PETA registou a média de 0,6669 (66,69%), com variância de 0,083. A pesquisa de Arnold et. al (1999) para alguns países europeus registou médias entre 46,3% e 73,0%, revelando-se menor apenas em relação a Espanha (73,00%), que é seguido pela Irlanda (63,10%), sugerindo também que o auditor Moçambicano mais provavelmente procederia a realização de TAA, mesmo estando na situação de relação especial com o cliente.

Tabela 4 – Estatística Descritiva dos Factores

	N	Média	Desvio Padrão
Obediência	60	6,08	1,344
Representação	60	6,20	1,005
Zelo	58	6,29	0,973
Fiabilidade	58	5,83	1,365
Relação	60	5,85	1,538
Problema	60	3,62	2,124
Respeito	60	3,13	1,836
Factura	60	3,40	1,915
Valor	60	4,43	1,619
Represálias	60	5,03	2,050
Desconsideração	59	4,85	1,789

Descoberto	60	4,83	1,897
PETA	59	0,6669	0,28776
Valid N (listwise)	54		

Considerações como obrigação de obedecer as regras de zelo profissional (6,29) e obrigação do auditor de servir como representante independente na investigação de todas as questões relevantes (6,20), registaram maior importância média, enquanto o desejo de manter respeito pelo ex-colega (3,13) e a incapacidade da firma de facturar ao cliente pelos trabalhos adicionais (3,40) registaram menor importância média.

Da análise dos coeficientes de assimetria (Skewness/desvio padrão (Std Error)) e achatamento (Kurtosis /desvio padrão) apresentados no anexo C, entende-se que distribuição dos valores das variáveis não apresenta características semelhantes a distribuição normal.

4.2 Relações entre a PETA e as Características Qualitativas da Amostra.

Para analisar a relação entre as características qualitativas dos respondentes (intervalo de idade dos participantes, função, sexo, actuação na *Big4* e anos de experiência) com a PETA, foi utilizada a regressão linear múltipla, resultando no seguinte modelo:

$$PETA_j = \beta_0 + \beta_1 * Idade + \beta_2 * Sexo + \beta_3 * Big4 + \beta_4 * função + \beta_5 * Experiência$$

4.2.1 Caso 1

O resultado apurado do coeficiente de determinação ajustado (R^2_a) de 0,243 ($R^2 = 0,307$) sugere que apenas 24,3% da variabilidade total da PETA, é explicada pelas características qualitativas da amostra no modelo de regressão linear ajustado.

O resultado da estatística foi de $F=4,787$, com 5 e 54 graus de liberdade, associada a um $p=0,001$, sugere que o modelo é significativo.

A análise dos valores absolutos dos coeficientes abaixo ($p\text{-value} < \alpha = 0,05$) permitem concluir que as variáveis Intervalo de idade dos participantes, actuação na *Big4* e função apresentam maiores contribuições relativas para explicar a variação da PETA.

Tabela 5: Coeficientes do MRLM entre PETA e características da amostra

	Modelo	B	t	Sig.
1	(Constant)	1,38	6,174	0
	Intervalo de Idade dos Participantes	-0,168	-2,56	0,013
	Sexo	-0,005	-0,05	0,961
	Actuação na <i>Big4</i>	-0,328	-2,936	0,005
	Função	-0,18	-2,979	0,004
	Experiência	-0,13	-1,703	0,094

4.2.2 Caso 2

O resultado apurado do $R_a^2 = 0,415$ ($R^2 = 0,465$) sugere que 41,5% da variabilidade total da PETA é explicada pelas características qualitativas da amostra no modelo de regressão linear ajustado.

O Valor apurado da estatística $F=9,216$, com 5 e 53 graus de liberdade, associada a um $p=0,0000$ ("sig"), sugere que o modelo é significativo. A análise dos valores absolutos dos coeficientes abaixo ($p\text{-value} < \alpha = 0,05$), permitem concluir que todas as variáveis qualitativas contribuem para explicar a variação da PETA.

Tabela 6: Coeficientes do MRLM entre PETA e características da amostra

	Modelo	B	t	Sig.
1	(Constant)	1,068	7,079	0,000
	Intervalo de Idade dos Participantes	-0,122	-2,803	0,007
	Sexo	0,277	4,019	0,000
	Actuação na <i>Big4</i>	-0,328	-4,441	0,000
	Função	-0,104	-2,602	0,012
	Experiência	-0,116	-2,267	0,028

4.3 Influência dos factores que afectam a IA

A análise factorial exploratória (AFE) é utilizada para aferir sobre a influência relativa dos factores, tais como confiança dos accionistas, retenção do cliente, percepção da gestão e obrigações profissionais, em presença de oportunidade (risco) de ganhar (perder) receita de auditoria.

A estrutura das correlações do nível de importância dos factores que afectam a IA foi avaliada sobre a matriz das correlações, com a extracção dos factores pelo método das componentes principais (ACP) seguida de uma rotação *Varimax*. Os factores principais retidos foram aqueles que apresentavam um *eigenvalue* superior a 1, associado ao *scree plot* e a percentagem de variância retida. Segundo Hill (2009:58), para uma análise factorial o tamanho mínimo (N) da amostra nunca deve ser inferior a 50. Para acomodar os requisitos de amostragem estabelecidos por Hill (2009:58) e Pestana e Gageiro (2008:489), que refere que quando o investigador quer efectuar uma análise factorial de $k < 15$ variáveis é melhor usar um tamanho mínimo de $N = 10 * K$, procedeu-se ao agrupamento das 12 considerações de cada cenário, reduzindo as variáveis para 4 em cada cenário.

4.3.1 Caso 1

Neste cenário os factores que afectam a IA foram organizados em quatro grupos, sendo:

1. Confiança dos Accionistas - Neutro; Utentes e Confiança
2. Retenção do Cliente - Mercado, Promessa, Medo e Relação
3. Percepção da SROC- Julgamento e Tolo
4. Obrigações e Consequências Profissionais - Regras, Justiça e Crítica

Os valores individuais dos factores em cada caso são resultado da aplicação da média aritmética sobre as considerações agrupadas. O factor confiança dos accionistas apresenta maior média, seguida pelas obrigações/ consequências profissionais e percepção da SROC.

Tabela 7: Estatística Descritiva dos factores agrupados

Factor	Média	Desvio Padrão
1. Confiança dos Accionistas	5,5440	1,10500
2. Retenção do Cliente	5,0112	1,53803
3. Percepção da SROC	3,4417	1,60003
4. Obrigações e Consequências Profissionais	5,0553	1,12552

Valid N (listwise)

Conforme o anexo C, caso 1, o quociente *skewness* pelo desvio padrão revela a assimetria dos valores das variáveis ($-1,96 \leq \text{Skewness} / \text{std}_{\text{skewness}} \leq 1,96$) enquanto os quociente da *kurtose* pelo desvio padrão revela o achatamento da curva de distribuição dos valores das variáveis (-

$1,96 \leq \text{Kurtose} / \text{std}_{\text{Kurtose}} \leq 1,96$). Com exceção do factor Retenção do Cliente que tem uma assimetria negativa, os resultados dos quocientes revelam que as variáveis têm distribuição simétrica dos seus valores, com achatamento *mesocúrtico*. Estes resultados sugerem que a distribuição dos valores das variáveis é semelhante à normal, a nível $\alpha = 0,05$.

Os coeficientes das correlações revelam existirem apenas duas correlações moderadas positivas entre Retenção do Cliente vs Percepção da Gestão (0,582) e Confiança dos accionistas vs Obrigações e Consequências Profissionais (0,395). Outras correlações revelaram-se fracas e nenhuma foi nula. Para avaliar a validade da AFE utilizou-se o critério KMO. Tendo-se observado um $\text{KMO} = 0,453 < 0,5$, procedeu-se à AFE, apesar da factorabilidade da matriz de correlações ser considerada inaceitável (Pestana e Gangeiro, 2008:493).

A estrutura relacional dos factores é explicada em 75,83% por dois factores latentes, conforme a tabela abaixo.

Quadro 1: Sumário da Variância Explicada pelos Factores

Compnt	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	1,849	46,230	46,230	1,849	46,230	46,230	1,649	41,232	41,232
2	1,184	29,603	75,833	1,184	29,603	75,833	1,384	34,600	75,833
3	,652	16,303	92,136						
4	,315	7,864	100,000						

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Segue-se os *scores* factoriais de cada item em cada um dos dois componentes:

Quadro 2: Coeficientes dos Factores

Factor	Component	
	1	2
Confiança dos Accionistas	-0,183	0,679
Retenção do Cliente	0,525	-0,061
Percepção da SROC	0,56	-0,063
Obrigações e Consequências Profissionais	0,097	0,533

Os scores dos factores Retenção do Cliente e Percepção da Gestão sugerem que o auditor deve fazer TAA necessários para resolver o problema da independência, explicada por 46,23% da variância total. No entanto, a Confiança dos Accionistas e a Obrigações e Consequências Profissionais apenas aumentaria/ diminuiria a PETA em proporção não significativa.

Esta constatação coincide com a nossa predição de que a ausência de uma OROC e a não adesão do país ao IFAC (como membro), associado a cultura de impunidade, faria com que os Moçambicanos considerassem menos as leis e princípios gerais fundamentais como importantes nas decisões de auditoria e observassem mais às questões de crescimento profissional individual.

Estudos sobre Europa (Arnold et al, 1999), verificaram a confiança dos accionistas e percepção da gestão tinham maior poder explicativo na decisão de fazer TAA, em cenário de cumprimentos de prazos de entrega de relatórios de auditoria.

4.3.2 Caso 2

Neste cenário os factores que afectam a IA foram organizados em quatro grupos, sendo:

1. Responsabilidade profissional - Obediência; Representação, Zelo, Fiabilidade e Relação
2. Problema de Tempo/ Orçamento Problema, Respeito e Factura
3. Custo vs Benefício - Valor
4. Consequências Negativas - Represália, Desconsideração e Descoberto

Os resultados da estatística descritiva dos factores acima apresentam-se na tabela abaixo. O factor Responsabilidade Profissional apresenta maior média, seguida pelas Consequências Negativas e Custo/ Benefício.

Tabela 8: Estatística Descritiva dos Factores Agrupados

	Média	Desvio padrão
Responsabilidade Profissional	6,0492	0,98941
Problemas de Tempo/Orçamento	3,3833	1,48291
Custo Benefício	4,4333	1,61944
Consequências Negativas	4,8972	1,44535
Valid N (listwise)		

Conforme o anexo C, caso 2, o quociente entre *skewness* pelo desvio padrão revela que os factores Problemas Tempo Orçamento, Custo Benefício, Consequências Negativas apresentam uma distribuição simétrica enquanto o factor Responsabilidade Profissional revela enviesamento à direita. Relativamente ao achatamento, todas as variáveis revelaram serem do tipo mesocúrtico, com excepção do factor Problemas Tempo/Orçamento que apresenta um achatamento platicúrtico. Estes resultados sugerem que as variáveis apresentam uma distribuição semelhante a normal, a nível de significância de 0,05.

Os coeficientes de correlação revelam existirem apenas três correlações moderadas positivas entre Problemas Tempo/Orçamento vs Consequências Negativas (0,427), Responsabilidade Profissional vs Consequências Negativas (0,409) e Responsabilidade Profissional vs Custo/Benefício (0,404). Outras correlações revelaram-se fracas e nenhuma delas foi nula. Para avaliar a validade da AFE utilizou-se também o critério KMO. Tendo-se observado um $KMO=0,400 < 0,5$, também procedeu-se à AFE, apesar da factorabilidade da matriz de correlações ser considerada inaceitável (Pestana e Gangeiro, 2008:493).

De acordo com a regra de *eigenvalue* superior a 1 em conjunto com o *scree-plot*, a estrutura relacional dos factores é explicada em 75,85% por dois factores latentes, conforme a tabela abaixo.

Quadro 3: Sumário da Variância Explicada pelos Factores

Componente	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	1,839	45,976	45,976	1,839	45,976	45,976	1,655	41,381	41,381
2	1,195	29,874	75,850	1,195	29,874	75,850	1,379	34,469	75,850
3	,688	17,190	93,040						
4	,278	6,960	100,000						

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Segue-se os *scores* factoriais de cada item em cada um dos dois factores:

Quadro 4: Coeficientes dos Factores

Factor	Componente	
	1	2
Responsabilidade Profissional	0,596	-0,280
Problemas Tempo/ Orçamento	-0,157	0,725
Custo Benefício	0,404	0,100
Consequências Negativas	0,290	0,372

Os scores da Responsabilidade Profissional e o Valor Relativo de TAA vs custo do TAA, sugerem que o auditor deve fazer trabalhos de auditoria adicionais necessários para resolver o problema da independência. No entanto, as Consequências Negativas e Problemas Tempo e Orçamento apenas provocariam variações da PETA.

Estudos sobre Europa (Arnold et al, 1999), confirmam a igualdade da importância da responsabilidade profissional para este cenário. As diferenças surgiram no factor seguinte que, no caso dos auditores europeus foi os problemas de tempo vs orçamento que teve maior poder explicativo na decisão de fazer TAA.

4.4 Relações entre a PETA e os factores que afectam a IA

A Regressão foi utilizada para modelar as relações entre as considerações e prever a decisão de auditoria que consiste em fazer TAA, considerando a probabilidade indicada nos questionários como variável dependente e os factores que afectam a IA como variáveis independentes, utilizando o método de selecção designado *stepwise*.

4.4.1 Caso 1

Para avaliar as variações da PETA que é explicada pela variação dos factores que afectam a IA, em cenário em que há possibilidade de ganhos adicionais de auditoria (RQ1 e RQ2), traduzimos o modelo para o seguinte tipo:

$$PETA_j = \beta_0 + \beta_1 * \text{Julgamento} + \beta_2 * \text{Regras} + \beta_3 * \text{Justiça} + \beta_4 * \text{Tolo} + \beta_5 * \text{Mercado} \\ + \beta_6 * \text{Neutro} + \beta_7 * \text{Promessa} + \beta_8 * \text{Medo} + \beta_9 * \text{Utentes} + \beta_{10} \\ * \text{Confiança} + \beta_{11} * \text{Relações} + \beta_{12} * \text{Crítica}$$

O resultado de R^2_α de 0,181 sugere que apenas 18,1% da variabilidade total da PETA é explicada pelas variações dos factores no modelo de regressão linear ajustado.

Tabela 9: Sumário do Modelo

Model	R Square	Adjusted R Square	Durbin-Watson
	0,195	0,181	1,494

Relativamente ao pressuposto de independência dos resíduos e consultando as tabelas de valores críticos de d_L e d_U (Maroco, 2010 pp588) obtivemos (por interpolação) para n=60 (amostra) e p =12 (variáveis), $d_L = 1,144$ e $d_U=2,10$. Assim, sendo que $d_L=1,144 < d=1,494 < d_U=2,10$, nada se pode concluir se existe ou não auto-correlação entre os

resíduos. O valor apurado da estatística $F=13,572$, com 1 e 56 g.l., associada a um $p=0,001$, sugere que o modelo é significativo.

Conforme a tabela dos coeficientes abaixo, a regressão linear múltipla permitiu identificar apenas a variável Promessa como predictor significativo.

Tabela 10: Coeficientes do Modelo

Modelo		B	t	Sig.
1	(Constant)	0,944	7,613	0
	Promessa	-0,082	-3,684	0,001

A pesquisa de Arnold (1999) sobre a IA na Europa, identificou como preditores significativos os seguintes factores: importância da relação dos accionistas na profundidade da auditoria; medo de perder o cliente; regras específicas de auditoria (*due delligence*) que exigem trabalho adicional e; Julgamento profissional indicando que um trabalho adicional não produzirá algo significativo, a um coeficiente de determinação ajustado de 35,9%.

4.4.2 Caso 2

Neste cenário, traduzimos o modelo no seguinte tipo:

$$PETA_j = \beta_0 + \beta_1 * Problemas + \beta_2 * Obediência + \beta_3 * Respeito + \beta_4 * Representação + \beta_5 * Represálias + \beta_6 * Desconsideração + \beta_7 * Zelo + \beta_8 * Valor + \beta_9 * Descoberto + \beta_{10} * Fiabilidade + \beta_{11} * Factura + \beta_{12} * Relação$$

O coeficiente de determinação ajustado apurado de 0,540 sugere que 54,0% da variabilidade total da PETA é explicada pelas variações dos factores no modelo de regressão linear ajustado.

Tabela 11: Sumário do Modelo

Model	R Square	Adjusted R Square	Durbin-Watson
1	0,240	0,225	
2	0,408	0,384	
3	0,475	0,443	
4	0,544	0,506	
5	0,584	0,540	2,395

Consultando as tabelas de rejeição da auto-correlação (Maroco, pp. 588) para $4-d_U = 1,9$ $<d=2,395 < 4-d_L = 2,856$, nada se pode concluir se existe ou não auto-correlação entre os

resíduos. O Valor da estatística de teste $F=13,460$ com 4 e 48 g.l., está associada a um $p\text{-value}=0,000$, sugerindo que o modelo é altamente significativo.

Os resultados da tabela dos coeficientes abaixo sugerem que a regressão linear múltipla permitiu identificar cinco variáveis como preditores significativos, nomeadamente Problema, Factura, Representação, Obediência, Represálias.

A pesquisa de Arnold (1999) sobre a IA na Europa identificou como preditores significativos todos os factores acima, com excepção de Represálias, a um coeficiente de determinação ajustado de 35,8%.

Tabela 12: Coeficientes dos factores

Modelo		B	t	Sig.
5	(Constant)	1,368	6,548	0
	Problema	-0,05	-3,637	0,001
	Factura	-0,051	-3,596	0,001
	Representação	-0,11	-3,404	0,001
	Obediência	0,08	3,025	0,004
	Represálias	-0,032	-2,147	0,037

4.5 Associação entre a Probabilidade de efectuar trabalho adicional de auditoria e o individualismo.

Os resultados apurados nos dois cenários sugerem uma associação positiva. No cenário do prazo de entre entrega do relatório, para uma média de 0,6802 (desvio padrão 0,7243) do nível de individualismo e 53,10% de PETA média (desvio padrão 0,3829), a estatística de associação de *R Person* revela uma correlação positiva de 0,262, a um nível de significância de 0,05. No cenário de ex-Manager de auditoria, para o mesmo nível do índice de individualismo, relacionado com uma PETA de 66,69% (desvio padrão 0,28776), os resultados revelaram uma correlação positiva de 0,293, com mesmo nível de significância. Segundo Pestana e Gageiro (2008:181) estas associações são consideradas baixas (fracas) para justificar intensidade tendencial dos respectivos valores das variáveis.

5. CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E PESQUISAS FUTURAS

5.1 Principais Conclusões

Este estudo fornece uma ligação directa entre a IA e tomada de decisão ética, utilizando abordagens tradicionalmente defendida por pesquisadores da cultura nacional (Hofsted, 1991) para estudar a IA. Combina o Individualismo vs colectivismo num contexto e tenta medir como a IA varia de acordo com esta dimensão.

O estudo examinou a influência e importância atribuída aos factores que afectam a IA num contexto cultural específico, dum país não membro do IFAC e sem uma OROC estabelecida, caracterizado pela heterogeneidade do seu Estado e pluralismo legal resultante de influencia da cultura diversa de vários Estados; pela cultura de impunidade (CIP, USAID; 2005) resultante de desrespeito às leis e/ou fraca aplicação destas e; pela dominância do colectivismo que sugere protecção a grupos de interesse. Esses factores incluem as necessidades do investidor, retenção de clientes, valores profissionais e obrigações e, pressões de tempo vs orçamento.

Segundo parágrafo A21 IFAC (2010, pp98), os requisitos éticos relativos a uma auditoria de DF estabelece que em caso de dúvidas a cerca da fiabilidade da informação, a ISA exige que o auditor aprofunde a sua investigação e determine que modificações ou adições são necessárias aos procedimentos de auditoria para resolver o assunto.

No cenário do Prazo de entrega do Relatório de auditoria, o principal factor relativo à decisão de fazer mais trabalhos de auditoria foi a Percepção da Gestão (SROC). O segundo factor seleccionado pelos auditores como importante foi o medo de perder o cliente, facto que merece especial preocupação da comunidade financeira em geral e dos accionistas, pelo facto de que os auditores, nas diversas fases de realização do trabalho de auditoria podem agir condicionados a questões económicas, em detrimento das obrigações e consequências profissionais.

No cenário do ex-Manager de auditoria os resultados mostraram-se desconcertantes em relação ao primeiro cenário. Neste, o principal factor relativo à decisão de fazer TAA foi a responsabilidade profissional seguida do valor relativo de trabalho adicional. Enquanto no cenário de prazos de entrega do relatório de auditoria o aspecto profissional não foi importante para explicar a PETA, na situação de relação especial com o *controller* do cliente, a importância das obrigações profissionais sobre a decisão sugere observância das regras da profissão.

Quanto a influência dos factores económicos e profissionais sobre a decisão de efectuar TAA, no caso 1, esta foi influenciada apenas pela promessa da firma de auditoria de que o relatório estaria pronto na data indicada. No cenário de relações especiais com o *Controller*, a variação da PETA foi explicada por cinco factores, nomeadamente, a influência do problema de tempo/orçamento; a incapacidade da firma de facturar o cliente pelos trabalhos adicionais; a obrigação do auditor de servir como representante independente na investigação de todas as questões relevantes; a importância do cumprimento das regras de auditoria e não das relações pessoais e; medo de represálias e processos judiciais.

A não contribuição na explicação da variação da PETA dos factores como julgamento profissional, regras específicas de auditoria em *Due Delligence* que exige trabalho adicional de auditoria, responsabilidades com os utentes das DF e profundidade exigida pelos accionistas (Caso 1), e a obrigação de obediência às regras de zelo profissional (caso 2), sugere alguma preocupação na medida em que é desejável que os auditores cumpram cabalmente com as regras da profissão.

No contexto em que os auditores são numa dimensão cultural colectivista ou nela integrados, em cenários de dilema ético em que há pressões de prazos estabelecidos pelo cliente e relações especiais com o seu pessoal do cliente, a associação positiva fraca entre os colectivismo e a PETA, embora fraca é também preocupante. É desejável que essa associação seja forte pois, havendo relações especiais com o cliente ou pressões de tempo, é expectável que o cliente mantenha distorções intencionais, no pressuposto que será protegido.

5.2 Investigação Futura

Extensão da pesquisa explorando a percepção da importância dos factores por grupos de amostras Moçambicanas tais como analistas financeiros, accionistas e outros grupos de interesse, comparando-os entre si e com estudos efectuados noutros países.

O mesmo estudo pode ser extensivo á totalidade dos auditores analisando as motivações culturais que influenciam a escolha da profissão de auditoria e seu efeito sobre a percepção dos factores que influenciam a sua independência.

Alargar o estudo para outras fases do processo da auditoria, tais como negociação do trabalho e elaboração do relatório.

5.3 Limitações

A inexistência de uma OROC que permite obter uma população quantificada de auditores praticantes da profissão, através dos seus registos e que faça a transposição das regras internacionais para o sistema nacional. Assim, o autor teve de contactar cada um dos escritórios de SROC registados no país, a solicitar que lhe seja concedida oportunidade de administrar o questionário e, depois, apelar para que em cada uma delas seja respondido por maior parte dos auditores.

Limitamo-nos a analisar o individualismo vs colectivismo, por corresponder a dimensão que o autor apresenta uma forma clara de testar. As respectivas fórmulas de cálculo dos índices de cada dimensão são melhoradas/ alteradas ao longo dos anos (VSM02, VSM96, VSM08, etc.).

O facto de não poder contactar directamente com alguns dos respondentes dado que os respectivos contactos não foram disponibilizados para administração directa do questionário.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Arens, Alvin A. & James K. Loebbecke (1991). *Auditing. An Integrated Approach*. New Jersey: Pearson Prentice Hall.

Arens, A. Alvin, Beasley, Mark S. & Elder, Randal J. (2010). *Auditing and Assurance Services – An Integrated Approach*. New Jersey: Pearson Prentice Hall.

Arnold, Donald F. Sir, Richard A. Bernardi & Presha E. Neidermeyer. (1999). The Effect of Independence on Decisions concerning Additional Audit Work: A European Perspective. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*; Vol. 18, Supplement.

Arnold, Donald F. Sir, Richard A. Bernardi & Presha E. Neidermeyer. (2009). Do European auditor's decision reflect harmony? The impact of country and culture. *International Journal of Disclosure and Governance*; Vol. 6, 1, pp. 58-68.

Borges, António, Azevedo Rodrigues & Rogério Rodrigues (2006). *Elementos de Contabilidade Geral*. Lisboa: Áreas Editora.

Boynton, William C. & Raymond N. Johnson. (2006). *Modern Auditing: assurance services and the integrity of financial reporting*. Hoboken: John Wiley & Sons

Brealey, Richard A. & Stewart C. Myers (1996). *Princípios de Finanças Empresariais*. Lisboa: McGraw-Hill.

Brealey, Richard A., Stewart C. Myers & Allen Franklin (2008). *Principles of Corporate Finance*. New York: McGraw-Hill.

Corless, John C., Roger W. Bartlett & Ragnar J. Seglund. (1990). Psychological Factors Affecting Auditor Independence. *Ohio CPA Journal*; 49, 1; ABI/INFORM Global. pp. 5.

Cohen, J.R., L. W. Pant, & D. J. Sharp. (1992). Cultural and socio-economic constraints on international codes of ethics: Lessons from accounting. *Journal of Business Ethics* (1): pp. 678-700

Gramling, A. A., Rittenberg, L. E. & Johnstone, K. M. (2010). *Auditing*. South-Western, England: ISE.

- Heninger, William G. (2001). The Association between Auditor Litigation and Abnormal Accruals. *The Accounting Review*. Vol. 76, Nº 1, pp. 111-126.
- Hill, Andrew & Manuela M. Hill (2009). *Investigação por Questionário*. Lisboa: Edições Sílabo.
- Hofstede, Geert (1991). *Culturas e Organizações: Compreender a nossa programação mental*. Lisboa: Edições Sílabo.
- Hudaib, M. & Haniffa, R. (2009). Exploring auditor independence: an interpretive approach. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 22 No. 2, pp. 221-246.
- Imhoff, Jr. E. A. (1978). Employment Effects on Auditor Independence. *The Accounting Review*. LIII, No. 4.
- Hua, L. W., Georgios Georgakopoulos, Ioannis Sotiropoulos, Ekaterini Galanou (2010). Main Principles and Practices of Auditing Independence in China. A Multifaceted Discussion. *Asian Social Science; Published by Canadian Center of Science and Education* 3. Vol. 6, No. 7.
- Leuz, Christian, Dhananjay Nanda, Peter D. Wysocki (2003). Earnings management and investor protection: an international comparison". *Journal of Financial Economics*, Vol. 69, pp. 505–527.
- Maroco, João (2010). *Análise Estatística. Com utilização do SPSS*. Lisboa: Edições Sílabo.
- MARRIOT, N. & SIMON, j. (1990). *Financial Accounting. A Spreadsheet Approach*. UK: Prentice Hall International.
- Newman, D. Paul, Evelyn R. Patterson & J. Reed Smith. (2005). The Role of Auditing in Investor Protection. *The Accounting Review*, Vol. 80, 1, pp. 289-313.
- Ngangan, Ken, Shahrokh M. Saudagaran & Frank L. Clarke (2005). Cultural Influences on Indigenous User's Perceptions of the Importance of Disclosure items: empirical evidence from Papua New Guinea. *Advances in International Accounting*, Volume 18, pp. 27–51.
- Pestana, Maria Helena & João Nunes Gageiro (2008). *Análise de dados em Ciências Sociais. A Complementaridade do SPSS*. Lisboa: Edições Sílabo.
- Robert P., Magee R. P. & Tseng M.(1990). Audit Pricing and Independence. *The Accounting Review*, Vol. 65, No. 2 April 1990 pp. 315-336.

Santos, Boaventura de Sousa (2006). The Heterogeneous State and Legal Pluralism in Mozambique. *Law & Society review*; Vol. 40, 1.

Sikka, Prem (2009). *Finance Crisis and the silence of the auditors*. *Accounting, Organizations and Society* 34 868–873, No. 34, 868.

Sucher, P. & Kosmala-MacLulich K. (2004). A construction of auditor independence in the Czech Republic: local insights. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*; Vol. 17, 2.

Tsakumis, George T., Anthony P. Curatola & Thomas M. Porcano (2007). The relation between national cultural dimensions and tax evasion. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*; vol. 16, pp. 131–147 16.

USAID (2005), *Avaliação da Corrupção: Moçambique. Relatório Final*, Consultado em 04 de Maio de 2011 através de http://www.usaid.gov/mz/doc/misc/avaliacao_da_corrupcao_em_mocambique.pdf

Wolnizer P. (1987), *Auditing as Independent Authentication*. Sydney: Sydney University Press. Consultado em 02 de Setembro através de <http://www.google.com/books?hl=pt>

Mosse, Marcelo (2005), Breve análise à Estratégia Anti-Corrupção do Governo: Do dilema salarial, dos códigos de conduta e da urgência de planos de acção sectoriais. *Centro de Integridade Pública de Moçambique* (CIP).

Legislação

Decreto n.º32/1990 de 7 de Setembro, BRM (1990) – *Regulamenta as actividades de auditoria, revisão e certificação de contas*, I Série.

Decreto-Lei n.º 2/2005, de 27 de Dezembro, BRM (2005) – *Aprova o Código Comercial*, I Série.

Decreto-Lei n.º 224/2008 de 20 de Novembro, *Diário da República Portuguesa* – *introduz no Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de Novembro, as alterações que decorrem da transposição para a ordem jurídica interna da Directiva n.º 2006/43/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de Maio, relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas*, série 1 — N.º 226 — 20 de Novembro de 2008.

Lei n.º 15/99, de 1 de Novembro, BRM (1999) – *Regula o estabelecimento e o exercício da actividade das instituições de crédito e das Sociedades Financeiras*; Série I.

Directiva 84/253/CEE do Conselho (Oitava Directiva), de 10 de Abril de 1984 – Pessoas encarregadas da fiscalização legal dos documentos contabilísticos.
http://www.cmvm.pt/CMVM/Legislacao_Regulamentos/Directivas/Pages/directivas_emitentes.aspx
[x](#).

DIRECTIVA 2006/43/CE, de 17 de Maio de 2006 – *Revisão legal das contas anuais e consolidadas*. PARLAMENTO EUROPEU E DO CONSELHO. Jornal Oficial da União Europeia. L 157/87.

IEBA (2006). *Code of Ethics for Professional Accountants*. Consultado em 25 de Abril de 2011, através de <http://web.ifac.org/publications/international-ethics-standards-board-for-accountants/code-of-ethics>.

IFAC (2011), *Member Bodies and Associates*, Consultado em 01 de Setembro de 2011, através de <http://web.ifac.org/about/member-bodies>.

AICPA (June, 2008), *Code of Professional Conduct and By Laws*. Consultado em 19 de Abril através de <http://www.aicpa.org/Research/Standards/CodeofConduct/DownloadableDocuments/2008CodeofProfessionalConduct.pdf>.

IFAC (2010), *Manual das Normas Internacionais de Controlo de qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços*. Edition Part.

ANEXOS

Anexo A. Questionário. Fontes: Arnold at al (1999) e Hofstede (1991)

Instituto Superior de Economia e Gestão
UNIVERSIDADE TÉCNICA DE LISBOA



Parte I – Caracterização da Amostra

- 1) Indique o intervalo em que se insere a sua idade:
 - a) < 35 anos
 - b) Entre 35 e 44 anos
 - c) Entre 45 e 55 anos
 - d) > 55 anos

- 2) Sexo
 - a) Feminino
 - b) Masculino

- 3) Nacionalidade
 - a) Moçambicana
 - b) Outro país africano
 - c) Países europeus latinos (e.g. Portuguesa, Espanhola, Italiana, Francesa)
 - d) Outros países europeus
 - e) América do Norte
 - f) Outras

- 4) Exerce a profissão numa empresa de auditoria designada por *BigFour* (Deloitte, Ernst & Young, KPMG e PricewaterhouseCoopers)?
 - a) Sim
 - b) Não

- 5) Funções desempenhadas na empresa de auditoria:
 - a) *Partner*
 - b) *Senior Manager*
 - c) *Manager*
 - d) *Senior*

- 6) Há quanto tempo trabalha na profissão de auditoria?
 - a) < 5 anos
 - b) Entre 5 e 10 anos
 - c) > 10 anos

- 7) Indique o grau de importância que atribui aos factores abaixo indicados sobre as condições ideais para trabalhar. Não considere o facto de eventualmente alguns desses elementos estarem presentes no seu trabalho actual.

Factores	Sem importância				Importância máxima
	1	2	3	4	5
1. Trabalho que proporcione tempo suficiente para a vida pessoal e familiar	<input type="checkbox"/>				

1

2.	Considerável liberdade para organizar o trabalho como se entender	<input type="checkbox"/>				
3.	Trabalho estimulante que proporcione um sentimento de realização pessoal	<input type="checkbox"/>				
4.	Oportunidade de aprender ou de se aperfeiçoar ...	<input type="checkbox"/>				
5.	Boas condições físicas de trabalho (ventilação, iluminação, espaço de trabalho adequado, etc.) ...	<input type="checkbox"/>				
6.	Possibilidade de utilizar plenamente as competências possuídas no trabalho	<input type="checkbox"/>				

		Sempre						Nunca					
			1	2	3	4			1	2	3	4	5
8)	Sente-se frequentemente nervoso ou tenso durante o trabalho?	<input type="checkbox"/>											

		Completamente de acordo						Completamente em desacordo					
			1	2	3	4			1	2	3	4	5
9)	As regras de uma empresa não devem ser infringidas, mesmo que o empregado pense que é do interesse da empresa.	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>						

10)	Quanto tempo pensa em continuar a trabalhar na sua empresa?												
	1. Dois anos no máximo												<input type="checkbox"/>
	2. De dois a cinco anos												<input type="checkbox"/>
	3. Mais de cinco anos (mas provavelmente antes de me reformar)												<input type="checkbox"/>
	4. Até a reforma												<input type="checkbox"/>

Parte II - Casos

Caso 1 – Prazo de entrega do Relatório

O cliente XPT é desde longa data um grande cliente de auditoria. Este cliente tem dado alguma indicação de insatisfação pelo tempo que a firma de auditoria de John tem levado para completar uma auditoria, em todos os anos. O cliente já admitiu a possibilidade de procurar outra firma de auditoria. John é novo sócio (*partner*) na firma e foi-lhe atribuído este cliente. Suas instruções são para trabalhar com este cliente e ter a certeza de que suas necessidades foram atendidas. John sabe que a sua firma não quer perder este cliente.

O cliente convocou uma conferência de imprensa para 27 de Fevereiro, para anunciar os resultados anuais auditados. John observou na ficha do cliente que, por enquanto, seria necessário um grande esforço por parte dos auditores e que, até essa data, não deve haver problema na realização desta auditoria. Ao longo do mês de Fevereiro John assegurou ao cliente que tudo estava correndo bem.

No dia 27 de Fevereiro, em fase final da auditoria, um colega (*staff*) da equipa descobre alguma coisa que considera que deve ser mais investigada. John e seu *Manager* concordaram que, enquanto outra investigação estiver normalmente garantida, tal investigação adicional provavelmente não produzirá algo de significativo. No entanto, ambos concordam que só podem obter certeza conduzindo um trabalho adicional antes da entrega do relatório. O problema é que

isso levará, no mínimo, dois dias para concluir, o que irá impedir o cliente de anunciar os resultados auditados a 28 de Fevereiro.

Questões

- a) Qual é a probabilidade (0 a 100%) de John assinar o relatório de auditoria sem efectuar o trabalho adicional? _____.
- b) Que importância tem para John cada um dos factores abaixo, quando ele toma a decisão sobre a realização de trabalho adicional (inscreve uma qualificação para cada factor entre 1 e 7, onde: 1 = Sem qualquer importância e 7 = Muito importante).

Factores	1	2	3	4	5	6	7
1. Julgamento profissional de <i>John</i> , indicando que um trabalho adicional não produzirá algo significativo.....	<input type="checkbox"/>						
2. Regra específica de auditoria (em <i>due diligence</i>) que exige trabalho adicional.....	<input type="checkbox"/>						
3. Obrigação do <i>John</i> para com seus colegas <i>Partners</i> de impedir riscos desnecessários de processos legais.....	<input type="checkbox"/>						
4. Possivelmente ser visto como um tolo se o trabalho adicional for efectuado e não encontrar informação relevante.....	<input type="checkbox"/>						
5. Reacção do mercado ao atraso da divulgação de resultados e respectiva implicação para o cliente e seus accionistas.....	<input type="checkbox"/>						
6. As regras sobre a independência do auditor e sua implicação para o auditor ao permanecer neutro à pressão do cliente.....	<input type="checkbox"/>						
7. Promessa da firma de auditoria, ao cliente, de que o relatório estaria pronto a 28 de Fevereiro.....	<input type="checkbox"/>						
8. Medo de perder o cliente.....	<input type="checkbox"/>						
9. Possibilidade de que os utentes das Demonstrações Financeiras beneficiarão do trabalho adicional.....	<input type="checkbox"/>						
10. A importância da confiança dos accionistas na profundidade da auditoria.....	<input type="checkbox"/>						
11. Importância da relação da firma com o cliente.....	<input type="checkbox"/>						
12. A decisão do <i>John</i> de não executar trabalho adicional pode ser descoberta e criticada em uma revisão de pares.....	<input type="checkbox"/>						

Caso 2: Administrador Financeiro que é *Ex-Manager* da auditoria e *Ex-Director* da Repartição de Finanças

O "Cliente 2" foi cliente por muitos anos e produziu muitos *fees* de auditoria para a Sociedade de Revisores oficiais de Contas (SROC) de *Bob*. Recentemente, a SROC de *Bob* tentou gerar alguns projectos de consultoria com o "Cliente 2". *Jim*, *Ex-Director* da Repartição de Finanças em Maputo e actualmente Administrador do Pelouro de Contabilidade e Finança no "Cliente 2", trabalhou como *manager* na firma de *Bob* antes de aceitar o actual cargo, há um ano atrás. *Bob*, actualmente sénior na sua SROC e atribuído a este cliente, participou em alguns trabalhos com *Jim* quando este ainda estava na firma de auditoria. Em cada um dos trabalhos, *Bob* recebeu de *Jim* uma avaliação de desempenho muito boa. *Jim* tem mantido a sua relação pessoal com muitos *ex-colegas* (*staff's* e *managers*) da SROC.

Durante a auditoria anual actual, *Bob* descobriu alguma evidência de auditoria que ficou algo incómodo. Embora fosse provavelmente nada de significativo, *Bob* não podia ter a certeza sem uma investigação adicional. No entanto, a necessária investigação poderia levar mais tempo e

Bob estava próximo de atingir o orçamento de tempo. Para piorar as coisas, ele teve problemas de tempo de orçamentado no seu último pequeno trabalho. Quando apresentou esta evidência, Jim assegurou-lhe que nada estava errado e fez o que poderia ser considerado uma explicação plausível. Ainda assim, ele não tinha certeza. Jim respondeu-lhe, "Bob, você conhece me há vários anos e trabalhamos juntos várias vezes. Nada está errado nesta matéria. Acredita em mim! Qualquer trabalho a mais confirmará isso e a única coisa que vais fazer é estar acima do seu orçamento de tempo." Embora Bob não pudesse estar 100% certo, ele está razoavelmente confiante que seu *manager* e *partner* não irão notar o problema se ele não o levar a conhecimento.

Questões

- Qual é a probabilidade (0 a 100%) de que Bob não fará trabalho adicional e confiará nas palavras do Jim? _____%.
- Que importância tem para Bob cada um dos factores abaixo, quando ele toma a decisão sobre a realização de trabalho adicional (inscreve uma qualificação para cada factor entre 1 e 7, onde: 1 = Sem qualquer importância e 7 = Muito importante).

Factores	1	2	3	4	5	6	7
1. Influência do problema do tempo vs orçamento e situação do emprego do Bob.....	<input type="checkbox"/>						
2. Importância do cumprimento das regras de auditoria e não das relações pessoais.....	<input type="checkbox"/>						
3. Desejo de Bob de manter respeito por Jim.....	<input type="checkbox"/>						
4. Obrigação do auditor de servir como representante independente na investigação de todas as questões relevantes.....	<input type="checkbox"/>						
5. Medo de represálias, em caso alguma evidência não descoberta ser encontrada e aberta uma acção judicial....	<input type="checkbox"/>						
6. Perda de consideração pelos <i>Partners</i> à equipa de Bob...	<input type="checkbox"/>						
7. Obrigação de obedecer as regras de zelo profissional....	<input type="checkbox"/>						
8. Valor relativo de trabalho adicional (para os utilizadores das Demonstrações Financeiras) vs o custo do trabalho adicional.....	<input type="checkbox"/>						
9. Possibilidade do <i>manager</i> ou <i>partner</i> vir a descobrir o problema e perceber que Bob não o investigou.....	<input type="checkbox"/>						
10. Confiança da sociedade na fiabilidade da auditoria.	<input type="checkbox"/>						
11. Incapacidade da firma do Bob de facturar ao cliente pelos trabalhos adicionais.....	<input type="checkbox"/>						
12. Considerações de independência sobre o cliente e sobre o auditor.....	<input type="checkbox"/>						

Caso pretenda obter uma síntese das conclusões deste estado indique, por favor, o endereço electrónico:

Grato pela sua colaboração,

Anexo B. Probabilidade de Efectuar mais trabalhos de auditoria por País e por cenários (casos)

	P (Doing More Work) ^a		Hofstede's Individualism	Wingate's Litigation	n	Average Experience ^b
	Case 1	Case 2				
Denmark	47.4	61.0	74	4.82	30	11.6
Ireland	44.0	63.1	70	6.22	25	10.8
Italy	43.8	63.0	76	6.22	45	10.9
The Netherlands	18.3	51.5	80	6.22	21	9.4
Spain	47.7	73.0	51	4.82	15	8.6
Sweden	40.2	54.1	71	4.82	26	10.4
The United Kingdom	38.6	46.3	89	10.0	36	9.3
Overall	40.5	58.0	NA	NA	198	10.3

^a P (Doing More Work) = Probability of doing more audit work prior to signing off.
^b Average Experience = Average number of years of audit experience.

Fonte: Arnold et al. (1999)

Anexo C: Teste de Normalidade aos factores agrupados

Caso 1

Factores	Skewness			Kurtosis		
	Statistic	Std. Error	Quociente	Statistic	Std. Error	Quociente
Confiança dos Accionistas	-,532	,309	-1,17	-,612	,608	-1,01
Retenção do Cliente	-,848	,309	-2,74	-,458	,608	-0,75
Percepção da SROC	,116	,309	0,38	-,860	,608	-1,41
Obrigações e Consequências Profissionais	-,030	,309	-0,09	-,703	,608	-1,15
Valid N (listwise)						

Caso 2

	Skewness			Kurtosis		
	Statistic	Std. Error	Quociente	Statistic	Std. Error	Quociente
1. Responsabilidade Profissional	-1,016	,309	-3,29	-,106	,608	-0,17
2. Problemas Tempo vs Orçamento	-,131	,309	-0,42	-1,234	,608	-2,03
3. Custo Benefício	,025	,309	0,08	-,760	,608	-1,25
4. Consequências Negativas	-,223	,309	-0,72	-1,077	,608	-1,77
Valid N (listwise)						