



Instituto Superior de Economia e Gestão

UNIVERSIDADE TÉCNICA DE LISBOA

DESDE 1911

**MESTRADO**  
CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS  
EMPRESARIAIS

**TRABALHO FINAL DE MESTRADO**  
DISSERTAÇÃO

INDEPENDÊNCIA DOS AUDITORES PORTUGUESES: O  
EFEITO CULTURAL

BRUNO MIGUEL BRAIA PINHEIRO

SETEMBRO 2012



Instituto Superior de Economia e Gestão

UNIVERSIDADE TÉCNICA DE LISBOA

DESDE 1911

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

**TRABALHO FINAL DE MESTRADO**  
**DISSERTAÇÃO**

**INDEPENDÊNCIA DOS AUDITORES PORTUGUESES: O**  
**EFEITO CULTURAL**

**BRUNO MIGUEL BRAIA PINHEIRO**

**ORIENTAÇÃO:**

**PROF. DOUTOR PEDRO LUÍS PEREIRA VERGA MATOS**  
**MESTRE ANTÓNIO CARLOS DE OLIVEIRA SAMAGAIO**

**SETEMBRO 2012**

## Agradecimentos

Os meus agradecimentos vão em primeiro lugar para os Professores Pedro Verga Matos e António Samagaio, orientadores da dissertação, pelo seu apoio, orientação e disponibilidade demonstrada.

Gostaria também de agradecer a todos os meus amigos e colegas que me incentivaram ao longo da tese, e em especial ao meu grande amigo e colega Miguel Paula.

Finalmente, agradeço aos meus pais pela força, apoio e sacrifício que sempre demonstraram ao longo da minha vida e que também esteve presente na frequência do mestrado e na realização desta dissertação.

## Sumário

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 a pressão de tempo em face do prazo de entrega do relatório de auditoria, enquanto que o segundo (caso 2) se refere à relação próxima com o cliente de auditoria. A amostra é composta por 100 auditores que exercem actividade em Portugal.

No caso 1, os resultados sugerem que a importância da confiança dos accionistas na profundidade da auditoria foi o principal e único factor com poder explicativo sobre a decisão de fazer mais trabalho de auditoria antes de assinar o relatório de auditoria.

No caso 2, os resultados sugerem que a obrigação do auditor de servir como representante independente na investigação de todas as questões relevantes foi o principal factor com poder explicativo sobre a decisão de fazer mais trabalho de auditoria antes de assinar o relatório de auditoria.

Nos dois cenários, os resultados sugerem que não existe associação entre a construção de individualismo de Hofstede (1991) e a decisão do auditor de efectuar trabalho adicional de auditoria. A média dos factores do colectivismo é ligeiramente superior à média dos factores do individualismo, sugerindo uma ligeira tendência dos auditores portugueses para serem colectivistas.

Verificámos, por análise de regressão linear, que as características sociodemográficas, em ambos os casos, não influenciam a probabilidade de fazer trabalho adicional antes de assinar o relatório de auditoria.

*Palavras chave: independência da auditoria, cultura, individualismo.*

Jel Classification System: M41.

## Abstract

This research examines the importance of factors that influence audit independence (i.e., investor needs, client retention, professional values and obligations, and time budget pressures) in two scenarios and in an audit work environment. Case 1 is related with pressure of signing off the audit engagement and case 2 refers to the tenure relationship between audit team and the client (former audit member). The sample includes 100 external auditors working in Portugal.

In case 1, the results suggest that stockholder's reliance on the thoroughness of the audit was the primary factor for doing more work prior to signing off on the audit.

In case 2, the results suggest that auditor's obligation to serve as the independent representative in investigating all relevant matters was the primary factor for doing more work prior to signing off on the audit.

In both scenarios, results suggest that there is no association between Hofstede construction of individualism (1991) and the decision of doing more work prior to signing off on the audit. The mean of collectivism factors is slightly superior than the mean of individualism factors, suggesting that there is a minor tendency to Portuguese auditors to act accordingly to collectivism construction of Hofstede.

Based on a regression analysis we found that social-demographic characteristics, in both scenarios, do not influence the probability of doing more work prior to signing off on the audit.

*Key words: auditor independence, culture, individualism.*

Jel Classification System: M41.

## Índice

1. Introdução.....	8
2. Revisão de literatura.....	11
2.1. Auditoria interna vs. auditoria externa.....	11
2.2. Auditoria externa.....	12
2.3. Independência da auditoria.....	13
2.4. Ameaças à independência.....	15
2.5. Salvaguardas das ameaças.....	18
2.6. O efeito cultural.....	18
2.7. Individualismo vs. colectivismo.....	21
2.8. Questões de investigação.....	22
2.8.1. Pressões externas.....	22
2.8.2. Relação cliente-auditor.....	23
2.8.3. Influências culturais.....	24
3. Metodologia e dados.....	25
3.1. Selecção da amostra.....	26
3.2. Amostra.....	26
4. Apresentação dos resultados.....	27
4.1. Relação entre as características sociodemográficas e a probabilidade de fazer trabalho adicional.....	32
4.2. Resultados da análise factorial.....	32
4.3. Relação entre a probabilidade de fazer trabalho adicional e os itens que afectam a independência do auditor.....	35
4.4. Associação entre a probabilidade de fazer trabalho adicional e o individualismo.....	37
4.5. Probabilidade em efectuar trabalho adicional – comparação Portugal vs. outros países europeus.....	38
5. Conclusão do trabalho.....	39
5.1. Contributos.....	41
5.2. Limitações.....	42
5.3. Investigação futura.....	42
Bibliografia.....	43
Webgrafia.....	48
Legislação.....	48
Anexos.....	49

## Lista de Tabelas

<b>Tabela I.</b> Estatísticas descritivas do individualismo vs. colectivismo.....	27
<b>Tabela II.</b> Estatísticas descritivas dos itens do caso 1.....	30
<b>Tabela III.</b> Estatísticas descritivas dos itens do caso 2.....	31
<b>Tabela IV.</b> Estrutura factorial do caso 1.....	33
<b>Tabela V.</b> Estrutura factorial do caso 2.....	34
<b>Tabela VI.</b> Regressão Múltipla dos itens - Caso 1.....	35
<b>Tabela VII.</b> Regressão Múltipla dos itens - Caso 2.....	36
<b>Tabela VIII.</b> Associação probabilidade de fazer trabalho adicional e o individualismo.....	37
<b>Tabela IX.</b> Comparação de Portugal com outros países europeus.....	38

## Lista de Abreviaturas

**Big-4** – Refere-se às quatro maiores empresas de auditoria do mundo. Estas empresas são destacadas porque a sua dimensão é tremendamente superior a todas as restantes multinacionais de auditoria.

Designação em Portugal das Big 4: Deloitte & Associados, SROC S.A.;

PricewaterhouseCoopers & Associados – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas,

Lda; Ernst & Young Audit & Associados – SROC, S.A.; KPMG & Associados –

Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, S.A.

**CEOROC** – Código de ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

**DF's** – Demonstrações financeiras

**IA** – Independência da auditoria.

**Não Big-4** – Refere-se a todas as restantes empresas de auditoria que não pertencem ao conjunto das Big-4.

**PCAOB** – *Public Company Accounting Oversight Board*.

**ROC** – Revisores Oficiais de Contas.

**SEC** – *Securities and Exchange Commission*.

**SOX** – *Sarbanes-Oxley Act*.



## 1. Introdução

Após as falências de diversas empresas no início do milénio, como foram os casos da Enron, Parmalat e WorldCom, em resultado de escândalos contabilísticos, onde, no caso da Enron, por exemplo, existiram falhas por parte da auditoria externa em reportar para o exterior os comportamentos fraudulentos existentes, a actual crise financeira mundial veio colocar novamente diversas interrogações sobre o trabalho de auditoria externa, nomeadamente no que concerne à questão da independência da auditoria (IA).

Em consequência, foram publicadas alterações legislativas e divulgadas medidas a serem implementadas pelas autoridades de supervisão. Por seu turno, as entidades de normalização contabilística e de auditoria, o *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), a *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE) e o *International Federation of Accountants* (IFAC) publicaram documentos de alerta respeitantes a assuntos de extrema importância para os auditores, num contexto de crise internacional. Da mesma forma em Portugal, a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), membro do IFAC<sup>1</sup> e do FEE, actualizou o código de ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (CEOROC), com efeitos a partir de 1 de Janeiro de 2012, em resultado da necessidade de adaptar o mesmo às normas do IFAC.

Os auditores externos adicionam credibilidade às demonstrações financeiras (DF's) dos seus clientes apenas até ao ponto em que os utilizadores dessas mesmas DF's percebem a auditoria como valiosa. A qualidade da auditoria deve assim não ser apenas vista de uma perspectiva de qualidade da auditoria de facto mas também da perspectiva de qualidade da auditoria em aparência (Watkins et al, 2004). A qualidade da auditoria em aparência é a base de avaliação da reputação e independência do auditor (Branson et al, 2010).

A regulamentação supramencionada é importante mas encontra barreiras quando é aplicada em diferentes países por possuírem diferentes culturas. Hofstede (1991) define

---

<sup>1</sup> A OROC é a organização que representa Portugal no IFAC. Esta representação tem mais de 20 anos de existência.

cultura como um sistema de partilha de crenças e valores. Os problemas que surgem pela falta de ética nos negócios são evidentes em todas as regiões do mundo. Muitos acreditam que as pessoas falham ao não considerar as implicações morais por apenas considerarem as questões sem ética, como, subornos e evasão fiscal (Chakraborty 1997). Por exemplo, na América Latina, os valores familiares não são transpostos para o ambiente laboral (Arruda 1997). Similarmente, a ética nos negócios não é associada aos valores familiares e governamentais no Japão (Taka 1997). Os latino-americanos acreditam que um indivíduo que não actua sem ética não será bem sucedido na vida (Arruda 1997).

O objectivo deste Trabalho Final de Mestrado (TFM) é o de concluir se o contexto cultural influencia a independência dos auditores externos. O estudo foi efectuado através de um questionário endossado aos auditores portugueses para averiguar qual a sua opinião sobre os factores que influenciam a IA, tendo em conta o contexto cultural e legal que envolve a profissão destes. O questionário permite que os auditores avaliem a importância de determinados factores que influenciam a IA em dois cenários distintos onde existe trabalho de auditoria adicional por efectuar, sendo que no primeiro caso existem limitações temporais e no segundo caso existe a pressão por parte do cliente para não se efectuar trabalho adicional num contexto de familiaridade entre cliente e auditor.

Os resultados deste questionário serão confrontados com os resultados do estudo efectuado por Arnold, Bernardi & Neidermeyer (1999).

Hofstede (1991) descobriu 5 dimensões culturais chave ao nível nacional que podem ilustrar valores diferentes em ambientes culturais nacionais diferentes. Estes valores podem ter consequências na forma como as pessoas se comportam em diferentes ambientes culturais e como podem potencialmente comportar-se num contexto laboral. Confrontámos também os resultados do TFM com a construção de individualismo de Hofstede (1991) por ser a dimensão cultural que mais se relaciona com a temática de

IA, uma vez que esta define a forma de pensar e de agir de um indivíduo dentro de um determinado contexto social.

Assim como Hofstede (1991) definiu, os resultados do presente estudo permitiram verificar que a sociedade portuguesa é colectivista. Oposto à concepção de sociedade individualista, numa sociedade colectivista, os indivíduos colocam de lado os objectivos pessoais em prol do grupo em que estão inseridos.

A motivação para a elaboração deste estudo surge do interesse de perceber, no caso de Portugal, qual a influência que a cultura tem na IA e de comparar com os resultados obtidos nos outros países europeus. Uma vez que existem normas internacionais que regulam a profissão do auditor (IFAC), torna-se importante perceber ao nível local, neste caso Portugal, se estas são bem interpretadas e cumpridas ou se de facto as diferenças culturais provocam decisões e reacções diferentes entre profissionais do mesmo ramo de actividade em diferentes países, apesar de todos estes estarem abrangidos pelas mesmas regras e princípios de conduta.

Este estudo procura dar um contributo importante para a discussão do tema da IA em Portugal, nomeadamente, aprofundar o efeito produzido pelas pressões culturais no trabalho desenvolvido pelos profissionais de auditoria externa a laborar em Portugal.

O presente TFM é composto por 5 capítulos. Após a introdução, no segundo capítulo é efectuada a revisão de literatura referente à temática objecto de investigação. No terceiro capítulo encontra-se exposta a abordagem metodológica utilizada, bem como a razão da escolha da metodologia e as suas vantagens. No quarto capítulo são analisados os resultados do estudo estatístico desenvolvido, e no quinto e último capítulo do trabalho são apresentadas as conclusões obtidas com o estudo estatístico efectuado e o confronto dos resultados com outros estudos semelhantes efectuados noutros países, bem como a apresentação das limitações do trabalho e de sugestões para estudos futuros.

As conclusões deste estudo serão relevantes para os profissionais de auditoria, assim como para toda a estrutura académica.

## 2. Revisão de literatura

### 2.1. Auditoria interna vs. auditoria externa

As auditorias podem classificar-se como internas ou externas. As auditorias, externa e interna, analisam e avaliam actividades exercidas por outros, em trabalhos de apreciação que ambas devem executar com isenção, rigor e objectividade (Marques, 1997).

De acordo com a definição do *Institute of Internal Auditors* (IIA), “a auditoria interna é uma actividade independente, de avaliação objectiva e de consultoria, que tem como objectivo acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela pretende ajudar a organização na prossecução dos seus objectivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação da eficácia da gestão de risco, do controlo e dos processos de governação<sup>2</sup>”.

Uma auditoria externa também é independente, mas é efectuada por uma entidade externa à entidade auditada. Os auditores externos são uma forma de monitorização, potencialmente valiosa e eficiente, utilizada pelas empresas (Jensen e Meckling, 1976; Watts, 1977; Watts e Zimmerman, 1986). Os auditores podem adicionar valor às DF's<sup>3</sup> através da redução da probabilidade de ocorrência de erros deliberados na informação contabilística. Se a qualidade da auditoria é a probabilidade conjunta de detecção e reporte de erros nas DF's (DeAngelo, 1981; Watts e Zimmerman, 1983), então a IA é uma componente vital de uma auditoria de qualidade em facto e aparência.

---

<sup>2</sup> <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/definition-of-internal-auditing/>

<sup>3</sup> De acordo com o art.º 1.º da Portaria n.º 986/2009, publicada em Diário da República, 1.º Série – N.º 173 – 7 de Setembro de 2009 as DF's compreendem: Balanço; Demonstração de Resultados; Demonstração das Alterações no Capital Próprio; Demonstração de Fluxos de Caixa e Anexo.

Este trabalho irá focar-se nas auditorias externas. O n.º 7 das Normas Gerais das Normas Técnicas de Revisão/Auditoria<sup>4</sup> indica que “O revisor/auditor deve realizar o seu trabalho com diligência e zelo profissionais e cumprir as disposições do Código de Ética e Deontologia Profissional designadamente no tocante a independência, competência e sigilo profissional”.

## *2.2. Auditoria externa*

Jensen e Meckling (1976) apresentaram, pela primeira vez, estudos sobre a Teoria da Agência ao identificarem problemas de agência decorrentes de conflitos de interesses entre o principal e o agente. O proprietário (principal), que tem como objectivo maximizar o lucro, delega no gestor (agente) a responsabilidade de gestão e a obtenção de resultados (Eisenhardt, 1998). Se ambas as partes pretendem maximizar as respectivas utilidades, existem fortes crenças de que o agente não irá agir nos melhores interesses do principal. O principal pode limitar as divergências com o agente estabelecendo incentivos apropriados ao agente e incorrendo em custos de monitorização desenhados para limitar o desenvolvimento de actividades não desejadas pelo agente. No entanto, é praticamente impossível que o principal ou o agente, a um custo zero, assegure que o agente irá tomar as melhores decisões do ponto de vista do principal. Na maioria das relações de agência, o principal e o agente irão incorrer em custos de monitorização e de ligação (pecuniários e não pecuniários) e existirão algumas divergências entre as decisões do agente e as decisões que maximizarão o bem-estar do principal (Jensen e Meckling, 1976). A teoria económica sugere que a separação do proprietário do controlo de decisões, a cargo da gestão, origina assimetrias de informação, criando a necessidade de existência de mecanismos de monitorização do processo de relato financeiro de uma empresa. Daí que o mecanismo externo

---

<sup>4</sup> Publicadas no Diário da República N.º. 295/97 - III - Série de 23 de Setembro de 1997.

frequentemente utilizado pelas empresas para obviar a esta dificuldade seja a contratação de um auditor independente que opinará sobre as DF's (DeAngelo, 1981).

A literatura financeira é consensual no sentido de que uma maior credibilidade da informação financeira reduz o custo de capital, reduzindo o risco de informação dos investidores (Klein e Bawa 1976; Barry e Brown, 1985; Diamond e Verrecchia, 1991; Coles et al. 1995). Os auditores adicionam credibilidade à informação financeira ao providenciarem uma validação independente do relato financeiro facultado pela gestão, reduzindo assim o risco de informação dos investidores (Watts e Zimmerman 1986; Dye, 1993; Johnson et al. 2002; Mansi et al. 2004). Estudos anteriores sugerem que os participantes dos mercados de capitais valorizam a qualidade da auditoria (Teoh e Wong, 1993; Moreland, 1995; Khurana e Raman 2004; Mansi et al., 2004; Pittman and Fortin, 2004). A IA e a sua competência são elementos críticos que afectam a credibilidade e confiança de um relatório de auditoria (Watkins et al., 2004) e, desta forma, a credibilidade da informação financeira. Assim, o papel do auditor externo é fundamental para oferecer credibilidade à informação financeira, reduzindo assimetrias de informação entre as partes e actuando livre de interesses ou influências, quer estas tenham origem no agente ou no principal. Em conformidade com as orientações do IFAC (2010:07), é fundamental que as DF's compreendam toda a informação relevante para os *stakeholders*.<sup>5</sup>

### ***2.3. Independência da auditoria***

Segundo o CEOROC de 2011, os auditores devem cumprir os seguintes princípios fundamentais: integridade, objectividade, competência e zelo profissional, confidencialidade e comportamento profissional<sup>6</sup>. Anandarajan., et al (2010) reviram diferentes concepções de IA e concluíram que a definição, e seguramente o alcançar, da

---

<sup>5</sup> *Stakeholders* traduz-se por todos os interessados numa determinada empresa. São exemplos de *stakeholders*: accionistas, investidores, empregados, fornecedores, clientes, sindicatos, governo, comunidade onde a empresa opera e seus concorrentes.

<sup>6</sup> Ponto 2.1.3 do Código de Ética da OROC de 2012.

independência é profundamente problemático, uma vez que esta é impossível de se realizar. Na sua visão, a “verdadeira” independência é extremamente difícil de alcançar, devido a um leque abrangente de pressões contraditórias ao nível social, profissional, financeiro e legal que enfrentam os auditores e as suas empresas.

A utilidade de uma auditoria depende da qualidade da mesma. No entanto, a avaliação da qualidade da auditoria é problemática (Moizer 1997), uma vez que a qualidade da auditoria normalmente não é observável (Barton 2005; Francis 2004). Assim, os auditores podem adicionar credibilidade às DF's ao expressarem uma opinião real e verdadeira da posição económico-financeira da empresa (IAPS: 1004 § 2) mas apenas até ao ponto em que os utilizadores das DF's percebem que essa opinião é credível e valiosa. A qualidade da auditoria deve assim, não ser apenas vista de uma perspectiva de qualidade da auditoria de facto, mas também da perspectiva de qualidade da auditoria em aparência (Watkins et al, 2004). A qualidade da auditoria em aparência é a base de avaliação da reputação e independência do auditor. Kohlbeck et al (2010) mencionaram que os padrões de auditoria requerem que os auditores sejam independentes de *facto* e em *aparência*. Segundo o CEOROC de 2011 e de acordo com o Código de ética do IFAC<sup>7</sup> (2012; 290.6), a independência compreende a independência da mente, como sendo o estado mental que permite a elaboração de uma opinião sem ser afectado por influências que comprometam o julgamento profissional, permitindo, por este meio, que um profissional actue com integridade e tenha objectividade e cepticismo profissional; e a independência na aparência, que significa o evitar factos e circunstâncias tão significativos que um terceiro razoável e informado, ponderando todos os factos e circunstâncias específicos, seria levado a concluir que a integridade, a objectividade ou cepticismo profissional de uma firma, ou de um membro da equipa, tenham sido comprometidos. A *Securities and Exchange Commission* (SEC) define independência como estado mental objectivo e ausência de enviesamento de

---

<sup>7</sup> A Ordem dos Revisores Oficiais de Contas é a organização em Portugal que é membro do IFAC.

práticas (Regra 57, SEC 2003). A regra 57 define ainda que a crença pública na fiabilidade das DF's de uma empresa depende da percepção pública sobre os auditores externos como profissionais independentes<sup>8</sup>. Se os investidores percebem que os auditores defendem os interesses dos seus clientes, o valor da função da auditoria em si pode desaparecer (SEC 2003, Section III A).

#### *2.4. Ameaças à independência*

A IA consiste na capacidade do auditor atribuir opiniões sobre as DF's dos seus clientes de forma isenta e objectiva. No entanto, existem factores que podem ameaçar essa mesma independência. De acordo com o CEOROC 2011, em conformidade com o Código de Ética do IFAC, uma circunstância ou um relacionamento pode criar mais do que uma ameaça e uma ameaça pode afectar o cumprimento de mais do que um dos princípios fundamentais (ponto 3.1.2). Assim, no mesmo código, as ameaças são identificadas nas categorias de ameaça de interesse pessoal, ameaça de auto-revisão, ameaça de representação, ameaça de familiaridade, e ameaça de intimidação. O CEOROC de 2011 indica as circunstâncias e relacionamentos específicos que podem criar ameaças à independência<sup>9</sup>: os interesses financeiros, empréstimos e garantias, relacionamentos empresariais, relações familiares e pessoais, quadro de um cliente que foi auditor, auditor que foi quadro de um cliente, associação prolongada de profissionais com cargos de maior responsabilidade (incluindo rotação de sócios) com um cliente de auditoria, prestação de outros serviços a clientes de auditoria, honorários, litígios reais ou potenciais.

Muitos autores atribuíram grande importância às ameaças à IA relacionadas com os montantes pagos pelos clientes às auditoras pelos serviços prestados de auditoria, bem como pelos serviços de não auditoria, prestados em simultâneo [Frankel (2002);

---

<sup>8</sup> Rule 57; SEC 2003.

<sup>9</sup> (E que complementam as disposições sobre a mesma matéria previstas nos artigos 68.º A, 75.º, 78.º e 79.º do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.)



Coulton (2007); Choi (2007)]. Pela vasta literatura que se concentra nesta questão, uma grande parte preocupa-se sobretudo com os montantes pagos pelos serviços de não auditoria que são prestados pelas auditoras [DeFond et al. (2002), Frankel et al. (2002), Asbaugh et al. (2003), Chung e Kallapur (2003), Larker e Richardson (2004)]. Pany et al (1983). DeFond et al (2002) aferiram que ao oferecer uma linha de negócio mais rentável<sup>10</sup>, os auditores podem sacrificar a sua independência nas obrigações de auditoria e de risco de incumprimento da lei com o objectivo de manter as relações mais lucrativas. DeFond, et al. (2002) não encontraram evidências significativas que sugerissem que os montantes pagos pelos serviços prestados, para além dos de auditoria deteriorassem a idoneidade e independência dos auditores. Wallman (1996) também sugere que a prestação de serviços de não auditoria a clientes de auditoria não provoca necessariamente a perda de independência do auditor. Existe uma visão oposta que defende que a empresa de auditoria ao fornecer serviços de não auditoria aos seus clientes de auditoria pode aumentar os laços económicos com os seus clientes, podendo levar à perda da independência dos auditores, no caso desses laços económicos serem suficientemente significativos para convencer os auditores a prescindirem da sua independência (Simunic, 1984; Parkash e Venable 1993; Firth, 1997). As evidências de estudos anteriores relacionadas com o efeito provocado pela prestação de serviços de não auditoria a clientes de auditoria na percepção da IA revelaram resultados contraditórios. A evidência resultante do estudo de Shockley (1981) e Knapp (1985) apontou para um efeito negativo entre a prestação de serviços de não auditoria a clientes de auditoria e a percepção de independência e objectividade da auditoria; outros estudos não encontraram nenhum efeito entre as duas variáveis (Mckinley, et al 1985; Pany e Reckers, 1988); ou resultados contraditórios (Lowe, et al. 1999; Jenkins e Krawczyk, 2001; Swanger e Chewning 2001). Estes estudos utilizaram uma variedade abrangente

---

<sup>10</sup> Oferta de uma linha de negócio mais rentável, uma vez que o auditor externo passará, não apenas a vender serviços de auditoria, mas também outros serviços, como, por exemplo, serviços de consultoria, fiscalidade e apoio nas transacções, *Due Dilligence*, etc, obtendo assim maiores remunerações dos seus clientes.

de decisores, incluindo agentes de crédito ( Knapp 1985; Shockley 1981; Lowe et al. 1999; Pany e Reckers 1988; McKinley et al. 1985), analistas financeiros (Shockley 1981; Swanger e Chewning 2001; Pany and Reckers 1988) profissionais de auditoria (Shockley 1981; Jenkins e Krawczyk 2001) e investidores (Jenkins e Krawczyk 2001).

Frankel et al (2002) ao estudarem a influência que a prestação de serviços de não auditoria e a gestão de resultados<sup>11</sup> exerciam na IA, verificaram<sup>12</sup> uma associação negativa entre os *fees*<sup>13</sup> de auditoria e a gestão de resultados, ou seja, quanto maior os *fees* de auditoria menor a propensão para a existência de gestão resultados. Arnold, D. et al (1999) observaram que nas últimas décadas, o aumento dos *fees* resultantes da prestação de serviços de não auditoria proporcionou uma importante fonte de receitas para as firmas de auditoria. À medida que estas relações entre clientes e auditores aumentam, as firmas de auditoria podem tornar-se dependentes das receitas provenientes dos serviços prestados de não auditoria. Um estudo realizado por Choi, J. et al. (2006), que aborda a associação entre a qualidade da auditoria e montantes anormais pagos por serviços de auditoria, refere que, se um auditor recebe montantes anormalmente elevados de um cliente sobre prestação de serviços de auditoria, esta situação torna os auditores financeiramente dependentes. O ponto 4.10.1 do CEOROC indica que, quando o total de honorários de um cliente de auditoria representa uma grande proporção dos honorários totais da firma, a dependência desse cliente e a preocupação com a sua possível perda criam uma ameaça de interesse pessoal ou de intimidação. Devem ser aplicadas as salvaguardas necessárias para eliminar ou reduzir, até um nível aceitável, tais ameaças, através, por exemplo, da redução da dependência

---

<sup>11</sup> A Gestão de resultados (em inglês: *earnings management*) ocorre quando os gestores utilizam o seu julgamento para influenciar o relato de informação financeira, alterando-o de forma a enganar os *stakeholders* sobre o desempenho económico em benefício próprio. Esse julgamento é permitido (dentro dos limites da razoabilidade) porque para certas contas existe um certo grau de imprevisibilidade quanto ao montante e espaço temporal em que serão incorridos os gastos ou rendimentos relacionados. Essas contas são assim produzidas com base em estimativas e projecções, como, por exemplo, a conta de Provisões.

<sup>12</sup> Estudo elaborado com base na recolha de 3.074 *fees* (entre 5 de Fevereiro de 2001 e 15 de Junho de 2001) cobrados pelas auditoras norte-americanas aos seus clientes através de uma regressão linear.

<sup>13</sup> *Fees* de auditoria – Honorários referentes aos serviços de Revisão Legal de Contas.

do cliente ou a consulta de um terceiro, tal como um organismo regulador profissional ou um auditor.

### *2.5. Salvaguardas das ameaças*

A OROC, cujos membros são habilitados a prestar opinião sobre as DF's de entidades, indica, no ponto do 3 do artigo 68.º - A da Secção V – Deveres do Capítulo III – Âmbito de actuação dos revisores oficiais de contas do Título II – Estatuto Profissional<sup>14</sup>, que, se a independência do revisor oficial de contas ou da sociedade de revisores oficiais de contas for afectada por ameaças, tais como auto-revisão, interesse pessoal, representação, familiaridade ou confiança ou intimidação, deve o revisor ou a sociedade adoptar as medidas necessárias para assegurar a respectiva independência, caso contrário não deve realizar a auditoria.

Para colmatar as ameaças, o ponto 3.1.5 do CEOROC de 2011 estabelece que as salvaguardas são acções que podem eliminar ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável, e enquadram-se geralmente em duas grandes categorias: (1) salvaguardas criadas pela profissão, legislação ou regulação; e (2) salvaguardas estabelecidas no contexto do trabalho, como, por exemplo, respectivamente, requisitos de formação académica e experiência profissional para inscrição na lista dos ROC e consulta de um auditor independente, um outro auditor ou a OROC.

### *2.6. O efeito cultural*

A regulamentação supramencionada é importante mas encontra barreiras quando é aplicada em diferentes países por possuírem diferentes culturas. Hofstede (1991) define cultura como um sistema de partilha de crenças e valores. Os problemas que surgem da falta de ética nos negócios são evidentes em todas as regiões do mundo. Muitos acreditam que as pessoas falham ao não considerar as implicações morais por apenas

---

<sup>14</sup> Publicado no Decreto-Lei n.º 224/2008, de 20 de Novembro.

considerarem as questões sem ética, como, subornos e evasão fiscal (Chakraborty 1997). Por exemplo, na América Latina, os valores familiares não são transpostos para o ambiente laboral (Arruda 1997). Similarmente, a ética nos negócios não é associada aos valores familiares e governamentais no Japão (Taka 1997). Os latino-americanos acreditam que um indivíduo que não actua sem ética não será bem sucedido na vida (Arruda 1997).

O mundo encontra-se globalizado, as grandes empresas actuam em várias países, assim como as empresas de auditoria que acompanharam este crescimento. Harrison, et al (2002) estudaram as influências culturais nos julgamentos profissionais dos auditores da Austrália, Índia e China, relativamente a resoluções de conflitos entre cliente e auditor. O estudo foi efectuado com base num questionário submetido a *seniors* das Big-6 (na altura da recolha dos dados). O estudo de Harrison, et al (2002) sugere que a atenção das empresas Big-5<sup>15</sup>, relativamente à integração de procedimentos de auditoria a uma escala global, deve ser dada às diferenças subjacentes de valores culturais que influenciam o modo como os procedimentos de auditoria e os códigos de conduta profissional são implementados na prática. O estudo de Harrison, et al (2002) comprova a afirmação de Cohen, et al (1995) de que “a globalização das empresas de auditoria criou a necessidade de que essas próprias empresas integrem diversas normas culturais e diversos procedimentos de auditoria.”

Apesar de existir uma tentativa de uniformização de metodologias e procedimentos de auditoria em resultado do aumento da importância das Normas Internacionais de Auditoria (ISA's)<sup>16</sup> do IFAC e do já referido crescimento internacional das empresas de auditoria, é importante perceber que a envolvente cultural diferencia a conduta de acção dos indivíduos uma vez que estes se encontram em ambientes culturais distintos, assim como a interpretação que estes indivíduos fazem das normas internacionais. Senão vejamos, Langlois e Schlegelmilch (1990) compararam o conteúdo dos códigos de

<sup>15</sup> Em 2002, distinguiam-se das demais pela sua dimensão, 5 empresas de auditoria.

<sup>16</sup> ISA – *International Standards on Auditing* .- Normas Internacionais de Auditoria.

conduta de empresas norte-americanas e europeias (França, Inglaterra e Alemanha Ocidental). Considerando a Europa como uma cultura única, identificaram que os códigos de conduta das empresas europeias enfatizavam o sentimento de pertença e responsabilidade (relacionamento do tipo familiar), enquanto os códigos das empresas norte-americanas enfatizam a justiça e igualdade. Dubinsky et al. (1991) investigaram as diferenças relativas às percepções entre os colaboradores da área comercial das empresas nos EUA, Japão e Coreia do Sul. Utilizando um avaliador unidimensional de percepção ética, descobriram diferenças significativas entre os três grupos, e sugeriram que essas diferenças deveriam ser atribuídas a diferenças nacionais no ambiente laboral, e que podem ser reflexo de diferenças culturais. Por exemplo, estes colaboradores nos EUA, em geral, consideraram que os cenários que lhes foram colocados tinham menos conflitos éticos do que foi considerado pelos japoneses e sul-coreanos e sentiram uma necessidade maior de existência de políticas escritas explícitas para abordarem os dilemas éticos.

Hofstede (1991) descobriu 5 dimensões culturais chave ao nível nacional que podem ilustrar valores diferentes em ambientes culturais nacionais diferentes. Esta descoberta foi feita através da utilização da análise factorial numa amostra<sup>17</sup> efectuada à empresa internacional, IBM. As dimensões identificadas por Hofstede podem explicar os valores que estão fortemente enraizados nas pessoas de diferentes culturas. Estes valores podem ter consequências na forma como as pessoas se comportam em diferentes ambientes culturais e como podem potencialmente comportar-se num contexto laboral. As 5 dimensões descobertas por Hofstede são a distância hierárquica, aversão à incerteza, masculinidade vs. feminilidade, individualismo vs. colectivismo e orientação longo-prazo vs. curto-prazo.<sup>18</sup> Em 2010, Hofstede com base na informação extraída dos WVS (*World Values Survey*) actualizou para 6 dimensões ao considerar a dimensão

---

<sup>17</sup> O estudo de Hofstede contemplou 116.000 funcionários da IBM em 50 países onde esta empresa laborava e durou cerca de 7 anos.

<sup>18</sup> Hofstede, 1980, descobriu as 4 dimensões culturais chave, em 1991 actualizou para 5 dimensões, com a introdução da dimensão: orientação longo prazo vs. curto-prazo.

indulgência vs. limitação. Hofstede (1991) atribuiu a cada país um resultado para cada uma das 5 dimensões. Para o presente TFM, que versa sobre IA, iremos focar-nos apenas na dimensão individualismo vs. colectivismo por considerarmos que a dimensão do individualismo é a que melhor se relaciona com as questões de independência (Arnold, 1999).

### ***2.7. Individualismo vs. colectivismo***

Segundo Hofstede (1991) nas culturas individualistas, é esperado das pessoas que se comportem como indivíduos que conseguem alcançar objectivos e satisfazer necessidades individuais. Nas culturas colectivistas, as pessoas dão grande ênfase ao bem-estar do grupo inteiro a que o indivíduo pertence em troca de lealdade. Numa sociedade colectivista a lealdade é primordial e ultrapassa grande parte das regras e regulamentos dessa sociedade. A sociedade colectivista promove relacionamentos fortes onde todos assumem a responsabilidade pelos outros membros do grupo. As necessidades, os desejos e os sonhos individuais são frequentemente postos de parte para o bem comum do grupo. Hofstede (1991) conclui que nas sociedades colectivistas as relações pessoais são mais importantes que as obrigações legais e laborais e, por outro lado, que nas sociedades individualistas as obrigações legais e laborais estão acima de qualquer relação pessoal.

Arnold, Bernardi & Neidermeyer (1999) estudaram 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 a pressão de tempo em face do prazo de entrega do relatório de auditoria, enquanto que o segundo (caso 2) se refere à relação próxima com o cliente de auditoria. Os cenários tiveram por base um teste de tipo DIT (*Defining*

*Issues Test*)<sup>19</sup>. Estes cenários foram colocados aos inquiridos sobre a forma de questionário a auditores de 7 países da Europa Ocidental. Os resultados obtidos no caso 1 indicam que o factor considerado como mais importante na tomada de decisão foi (julgamento do auditor) “A importância da confiança dos accionistas na profundidade da auditoria”. O individualismo de Hofstede (1980) foi associado com o julgamento do auditor, medo de perder o cliente e com a importância da confiança dos accionistas na profundidade da auditoria no caso 1. No caso 2, o individualismo foi associado com as regras de auditoria.

## ***2.8. Questões de investigação***

### ***2.8.1. Pressões externas***

Pany et al (1983); DeFond et al (2002) aferiram que ao oferecer uma linha de negócio mais rentável (serviços de auditoria e serviços de consultoria e fiscalidade), os auditores podem sacrificar a sua independência nas obrigações de auditoria e de risco de incumprimento da lei com o objectivo de manter as relações mais lucrativas. Frankel et al (2002) ao estudarem a influência que a prestação de serviços de não auditoria e a gestão de resultados exerciam na IA, aferiram que a credibilidade das DF's diminui à medida que a proporção dos montantes pagos respeitantes a serviços de não auditoria aumentam.

Entre estes e muitos outros bons exemplos espelhados na literatura sobre a IA, na vertente dos diversos serviços prestados em simultâneo com os de auditoria, verificamos uma tendência geral que aponta para um grande risco de ameaça de perda de independência quando uma auditora presta serviços de auditoria a um cliente em simultâneo com serviços de não auditoria.

Desta forma, a primeira hipótese surge no sentido de tentarmos perceber se de facto as auditoras são mais independentes quando prestam única e exclusivamente serviços de auditoria aos seus clientes.

---

<sup>19</sup> Instrumento de juízo moral produzido por Rest, 1979.

**Questão de investigação 1:** Qual é a influência relativa de factores como as necessidades dos investidores, retenção de clientes, valores profissionais e obrigações sobre a decisão de se efectuar trabalho adicional quando existe um potencial de receita adicional de outros serviços a obter junto do cliente?

### *2.8.2. Relação cliente - auditor*

Janin, R. et al (2005) referiram que um estudo experimental elaborado por Knapp (1991) tende a estabelecer uma ligação entre a familiaridade entre auditores e clientes e a competência dos auditores percebida pelos membros das comissões de auditoria dos EUA. O estudo indica então que a probabilidade de um auditor detectar uma distorção nas DF's aumenta nos seus primeiros anos de trabalho, e depois diminui gradualmente, atingindo o nível mais baixo, em termos de qualidade após 20 anos de serviço. Por outro lado, Geiger e Raghunandan (2002) não são da mesma opinião e descobriram que a probabilidade de um relatório de auditoria ser emitido um ano antes de um processo de falência apresentando a empresa em risco de continuidade, encontra-se positivamente relacionado com ligações de longa duração entre o cliente e o auditor. Estas evidências sugerem, portanto, exactamente o contrário do estudo de Knapp (1991), ou seja, que a qualidade da auditoria aumenta à medida que a relação entre o auditor e o cliente se estende pelo tempo.

Whittington, 1994, e Firth, 1980, argumentaram que as tarefas de auditoria, como a avaliação da integridade da equipa de gestão do cliente não pode ser alcançada se entre os dois lados existir uma relação de trabalho relativamente próxima.

Sem rotação obrigatória dos auditores, as relações entre clientes e auditores irão tornar-se mais estreitas, podendo fazer com que o auditor se identifique com os problemas da equipa de gestão. Sendo este o caso, os auditores poderão tornar-se menos



cépticos e confiar mais nas auditorias de anos anteriores, potencialmente suavizando áreas problemáticas para manter o cliente (Brody and Moscové, 1998).

Outro problema relacionado com a familiaridade entre cliente e auditor ocorre quando um membro da equipa de auditoria sai da empresa e vai trabalhar para o cliente que auditava anteriormente. Esta situação levanta diversas questões sensíveis. Numa posição em que o indivíduo ainda audita o “futuro” empregador, fará este uma análise de auditoria imparcial e objectiva? Outra situação consiste num ex-membro de auditoria que pertence à gestão do cliente e já foi anteriormente supervisor do auditor externo em funções nesse mesmo cliente. Terá o auditor externo independência nas suas deliberações com o seu ex-supervisor e actual cliente? (Imoff, 1978). Ex-auditores podem também explorar as falhas nos procedimentos de auditoria em benefício da actual empresa em que exercem funções (Mahoney e Roush, 1994).

**Questão de investigação 2:** Qual é a importância relativa dos factores económicos e profissionais sobre a decisão de se efectuar trabalho adicional quando o *controller* do cliente é um *ex-manager* da firma de auditoria?

### 2.8.3. *Influências culturais*

Collins and Bloom (1997) afirmaram que a cultura de um país influencia o desenvolvimento da contabilidade desse mesmo país. No mesmo sentido, Wingate (1997) descobriu que as diferenças culturais entre países explicam uma parte significativa das diferenças entre o nível de profundidade dos seus princípios contabilísticos.

Hofstede (1991) define cultura como um sistema de partilha de crenças e valores. Assim, Hofstede considera que a cultura é feita de “reacções semelhantes para os indivíduos que possuem uma programação mental comum”. Enquanto a resposta

cultural poderá não ser a mesma ao nível individual, determinada resposta irá ocorrer mais frequentemente na mesma sociedade (Hofstede, 1991).

Segundo a construção das dimensões culturais de Hofstede (1991), nomeadamente a dimensão em análise neste TFM, individualismo vs. colectivismo, Portugal possui uma sociedade colectivista. É expectável assim que as decisões dos auditores sejam tomadas em prol do grupo, relegando para segundo plano as responsabilidades profissionais.

**Questão de investigação 3:** A probabilidade do auditor efectuar trabalho adicional antes de assinar o relatório de auditoria estará associada com a construção de individualismo de Hofstede?

Os respectivos resultados serão comparados com os do estudo efectuado por Arnold et al (1999) para alguns países europeus.

### 3. Metodologia e dados

A elaboração desta dissertação teve por base um processo de selecção e revisão de literatura relacionada com o tema em análise.

O estudo foi efectuado através de um questionário<sup>20</sup> endossado aos auditores portugueses para averiguar qual a sua opinião sobre os factores que influenciam a IA.

Uma vez que a questão da independência, entre auditores e respectivos clientes, é uma questão ética, a melhor forma de a analisarmos é a de questionarmos directamente os auditores externos que se encontram em actividade em Portugal sobre este tema, de modo a que possamos tirar conclusões a partir da opinião dos intervenientes directos na questão central desta dissertação. Os resultados deste questionário serão confrontados com os resultados do estudo efectuado por Arnold, Bernardi & Neidermeyer (1999).

---

<sup>20</sup> Ver resumo do questionário no anexo B.

### 3.1. Selecção da amostra

Foram questionados os Revisores Oficiais de Contas que estão em actividade actualmente em Portugal. No entanto, com o objectivo de obter-se um número de questionados mais robusto, do ponto de vista estatístico, foram ainda inquiridos auditores que não possuem a licença de revisor oficial de contas. O questionário foi assim respondido por *Partners, Managers, Seniors* e Auditores. O método utilizado foi o envio do questionário por *e-mail* aos referidos destinatários.

### 3.2. Amostra

A amostra do estudo é constituída por 100 sujeitos, na sua maioria do género masculino (64%). Grande parte da amostra tem idade inferior a 35 anos (48%), seguidos dos que têm mais de 55 anos (22%), os que têm entre 35-44 anos (17%) e os que têm entre 45-54 anos (13%). Dos inquiridos, a maior parte exerce funções na categoria *partner* (38%), seguidos de *auditor* (23%), *sénior* (21%), *senior manager* (8%) e *manager* (4%). A maior parte dos inquiridos trabalha nas *BigFour* (51%) e está na profissão há mais de 10 anos (50%), seguidos dos que estão há menos de 5 anos (39%) e entre 5-10 anos (11%). A maioria planeia continuar a trabalhar na empresa actual até à reforma (34%), seguidos daqueles que prevêem trabalhar entre 2-5 anos (25%), 2 anos no máximo (21%) e, por fim, mais de 5 anos (19%). Em relação à tensão no trabalho, a maior parte dos inquiridos respondeu sentir-se tenso poucas vezes (38%), seguidos daqueles que responderam quase nunca (34%). Apenas 1 dos inquiridos respondeu estar sempre tenso no trabalho e 7 responderam nunca sentir tensão no trabalho. Na resposta à questão sobre o cumprimento das regras, a maioria respondeu estar completamente de acordo com o cumprimento das mesmas (40%), seguidos daqueles que responderam estar de acordo (25%). Por outro lado, 7 dos inquiridos responderam estar completamente em desacordo e 7 responderam estar em desacordo com o cumprimento das regras mesmo considerando que seja do interesse da organização infringi-las.

#### 4. Apresentação dos resultados

Em relação às questões de pesquisa, definimos a probabilidade do auditor efectuar trabalho adicional, mas, para facilitar a análise do estudo, substituímos “não elaborar trabalho adicional antes de assinar o relatório de auditoria” por “fazer trabalho adicional”.

Como já foi referido anteriormente para o presente TFM, iremos focar-nos na dimensão individualismo vs. colectivismo.

A relevância dos factores que influenciam a IA será analisada neste capítulo através de análise factorial e de regressão linear múltipla inserida num contexto de decisão de auditoria, colocado sob a forma de 2 casos aos auditores a laborar em Portugal.

Na tabela 1 estão apresentadas as estatísticas descritivas do individualismo vs. colectivismo.

**Tabela I**

##### ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS DO INDIVIDUALISMO VS. COLECTIVISMO

<b>Condições ideais para trabalhar</b>	<b>Min.-Máx.</b>	<b>Média</b>	<b>D.P.</b>
1.Tempo para a vida pessoal e familiar	1-5	4,09	0,944
2.Liberdade para organizar o trabalho	2-5	3,79	0,808
3.Trabalho estimulante que proporcione sentimento de realização	3-5	4,60	0,550
<b>Individualismo</b>	<b>3-5</b>	<b>4,16</b>	<b>0,500</b>
4.Oportunidade de aprender ou de se aperfeiçoar	3-5	4,51	0,595
5.Boas condições físicas de trabalho	2-5	3,77	0,851
6.Utilização plena das competências no trabalho	3-5	4,31	0,665
<b>Coletivismo</b>	<b>3-5</b>	<b>4,20</b>	<b>0,495</b>

Pela análise da tabela I verifica-se que, em geral, os inquiridos consideram todas as condições referidas como importantes para a realização do seu trabalho. Numa análise mais detalhada, os itens com média mais elevada são o 3 e o 4. Quer isto dizer que, em geral, os inquiridos consideram como condições mais importantes um trabalho estimulante e as oportunidades de aprendizagem e desenvolvimento. Por outro lado, os

itens com média mais baixa foram o 5 e o 2 (embora importe referir que são valores acima da média). Ou seja, as condições físicas no trabalho e a autonomia são as condições menos importantes para a generalidade dos inquiridos.

Por outro lado, a média dos factores do colectivismo é ligeiramente superior à média dos factores do individualismo, sugerindo uma ligeira tendência dos auditores portugueses para serem colectivistas. Esta conclusão vai de encontro aos resultados do estudo de Hofstede (1980) que atribuiu um índice de individualismo muito baixo a Portugal (27), ou seja, indicando que Portugal teria uma sociedade colectivista.

### Descrição dos itens

#### Caso 1 – Prazo de entrega do relatório

<b>Julgamento</b>	Julgamento profissional de António, indicando que um trabalho adicional não produzirá algo de significativo.
<b>Regras</b>	Regra específica de auditoria que exige trabalho adicional.
<b>Justiça</b>	Obrigação do António para com os seus colegas <i>partners</i> de impedir riscos desnecessários de processos legais.
<b>Conservadorismo</b>	Ser visto como excessivamente conservador pelos seus colegas se o trabalho adicional for efectuado e não encontrar informa�o relevante.
<b>Mercado</b>	Reac�o do mercado ao atraso da divulga�o de resultados e respectiva implica�o para o cliente e seus accionistas.
<b>Neutro</b>	As regras sobre a independência do auditor e a sua implica�o para o auditor ao permanecer neutro � pressão do cliente.
<b>Promessa</b>	Promessa da firma de auditoria, ao cliente, de que o relatório estaria pronto a 28 de Fevereiro.
<b>Medo</b>	Medo de perder o cliente.
<b>Utentes</b>	Possibilidade de que os utentes das DF's beneficiarão do trabalho adicional.
<b>Confiança</b>	A importância da confiança dos accionistas na profundidade da auditoria.
<b>Rela�o</b>	Importância da rela�o da firma com o cliente.
<b>Crítica</b>	A decisão do António de não executar trabalho adicional pode ser descoberta e criticada numa revisão de colegas.

**Caso 2 – Controller do cliente que é *ex-manager* da SROC auditora**

<b>Problema</b>	Influência do problema do tempo vs orçamento e situação do emprego do João.
<b>Obediência</b>	Importância do cumprimento das regras de auditoria e não das relações pessoais.
<b>Respeito</b>	Desejo de João de manter respeito por Pedro.
<b>Representação</b>	Obrigação do auditor de servir como representante independente na investiga�o de todas as questões relevantes.
<b>Repres�alias</b>	Medo de repres�alias, caso alguma evidência não descoberta ser encontrada e aberta uma ac�o judicial.
<b>Desconsidera�o</b>	Perda de considera�o dos <i>partners</i> pela equipa de João.
<b>Zelo</b>	Obriga�o de obedecer às regras de zelo profissional.
<b>Valor</b>	Valor relativo de trabalho adicional (para os utilizadores das DF's) vs o custo do trabalho adicional.
<b>Descoberto</b>	Possibilidade do <i>manager</i> ou <i>partner</i> vir a descobrir o problema e perceber que João não o investigou.
<b>Fiabilidade</b>	Confiança da sociedade na fiabilidade da auditoria.
<b>Factura�o</b>	Incapacidade da firma do João de facturar ao cliente pelos trabalhos adicionais.
<b>Rela�o</b>	Considera�es de independência sobre o cliente e sobre o auditor.

Fonte: Arnold e tal (1999)

**Dados qualitativos e quantitativos dos itens**

Os casos apresentados são compostos por 12 itens cada, com uma escala de resposta de sete pontos (desde 1=sem qualquer importância até 7=muito importante). Assim, os itens de cada caso estão formulados de maneira a que a cota o final, quanto mais elevada  , mais importante será aquele item para a tomada de decisão. Os itens de cada caso foram sujeitos a análise de valores da média, desvio-padrão, mínimo e máximo (tabela II e III).

Tabela II

## ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS DOS ITENS DO CASO 1

Itens	Min.-Máx.	Média	D.P.
<b>Caso 1 – Prazo de entrega do relatório</b>			
Julgamento	1-7	5,00	1,879
Regras	1-7	5,37	1,418
Justiça	1-7	5,45	1,507
Conservadorismo	1-7	2,88	1,643
Mercado	1-7	4,95	1,536
Neutro	1-7	5,70	1,394
Promessa	1-7	4,98	1,622
Medo	1-7	4,07	1,939
Utentes	1-7	5,26	1,542
Confiança	1-7	5,72	1,371
Relação	1-7	5,09	1,559
Crítica	1-7	4,41	1,877
<b>Probabilidade</b>	<b>0-1</b>	<b>0,671</b>	<b>0,325</b>

Analisando os dados relativos ao cenário em que o auditor, na data de entrega do relatório, descobre que há algo que deve investigar mais, verifica-se que as médias dos itens variam entre 2,88 e 5,72. O item com média mais baixa diz respeito a: “Ser visto como excessivamente conservador pelos seus colegas se o trabalho adicional for efectuado e não encontrar informação relevante”. Significa que, em geral, os inquiridos consideram o Conservadorismo como o item menos importante na tomada de decisão. Por outro lado, o item com média mais elevada diz respeito a: “A importância da confiança dos accionistas na profundidade da auditoria”, ou seja, a Confiança foi considerada como a questão mais importante na tomada de decisão.

Neste cenário, a probabilidade de fazer trabalho adicional registou uma média de 0,671 (67,1%) (D.P. = 0,325), sugerindo que o auditor português procederia, muito provavelmente, à realização de trabalho adicional, mesmo estando no limite de entrega do relatório. Importa referir que estes resultados são consideravelmente superiores aos do estudo de Arnold et al (1999) para alguns países europeus.

Tabela III

## ESTATÍSTICAS DESCRITIVAS DOS ITENS DO CASO 2

Itens	Min.-Máx.	Média	D.P.
<b>Caso 2 – Administrador financeiro que é <i>Ex-Manager</i> de auditoria e <i>Ex-Director</i> de Repartição de Finanças</b>			
Problema	1-7	3,71	1,653
Obediência	1-7	5,76	1,429
Respeito	1-7	3,64	1,568
Representação	1-7	5,92	1,253
Represálias	1-7	4,32	1,883
Desconsideração	1-7	4,56	1,745
Zelo	1-7	5,87	1,264
Valor	1-7	4,40	1,590
Descoberto	1-7	5,04	1,823
Fiabilidade	2-7	5,58	1,365
Facturação	1-7	3,29	1,612
Relação	1-7	5,70	1,307
<b>Probabilidade</b>	<b>0-1</b>	<b>0,686</b>	<b>0,291</b>

Em relação ao caso 2, as médias dos itens variam entre 3,29 e 5,92. O item com média mais baixa diz respeito a: “Incapacidade da firma do João de facturar ao cliente pelos trabalhos adicionais”. Significa que, em geral, os inquiridos consideram a Facturação como o item menos importante na tomada de decisão. Por outro lado, o item com média mais elevada diz respeito a: “Obrigação do auditor de servir como representante independente na investigação de todas as questões relevantes”. Quer isto dizer que a Representação é o item mais importante na tomada de decisão.

Neste cenário, a probabilidade de fazer trabalho adicional registou uma média de 0,686 (68,6%) (D.P. = 0,291). Estes dados indicam que o auditor português procederia à realização de trabalho adicional mesmo estando na situação de relação especial com o cliente. Tendo em conta os resultados obtidos por Arnold et al (1999), os auditores portugueses ficariam apenas abaixo da Espanha, que registou probabilidade média de 73%.



#### **4.1. Relação entre as características sociodemográficas e a probabilidade de fazer trabalho adicional**

Para analisar a relação entre as características sociodemográficas (idade, género, função, actuação nas Big4 e anos de experiência) e a probabilidade de fazer trabalho adicional, em ambos os cenários, procedeu-se a uma análise de regressão linear múltipla.

No cenário do prazo de entrega do relatório, os resultados obtidos indicam que não existe relação entre as características sociodemográficas e a probabilidade de fazer trabalho adicional,  $F_{(11,83)} = 0,879$ ,  $p = .564$ . Quer isto dizer que características pessoais como a idade, o género, a função, a actuação nas Big4 e a experiência não influenciam a probabilidade de fazer trabalho adicional.

Tal como no cenário anterior, no caso do *ex-manager* de auditoria os resultados indicam que não existe relação entre as variáveis em análise,  $F_{(11,86)} = 1,703$ ;  $p = .086$ . Estes resultados permitem concluir que as características sociodemográficas não influenciam a probabilidade de fazer trabalho adicional.

#### **4.2. Resultados da análise factorial**

Para analisar os factores envolvidos na tomada de decisão do caso 1 procedeu-se a uma análise factorial das considerações (método de componentes principais, com rotação *varimax*). O coeficiente de Kayser-Meyer-Olkin<sup>21</sup> obteve um valor de .435 e o *Bartlett's Test of Sphericity* um valor de  $\chi^2(6) = 79,284$ ,  $p < .001$ . Embora o valor de KMO não seja satisfatório, o teste de Bartlett<sup>22</sup> permite o prosseguimento da análise. Tomando como critérios valores próprios inferiores a um, o *scree plot* e a determinação de saturações factoriais superiores a .30 foi possível encontrar uma solução factorial

---

<sup>21</sup> Este coeficiente serve para se testar a hipótese de existir correlação entre variáveis (com coeficientes de correlação parcial), quanto mais próximo de 1 for o valor, melhor o resultado, mais adequada é a amostra à aplicação da análise factorial.

<sup>22</sup> O teste de esfericidade de Bartlett testa a hipótese da matriz das correlações ser a matriz identidade, isto é, as variáveis serem correlacionadas.

com dois factores, e que explicaram, no seu conjunto, 76,27% da variância total. A análise factorial do caso 1 é apresentada na tabela IV.

No caso 1, os factores que influenciam a IA que estão presentes no questionário foram organizados em quatro grupos:

1. Retenção do cliente: Mercado, Promessa, Medo e Relação
2. Percepção da SROC: Julgamento e Conservadorismo
3. Obrigações e consequências profissionais: Regras, Justiça e Crítica
4. Confiança dos accionistas: Neutro, Utentes e Confiança

**Tabela IV**  
ESTRUTURA FACTORIAL DO CASO 1

Considerações	Factores	
	Factor 1	Factor 2
Retenção do cliente	.895	
Percepção da SROC	.805	
Obrigações e consequências profissionais		.907
Confiança dos accionistas		.768
<b>Valor próprio</b>	<b>1,840</b>	<b>1,211</b>
<b>% Variância</b>	<b>45,993</b>	<b>30,277</b>

O factor 1, com valor próprio de 1,840, inclui as considerações acerca da Retenção do cliente e Percepção da SROC, as quais explicam 45,99% da variância total. Por outro lado, o factor 2, com valor próprio de 1,21, inclui as considerações acerca das Obrigações e consequências profissionais e a Confiança dos accionistas, que no seu conjunto explicam 30,28% da variância total. Daqui resulta que a Retenção do cliente e a Percepção da SROC são os factores, seleccionados pelos auditores, como mais importantes na decisão de fazer mais trabalhos de auditoria.

Para analisar as considerações envolvidas na tomada de decisão no caso 2, procedeu-se igualmente a uma análise factorial através do método dos componentes principais, com rotação *varimax*. O coeficiente de Kayser-Meyer-Olkin obteve um valor de .422 e o *Bartlett's Test of Sphericity* um valor de  $\chi^2(6) = 73,450$ ,  $p < .001$ . Embora o valor de

KMO não seja satisfatório, o teste de Bartlett possibilita prosseguimento da análise. Através deste procedimento foi possível encontrar uma estrutura factorial com dois factores que explicam, no seu conjunto, 75,31% da variância total. A estrutura factorial do caso 2 apresenta-se na tabela V.

No caso 2, os factores que influenciam a IA que estão presentes no questionário também foram organizados em quatro grupos:

1. Consequências negativas: Represálias, Desconsideração e Descoberto
2. Custo vs Benefício: Valor
3. Problemas de tempo/orçamento: Problema, Respeito e Facturação
4. Responsabilidades profissionais: Obediência, Representação, Zelo, Fiabilidade e Relação.

**Tabela V**  
ESTRUTURA FACTORIAL DO CASO 2

Considerações	Factores	
	Factor 1	Factor 2
Consequências negativas	.808	
Custo vs. Benefício	.754	
Problemas de tempo/orçamento	.694	
Responsabilidades profissionais		.937
<b>Valor próprio</b>	<b>1,765</b>	<b>1,247</b>
<b>% Variância</b>	<b>44,128</b>	<b>31,182</b>

O factor 1, com valor próprio de 1,77, inclui as considerações relativas às Consequências negativas, Custo vs. Benefício e Problemas de tempo/orçamento que, no seu conjunto, explicam 44,13% da variância total. O factor 2 inclui as Responsabilidades profissionais e explica 31,18% da variância total. Os dados indicam que a principal consideração na decisão de fazer trabalho adicional são as Consequências negativas, seguida do Custo vs. Benefício e dos Problemas de tempo/orçamento, em detrimento do aspecto profissional.

**4.3. Relação entre a probabilidade de fazer trabalho adicional e os itens que afectam a independência do auditor**

Para analisar a importância dos itens que afectam a independência do auditor, procedeu-se a uma análise de regressão múltipla, método *stepwise* em ambos os casos. A regressão é um modelo estatístico usado para prever o comportamento de uma variável dependente a partir de uma ou mais variáveis independentes (Field, 2005). Esta análise considera como variável dependente a probabilidade indicada nos questionários e como variável independente os itens e os factores de cada cenário respectivamente. Analisaram-se os pressupostos do modelo, nomeadamente o da normalidade da distribuição, homogeneidade e independência dos erros. Os dois primeiros foram validados graficamente e o pressuposto da independência foi validado com a estatística de Durbin-Watson, como descrito em Field (2005). Para além disso, utilizou-se o VIF para diagnosticar a multicolinearidade (Field, 2005).

**Caso 1**

Os resultados da análise de regressão dos itens do caso 1 estão apresentados na tabela VI.

**Tabela VI**  
REGRESSÃO MÚLTIPLA DOS ITENS – CASO 1

Variáveis	B	SE B	$\beta$
Passo 1			
Variável explicativa	103,13	10,88	
Q2	-13,04	1,97	-.57***
Passo 2			
Variável explicativa	125,62	12,64	
Q2	-9,62	2,15	-.42***
Q10	-7,15	2,21	-.30***
Passo 3			
Variável explicativa	90,43	16,80	
Q2	-8,67	2,09	-.38***
Q10	-6,57	2,13	-.28**
Q5	5,33	1,79	.24**

Nota.  $R^2(R^2_{aj}) = .323(.316)$  para o Passo 1;  $R^2(R^2_{aj}) = .393(.380)$  para o Passo 2;  $R^2(R^2_{aj}) = .448(.429)$  para o Passo 3.

\*\*  $p < .01$ ; \*\*\*  $p < .001$ .

No cenário do caso 1, o modelo final é composto por três itens que influenciam a independência do auditor e que dizem respeito nomeadamente às regras (Q2) ( $\beta = -.38$ ;  $t_{(90)} = -4,151$ ;  $p = .000$ ), à confiança (Q10) ( $\beta = -.28$ ;  $t_{(90)} = -3,093$ ;  $p = .003$ ) e à reacção do mercado (Q5) ( $\beta = .24$ ;  $t_{(90)} = 2,980$ ;  $p = .004$ ). No seu conjunto, as três variáveis explicam 42,9% da variabilidade total da probabilidade de fazer trabalho adicional. O modelo final ajustado é dado por:

$$\text{Probabilidade} = \beta_1\text{Regras} + \beta_2\text{Confiança} + \beta_3\text{Reacção de mercado}$$

O valor apurado da estatística,  $F_{(3,90)} = 24,322$ ,  $p = .000$ , sugere que o modelo apresentado é significativo.

### Caso 2

Na tabela VII apresentam-se os resultados referentes à análise de regressão dos itens do caso 2.

**Tabela VII**  
REGRESSÃO MÚLTIPLA DOS ITENS – CASO 2

Variáveis	B	SE B	$\beta$
Passo 1			
Variável explicativa	99,18	9,99	
Q2	-11,80	1,68	-.59***
Passo 2			
Variável explicativa	115,37	10,78	
Q2	-8,66	1,88	-.44***
Q10	-6,18	1,94	-.30**
Passo 3			
Variável explicativa	89,95	12,98	
Q2	-6,73	1,89	-.34***
Q10	-6,40	1,84	-.31***
Q11	4,63	1,45	.26**

Nota.  $R^2(R^2_{aj}) = .352(.345)$  para o Passo 1;  $R^2(R^2_{aj}) = .418(.405)$  para o Passo 2;  $R^2(R^2_{aj}) = .478(.460)$  para o Passo 3.

\*\*  $p < .01$ ; \*\*\*  $p < .001$

No que diz respeito ao caso 2, a análise de regressão permitiu identificar as variáveis obediência (Q2) ( $\beta = -.34$ ;  $t_{(89)} = -3,565$ ;  $p = .001$ ), fiabilidade (Q10) ( $\beta = -.31$ ;  $t_{(89)} = -3,468$ ;  $p = .001$ ) e facturação (Q11) ( $\beta = .26$ ;  $t_{(89)} = 3,201$ ;  $p = .002$ ) como preditores significativos da probabilidade de fazer trabalho adicional. O modelo final ajustado é então:

$$\text{Probabilidade} = \beta_1 \text{Obediência} + \beta_2 \text{Fiabilidade} + \beta_3 \text{Facturação}$$

No seu conjunto, as três variáveis explicam 46% da variabilidade total da probabilidade de fazer trabalho adicional. O valor apurado da estatística,  $F_{(3,89)} = 27,149$ ,  $p = .000$ , sugere que o modelo apresentado é significativo.

#### 4.4. Associação entre a probabilidade de fazer trabalho adicional e o individualismo

Para analisar a associação entre a probabilidade de fazer trabalho adicional e o individualismo, procedeu-se a uma análise de correlação de *Pearson*. A tabela VIII apresenta a matriz de correlações entre as variáveis.

**Tabela VIII**

ASSOCIAÇÃO PROBABILIDADE DE FAZER TRABALHO ADICIONAL E O INDIVIDUALISMO

	<b>Individualismo</b>
<b>Probabilidade Caso 1</b>	.019
<b>Probabilidade Caso 2</b>	-.066

Analisando os dados do tabela VIII verifica-se que, no cenário do prazo de entrega do relatório e no cenário do *ex-manager* de auditoria não existe associação com o individualismo ( $r = .019$ ;  $p = .856$  e  $r = -.066$ ;  $p = .516$ , respectivamente).

*4.5. Probabilidade em efectuar trabalho adicional – comparação Portugal vs. outros países europeus*

A tabela IX é uma adaptação da tabela de Arnold. Et al<sup>23</sup> (1999) que neste caso, inclui os dados de Portugal com as percentagens obtidas pela composição de todas as respostas ao questionário do presente TFM, junto dos auditores a laborar em Portugal.

**Tabela IX**

COMPARAÇÃO DE PORTUGAL COM OUTROS PAÍSES EUROPEUS

	Caso 1	Caso 2	Individualismo Hofstede	n	Experiência média
<b>Portugal</b>	67,1	68,6	27	100	>10 <sup>24</sup>
<b>Dinamarca</b>	47,4	61	74	30	11,6
<b>Irlanda</b>	44	63,1	70	25	10,8
<b>Itália</b>	43,8	63	76	45	10,9
<b>Holanda</b>	18,3	51,5	80	21	9,4
<b>Espanha</b>	47,7	73	51	15	8,6
<b>Suécia</b>	40,2	54,1	71	26	10,4
<b>Reino Unido</b>	38,6	46,3	89	36	9,3
<b>Média</b>	43,39	60,08	NA	298	10,25

Apesar da amostra de Portugal ser substancialmente superior à dos restantes países (100), verificamos que não existem diferenças significativas entre as probabilidades atribuídas ao caso 1 (67,1%) e ao caso 2 (68,6%) pelos auditores externos, em actividade em Portugal, relativamente à questão de ser ou não efectuado trabalho adicional antes da entrega do relatório de auditoria. Ou seja, os auditores externos em actividade em Portugal consideram que, quer o auditor seja pressionado por questões temporais ou por questões sociais (familiaridade com o cliente), a probabilidade deste efectuar trabalho adicional não difere muito (apenas 1,5% de diferença) de um caso para o outro, e, em ambos os casos, estes consideram que existe uma grande probabilidade,

<sup>23</sup> É de salientar o facto que o questionário aplicado por Arnold no seu estudo foi exactamente o mesmo que serviu de base a este trabalho.

<sup>24</sup> Uma vez que o questionário não pedia o número de anos, mas sim um dos três intervalos de tempo (<5anos; entre 5 e 10 anos; > 10 anos), não foi possível analisar a média de anos de experiência. No entanto, a moda das respostas é significativa. Metade dos questionados em Portugal responderam que possuem mais de 10 anos de experiência em auditoria.

superior a  $2/3$ , de no caso 1 e no caso 2 ser efectuado trabalho adicional antes de entregar o relatório de auditoria.

No caso 1, a probabilidade de fazer trabalho adicional registou uma média de 0,671 (67,1%) (D.P. = 0,325), sugerindo que o auditor português procederia, muito provavelmente, à realização de trabalho adicional, mesmo estando no limite de entrega do relatório. Importa referir que estes resultados são consideravelmente superiores aos do estudo de Arnold et al (1999) para alguns países europeus.

No caso 2, a probabilidade de fazer trabalho adicional registou uma média de 0,686 (68,6%) (D.P. = 0,291). Estes dados indicam que o auditor português procederia à realização de trabalho adicional mesmo estando na situação de relação especial com o cliente. Tendo em conta os resultados obtidos por Arnold et al (1999), os auditores portugueses ficariam apenas abaixo da Espanha, que registou probabilidade média de 73%.

## 5. Conclusão do trabalho

O objectivo deste estudo é tentar estabelecer uma relação entre a IA e o processo de tomada de decisão num determinado contexto cultural (neste caso Portugal), bem como comparar os resultados obtidos por Arnold, D. et al (1999), visto ter sido utilizado o mesmo questionário, e concluir sobre as influências culturais no processo de tomada de decisão dos auditores portugueses.

Através de uma adaptação à auditoria dos componentes do *Defining Issues Test* elaborado por Rest (1979), ao invés de efectuar uma análise tendo em conta apenas o *p score*, conseguimos providenciar informação acerca de como certos factores influenciam o processo de tomada de decisão dos auditores. Estes factores incluem necessidades do investidor, retenção de clientes, valores e obrigações profissionais e pressões de tempo/orçamentárias.



No caso 1, “Ser visto como excessivamente conservador pelos seus colegas se o trabalho adicional for efectuado e não encontrar informação relevante” foi o factor menos importante na tomada de decisão. “A importância da confiança dos accionistas na profundidade da auditoria”, foi o factor considerado como mais importante na tomada de decisão. Este foi também considerado o factor mais importante no estudo de Arnold, D. et al (1999).

No caso 2, podemos concluir que os inquiridos consideram como o factor menos importante na tomada de decisão, a “Incapacidade da firma do João de facturar ao cliente pelos trabalhos adicionais”. Pelo contrário, este factor foi considerado dos mais importantes no estudo de Arnold, D. et al (1999).

Os resultados do caso 1 permitiram verificar que a média dos factores do colectivismo é ligeiramente superior à média dos factores do individualismo, sugerindo uma ligeira tendência dos auditores portugueses para serem colectivistas. Esta conclusão vai ao encontro dos resultados do estudo de Hofstede (1980) que atribuiu um índice de individualismo muito baixo a Portugal (27), ou seja, indicando que Portugal teria uma sociedade colectivista.

No caso 1, a probabilidade de fazer trabalho adicional registou uma média de 0,671 (67,1%) (D.P. = 0,325), sugerindo que o auditor português procederá, muito provavelmente, à realização de trabalho adicional, mesmo estando no limite de entrega do relatório. Importa referir que estes resultados são consideravelmente superiores ao estudo de Arnold et al (1999) para alguns países europeus.

No caso 2, a probabilidade de fazer trabalho adicional registou uma média de 0,686 (68,6%) (D.P. = 0,291). Estes dados indicam que o auditor português procederá à realização de trabalho adicional, mesmo estando na situação de relação especial com o cliente. Tendo em conta os resultados obtidos por Arnold et al (1999), os auditores portugueses ficariam apenas abaixo da Espanha, que registou probabilidade média de 73%.

Os resultados da análise factorial indicam para o caso 1 que a Retenção do cliente e a Percepção da SROC são os factores, seleccionados pelos auditores, como mais importantes na decisão de fazer mais trabalhos de auditoria. Para o caso 2, os resultados da análise factorial indicam que a principal consideração na decisão de fazer trabalho adicional são as Consequências negativas, seguida do Custo vs. Benefício e dos Problemas de tempo/orçamento, em detrimento do aspecto profissional.

Pela análise das respostas dos auditores inquiridos, relativamente à questão do individualismo vs. colectivismo, estes consideraram como condições mais importantes, um trabalho estimulante e as oportunidades de aprendizagem e desenvolvimento e como condições menos importantes as condições físicas no trabalho e a autonomia.

Por outro lado, a média dos factores do colectivismo é ligeiramente superior à média dos factores do individualismo, sugerindo uma ligeira tendência dos auditores portugueses para serem colectivistas.

Através da análise de correlação de Pearson verificámos que, no cenário do prazo de entrega do relatório e no cenário do *ex-manager* de auditoria, não existe associação com o individualismo.

Verificámos por análise de regressão linear que as características sociodemográficas, tanto no caso 1 como no 2, não influenciam a probabilidade de fazer trabalho adicional.

Concluimos que existe influência da cultura portuguesa na independência dos auditores portugueses uma vez que os resultados do questionário, tanto para o caso 1 como para o caso 2, apresentaram uma probabilidade elevada do auditor externo português efectuar trabalho adicional de auditoria (67% e 69%, respectivamente), resultado esse que transpõe para o que foi preconizado por Hofstede (1980), numa sociedade com baixo nível de individualismo (nível 27) seria expectável que muito provavelmente o auditor seguiria as regras de se efectuar trabalho adicional de auditoria, apesar de sofrer pressões quer ao nível de tempo quer ao nível de familiaridade e proximidade com o cliente. Pelo contrário numa sociedade individualista seria

expectável que o auditor pudesse infringir as regras e regulamentos em benefício próprio.

### **5.1. Contributos**

Introdução em Portugal da ligação de uma dimensão cultural chave, o índice de individualismo de Hofstede, ao estudo da IA. Exposição da opinião de um número estatisticamente robusto de auditores.

Através de uma adaptação à auditoria dos componentes do *Defining Issues Test* elaborado por Rest (1979), ao invés de efectuar uma análise tendo em conta apenas *p score*<sup>25</sup> conseguimos, providenciar informação acerca de como certos factores influenciam o processo de tomada de decisão dos auditores.

### **5.2. Limitações**

Foi apenas utilizada uma dimensão cultural (individualismo de Hofstede). Esta dimensão foi escolhida porque, em ambos os cenários, existia uma componente de responsabilidade pessoal como causa no atraso da entrega do relatório de auditoria.

A pesquisa foi efectuada através de uma análise factorial e por uma regressão *stepwise* ao invés de terem sido levantadas hipóteses a serem testadas.

### **5.3. Investigação futura**

Para além de existir a possibilidade da IA ser confrontada com outras dimensões culturais definidas por Hofstede, estudos futuros poderão basear-se noutras construções culturais para balizarem a sua análise.

Aumentar a amostra para um número superior de Revisores Oficiais de Contas em actividade em Portugal, de forma a cobrir uma percentagem mais significativa dos mesmos.

---

<sup>25</sup> Efectuado em muitos outros estudos sobre contabilidade.

**Bibliografia**

- Anandarajan, A., Kleinman, G. e Palmon, D. “Auditor independence research: Where do we stand?”. *Journal of Accounting, Ethics & Public Policy Volume 11, No. 1*, 2010.
- Arnold, D., Bernardi, R., Neidermeyer, P. “The Effect of Independence on Decisions concerning Additional Audit Work: A European Perspective”. *Auditing: A Journal of Practice & Theory. Vol. 18, Supplement*. 1999.
- Arruda, M Cecilia, “Business Ethics in Latin America”, *Journal of Business Ethics*, Vol. 16 (14), pp, 1597-1603, 1997.
- Ashbaugh, H., LaFond, R. e Mayhew, B. “Do Nonaudit Services Compromise Auditor Independence? Further evidence”. *The Accounting Review* 78, 611-639, 2003.
- Amir, E., Guan, Y. e Livne, G. “Auditor Independence and the Cost of Capital before and after Sarbanes-Oxley: the case of newly issued public debt”, *European Accounting Review, volume 19, Issue 4 December 2010, pp 639 – 664*, 2010.
- Barry, C., and S. Brown. Differential information and security market equilibrium. *Journal of Financial and Quantitative Analysis* 20 (4):407-422, 1985.
- Barton, J. Who Cares about Auditor Reputation? *Contemporary Accounting Research* 22 (3): 549–586, 2005.
- Beattie, V., Fearnley, S. E Brandt, R. “Perceptions of auditor independence: UK evidence”. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation, vol.8, no. 1, pp. 67.107*. 1999.
- Bédard, J., Chtourou, S.M. e Courteau, L., “The effect of audit committee expertise, independence, and activity on aggressive earnings management”. *Auditing: A Journal of Practice and Theory, 23(2) 13-35*, 2004.
- Bradbury, M., Cahan, S. e Rainsbury, E., “Firm characteristics and audit committees complying with “best practice” membership guidelines”. *Accounting and Business Research, Vol. 38, No. 5, pp. 393-408*, 2008.
- Branson, J., Breesch, D., Hardies, K.,”Do (Fe)male Auditors Impair Quality? Evidence from Modified Audit Options”, *Preliminary Draft*, 2010.
- Branson, J., Breesch, D., Hardies, K., “Perceived Audit Quality: The Relationship between Auditor Gender and Audit Fees.”, *Preliminary Draft*, 2010.
- Braunbeck, G. e Carvalho, L. “Rodízio obrigatório de auditorias: Emenda pior que o soneto?”, 2006.
- Chakraborty, S. K.,”Business Ethics in India”, *Journal of Business Ethics*, Vol. 16 (14), pp. 1529-1538, 1997.

- Choi, J., Kim, J., Zhang, Y. “The Association between Audit Quality and Abnormal Audit Fees”, 2006. *SSRN Working Paper Series*.
- Chu, L., Zhang, P. “Corporate Governance, the Extent of Non-Audit Services and Auditor Independence: Evidence from Firms Issuing Financing”, 2009. *CAAA Annual Conference 2009 Paper*.
- Chung, S. e Narasimhan, R. “Auditor concentration of listed public companies on International Stock Exchanges”. *Journal of International Financial Management and Accounting* 9:3, 1998.
- Cohen, J. R., L. W. Pant and D. J. Sharp, “Culture Based Ethical Conflicts Confronting Multinational Accounting Firms,” *Accounting Horizons*, September 1993, pp. 1–13, 1993.
- Cohen, J. R., L. W. Pant and D. J. Sharp, “An Exploratory Examination of International Differences in Auditors’ Ethical Perceptions,” *Behavioral Research in Accounting*, pp. 37–64, 1995.
- Coles, J., U. Loewenstein, and J. Suay. On equilibrium pricing under parameter uncertainty. *Journal of Financial and Quantitative Analysis* 30 (3):347-364, 1995.
- Collins, M., and R. Bloom. “U.K. accounting: Recent developments with an international perspective”. *Research in Accounting Regulation (Supplement): 173-197*. 1997.
- Coulton, J., Ruddock, C., Taylor, S. “Audit Fees, Non-Audit Services and Auditor-Client Economic Bonding”, 2007. *SSRN Working Paper Series*.
- DeAngelo, L., “Auditor Size and Audit Quality”, *Journal of Accounting and Economics*, vol. 3, pp. 183.199, 1981.
- Dee, C., Lulseged, A., Nowlin, T. “Earnings Quality and Auditor Independence: An Examination using Non-Audit Fee Data”, 2002. *SSRN Working Paper Series*.
- DeFond, M., Francis, J. “Audit Research after Sarbanes-Oxley”. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 24 (Supplement), 5-30; 2005.
- DeFond, M., Raghunandan, K., Subramanyam, K. “Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions”, *Journal of Accounting Research (September): 1247-1274*, 2002.
- DeZoort, F. T. E Salterio, S. “The effects of corporate governance experience, financial reporting and audit knowledge on audit committee members”. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, vol.20, September, pp. 31-47, 2001.
- Diamond, D.W., and R. E. Verrecchia. Disclosure, liquidity, and the cost of capital. *The Journal of Finance* 46 (4):1325-1359, 1991.

- Dye, R. Accounting standards, legal liability, and auditor wealth. *Journal of Political Economy* 101 (5):887-914, 1993.
- Fama, E., e Jensen, M. Separation of ownership and control, *Journal of Law and Economics*, 26 , pp. 301-325, 1983.
- Field, A. “Discovering Statistics Using SPSS” 2<sup>nd</sup> Edition, 2005.
- Firth, M., Perceptions of auditor independence and official ethical guidelines. *The Accounting Review* (3): 451-466. 1997.
- Francis, J. R. What do we know about audit quality? *British Accounting Review* 36 (4): 345–368, 2004.
- Frankel, R., Johnson, M., Nelson, K. “The Relation Between Auditor’s Fees for Non-Audit Services and Earnings Management”, *The Accounting Review* 77 (Supplement): 71-105, 2002.
- Fraser, I. e Lin, K., “Auditor’s ability to resist client pressure and culture: perceptions in China and the United Kingdom”. *Journal of International Financial Management and Accounting* 19:2, 2008.
- Gavira, R., Garcia, J. e López, J., La Publicación de honorários de las firmas de auditoria en españa: Un análisis empírico. *Estudios Gerenciales*, vol.24 No. 108 (Julio – Septiembre, 2008), 79-105, 2008.
- Geiger, M. A. and Raghunandan, K. “Auditor tenure and audit reporting failures”, *Auditing: A journal of Practice and Theory*, 21 (1):67-78. 2001.
- Gosh, A., Kallapur, S., Moon, D. “Audit and Non-Audit Fees and Capital Market Perceptions of Auditor Independence”, *SSRN Working Paper Series*, 2005.
- Harrison, G., McKinnon, J. e Patel, C., “Cultural influences on judgments of professional accountants in auditor-client conflict resolution”. *Journal of International Financial Management and Accounting* 13:1, 2002.
- Hofstede, G. “Cultures and Organizations: Software of the Mind”. McGraw Hill, 1991.
- Hofstede, G. “Culture’s Consequences: International Differences in Work-Related Values”. Sage, 1980.
- Hofstede, G. “Cultures and Organizations: Software of the Mind – Intercultural Cooperation and Its Importance for Survival”. Third Edition, McGraw Hill, 2010.
- Holm, C. e Laursen, P. “Risk and control developments in corporate governance: changing the role of the external auditor?”, 2007. *Corporate Governance: An International Review*, Vol. 15, No. 2, pp. 322-333, March 2007.
- Imoff, E., Employment effects on auditor independence. *The accounting Review* (4): 869-881. 1978.

- Janin, R., Piot, C. “Audit Quality and Earnings Management in France”, 2005. *SSRN working paper series*.
- Jensen, M., and W. Meckling, Theory of the firm: Managerial behaviour, agency costs and ownership structure, *Journal of Financial Economics* 3, 305-360, 1976.
- Johnson, V, E., I. K. Khurana., and J. K. Reynolds. Audit firm tenure and the quality of financial reports. *Contemporary Accounting Research* 19 (4):637-660, 2002.
- Junior, A. e Silva, A. “Os impactos na actividade de auditoria independente com a introdução da lei Sarbanes-Oxley”, 2008.
- Klein, R., and V. Bawa. The effect of estimation risk on optimal portfolio choice. *Journal of Financial Economics* 3 (3): 215-231, 1976.
- Kohlbeck, M., Looknanan-Brown, V. e Trainor, J. “ Did the SOX ban on non-audit services go far enough or too far? Evidence from investors’ perception of auditor independence. *SSRN Working Paper Series*, 2010.
- Knapp, W., “An Empirical study of audit committee support for auditors involved in technical disputes with client management”. *The Accounting Review*, vol. 62, no. 3, pp. 578-588. 1987.
- Knapp, M. C. “Factors that audit committee members use as surrogates for audit quality”, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 10 (1): 35-52, 1991.
- Khurana, I. K., and K. K. Raman. Litigation risk and the financial reporting of Big 4 versus Non-Big4 audits: Evidence from Anglo-American Countries. *The Accounting Review* 79 (2):473-495, 2004.
- Lai, K. “The Sarbanes-Oxley Act and Auditor independence: Preliminary Evidence from Audit Opinions and Discretionary Accruals”, 2003. *SSRN Working Paper Series*.
- Lys, T., e Watts, R. L., “Lawsuits against auditors”, *Journal of Accounting Research*, vol. 32, supplement, pp. 65-93, 1994.
- Mahoney, L., e P. Rough. When an auditor changes sides. *Management Accountant* (September): 56-60. 1994.
- Mansi, S. A., W.F. Maxwell., and D.P. Miller. Does auditor quality and tenure matter to investors? Evidence from the bond market. *Journal of Accounting Research* 42 (4):755-793, 2004.
- Mohamad, S., Saad, S., Sori, Z. “Audit Committee Support and Auditor Independence”. *SSRN Working Paper Series*.
- Moizer, P. Auditor Reputation: the International Empirical Evidence. *International Journal of Auditing* 1 (1): 61–74. 1997.

- Moreland, K. A. Criticisms of auditors and the association between earnings and return of client firms. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 14(1): 94-104, 1995.
- Maroco, João. “Análise Estatística com utilização do SPSS”. Lisboa: Edições Sílabo. 2010.
- Marques, M. (1997), “Auditoria e Gestão”, Editorial Presença, pp. 53-91.
- Oliveira, A. e Santos, N. “Rodízio de firmas de auditoria: A experiência brasileira e as conclusões do mercado”, 2007.
- Pitman, J. A., and S. Fortin. Auditor choice and cost of debt capital for newly public firms. *Journal of Accounting and Economics* 37 (1):113-136, 2004.
- Pomeroy, B. e Thornton, D. “Meta-analysis and the accounting literature: the case of audit committee independence and financial reporting quality”. *European Accounting Review*, Vol.17 No. 2, 305-330, 2008.
- Raghunandan, K., Read, W. J. e Rama, D. V. “Audit committee composition, “gray directors”, and interaction with internal auditing”, *Accounting Horizons*, June, pp. 105-118.
- Rest., J. “Development in Judging Moral Issues”. Minneapolis, MN: University of Minesota Press.
- Ribstein, L. “Market vs. Regulatory Responses to Corporate Fraud: A Critique of the Sarbanes-Oxley Act of 2002”. *Journal of Corporation Law*, Vol. 28, No. 1. 2002.
- SEC. Strengthening the Commission's requirements regarding auditor independence. U.S. Securities and Exchange Commission: Washington, DC, 2003.
- Sharp, D., Salter, S. “Advances in International Accounting”, Volume 19. JAI Press Publications. 2006.
- Shah, A. K. “Creative compliance in financial reporting”. *Accounting, Organizations and Society* (2): 23-39, 1996.
- Taka, Iwao, “Business Ethics in Latin America” *Journal of Business Ethics*, Vol. 16 (14), pp. 1597-1603, 1997.
- Teoh, S.H., and T.J. Wong. Perceived auditor quality and the earnings response coefficient. *The Accounting Review* 68 (2):346-366, 1993.
- Wallman, S. M. H. The future of accounting, part III: Reliability and auditor independence. *Accounting Horizons* 10 (December): 76-97, 1996.
- Watts, R., and J. Zimmerman. *Positive Accounting Theory*. New York, NY: Prentice Hall, 1986.
- Whittington, G. Commentary: Is total auditor independence a good thing? *Accountancy* (1218): 75. 1994.



Wingate, M., An examination of cultural influence on audit environment. *Research in Accounting Regulation* (International Supplement): 15-127. 1997.

Sites Consultados:

[www.deloitte.com/view/pt\\_PT/pt/index.htm](http://www.deloitte.com/view/pt_PT/pt/index.htm)

[www.cnsa.pt](http://www.cnsa.pt)

[www.iapmei.pt](http://www.iapmei.pt)

[www.jornaldenegocios.pt](http://www.jornaldenegocios.pt)

[www.oroc.pt](http://www.oroc.pt)

<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Bastonario/2011/CodigoEtica2011.pdf>

[www.sec.gov](http://www.sec.gov)

[www.ssrn.com](http://www.ssrn.com)

## Legislação

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 de contas anuais e consolidadas, série 1 – N.º 226 – 20 de Novembro de 2008.

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.

Directiva 2008/30/CE, de 11 de Março de 2008, que altera a Directiva 2006/43/CE relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas, no que diz respeito às competências de execução atribuídas à Comissão. Parlamento Europeu e do Conselho. Jornal Oficial da União Europeia. L81/53.

IFAC, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2012 Edition, Volume I.

IFAC, Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, 2012 Edition.

IFAC (2012), *Member Bodies and Associates*, Consultado em 21 de Agosto de 2012, através de <http://web.ifac.org/about/member-bodies>.

## **6. Anexos**

Anexo A: Questionário. Fonte: Arnold et al (1999).



Parte I – Caracterização da Amostra (Marque a sua opção de resposta com X)

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) Portuguesa
- b) Países europeus anglo-saxónicos (e.g. Reino Unido, Irlanda)
- c) Países europeus latinos (e.g. 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*
- e) *Auditor*

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.

		Sem importância 1	2	3	4	Importância máxima 5
1.	Trabalho que proporcione tempo suficiente para a vida pessoal e familiar.					
2.	Considerável liberdade para organizar o trabalho como se entender.					
3.	Trabalho estimulante que proporcione um sentimento de realização.					
4.	Oportunidade de aprender ou de se aperfeiçoar.					
5.	Boas condições físicas de trabalho (ventilação, iluminação, espaço de trabalho adequado, etc.).					
6.	Possibilidade de utilizar plenamente as competências possuídas no trabalho.					

8) Sente-se frequentemente nervoso ou tenso durante o trabalho?

Sempre					Nunca
	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 infringi-las.

Completamente de acordo					Completamente em desacordo
	1	2	3	4	5

10) Quanto tempo pensa em continuar a trabalhar na sua empresa?

1. Dois anos no máximo
2. De dois a cinco anos
3. Mais de cinco anos (mas provavelmente antes de me reformar)
4. Até a reforma


**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 António tem levado para completar uma auditoria, em todos os anos. O cliente já admitiu a possibilidade de procurar outra firma de auditoria. António é novo sócio (*partner*) na firma e foi-lhe atribuído este cliente.

As suas instruções são para trabalhar com este cliente e ter a certeza de que as suas necessidades foram atendidas. António sabe que a sua firma não quer perder este cliente.

O cliente convocou uma conferência de imprensa para 28 de Fevereiro, para anunciar os resultados anuais auditados. António observou na ficha do cliente que seria necessário um grande esforço por parte dos auditores para cumprirem os prazos desta auditoria. Ao longo do mês de Fevereiro António assegurou ao cliente que tudo estava a correr bem.

No dia 27 de Fevereiro, em fase final da auditoria, um colega (*Senior*) da equipa descobre algo que considera que deve ser mais investigado. António e o seu *Manager* concordaram que só podem obter conclusões seguras sobre a questão, mediante a realização de 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.

- a) Qual é a probabilidade (0 a 100%) de António assinar o relatório de auditoria sem efectuar o trabalho adicional?

	%
--	---

- b) Que importância tem para António cada um dos factores abaixo, quando ele toma a decisão sobre a realização do trabalho adicional (inscreva 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 António, indicando que um trabalho adicional não produzirá algo de significativo.							
2.	Regra específica de auditoria que exige trabalho adicional.							
3.	Obrigaçao do António para com os seus colegas <i>Partners</i> de impedir riscos desnecessários de processos legais.							
4.	Ser visto como excessivamente conservador pelos seus colegas se o trabalho adicional for efectuado e não encontrar informação relevante.							
5.	Reacção do mercado ao atraso da divulgação de resultados e respectiva implicação para o cliente e seus accionistas.							
6.	As regras sobre a independência do auditor e a sua implicação para o auditor ao permanecer neutro à pressão do cliente.							
7.	Promessa da firma de auditoria, ao cliente, de que o relatório estaria pronto a 28 de Fevereiro.							
8.	Medo de perder o cliente.							
9.	Possibilidade de que os utentes das DF's beneficiarão do trabalho adicional.							
10.	A importância da confiança dos accionistas na profundidade da auditoria.							
11.	Importância da relação da firma com o cliente.							
12.	A decisão do António de não executar trabalho adicional pode ser descoberta e criticada numa revisão de colegas.							

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

O cliente ART foi cliente por muitos anos e proporcionou muitos *fees* de auditoria para a Sociedade de Revisores Oficiais de Contas (SROC) de João. Recentemente, a SROC de João tentou gerar alguns projectos de consultoria com o cliente ART. Pedro, *Ex-Director* de Repartição de Finanças e actualmente director financeiro no cliente ART, trabalhou como *Manager* na firma de João antes de aceitar o actual cargo, há um ano atrás. João, actualmente *Senior* na sua SROC e atribuído a este cliente, participou em alguns trabalhos com Pedro

quando este ainda estava na firma de auditoria. Em cada um dos trabalhos, João recebeu de Pedro uma avaliação de desempenho muito boa. Pedro tem mantido a sua relação pessoal com muitos ex-colegas (*Seniors* e *Managers*) da SROC.

Durante a auditoria anual actual, João descobriu uma evidência de auditoria que o deixou algo incomodado. Embora provavelmente não fosse nada de significativo, João não podia ter a certeza sem uma investigação adicional. No entanto, a necessária investigação poderia levar mais tempo e João estava próximo de atingir as horas definidas para o projecto. Para piorar as coisas, ele teve problemas de tempo orçamentado no seu último pequeno trabalho. Quando apresentou esta evidência, Pedro assegurou-lhe que nada estava errado e deu o que poderia ser considerado uma explicação plausível. Ainda assim, ele não tinha a certeza. Pedro respondeu-lhe, “João, conheces-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 teu orçamento de tempo.” Embora João não pudesse estar 100% certo, ele está razoavelmente confiante de que o seu *Manager* e *partner* não irão notar o problema caso ele não lhes comunique a situação.

- a) Qual é a probabilidade (0 a 100%) de que João não fará trabalho adicional e confiará nas palavras do Pedro?

	%
--	---

- b) Que importância tem para João cada um dos factores abaixo, quando ele toma a decisão sobre a realização de trabalho adicional (inscreva 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 João.							
2.	Importância do cumprimento das regras de auditoria e não das relações pessoais.							
3.	Desejo de João de manter respeito por Pedro.							
4.	Obrigação do auditor de servir como representante independente na investigação de todas as questões relevantes.							
5.	Medo de represálias, caso alguma evidência não descoberta ser encontrada e aberta uma acção judicial.							
6.	Perda de consideração dos <i>Partners</i> pela equipa de João.							
7.	Obrigação de obedecer às regras de zelo profissional.							
8.	Valor relativo de trabalho adicional (para os utilizadores das DF's) vs o custo do trabalho adicional.							
9.	Possibilidade do <i>Manager</i> ou <i>partner</i> vir a descobrir o problema e perceber que João não o investigou.							
10.	Confiança da sociedade na fiabilidade da auditoria.							
11.	Incapacidade da firma do João de facturar ao cliente pelos trabalhos adicionais.							
12.	Considerações de independência sobre o cliente e sobre o auditor.							

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

---

Grato pela sua colaboração.

**Anexo B: Resumo questionário**

O questionário consiste em 2 cenários de auditoria, o caso 1 e o caso 2. Após serem questionados sobre os aspectos biográficos, os inquiridos são questionados a indicar a probabilidade de o auditor descrito na narrativa, no cenário traçado, efectuar ou não trabalho adicional antes de assinar o relatório de auditoria. Os dois cenários têm dilemas que implicam decisões que não são objectivamente certas ou erradas.

No caso 1, o dilema envolve o desejo do cliente em divulgar a informação financeira numa determinada data (ver anexo). No Caso 2, existe a questão de um *ex-manager* que exerce funções de *controller* no cliente. Em termos de influência potencial da construção de individualismo de Hofstede, os dois casos são bastante diferentes. No caso 1, o individualismo não deve ser um factor relacionável. No entanto, no caso 2, existe um potencial elevado de existir uma forte relação com o individualismo de Hofstede. Este caso envolve um *senior* com histórico de problemas de tempo orçamentado não cumprido. O *senior* foi avisado pelo *controller* do cliente (*ex-manager*) que o trabalho adicional levará este a ultrapassar o tempo orçamentado do projecto.

Após os inquiridos estimarem a probabilidade de assinar o relatório de auditoria sem efectuar trabalho adicional, foram-lhes colocadas 12 considerações que podem afectar o processo de decisão. Estas 12 considerações são similares às utilizadas por Rest (1979) no DIT (*Defining Issues Test*). Porém, estas considerações foram ajustadas a um contexto de auditoria. Estas considerações foram colocadas aos auditores no sentido destes atribuírem a importância das mesmas quando se decide efectuar trabalho adicional ou não, antes de ser assinado o relatório de auditoria.

**Anexo C: Probabilidade de efectuar trabalho adicional antes de assinar o relatório de auditoria por país e por cenário. Fonte: Arnold e tal (1999).**

**TABLE 1**  
**Probability of Doing More Work by Country and Case**

	<b>P (Doing More Work)<sup>a</sup></b>		<b>Hofstede's Individualism</b>	<b>Wingate's Litigation</b>	<b>n</b>	<b>Average Experience<sup>b</sup></b>
	<b>Case 1</b>	<b>Case 2</b>				
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

<sup>a</sup> P (Doing More Work) = Probability of doing more audit work prior to signing off.

<sup>b</sup> Average Experience = Average number of years of audit experience.