



Instituto Politécnico de Tomar
Escola Superior de Gestão Tomar

Ana Raquel Vasco dos Santos Mendes

**Identificação dos Fatores Influenciadores
para a Escolha de uma Profissão: Estudo
de caso do Revisor Oficial de Contas nos
distritos de Santarém e Leiria**

Dissertação de Mestrado

Orientado por:

Doutor Jorge Manuel Marques Simões, Instituto Politécnico de Tomar

Dissertação
apresentada ao Instituto Politécnico de Tomar
para cumprimento dos requisitos necessários
à obtenção do grau de Mestre
em Auditoria e Análise Financeira

Resumo

O setor de auditoria, atravessa atualmente, a nível global, uma fase de reajustamento, através de regulamentação mais exigente, harmonização de procedimentos e naturais mecanismos de mercados. Ao longo desta dissertação é realizada uma caracterização do setor e respetivos profissionais numa perspetiva temporal, a qual permite constatar a existência de movimentos cíclicos de crises e posteriores ajustamentos através de diversos mecanismos que conduzem a diferentes contextos adequados à realidade.

No caso Português - aqui analisado em maior detalhe - o reajustamento do mercado a nível de oferta de serviços, honorários, dimensão, concentração e - a um nível mais individual - os fatores que influenciam as decisões de carreira dos profissionais de Auditoria.

Pretende-se assim, neste trabalho, identificar os fatores potenciadores para a seleção da profissão e padrões de comportamento individuais dos profissionais do setor.

Para a recolha de dados foram realizadas entrevistas, a quatro ROC com diferentes anos de experiência profissional. Os resultados obtidos demonstram que os fatores influenciadores para a seleção da profissão variam conforme a antiguidade na profissão e que os ROC com maior antiguidade na profissão têm maiores dificuldades de adaptação à atual conjuntura no setor de Auditoria.

Palavras-chave

Setor de Auditoria, Decisões de carreira dos Auditores, Revisores Oficiais de Contas, Auditor.

Abstract

Presently, the audit sector is going through an adjustment stage worldwide. More demanding regulations, harmonization of procedures and markets natural mechanisms are the drivers for this shift. Throughout this dissertation, the audit sector and auditors are analyzed on a timeframe perspective, which allows us to realize the existence of cyclical crises followed by adjustment periods triggered by mechanisms which leads to different contexts.

On this paper, is given a more detailed view of the Portuguese market readjustments in terms of services supply, fees, size, concentration, and, at a more individual extent, the factors influencing the career decisions of the audit professionals.

The main goal of this paper is to identify the leading drivers for the audit career selection and establish individual behavior patterns. For this purpose, four statutory auditors with different levels of experience were interviewed. The results achieved seem to indicate that the leading factors of influence on the career choice vary according to the years of experience, and that the senior auditors may show more resistance to adapt to the present changes on the audit market conjuncture.

Keywords

Sector Audit; Auditors career choices; Statutory auditors, Auditor.

Agradecimentos

Este trabalho de investigação foi desenvolvido no âmbito do Mestrado em Auditoria e Análise Financeira do Instituto Politécnico de Tomar. Após a conclusão da parte escolar em Abril de 2013, propus-me à realização desta dissertação sob orientação do Doutor Jorge Simões, após cinco meses de envolvimento e dedicação neste trabalho, aqui se apresenta o resultado final.

Este trabalho só foi possível graças ao envolvimento de várias pessoas e entidades a quem não quero deixar de agradecer e mostrar a minha gratidão.

Em primeiro lugar e antes de tudo, quero agradecer ao meu irmão, Carlos Mendes, sem ele nada disto teria sido possível. Graças à sua preciosa ajuda, às suas ideias que tanto me elucidaram e ajudaram a progredir, foi possível a realização deste trabalho de investigação.

Não quero deixar de agradecer também, ao meu orientador, Doutor Jorge Simões, que me orientou, ajudou e incentivou neste longo percurso, com a sua vasta experiência em trabalhos de investigação, graças à sua dedicação este trabalho foi concluído no tempo previsto.

Quero também endereçar os meus agradecimentos ao Instituto Politécnico de Tomar, Escola Superior de Gestão de Tomar, que me proporcionou a realização deste Mestrado. Aos coordenadores, inicial e atual do Mestrado de Auditoria e Análise Financeira, Doutor Bruno Almeida e Doutor Luís Francisco, que ao coordenarem este Mestrado me possibilitaram a sua frequência.

Aos professores do Mestrado que nos transmitiram os seus conhecimentos, permitindo o nosso enriquecimento cultural e académico.

Aos meus colegas de Mestrado que durante um ano e meio de aulas, me deram a sua amizade, consideração e franco companheirismo.

A todos os meus amigos, que de uma ou outra forma, me ajudaram nesta etapa da minha vida, com palavras de apoio e incentivo, para continuar a percorrer este longo percurso.

Em especial, ao Vasco pelas preciosas palavras de carinho, de incentivo e pela paciência e compreensão demonstradas.

À Sofia e ao Hugo, por tudo...

Por fim e não menos importante, ao meu Pai, Carlos Mendes, por tudo... Pela pessoa que é e pelos valores que sempre me transmitiu.

Ana Raquel Vasco dos Santos Mendes

Instituto Politécnico de Tomar, Tomar, Setembro de 2013

Índice

RESUMO	III
ABSTRACT	V
AGRADECIMENTOS	VII
ÍNDICE DE GRÁFICOS	XIII
ÍNDICE DE TABELAS	XV
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	XVII
1. INTRODUÇÃO	1
1.1. IMPORTÂNCIA DO TEMA	1
1.2. OBJETIVO DA INVESTIGAÇÃO	1
1.3. ESTRUTURA DA TESE	2
2. REVISÃO DE LITERATURA	5
2.1. INTRODUÇÃO	5
2.2. ORIGEM DA AUDITORIA	6
2.2.1. <i>Primórdios</i>	6
2.2.2. <i>Revolução Industrial (1840-1920)</i>	7
2.2.3. <i>EUA – Da grande depressão ao auge de influência (1920 – 1960)</i>	9
2.3. CARACTERIZAÇÃO DA PROFISSÃO DE AUDITOR EM DIFERENTES PAÍSES	11
2.3.1. <i>EUA – Os grandes escândalos financeiros - uma profissão em risco (1960 – 1990)</i>	11
2.3.2. <i>EUA – Os grandes escândalos financeiros – renovação da profissão (1990 – Atualidade)</i>	13
2.3.3. <i>Caracterização da Profissão de Auditor na Europa</i>	15
2.3.3.1. Reino Unido	15
2.3.3.2. França	16
2.3.3.3. Portugal	18

2.3.3.4.	União Europeia – Harmonização da Regulamentação da Profissão.....	20
2.4.	FATORES POTENCIAIS PARA A PROFISSÃO DE AUDITOR	22
2.5.	SINTESE	26
3.	CARACTERIZAÇÃO DO SETOR	29
3.1.	INTRODUÇÃO	29
3.2.	REGULAMENTAÇÃO DO SETOR	29
3.2.1.	<i>Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.....</i>	<i>31</i>
3.2.2.	<i>Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria.....</i>	<i>33</i>
3.2.3.	<i>Internacional Federation of Accountants</i>	<i>34</i>
3.3.	O MERCADO DA AUDITORIA	36
3.3.1.	<i>Análise Quantitativa do Setor.....</i>	<i>37</i>
3.4.	SINTESE	45
4.	METODOLOGIA	47
4.1.	INTRODUÇÃO	47
4.2.	ESTRATÉGIA DE INVESTIGAÇÃO	47
4.2.1.	<i>Inquérito por entrevista.....</i>	<i>48</i>
4.3.	PARTICIPANTES NA INVESTIGAÇÃO	53
4.3.1.	<i>Sujeitos/Revisores.....</i>	<i>54</i>
4.3.2.	<i>O Investigador.....</i>	<i>54</i>
4.4.	POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	55
4.5.	RECOLHA E TRATAMENTO DE DADOS	56
4.5.1.	<i>Recolha dos dados.....</i>	<i>56</i>
4.5.2.	<i>Tratamento de dados.....</i>	<i>57</i>

4.6.	SÍNTESE.....	58
5.	ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	59
5.1.	INTRODUÇÃO.....	59
5.2.	ANÁLISE DE CONTEÚDOS DAS ENTREVISTAS.....	59
5.2.1.	<i>Entrevista 1 – Mestre João Rosa Lopes.....</i>	<i>59</i>
5.2.2.	<i>Entrevista 2 – Dr. Vítor Santos.....</i>	<i>61</i>
5.2.3.	<i>Entrevista 3 – Dr. Paulo Ferreira.....</i>	<i>64</i>
5.2.4.	<i>Entrevista 4 – Dra. Telma Curado.....</i>	<i>67</i>
5.3.	ANÁLISE DE CONTEÚDOS.....	70
5.4.	SÍNTESE.....	73
6.	CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E SUGESTÕES.....	75
6.1.	INTRODUÇÃO.....	75
6.2.	CONCLUSÕES.....	75
6.3.	LIMITAÇÕES.....	77
6.4.	SUGESTÕES PARA FUTURAS INVESTIGAÇÕES.....	77
	BIBLIOGRAFIA.....	79
	ANEXOS.....	87
	APÊNDICE I – GUIÃO DE ENTREVISTA.....	89
	APÊNDICE II - CONTATOS COM OS SUJEITOS.....	91

Índice de Gráficos

Gráfico 1 - Auditores Externos de Acordo com o Número de Empresas Auditadas e o Respetivo Peso na Capitalização Bolsista Total.....	39
Gráfico 2 – Quota das Auditoras Medida pelos Honorários Totais Recebidos da Sociedade Cotado e/ou Respetivo Grupo	40
Gráfico 3 – Quotas de Mercado por Tipo de Serviço Prestado (Honorários pagos pela Sociedade e/ou Grupo).....	42

Índice de Tabelas

Tabela 1 – Total de Revisores Oficiais de Contas em Portugal	44
Tabela 2 – Total de Sociedades de Revisores Oficiais de Contas em Portugal	44
Tabela 3 – Vantagens e Desvantagens do inquérito por entrevista	50
Tabela 4 – Identificação dos ROC e respetivas SROC, entrevistados.....	56
Tabela 5 – Tabela com classificação por ordem crescente de importância dos fatores influenciadores da Profissão por ROC.....	73

Lista de abreviaturas e siglas

CE	Comunidade Europeia
CMVM	Comissão de Mercado e Valores Mobiliários
CNSA	Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria
EUA	Estados Unidos da América
IFAC	Internacional Federation of Accountants
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
PwC	PricewaterhouseCoopers
ROC	Revisor Oficial de Contas
SOX	Lei Sarbanes-Oxley
SROC	Sociedade de Revisores Oficiais de Contas
UE	União Europeia

1. Introdução

1.1. Importância do tema

Vivem-se tempos conturbados no mundo da Auditoria, a crise que teve foco nos EUA e se alastrou à Europa e, em particular Portugal está a afetar de forma irreversível todos os setores da Economia, a Auditoria e a Revisão Legal de Contas não fogem à regra e parecem ser dos mais afetados fruto de escândalos financeiros recentes. Existe uma “crise de confiança no trabalho dos auditores (Boynton e Johnson, 2006).

Atualmente toda a economia enfrenta um processo de forte reestruturação, é um fenómeno global com maior incidência nos países ocidentais desenvolvidos. Esta adaptação necessária, e referindo concretamente o caso Português, tem consequências profundas no tecido empresarial de forma transversal, seja a nível de nova legislação, reestruturação da oferta, redimensionalização das empresas, passando pelo mercado de trabalho.

Desta forma, é fundamental analisar e entender, as forças dinâmicas que atuam no seio da profissão, tanto a um nível macro através dos fatores externos económico sociais e políticos, como a um nível micro através de fatores internos que motivam e condicionam os profissionais da área da auditoria.

1.2. Objetivo da investigação

O reconhecimento da importância destes fatores na conjuntura mundial e mais concretamente em Portugal, são o ponto de partida para a elaboração deste estudo empírico que pretende expor e detalhar, através de diversas abordagens complementares, o estado do setor da auditoria numa perspetiva temporal, e quais os fatores que influenciam a escolha da profissão.

O objetivo desta investigação é assim, com base numa meticulosa recolha de dados históricos do setor de auditoria, entender a evolução do setor e dos profissionais confrontando com os desafios da atualidade. A abordagem da investigação assume maior profundidade através da elaboração de entrevistas a profissionais do setor, em que esta fase

e investigação de campo dará uma perspetiva mais pessoal e ajudará a entender as motivações individuais dos representantes do setor.

Em última análise, o objetivo desta investigação é apresentar uma radiografia tridimensional do setor da auditoria e seus profissionais, desde um enquadramento histórico mundial, passando pela análise do setor em Portugal, até à perspetiva pessoal de auditores/ROC.

1.3. Estrutura da tese

A estrutura desta tese está organizada em seis capítulos, dos quais: Capítulo 1, introdução; Capítulo 2, revisão da literatura sobre as áreas de estudo; Capítulo 3, uma caracterização do setor em Portugal; Capítulo 4, a metodologia adotada para o estudo de caso; Capítulo 5, análise e discussão dos resultados; Capítulo 6, conclusões e limitações do estudo desenvolvido.

Nesta estrutura, o capítulo 1 considera a importância e a justificação do tema, bem como o objetivo da investigação e as principais questões da investigação.

O capítulo 2 descreve o enquadramento da Auditoria, em termos das suas origens, evolução e fatores que influenciam a escolha da profissão de Revisor Oficial de Contas.

O capítulo 3 caracteriza o setor em Portugal, em termos de mercado, da sua análise quantitativa e regulamentação, são descritos ainda neste capítulo os grandes *players* do mercado.

No capítulo 4 é apresentada a metodologia utilizada nesta investigação, no qual se caracterizam os intervenientes, a estratégia de investigação e a metodologia da recolha e tratamentos de dados.

No capítulo 5 é descrita a análise dos dados e discussão dos resultados.

No último capítulo são apresentados os principais resultados, mais concretamente, as conclusões gerais da investigação e do modelo proposto, as conclusões da análise empírica da investigação, bem como as limitações e sugestões para investigações futuras.

2. Revisão de Literatura

2.1. Introdução

Na abordagem de uma temática, é fundamental analisar o seu enquadramento como forma de contextualização do que se pretende demonstrar ou expor.

Numa revisão de literatura, são revisitadas diversas obras com relevância para a análise a ser desenvolvida, sendo sempre este o ponto de partida de qualquer tipo de estudo, independentemente da sua área de ação.

Neste capítulo, é assim realizada a revisão de literatura como ponto estrutural deste estudo empírico, criando o enquadramento teórico da temática em análise, suportado pelos diversos pontos de vista existentes na literatura, por vezes confrontando-os, ou simplesmente como sustentação de uma ideia.

Desta forma, e em concreto, é analisada a origem e evolução da auditoria a nível global, desde as primeiras referências existentes até aos dias de hoje. A metodologia adotada na segmentação da revisão de literatura segue uma ordem cronológica e adota uma divisão baseada nos grandes marcos políticos, económicos e sociais.

Assim, o capítulo é inicialmente segmentado em dois pontos principais: origem e evolução. A origem está dividida em 3 períodos essenciais e tem início nos primórdios, remetendo-nos para as primeiras referências encontradas sobre auditoria. Este período inicial é descrito até à Revolução Industrial, tido como o grande motor de arranque da economia à escala mundial. O seguinte grande momento que marca o mundo a nível económico-social e político é a Grande Depressão nos EUA, que serve de marco delimitador entre o segundo e o terceiro período, que termina com os primeiros escândalos financeiros em 1960.

A evolução da profissão, por sua vez, está segmentada em três partes, as duas primeiras debruçam-se sobre os grandes escândalos financeiros nos EUA, primeiro em 1960 e posteriormente em 1990. A terceira parte descreve a evolução na Europa particularizando Inglaterra, França, Portugal e União Europeia em quatro subsecções.

Finalmente, e como ponto essencial do estudo a realizar, é feita a revisão de literatura dos fatores que influenciam a escolha da profissão de auditoria, esta fase constitui a ponte entre o enquadramento teórico e a análise propriamente dita, uma vez que já contem uma forte componente de levantamento de dados útil à investigação.

2.2. Origem da Auditoria

2.2.1. Primórdios

O aparecimento da auditoria está historicamente interligado com o da matemática e sistemas contabilísticos, esta surge com a necessidade de existência de formas de verificação independente com o objetivo de redução de erros nos registos contabilísticos, fraude e apropriação indevida de ativos.

As raízes da auditoria, de uma forma geral, são descritas pelo historiador especialista no ramo das ciências contabilísticas Richard Brown (1905, referido por Mautz e Sharaf, 1961) da seguinte forma:

A origem da auditoria remonta a tempos escassamente menos remotos do que a contabilidade...sempre que os avanços da civilização levaram à necessidade de confiar a uma pessoa a propriedade de outra, o aconselhamento da existência de algum tipo de controlo surge como algo inerente.

A auditoria, na forma de ancestrais atividades de controlo, remonta às antigas civilizações na China (Lee, 1986), Egipto e Grécia (Boyd, 1905). Nos casos da Grécia, Império Romano e Babilónia, a necessidade de implementação de alguma forma de controlo está relacionada com o facto de os governantes preocuparem-se que a incompetência e corrupção dos seus oficiais levasse a erros de contabilização, imprecisões e fraudes nos seus registos.

Também a Bíblia explica os racionais básicos para a implementação de controlos, de forma bastante clara, mencionando os perigos da dupla custódia de ativos, importância de

funcionários competentes e honestos, restrição de acessos e segregação de tarefas (O'Reilly *et al.*, 1998).

Mais ainda, talvez a maior prova da antiguidade da profissão, são as evidências encontradas na Grécia que revelam o que parecem ser as atividades de auditoria mais aproximadas das dos dias de hoje, de acordo com Aristóteles (McMickle, 1978).

Atividades de controlo semelhantes foram também encontradas em Inglaterra, no reinado de Henrique I (1100-1135), funcionários especializados em auditoria eram designados para garantir que as transações de despesa e receita do estado eram devidamente contabilizadas (Gul *et al.*, 1994).

A pessoa responsável pela examinação das contas era conhecido como “auditor”, o objetivo destas examinações era a prevenção e deteção de ações fraudulentas (Abdel-Qader, 2002).

Também nas cidades estado italianas de Florença, Gênova e Veneza, os mercadores usavam auditores para os ajudarem a verificar as riquezas trazidas por navios mercantes que regressavam das suas expedições. Uma vez mais, neste período, a preocupação da auditoria era a deteção de fraude. Da mesma forma, em Pisa, em 1434, as auditorias encontradas eram de alguma forma similares, a intenção de testar as contas e registos dos funcionários do Governo para determinar se ocorreu desfalque (Brown, 1962).

De acordo com Porter (2005), a auditoria apesar de presente, tinha pouca aplicação a nível comercial antes da Revolução Industrial, isto porque, a atividade industrial girava em torno de pequenas quintas e moinhos, detidas e geridas a título individual. Desta forma, não havia necessidade dos gestores do negócio reportarem aos proprietários do mesmo e consequentemente a reduzida utilização das práticas da auditoria.

2.2.2. Revolução Industrial (1840-1920)

É com o advento da Revolução Industrial, em Inglaterra, no período de 1840-1920, que as práticas de auditoria se tornam solidamente estabelecidas. De acordo com Brown (1962), é

neste período que surgem as grandes empresas multinacionais resultado das operações de grande escala. As grandes fábricas e a produção com base em maquinaria pesada estabelecem-se, este grande crescimento da economia e os grandes desenvolvimentos na produção resultam na necessidade de uma grande quantidade de capital para suportar os grandes investimentos.

Este ambiente de prosperidade e desenvolvimento produtivo é propício ao aparecimento de uma classe média, que providenciava os fundos necessários à implementação de grandes empreendimentos industriais e comerciais.

No entanto, o mercado ainda em estado embrionário e em fase de adaptação, não era regulamentado e era altamente especulativo, como consequência, a probabilidade de falências e bancarotas era muito alta com a agravante de os passivos das empresas serem ilimitados. Assim, este período é claramente, decisivo para a profissão do auditor (Porter, *et al.*, 2005 e Brown, 1962).

Como resposta a estes desenvolvimentos sócio económicos no Reino Unido, é criado o “Joint Stock Companies Act”, este acordo estipulava que “os diretores são responsáveis pelo equilíbrio contabilístico e por demonstrações de resultados completas e justas”, foram também designados auditores para a verificação de contas destas companhias.

Apesar destes avanços, só mais tarde, em 1862, com o *Companies Act* é que se torna obrigatório a apresentação das contas aos acionistas e a designação de um ROC (Leung *et al.*, 2007).

Segundo Porter *et al.* (2005), durante este período, os auditores eram meramente acionistas escolhidos pelos seus pares. Brown (1962) sugere que os auditores eram responsáveis nesta altura, por fazer uma completa revisão das transações e a preparação das contas e demonstrações financeiras de forma clara e correta. Não era dada muita atenção aos controlos internos das empresas.

Porter *et al.* (2005) comenta que as responsabilidades e evolução dos auditores eram influenciadas e recativas às decisões dos tribunais, e dá o exemplo dos veredictos dos casos *London and General Banking*, em 1885, e *Kingston Cotton Mill*, em 1896, como reforço

das suas afirmações de que o papel do auditor nesta época era apenas a deteção de erros e fraude. Estes casos, por sua vez, vêm a estabelecer as linhas gerais daquilo que é esperado do trabalho do auditor.

Da mesma forma, e de acordo com o livro de Lawrence R. Dicksee (1892, citado em Leung, *et al.*, 2004) “A practical manual for Auditors”, os objetivos da auditoria na época são:

- Deteção de fraude;
- Deteção de erros técnicos;
- Deteção de erros de princípios.

Pode-se concluir assim, que, o papel dos auditores no período da Revolução Industrial (1840-1920), apesar de ter evoluído consideravelmente, tanto em dimensão, aplicação e responsabilidade, era principalmente a deteção de fraude e correta e transparente apresentação dos resultados da empresa nas Demonstrações de Resultados.

2.2.3. EUA – Da grande depressão ao auge de influência (1920 – 1960)

Com uma diferença de alguns séculos, os sistemas contabilísticos e de auditoria europeus, são introduzidos nos EUA. À medida que as empresas cresciam em dimensão, área de negócio e complexidade, surge a necessidade de uma função de controlo e verificação de informação crucial para a tomada de decisão da direção.

Os gestores precisavam de meios de avaliar a fiabilidade dos resultados financeiros demonstrados, a eficiência do trabalho realizado e também a honestidade e integridade moral dos funcionários. Na viragem do século XX, a implementação de uma função de auditoria à qual estas funções pudessem ser delegadas é vista como uma solução lógica.

Assim, a função do auditor torna-se responsável pela cuidada recolha e interpretação de demonstrações e dados contabilísticos de forma a permitir aos gestores um melhor controlo de desenvolvimentos no negócio, atividades e resultados de diversas transações (Mautz, 1964).

É no período entre 1920 e 1960 que se verifica uma mudança do Reino Unido para os Estados Unidos dos grandes desenvolvimentos a nível de auditoria. Nos anos da recuperação após o *crash* da bolsa de Wall Street em 1929 e consequente depressão, os investimentos em empresas cresceram rapidamente, os desenvolvimentos de Instituições Financeiras e dos mercados financeiros levam a um forte crescimento do mercado de capitais. É nestas circunstâncias que é criado o *Securities and Exchange Commission Act* em 1934 com o objetivo de regular o mercado financeiro, monitorizar empresas e, agir, em pareceria com agências governamentais, em caso de fraude e corrupção.

Assim, neste clima de forte crescimento e desenvolvimento dos mercados financeiros, a separação das funções de detentor de capital e gestor de negócio torna-se evidente. De forma a permitir que os fundos fluam livremente dos investidores para os compradores, e a função dos mercados financeiros seja livre de constrangimentos, há a necessidade de assegurar aos participantes dos mercados de que as demonstrações financeiras da empresa revelem um retrato real e fidedigno dos factos relevantes da posição e performance financeira da empresa (Porter, 2005).

É claramente neste período que se torna clara a mudança de paradigma na auditoria, a função passa de prevenção de fraude e erro para dar prioridade à avaliação e revisão da fiabilidade e clareza das demonstrações financeiras das empresas.

Os princípios fundamentais da auditoria foram, nesta altura, influenciados pelos grandes casos da Auditoria, exemplo do caso Mckesson e Robins (1938), que resultou na ênfase da observação física de ativos como dinheiro e stock, e a utilização de provas externas. O caso Royal Mail veio salientar a importância da auditoria às Demonstrações de Resultados. Apesar deste último facto só se tornar obrigatório com o *Securities and Exchange Commission Act* 1934 nos EUA e o já falado “Companies Act” 1948 no Reino Unido.

É no período 1940-1960 que a contabilidade e auditoria atingem o auge a nível de reputação e influência, prova disso, o *Securities and Exchange Commission Act* baseia-se nos comités do Institute of American Accounters que trabalhava de forma próxima com o American Accounting Association que mais tarde se vem a fundir com o American Society of Certified Public Accounters.

A profissão torna-se assim, unida e organizada Carey (1969), e são emanados os GAAP generally accepted accounting principles, princípios contabilísticos geralmente aceites, e os principais procedimentos de auditoria que as empresas deveriam adotar na sua atividade. É assim, na década de 1960 que a profissão detém o maior grau de influência ao determinar as normas para a prática profissional (Carey, 1969).

De acordo com Porter (2005), as principais características da abordagem da auditoria deste período são as seguintes:

- 1) Controlos Internos das empresas e técnicas de amostragem usadas;
- 2) Provas de auditoria recolhidas através de internas e externas;
- 3) Ênfase na fiabilidade e clareza das Demonstrações Financeiras;
- 4) Importância gradual crescente da Demonstração de Resultados mas o Balanço continua a ser fundamental;
- 5) Observação física de evidências para além do livro de contas.

Os anos 60 são assim, sem dúvida, o período da história da profissão de maior importância e influência na sociedade. O crescimento económico acelerado, o desenvolvimento de mercados e instituições financeiras e a crescente complexidade organizacional tornam o papel do auditor imprescindível e com grande procura. Rapidamente surgem institutos e associações de auditoria, regras, normas e legislação é criada pelos mesmos e o papel desempenhado por estes, torna-se transversal criando uma cada vez maior dependência, que por sua vez leva à grande influência dos mesmos na época.

2.3. Caracterização da Profissão de Auditor em diferentes Países

2.3.1. EUA – Os grandes escândalos financeiros - uma profissão em risco (1960 – 1990)

A Economia mundial continua a crescer, o período de 1960-1990 é marcado por importantes desenvolvimentos a nível de avanços tecnológicos e na dimensão e complexidade das empresas. Neste enquadramento, auditores desempenham um papel

importante ao fornecer credibilidade à informação financeira e legitimar as operações de um mercado de capitais eficiente (Porter *et al.*, 2005).

Este aumento da dimensão e complexidade das empresas leva Davies (1999) a tecer considerações acerca do impacto do papel do auditor. A abordagem altera-se de “verificação das transações nos livros” para “fiabilidade do sistema”, a verificação de todas as transações pelo auditor deixa de ser praticável e passa a ser dada maior importância aos controlos internos que passam a ser testados, no caso de estes estarem construídos de forma eficaz, era reduzido o nível de testes substantivos.

Estes desenvolvimentos levam a que as práticas de auditoria se tornem baseadas no risco (Turley e Cooper, 1991), abordagem em que o auditor dá foco a áreas de maior risco onde a probabilidade de ocorrência de erros é maior. Esta nova metodologia exige ao auditor um grande conhecimento do modelo de negócio do seu cliente a nível organizacional, pessoal, políticas, indústrias e meio envolvente (Porter *et al.*, 2005)

O aumento da dimensão e complexidade das empresas e transações, aliado ao desenvolvimento tecnológico da época, leva a que muitas empresas introduzam sistemas computadorizados para processamento da informação financeira e não financeira, bem como monitorizar e controlar os processos operacionais e administrativos (Porter *et al.*, 2005). Da mesma forma, os auditores, passam a basear o seu trabalho e a utilizar ferramentas avançadas computacionais de auditoria para auxiliar no processo de auditoria.

Apesar dos grandes avanços tecnológicos da época e dos desenvolvimentos da auditoria, não são tempos favoráveis para a profissão. Nuvens negras começam a formar-se no final da década de 60.

Vários escândalos financeiros de grande dimensão levantam questões acerca da performance dos auditores que se vêem no banco dos réus em vários processos judiciais de grande mediatismo. Nomeadamente o colapso da Western (1965) e do *National Student Marketing*, em 1969, vistos como praticantes de contabilidade sem princípios, nas palavras de Abraham J. Briloff (Briloff 1972), bem como a bancarrota do *Penn Central e Four Seasons Nursing Centers*, em 1970, que geraram grandes perdas para os investidores.

Surgiram assim muitas questões acerca da independência e performance dos auditores que vieram a perder a privilegiada autoridade ao pronunciarem-se acerca das GAAP, com ainda mais graves ramificações no futuro da profissão.

2.3.2. EUA – Os grandes escândalos financeiros – renovação da profissão (1990 – Atualidade)

Nos anos 90, a economia mundial continua a crescer rapidamente e a profissão do auditor, continua a adaptar-se aos novos desenvolvimentos. Atualmente, segundo Porter (2005), o processo de auditoria desenvolve-se em torno do risco de negócio na perspetiva do cliente. Esta abordagem baseia-se no facto de que, se os riscos de negócio não forem controlados, eventualmente afetarão as demonstrações financeiras.

Desta forma, o auditor estará em melhor posição para identificar factos relevantes com significância de forma atempada.

Assim, de uma forma geral, o objetivo da auditoria é dar credibilidade à informação financeira e não financeira dos relatórios anuais, no entanto, as firmas de auditoria têm prestado também serviços de consultoria a seus clientes. Em 2000, as receitas destes serviços de consultoria excederam as dos serviços de auditoria da maioria das empresas dos EUA.

Os reguladores da profissão e investidores começam a questionar se estas empresas são independentes em situações de auditoria quando estão tão dependentes das receitas dos serviços de consultoria. Assim, a qualidade destas auditorias é posta sob investigação após uma série de escândalos financeiros de empresas públicas como a *Sunbeam*, *Waste Management*, *Xerox*, *Adelphia* e os casos mais badalados, *Enron* e *Worldcom* seguido da dissolução da *Arthur Andersen*. Estes colapsos trazem definitivamente, uma crise de confiança no trabalho dos auditores (Boynton e Johnson, 2006)

Como consequência deste nível de litígio e críticas contra os auditores, a maioria das grandes empresas separam o seu ramo da auditoria em diferentes companhias e anunciam regras rigorosas e medidas de forma a assegurarem a independência e qualidade da auditoria. Ao mesmo tempo, reformas radicais são tomadas pelo governo, comissões dos

mercados financeiros, acadêmicos e outras associações do ramo de forma a fortalecer a prática da auditoria (Leung *et al.*, 2004), de destacar a mais importante:

1. Sarbanes-Oxley Act (SOX)

Vem delinear regras sobre a independência do auditor, tais como:

Controlo da qualidade das auditorias; rotação de parcerias com auditores; proibição de situações em que possa haver conflito de interesse. É exigido também, que o auditor reporte a uma comissão de auditoria matérias relevantes. É formado o *Public Company of Accounting Oversight Board* como agente regulador. Os deveres do auditor são primeiramente sobre a adequação dos controlos internos e só depois o relato financeiro.

Cria o *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) - Conselho independente e sem fins lucrativos, composto por 5 membros para mandatos de 5 anos. É através da sua composição que se procura aliar o Know-how à independência dos seus membros, já que dos 5 membros que o compõem, a tempo inteiro, dois devem ser ou ter sido CPA (Certified Public Accountant) condição que não pode ser observada pelos restantes três membros, sendo que a presidência, para ser assumida por um membro CPA, este não pode ter exercido a profissão nos cinco anos que antecederam a sua nomeação.

Define as atribuições do PCAOB como sendo as de:

- Criação/adoção de padrões e regras, relativas à auditoria, à ética, ao controlo de qualidade, à independência ou outras relacionadas com o processo de relato;
- Conduzir inspeções às empresas de auditoria. Estas serão pelo menos anuais ou trienais conforme auditem anualmente mais ou menos do que 100 emitentes;
- Conduzir investigações e procedimentos disciplinares e estabelecer sanções apropriadas;
- Fazer cumprir a SOX.

De acordo com Leung *et al.* (2004) estas reformas converge a profissão de auditoria da seguinte forma:

- Atenção ao interesse público, redefinição da relação de auditoria, assegurar integridade dos relatórios financeiros, separação da função de auditoria de consultoria;
- Os métodos de auditoria regressam aos básicos: deteção de risco, fraude, objetividade e independência;
- Atenção especial às necessidades dos utilizadores do relato financeiro.

2.3.3. Caracterização da Profissão de Auditor na Europa

2.3.3.1. Reino Unido

Conforme anteriormente referido, e, segundo Roslender (1992), as origens da contabilidade e auditoria no Reino Unido estão relacionadas como o aparecimento das Sociedades Anónimas de capital aberto. Estas empresas surgem durante o reinado de Elizabeth I.

Walts e Zimmerman (1983) sugerem que a utilização de contabilistas profissionais com auditores externos só se tornou comum no final do séc. XIX. O *Joint Stock Act 1844* foi a primeira legislação a incluir a obrigatoriedade de empresas de capital aberto, emitirem demonstrações financeiras, previamente auditadas por um acionista escolhido pelos seus pares. No entanto, não era explícita a forma como deveria ser feita a auditoria, nem existia obrigação de esta ser feita por auditores ou contabilistas profissionais.

Mais tarde, as medidas contidas no *Joint Stock 1856* ajudam ao desenvolvimento da contabilidade e auditoria no Reino Unido, no entanto, só com o *Companies Act 1948* torna-se obrigatório que as auditorias externas sejam conduzidas por contabilistas profissionais qualificados. É com o *Companies Act 1976* que surge a *Association of Chartered Certified Accountants* (ACCA) como entidade designada para reconhecer os seus membros como competentes e certificados para elaboração revisões legais de contas (Roslender, 1992). É desta forma que surge, pela primeira vez no Reino Unido, menção ao ROC.

A implementação da Oitava Diretiva Europeia na lei das sociedades no Reino Unido conduziu ao *Companies Act 1989* que harmoniza as leis do país com a diretiva europeia, esta nova legislação inclui recomendações no sentido de assegurar que apenas pessoas

devidamente supervisionadas e qualificadas poderão ser designadas como auditores e que as auditorias devem ser conduzidas de forma correta e responsável, com integridade e com devido grau de independência (Sherer e Turley, 1991).

Esta nova legislação vem reconhecer e distinguir Institutos já estabelecidos na forma de *Recognized Qualifying Bodies* (RQBs) e *Recognized Supervisory Bodies* (RSBs), os Institutos estruturados desta forma são: *Institute of Chartered Accountants* em Inglaterra e País de Gales (ICAEW); *Association of Chartered Certified Accountants* (ACCA); *Institute of Chartered Accountants of Scotland* (ICAS); *Institute of Chartered Accountants* na Irlanda (ICAI) e a *Association of Authorised Public Accountants* (AAPA).

Assim, apesar de se verificarem evoluções nas profissões de contabilidade e auditoria no setor privado, com requerimentos a nível de formação e admissão, práticas disciplinares, normas profissionais, ética profissional, conduzidas pelos diversos institutos profissionais reconhecidos pela legislação para efetuar revisões legais de contas. É só com a oitava diretiva europeia na legislação das sociedades que a noção de Revisor Legal de Contas se torna efetiva no Reino Unido.

2.3.3.2. França

Miller (1990), fornece uma extensa análise das relações entre a contabilidade e o Estado durante o período Colbert (1661-1683) em França. A legislação existente no período, consistia na regulação de contabilistas das empresas abrangidas pela *Ordinance de 1673*, uma publicação oficial de instruções e regulamentação emitida pelo Estado Francês como forma de instruir os comerciantes na execução de Registos Contabilísticos de forma correta.

Segundo Lefebvre-Teillard (1985), quando a Companhia das Índias foi reorganizada em 1723, *inspecteurs* eram designados por decreto real, e *syndics* eram eleitos numa reunião geral de acionistas com o objetivo de supervisionarem a legitimidade e integridade dos quadros da empresa.

Durante o século XIX, “censeurs” eram designados para verificarem as operações e registos das empresas, através de visitas às instalações e examinações de registos. O mesmo autor acrescenta que, em 1863, os estatutos das sociedades previam a nomeação de *commissaires* ou *commissions* cujo papel era a examinação das contas.

A principal legislação criada em França no que toca à revisão legal de contas é a seguinte:

- Lei de 23 de Maio de 1863: criação do *commissaire*, também conhecido como *commissaire de surveillance* ou *censeurs*;
- Lei de 24 de Julho de 1867: veio confirmar e estabelecer definitivamente o título de *commissaire*;
- Decreto de 8 de Agosto de 1935: legisla acerca da competência e independência do *commissaires aux comptes* (revisor legal de contas) e especifica quais as ocupações profissionais incompatíveis com o cargo;
- Lei de 24 de Julho de 1966 e Decreto de 12 de Agosto de 1969: especifica a estrutura organizacional da profissão do *commissaires aux comptes*.

Em resumo, a evolução da auditoria em França está associada às diferentes legislações que foram designando vários tipos de auditores e inspetores.

A lei de 23 de Maio de 1866 obriga a que as sociedades apontem um *commissaire* para auditar as contas e reportar aos acionistas, no entanto, não é explícito quem pode ser designado para a posição, nem o respetivo nível de experiência e formação.

Só em 1935, é exigido por lei, que devem ser nomeados dois *commissaires*, sendo que pelo menos um deles tem que estar inscrito numa lista de auditores profissionais criada em Tribunal (Renault, 2005).

Finalmente, a lei de 1966 vem definitivamente profissionalizar o auditor, os *commissaires* são obrigados a estar inscritos na *Compagnie National des Commissaires aux Comptes*, operando sob direta supervisão do Ministério da Justiça.

2.3.3.3. Portugal

A organização deste setor em Portugal tem por pilar fundamental a OROC. Em 1999, o Decreto-lei nº 487/99, de 16 de Novembro, instituiu o novo regime jurídico dos Revisores Oficiais de Contas, reformulando o anterior Decreto-Lei 422-A/93, face à necessidade de acompanhar a evolução e de proceder a alguns ajustamentos decorrentes da experiência da sua aplicação. Foi alterado o enquadramento institucional, alterando-se a designação de Câmara para Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Todas as matérias de revisão legal de contas, auditoria às contas e serviços relacionados de empresas ou outras entidades estão sujeitas à disciplina normativa e ao controlo da Ordem.

A nível internacional, a Ordem é membro da *International Federation of Accountants* (IFAC) e mantém relações de grande proximidade com os organismos congéneres de outros países.

A prestação de serviços de Auditoria está fortemente regulamentada, quer ao nível dos serviços (regras como estes devem ser executados), quer ao nível da regulamentação profissional dos seus membros. Quanto à regulamentação dos serviços definem-se fatores como: o tipo de trabalho a executar, as condições a respeitar e as pessoas passíveis de executar este tipo de trabalho. Quanto à regulamentação profissional dos membros, a profissão é organizada pelas autoridades públicas ou pela Lei. A regulamentação define inúmeros requisitos, nomeadamente, a adesão às organizações profissionais, aos níveis mínimos de formação e de experiência, às normas deontológicas, à formação contínua e às regras de constituição das sociedades de profissionais do setor em questão. Existe, assim, um conjunto de normas gerais a que os seus profissionais terão de obedecer (Normas Gerais das Normas Técnicas de Revisão/Auditoria).

O controlo de qualidade é o elemento central em qualquer estrutura empresarial, contudo, nas empresas de prestação de serviços é fulcral; no setor de atividade em análise, é imprescindível. É neste sentido que as empresas implementam e monitorizam sistemas de controlo interno. Ao nível externo, o elemento de referência é a supervisão da Ordem Profissional e outras entidades como sejam a CMVM e o Banco de Portugal.

Em 2008 foi aprovada a criação do Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA) – Decreto – Lei n.º 224/2008, tendo sido aprovado os respetivos Estatutos, procedendo à transposição parcial da Diretiva n.º 2006/43/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de Maio de 2006, relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas, visando regular o exercício da atividade de auditoria para a promoção da qualidade e a confiança dos mercados nas funções de auditoria.

Deste modo, foi introduzido um novo modelo de supervisão da profissão, com a criação do CNSA, ao qual é atribuída a responsabilidade final pela supervisão do exercício da atividade. O sistema de supervisão pública caracteriza-se por uma gestão independente, atribuída ao Banco de Portugal, à Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, ao Instituto de Seguros de Portugal, à OROC e à Inspeção-Geral de Finanças. No cerne das atribuições do CNSA encontram-se a emissão de parecer prévio relativamente às normas do sistema de controlo de qualidade, deontológicas e de auditoria e a avaliação do plano anual de controlo de qualidade proposto pela OROC, bem como o acompanhamento da sua execução.

Assim, nesta conjuntura legislativa e normativa, os Revisores Oficiais de Contas (ROC) e os Auditores são responsáveis pela Revisão Legal das Contas de entidades públicas e privadas, pela auditoria às contas, podendo também executar outros serviços relacionados com a revisão e a auditoria como, por exemplo, pareceres sobre fusões, cisões, transformações, avaliações e outros que tenham uma natureza e âmbito bem definidos.

Tal facto obriga-os a ter um leque de conhecimentos muito vasto, forçando-os a dominar matérias relacionadas com a contabilidade, a gestão, a fiscalidade, a informática e sistemas de informação, as finanças e as leis e regulamentos aplicáveis à gestão corrente das entidades e à sua prestação de contas. Necessitam também de conhecer profundamente as Normas de Auditoria, emitidas pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, que são de aplicação obrigatória no desempenho das suas funções, bem como as Normas Internacionais de Auditoria (ISA), com forte tendência de aplicação face à globalização das atividades e à necessidade de harmonização internacional das formas de prestação de contas e das exigências de transparência e fiabilidade.

A revisão/auditoria às contas e a outros elementos financeiros é fundamental para melhorar a transparência e garantir a credibilidade da informação financeira prestada pelas entidades, possibilitando, desta forma, aos utilizadores dessa informação tomarem decisões mais sustentadas, minorando o risco.

Há um conjunto de princípios, normas e diretivas que devem ser tidas em conta no exercício da atividade de auditoria. Desde logo, os designados “Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites”, constituídos por um conjunto de normas, regras e convenções que devem ser observadas na prática contabilística em geral e na elaboração das demonstrações financeiras em particular.

De entre as entidades com competências reconhecidas para a emissão de normas, diretivas e recomendações com reflexo no exercício da atividade da auditoria, podem mencionar-se, de entre outras, as seguintes:

- AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*, que foi o primeiro organismo profissional a publicar normas de auditoria;
- IFAC – *International Federation of Accountants*, organismo representativo da profissão contabilística a nível mundial, criado em 1977;
- OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

2.3.3.4. União Europeia – Harmonização da Regulamentação da Profissão

A regulamentação dos Revisores Oficiais de Contas foi afetada pela Oitava Diretiva da Comissão Europeia (European Commission, 1984; Evans e Nobles, 1998) emitida em 1984. O propósito desta Diretiva é a harmonização da regulamentação da profissão dentro da União Europeia, em particular no que concerne aos pré requisitos e acesso à profissão de ROC.

Em resposta a esta nova regulamentação, os estados membros alteraram as suas leis das sociedades ou decretos governamentais de forma a cumprirem as novas diretrizes (Evans e Nobles 1998; Cooper *et al.*, 1996; Buijink 1996), no entanto, apesar desta harmonização

estar em cumprimento com a diretiva não significa que os estatutos do ROC sejam iguais em todos os países (Buijink *et al.*, 1996; Margerison e Moizer, 1996) e não cobre todos os aspetos da regulamentação em auditoria, foca-se principalmente na redução de barreiras na troca de serviços Intra Europeus.

Em 1996, a Comissão Europeia emite um *Green Paper* intitulado *The Role, The Position and The Liability of the Statutory Auditor Within The European Union* (European Commission, 1996). Os *Green Papers* emanados pela Comissão Europeia consistem numa base de discussão de pontos-chave entre membros da UE, após a emissão deste documento em concreto, realizou-se uma conferência em Bruxelas em Dezembro de 1996. O objetivo desta conferência foi a discussão da regulamentação da profissão de ROC e o papel a nível de regulamentação por parte da UE. Surgiu um entendimento de que a UE deveria fornecer um conjunto de normas regulamentares (European Commission, 1998).

Os principais tópicos discutidos nesta conferência foram os seguintes: definição da revisão legal de contas, conteúdo dos relatórios de auditoria, competência e independência do ROC, o papel do ROC em *Corporate Governance*, responsabilidade civil, liberdade na prestação de serviços dentro da UE, e, com maior destaque: proteção do interesse público.

É precisamente neste último ponto, que a Comissão Europeia entra na discussão de uma forma mais direta ao emitir outro *Green Paper* com ênfase no papel do ROC bem como o meio envolvente em que o seu trabalho é conduzido (European Commission, 2010). O objetivo deste *Green Paper* é averiguar se o papel dos auditores pode ser melhorado no sentido de mitigar futuras crises financeiras.

Aparentemente, a Comissão Europeia acredita que as crises financeiras expuseram algumas debilidades no trabalho dos auditores/ROC, desta forma, a Comissão pretende aferir se as auditorias fornecem a informação necessária aos participantes no capital, se existem limitações à independência das firmas de auditoria, se existem riscos associados a um mercado concentrado de serviços de auditoria, se a supervisão a nível Europeu pode ser útil e qual a melhor forma de satisfazer as necessidades específicas dos negócios de pequena e média dimensão.

2.4. Fatores potenciais para a Profissão de Auditor

Existem numerosas pesquisas acerca dos fatores que influenciam a escolha de uma carreira ou profissão. Brown *et al.* (2002) tem como referência Parsons (1909), como o pioneiro nestes estudos ao criar um modelo conceptual que ajuda a explicar as escolhas de carreira de um indivíduo. Vários pesquisadores aplicam a teoria de Parsons, introduzindo e desenvolvendo a chamada teoria dos fatores e características pessoais, (*trait and factor theory*). Muitos dos estudos acerca das escolhas de carreira desenvolvidos desde então têm como base esta teoria. De acordo com Ginzberg *et al.* (1951, p. 197) esta teoria é explicada da seguinte forma:

“A escolha ocupacional é um compromisso, em que o individuo espera alcançar o máximo grau de satisfação da sua vida profissional ao seguir uma carreira na qual dará o melhor uso possível dos seus interesses e capacidades, de forma a concretizar os seus valores e objetivos.”

A teoria dos fatores e características pessoais tem sido amplamente aplicada em muitas outras teorias que desenvolvem os fatores psicológicos nas suas pesquisas de nível vocacional.

Muita literatura na área da contabilidade debruça-se sobre os fatores psicológicos e a forma como estes influenciam a escolha de carreira de um indivíduo. Como exemplo disso, Thielens (1966), Ashworth (1969), Carpenter e Strawser (1970) nos EUA, e Evans (1974) no Canada, conduziram estudos empíricos para identificar a importância relativa das características pessoais e fatores psicológicos de licenciados em contabilidade no momento da escolha de carreira. Estes estudos procuram identificar as preferências destes estudantes em determinados atributos e relacionar estes com a sua expectativa de carreira futura.

Estudos recentes expandiram a teoria dos fatores e características pessoais com ênfase em possíveis fatores vocacionais que podem influenciar a escolha de carreira em estudantes. Por exemplo, Paolillo e Estes (1982), analisaram a influência de vários fatores na escolha de carreira, em quatro diferentes profissões nos EUA: direito, engenharia, física e contabilidade. Estes autores compararam as diferenças nos resultados alcançados, através de modelos econométricos das respostas em 12 fatores, usados em estudos anteriores

efetuados por Ashworth (1969), Carpenter e Strawser (1970). Estes estudos efetuados nos EUA, concluíram que, contabilistas com escolha de carreira definida, viram como fatores mais importantes na sua decisão, a oportunidade de emprego e potenciais ganhos a nível de rendimento. Estes dois fatores, revela os resultados do estudo, foram de facto estatisticamente diferentes quando comparados com as outras profissões.

Outros estudos desenvolvidos investigaram fatores de influência similares, mas ao contrário de Paolillo e Estes (1982), exploraram a diferença de significância em diferentes grupos. Por exemplo, Inman *et al.* (1989) utilizaram como amostra, estudantes de mestrado em finanças e contabilidade nas universidades dos EUA. Estes autores investigaram as preferências de carreira dos estudantes com base em 15 fatores comuns a todas as profissões.

Dentro do mesmo tema, Gul *et al.* (1992) enfatizou a sua pesquisa na diferença de padrões cognitivos na escolha de uma carreira em estudantes Australianos, com base na recolha, estudou as características específicas dentro de dois grupos classificados por Witkin *et al.* (1971) através do *Embedded Figures Test* (EFT). De acordo com o EFT, um grupo associado a variáveis dependentes adota uma abordagem mais analítica na formulação da perceção enquanto que um grupo associado a variáveis independentes é mais influenciado pelo ambiente socioeconómico. Os resultados dos “testes t” indicam que o grupo associado a variáveis dependentes tende a ser influenciado pela perspectiva de outros.

Durante a última década, estudos desenvolvidos concentraram-se também, em encontrar relações entre decisões de carreira de estudantes de contabilidade e a influência de fatores vocacionais. Felton *et al.* (1994) examinaram a correlação entre a decisão dos estudantes de mestrado em contabilidade no Canadá seguirem carreira em auditoria financeira e 18 fatores vocacionais de influência já anteriormente usados em diferentes estudos. Os resultados de uma análise de regressão multi discriminatória permitem concluir que estudantes canadianos com mestrado em contabilidade aparentam dar maior importância a fatores associados a bons rendimentos de longo prazo e boas perspectivas de emprego. Por outro lado, estudantes de áreas não financeiras dão, de forma considerável, menos importância a estes dois fatores.

Resultados idênticos foram encontrados por Hermanson *et al.* (1995) e Felton *et al.* (1995). Felton *et al.* (1995) aplicou um modelo integrado de psicologia social chamado de *Theory of Reasoned Action* (TRA) numa tentativa de aferir quais os componentes inerentes à escolha de carreira de estudantes.

Numa outra abordagem vários estudos tentaram identificar fatores externos e internos relevantes para estudantes de contabilidade. Os fatores internos estão relacionados com a satisfação que o indivíduo obtêm com uma profissão que fornece a oportunidade de trabalhar num ambiente dinâmico, desafiante a nível intelectual e que encoraje a criatividade. Por outro lado os fatores financeiros e relacionados com o mercado são externos, na medida em que são independentes da natureza da profissão. Estes fatores financeiros e de mercado estão associados a segurança do posto de trabalho, perspectivas de carreira, salário e benefícios. Existem também outros fatores externos, tais como, influência de terceiros, experiência profissional anterior, proximidade da família e dimensão da empresa empregadora.

Carpenter e Strewser (1970) identificaram as seguintes características consideradas importantes pelos estudantes americanos inquiridos: natureza do trabalho, oportunidades de progressão, salário, condições de trabalho, segurança do posto de trabalho, formação e outros benefícios. No estudo de Reed e Kratchman (1989) os estudantes classificaram como importantes os seguintes fatores na escolha de um empregador: oportunidade de crescimento e realização profissional, rendimento, responsabilidade e relação com supervisor. Por sua vez, no trabalho de Lanthan, Ostrowski e Pavlock (1987), foram classificados como importantes os seguintes fatores: oportunidades de progressão, ambiente de trabalho amigável, possibilidade de altos futuros rendimentos e formação.

Dois estudos em 1990 investigaram fatores de empregabilidade tidos como importantes para os estudantes. Na pesquisa efetuada por Bundy e Norris (1992), os estudantes avaliaram como fatores mais importantes: segurança do posto de trabalho, progressão de carreira, rendimento potencial, seguro de saúde e a personalidade dos colegas de trabalho. No estudo de Tandy e Moores (1992) avaliaram como oportunidade de progressão na carreira como o fator mais importante na escolha de um primeiro emprego.

Na questão da importância dos fatores internos existem resultados diferentes nos diversos estudos efetuados. Os estudos de Rosen, Paolillo e Estes (1982), Haswell e Holmes (1988) e Gul, Andrew, Leong e Ismail (1989) concluem que os estudantes de contabilidade consideram os fatores internos como menos importantes na escolha de uma carreira. Em contraste, os estudos de Linden (1987), Horowitz e Riley (1990) e Felton, Buhr e Northey (1994) permitem aferir que os fatores internos são muito importantes para os estudantes para a escolha de carreira.

Linden (1987) encontrou evidências de que a necessidade de realização pessoal e um trabalho estimulante são fatores motivacionais na escolha de uma carreira em contabilidade na Nova Zelândia.

Parece bastante conclusivo, a convergência de resultados obtida pelos diversos estudos de vários autores, Cangelosi, Condie e Luthy (1985); Felton *et al.* (1994); Gul *et al.* (1989); Haswell e Holmes (1988); Horowitz e Riley (1990); Kochanek e Norgaard (1985); Linden (1987); Reha e Lu (1985); Rosen *et al.* (1982); Shivaswamy e Hanks (1985), em que são vistos como fatores decisivos para a escolha de uma carreira profissional: compensação financeira, oferta de emprego, segurança do posto de trabalho e oportunidades de crescimento. Felton *et al.* (1994) combinou todos os fatores relacionados com o mercado (externos) e verificou que estes fatores são avaliados com maior importância nas carreiras de contabilidade e auditoria públicas.

Adicionalmente, os estudos de Gul *et al.* (1989), Rosen *et al.* (1982) e Silverstone e Williams (1979) vêm acrescentar os fatores externos apontados como os mais importantes, sendo eles: influência de terceiros, experiência profissional anterior, aproveitamento nos cursos frequentados, localização e dimensão do empregador.

É um facto conhecido de que os recém-licenciados vêem a profissão de auditoria como lucrativa em termos de remuneração e influência. Esta perceção conduz à existência de pouca experiência e alta rotatividade nas empresas de auditoria (Itsvan e Wollman, 1976). Os autores identificaram que os candidatos oferecem resistência e enfrentam dificuldades em cumprir com as rigorosas regras e políticas de trabalho nestas empresas, deste modo, mantêm-se na empresa apenas o tempo suficiente de formarem experiência profissional e adquirirem formação base para o seu currículo.

Este facto indica que trabalhar com entusiasmo e motivação numa empresa de auditoria está diretamente relacionado com as características pessoais do indivíduo. A personalidade é um padrão intrínseco de formulações racionais, emoções e comportamentos que caracterizam uma pessoa em complemento com os processos psicológicos por trás destas características (McShane e Glinow, 2009). Isto distingue os indivíduos uns dos outros. A personalidade pode ser julgada pelas opiniões emitidas ou atos do indivíduo. De acordo com Soemanto (2006), o desenvolvimento da personalidade é influenciado por vários fatores como influências diretas e indiretas da sua aparência, cultura, religião, inteligência, família, aspetos legais, *status* social e económico, base educacional, ambiente e afiliação espiritual.

Decopster e Rhode (1972) identificam que contabilistas e auditores não são diferentes de outros profissionais no que respeita à personalidade. Pessoas em níveis inferiores de uma hierarquia apresentam níveis de motivação mais baixos e vice-versa. Assim, foi observado que estagiários e outros subordinados na área da contabilidade são menos motivados do que níveis mais altos na hierarquia, os superiores que têm remunerações mais elevadas e têm nível de independência de decisão. No entanto, a escolha dos recém-licenciados na escolha da profissão está relacionada com a forma como estes vêem a hierarquia. No Japão, as perceções negativas formuladas acerca do início de carreira em auditoria, são fatores cruciais para as suas aspirações de carreira, tais como, rotina, conformidade, inflexibilidade do trabalho, padrões uniformizados, monotonia, introversão e menor interação com outros (Sugahara *et al.*, 2008). Assim, a motivação é o outro fator generalizador na formulação de decisões. Define-se como a vontade de agir de uma forma, que conduz o indivíduo a adotar um comportamento para atingir os objetivos da organização.

2.5. Síntese

A evolução natural da humanidade ao longo dos tempos, normalmente desencadeada pela introdução de inovações, provoca sempre choques tecnológicos com repercussões a todos

os níveis. Desde a sua forma mais básica de adaptação nos primórdios do Homem às grandes revoluções de tempos modernos, exponenciados pelo processo de globalização.

Neste capítulo é analisado como este tipo de evoluções tecnológicas afetam o mundo - mais especificamente a nível económico, social e político - e que impacto exercem no setor da auditoria e seus intervenientes. Esta análise assume a forma de coletânea de registos históricos relevantes, que datam desde os primeiros indícios encontrados.

Até à Revolução Industrial – visto como o grande motor de arranque de uma economia global de grande escala – os processos de auditoria, claramente enquadrados com a realidade da época, baseavam-se apenas em atividades de controlo e deteção de incorreções e/ou fraude. A legislação é inexistente e estes serviços são contratados essencialmente pelos (poucos) detentores do capital como forma de garantir que as suas contas e transações são asseguradas de forma correta e livres de fraude.

As ondas do choque tecnológico provocado pela Revolução Industrial atingem todo o globo e afetam de forma irreversível a forma dos processos produtivos. A produção em grande escala conduz também a lucros em grande escala, procura incessante de capital e força laboral. Os mercados, e, de uma forma geral, todos os intervenientes da economia são obrigados a ajustar-se à nova realidade. A importância do papel dos auditores ganha relevo à medida que o capital é liberalizado, as empresas ganham dimensão e volumes de negócios e de transações aumentam.

A grande depressão de 1929 nos EUA é outro marco de grande relevância na economia mundial. Se por um lado a Revolução Industrial foi o ponto de partida do crescimento económico em grande escala, a grande depressão vem estabelecer as regras. É neste momento que surge a necessidade de regulamentação dos mercados financeiros e dos agentes económicos de uma forma transversal. Institutos e agências de controlo nascem e é criado um clima de vigilância e controlo das operações financeiras em que a profissão de auditoria ganha maior relevância e preponderância como um dos principais intervenientes no controlo, prevenção e deteção de irregularidades nas contas dos agentes económicos.

Este relevo dado ao papel dos auditores catapultou a profissão para o seu auge de influência como a entidade independente de revisão e controlo de todas as transações financeiras e garantes da correta elaboração de registos financeiros.

Esta independência começa a ser posta em causa durante os grandes escândalos financeiros de 1960 e 1990 em que os auditores estão envolvidos. É neste contexto que surge a grande reestruturação na profissão com a emanação de diversas diretivas e normas, sendo a de maior destaque, a SOX. Surge também uma tendência de uniformização de processos e a oitava diretiva europeia é um ponto-chave neste sentido e vem reforçar o esforço neste sentido de standardização da profissão a nível global.

Esta dinâmica evolutiva da profissão afeta os seus profissionais, desta forma, uma análise complementar mais próxima dos seus intervenientes sob a forma das suas motivações e escolhas de carreira é pertinente e fornece uma outra dimensão ao que se pretende demonstrar.

Existe uma grande variedade de estudos acerca das motivações de carreira, escolhas, preferências e fatores de decisão, não só de uma forma geral, como especificamente na área das ciências económicas. Motivações ligadas a retorno financeiro, progressão de carreira e estabilidade são tidas como as de maior relevância

Pode-se depreender, de forma sucinta, que a profissão de Auditor evoluiu ao longo dos tempos, tendo tido marcos na história que foram decisivos para alavancar esta mudança. Crê-se que os tempos atuais são mais um momento de mudança e adaptação para os profissionais do ramo, é uma época decisiva para a definição do seu papel na sociedade, e de como as suas motivações de carreira atuais numa conjuntura instável poderão estabelecer um caminho mais sólido no futuro da auditoria.

3. Caracterização do Setor

3.1. Introdução

Os profissionais e empresas do setor enfrentam, atualmente, desafios complexos. A crise económica que o País atravessa e os escândalos financeiros internacionais que motivaram diretivas e leis que contribuíram para apertar o cerco e dar força à certificação legal de contas são os principais fatores de mudança no setor da auditoria em Portugal.

Em função de todos esses fatores e dos riscos envolvidos no novo cenário de interdependência dos mercados e sofisticação dos mecanismos de fluxos financeiros e de informações os organismos internacionais apresentaram propostas e sugestões de princípios e normas de regulação dos mercados para fazer frente às mudanças e inovações no ambiente corporativo.

Assim, atualmente o cenário internacional exige reflexões e uma redefinição sobre o papel dos auditores no contexto da economia mundial. De acordo com Ávila, Ávila e Scapin (2006), as crises provocadas pelas quebras de algumas instituições financeiras, e a complexidade do ambiente de negócios, fizeram com que as instituições fortalecessem os seus controlos internos, em parte por exigência dos órgãos reguladores, mas também pela necessidade ao nível da Gestão.

3.2. Regulamentação do Setor

Num contexto de globalização as companhias multinacionais, os investidores, as entidades regulamentadoras do mercado de capitais, quer instituições como o Banco Mundial ou a Comissão Europeia procuram a harmonização dos princípios contabilísticos e das normas de auditoria. Tal constitui uma oportunidade sem precedentes para o mundo da contabilidade, de forma a assegurar que os relatórios dos profissionais de contabilidade de todos os países sejam claros e consistentes e que vão de encontro às necessidades dos decisores.

A necessidade de proteger a integridade profissional dos auditores, levou a que fossem criadas associações. De acordo com Sá (2002), a primeira entidade criada em 1850 na Escócia que se destinava a moralizar o exercício da função. Neste sentido e com a criação destes organismos protegeram-se os auditores. Nos dias de hoje, existem distintos organismos que se revestem de enorme importância, nomeadamente, os já referidos AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) e ICAEW (*Institute of Chartered Accountants*), nos Estados Unidos da América e na Inglaterra, respetivamente. Para além destes dois países, onde a Auditoria apresenta um elevado grau de evolução, também outros têm associações que os representam, como por exemplo a Alemanha através do *Institut von Wirtschaftsprueter*, a Holanda através do Instituto de Auditores – *Nederlandsch Institut van Accountants*, a França com a *Federation Des Experts Comptables*, a Austrália através do *The Institute of Chartered Accountants in Australia* .

Em Portugal, tal como as práticas contabilísticas são orientadas no sentido da uniformização, nomeadamente por organismos internacionais como o IASC (International Accounting Standards Committee) – que vem emitindo as chamadas Normas Internacionais de Contabilidade – também a atividade dos Auditores / Revisores está sujeita a regras precisas, definidas pela OROC (Ordem dos Revisores Oficiais de Contas), traduzidas em Normas Técnicas, as quais são suplementadas e desenvolvidas por Diretrizes de Revisão/Auditoria; supletivamente, são aplicáveis as normas e recomendações de auditoria – International Standards of Auditing (Normas Internacionais de Revisão) – emitidas pela IFAC (International Federation of Accountants).

Adicionalmente, para assegurar a qualidade da revisão das demonstrações financeiras, a OROC implementou um sistema de controlo de qualidade do trabalho dos Revisores Oficiais de Contas, constituindo-se como um garante do papel dos revisores no reforço da credibilidade da informação financeira,

Em 2008, com a criação do CNSA, é atribuída a este a responsabilidade final pela supervisão do exercício da atividade. No cerne das atribuições do CNSA encontram-se a emissão de parecer prévio relativamente às normas do sistema de controlo de qualidade, deontológicas e de auditoria e a avaliação do plano anual de controlo de qualidade proposto pela OROC, bem como o acompanhamento da sua execução.

A nível internacional, a Ordem é membro da *International Federation of Accountants* (IFAC) e mantém relações de grande proximidade com os organismos congéneres de outros países.

De seguida será ser feita uma breve caracterização dos organismos reguladores mais relevantes da Profissão.

3.2.1. Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

Em Portugal, a Câmara dos Revisores Oficiais de Contas foi criada em 1974, sendo o organismo responsável pela regulação da profissão de auditor /revisor.

A partir de 1983 surgem as primeiras normas emitidas pela OROC, nomeadamente as Normas Técnicas de Revisão Legal de Contas. Este organismo emitiu posteriormente as Normas Técnicas de Revisão / Auditoria, sendo que se trata de um conjunto composto por:

- Recomendações Técnicas: em processo de substituição por Diretrizes Técnicas de Revisão/Auditoria;
- Diretrizes de Revisão/Auditoria;
- Interpretações Técnicas.

A OROC é uma entidade pública dotada de autonomia administrativa e financeira que tem como missão submeter à disciplina normativa e ao controlo da ordem, todas as matérias de revisão ou Auditoria. Esta é composta pelos seguintes órgãos: Assembleia Geral; Conselho Superior; Bastonário; Conselho Diretivo; Conselho Disciplinar; Conselho Fiscal. De entre as suas principais funções de interesse público, destacam-se a revisão legal, Auditoria e os serviços relacionados com as contas públicas.

São as normas emitidas pela OROC que são de aplicação obrigatória em Portugal, dividindo-se estas em:

- Disposições preliminares;
- Normas Técnicas de revisão legal de contas;

- Regras de certificação legal de contas;
- Revisão legal de empresa;
- Revisão legal de organização de processos e registros.

As recomendações técnicas, embora sejam de observância facultativa, se não forem adaptadas podem colocar em risco o cumprimento das normas técnicas. No que se refere às interpretações técnicas, estas são o resultado das consultas de carácter técnico que foram dirigidas à OROC.

É a OROC a entidade que se vem responsabilizando pela emissão dos seguintes documentos:

1. Regulamento eleitoral;
2. Regulamento de inscrição no exame;
3. Regulamento de estágio;
4. Regulamento de controlo de qualidade;
5. Regulamento do curso de preparação para ROC;
6. Regulamento disciplinar;
7. Regulamento de formação profissional;
8. Código de Ética e Deontologia Profissional.

É, também, da responsabilidade da Ordem, sob supervisão do CNSA, efetuar anualmente o controlo de qualidade da atividade dos revisores/auditores em Portugal.

Os ROC e as SROC estão sujeitos a um sistema de controlo de qualidade segundo as novas regras definidas pela União Europeia e previstas pelo Regulamento do Controlo de Qualidade da Ordem destes profissionais. Este regulamento está em vigor, e estabelece as novas obrigações a cumprir pelos ROC e suas sociedades, no âmbito do controlo de qualidade pela Ordem e da supervisão do Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA), conforme definido na Diretiva comunitária relativa à revisão e auditoria das contas anuais e consolidadas. A seleção dos profissionais que serão submetidos a controlo realiza-se anualmente por sorteio público. Inclui revisores e sociedades que realizem revisão/auditoria às contas de entidades de interesse público e a outras entidades. Todos os

ROC de entidades de interesse público têm de se sujeitar a um controlo a cada três anos. Para os restantes, o controlo é obrigatório a cada seis anos. Os controlos deverão permitir avaliar, nomeadamente, o grau de adequação dos meios técnicos e humanos utilizados, o sistema interno de controlo de qualidade implementado e dos honorários cobrados, face à natureza e dimensão dos trabalhos realizados.

O controlo de qualidade tem como objetivo, promover a melhoria da qualidade, incentivando os revisores/auditores a adotarem as práticas profissionais mais adequadas.

3.2.2. Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria

O CNSA, criado em 20 de Novembro de 2008, pelo Decreto-Lei n.º 225/2008, tem por finalidade a organização de um sistema de supervisão pública dos revisores oficiais de contas (ROC) e das sociedades de revisores oficiais de contas (SROC) e cabe-lhe a responsabilidade final pela supervisão do exercício da atividade dessas entidades.

É um novo modelo de supervisão da profissão, ao qual é atribuída a responsabilidade final pela supervisão do exercício da atividade de auditoria a uma entidade independente.

O CNSA tem por missão reforçar a confiança e a credibilidade na atividade de auditoria exercida pelos revisores oficiais de contas e sociedades de revisores oficiais de contas em Portugal, assegurando assim que estes contribuam para o rigor, correção, fiabilidade e transparência dos documentos de prestação de contas.

Esta missão, de interesse público, é assegurada através da organização de um sistema de supervisão de todos os revisores oficiais de contas e sociedades de revisores oficiais de contas dotado de características de independência e com objetivos de eficiência e de transparência numa atuação que se pretende efetiva.

Na criação deste CNSA está subjacente o pressuposto de que o sistema de supervisão pública tem de ser gerido, na sua maioria, por pessoas que não exerçam a profissão de ROC, mas que tenham conhecimentos nas matérias para a revisão legal das contas a fim de que se mantenha independente da atividade que supervisiona.

Assim, o CNSA integra um representante de cada uma destas entidades:

1. Banco de Portugal,
2. Comissão do Mercado de Valores Mobiliários,
3. Instituto de Seguros de Portugal,
4. OROC
5. Inspeção-Geral de Finanças.

Nas atribuições do CNSA encontram-se, nomeadamente, a emissão de parecer prévio relativamente às normas do sistema de controlo de qualidade, deontológicas e de auditoria e a avaliação do plano anual de controlo de qualidade proposto pela OROC, assim como, o acompanhamento da sua execução. Deste modo, o conselho não vem substituir nem sobrepor-se às funções da OROC, vem complementá-las através de uma supervisão independente.

A OROC e a CMVM devem informar o CNSA dos registos e dos averbamentos ao registo realizados, no prazo máximo de oito dias a contar da sua concessão.

Foi criado um *site* na *Internet* da CNSA, que tem como finalidade divulgar publicamente, e de forma centralizada, informações sobre os registos dos ROC e das SROC, e adicionalmente, com objetivos de transparência, difundir informações sobre a atividade de supervisão desses ROC e das SROC.

3.2.3. Internacional Federation of Accountants

Outro organismo que se reveste de grande importância é a IFAC, a qual foi fundada em 7 de outubro de 1977, em Munique, na Alemanha, no 11^o Congresso Mundial de Contadores. IFAC foi criado para fortalecer a profissão contábil em todo o mundo, no interesse público por:

- Desenvolvimento de normas internacionais de alta qualidade em auditoria e segurança, contabilidade pública, ética e educação para profissionais contabilistas e apoiando a sua adoção e utilização;
- Facilitar a colaboração e cooperação entre os seus órgãos membros;
- Colaborar e cooperar com outras organizações internacionais e;
- Servindo como porta-voz internacional da profissão contábil.

Na primeira reunião da Assembleia IFAC e pelo Conselho em Outubro de 1977, um programa de trabalho de 12 pontos foi desenvolvido para orientar as comissões IFAC e pessoal durante os primeiros cinco anos de atividades. Muitos elementos deste programa de trabalho são relevantes ainda hoje. Começando com 63 sócios fundadores de 51 países, em 1977, a adesão da IFAC tem crescido para incluir agora 173 membros e associados em 129 países e jurisdição em todo o mundo.

Desde a data da sua fundação que tem vindo a emitir normas internacionais, as quais são de aplicação supletiva aquando da realização de uma Auditoria em Portugal.

No que diz respeito a Portugal, este está representado na IFAC pela OROC.

A IFAC analisa as questões de relacionamento dos auditores com as entidades auditadas, e considera que este é um fator primordial que, na visão do público externo, pode comprometer a qualidade dos trabalhos de Auditoria executados.

A IFAC considera ainda que o auditor deve tomar medidas para que haja uma rotação ordenada do pessoal que trabalha no serviço de Auditoria. Quando não for prático fazer rotação, deve-se planear procedimentos de revisão para atingir os mesmos objetivos. O momento e a natureza da rotação do pessoal, especialmente o sócio ao qual é atribuído o serviço, dependem de muitas considerações práticas. Uma rotação desse tipo deve prever uma mistura harmoniosa de pessoal de substituição e pessoal experiente, assim como uma transição ordenada.

A IFAC aprovou em Julho de 1990 as primeiras Normas sobre Ética, as quais deram origem, em Julho de 1996, ao Código de Ética para os Contabilistas Profissionais, objeto

de várias revisões, a última das quais em julho de 2009 e que foi da responsabilidade do Internacional Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), razão pela qual o documento é conhecido por “ Código de Ética do IESBA “

Objetivos do Código de Ética da IFAC:

- Trabalhar para os mais altos padrões de profissionalismo;
- Trabalhar para atingir os mais altos níveis de desempenho;
- Trabalhar para os requisitos de interesse público;
- Satisfazer as 4 necessidades básicas: credibilidade, profissionalismo, qualidade de serviço e confiança.

Este órgão tem o papel de proporcionar orientação, encorajar o progresso e promover a harmonização, defendendo que todo o profissional que não conseguir sujeitar-se às normas profissionais e aos requisitos legais dificulta a manutenção da sua reputação. O IFAC entende ainda que todos os seus membros devem demonstrar a existência de programas adequados, que permitam aos seus associados aceder aos mais altos padrões de qualidade. O IFAC pretende então que as associações atribuam o real significado ao controlo de qualidade, servindo assim o interesse público da profissão em todo o mundo.

O IFAC estabeleceu ainda que as associações têm a responsabilidade de tomar medidas apropriadas ao nível legal, social, de negócios e regulamentador que prevalece dentro do seu país.

3.3. O mercado da Auditoria

O mercado da Auditoria em Portugal atravessa um processo de reestruturação, a crise que abala toda a Europa e Portugal em particular, afeta as empresas nacionais, pelo que a atividade de certificação legal de contas é uma das primeiras a sentir os efeitos nefastos da recessão. O volume de negócios em queda, a pressão para a descida de honorários, insolvências de muitas empresas – o que reduz consideravelmente o mercado -, atrasos nos

pagamentos e uma cada vez maior exigência, quer por parte dos clientes quer pela regulamentação marcam este setor nos últimos tempos.

De acordo com José Azevedo Rodrigues bastonário da OROC em entrevista ao Diário Económico nº 5571 de 12 de Dezembro de 2012, “os Revisores são das primeiras entidades afetadas diretamente por uma redução drástica da economia. Primeiro, porque as empresas tendem a reduzir a sua dimensão, levando a que muitas entidades que estavam sujeitas a revisão deixem de o estar. Segundo, porque as próprias empresas tendem a organizar-se no sentido de reduzir as suas estruturas e os seus custos, através de, por exemplo, processos de fusão. Em terceiro lugar, pelo processo natural, em período de redução da atividade económica, de falência, pois há cada vez mais insolvências.”

A pressão para uma redução de honorários é uma preocupação que se estende ao mercado público, verificando-se “uma tendência do governo em reduzir custos”.

O Bastonário José Azevedo Rodrigues, vê esta questão com preocupação uma vez que pode trazer um nível de prestação de serviços abaixo do que é aceitável, pondo em causa o papel dos revisores como garantes de confiança ao mercado.

Este facto aliado às barreiras de acesso à profissão constitui um desafio no mercado de auditoria, nas palavras de José Azevedo Rodrigues “procuramos ser exigentes na entrada, selecionando profissionais com comportamentos éticos irrepreensíveis e com níveis de conhecimentos aceitáveis. Mas, quando alguém vai para uma profissão exigente na sua entrada e se depara com níveis salariais baixos, desencadeia uma certa frustração”. O que é visto como um potencial fator de afastamento de jovens com potencial da profissão.

3.3.1. Análise Quantitativa do Setor

Estudos e análises do setor de Auditoria são frequentes e com maior destaque no passado recente, fruto dos momentos conturbados que a Profissão tem tido.

As principais publicações nomeadamente Moizer e Turley (1987), destacam a nível global, e, de uma forma geral um elevado grau de concentração de mercado de auditoria das

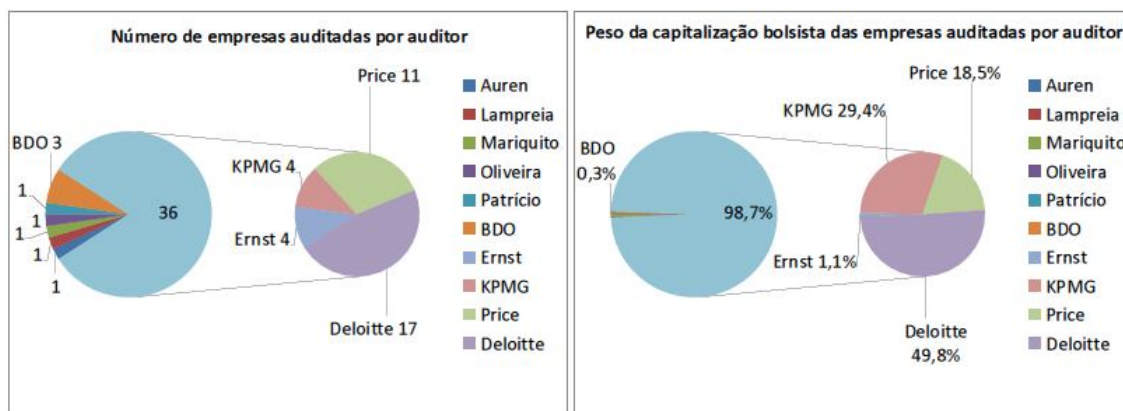
grandes multinacionais, tendência que tem vindo a crescer nos últimos anos mesmo apesar dos últimos acontecimentos que vieram manchar a imagem dos auditores.

De acordo com o Relatório Anual sobre o Governo das Sociedades Cotadas em Portugal de 2012 elaborado pela CMVM, dez auditores externos foram responsáveis por auditar as 44 empresas analisadas. Em 33 empresas o auditor externo prestou outros serviços à sociedade e/ou respetivo grupo distintos dos de auditoria.

A Deloitte e a PricewaterhouseCoopers foram as auditoras que prestaram serviços a mais sociedades, 17 (18 em 2009) e 11 (nove em 2009), respetivamente. Considerando o peso de cada sociedade cotada na capitalização bolsista, confirma-se a existência de um elevado grau de concentração deste mercado, dado que as três auditoras mais relevantes segundo este indicador (Deloitte, KPMG e Price) representaram 97,6% do total. Em 2010 as duas auditoras mais relevantes segundo este indicador (Deloitte, KPMG) representaram 84,2% do total. No extremo oposto, cinco empresas (cada uma delas a auditar apenas uma sociedade) representavam apenas 1% do mercado, valor que se mantém em 2010 e 2009. O índice Herfindahl-Hirschman [HHI], calculado com base nas quotas de mercado apuradas tendo por base a capitalização bolsista dos emitentes é de 3684,3 pontos (era de 3684,3 pontos também em 2010 e de 3886,4 em 2009). O equivalente numérico em número de empresas é de apenas 2,71, o que confirma a elevada concentração registada.

Comparativamente com 2009, a KPMG decresceu 6,2% tendo em 2009 um peso na capitalização bolsista total de 35,6% , a Deloitte cresceu 1,2%, tendo em 2009 um peso na capitalização bolsista total de 48,6%, a Price também cresceu 5,8% tendo em 2009 um peso na capitalização bolsista total de 12,7%, já a Ernst decresceu em 0,6% tendo em 2009 um peso na capitalização bolsista total de 1,7%.

Gráfico 1 - Auditores Externos de acordo com o Número de Empresas Auditadas e o Respetivo Peso na Capitalização Bolsista Total

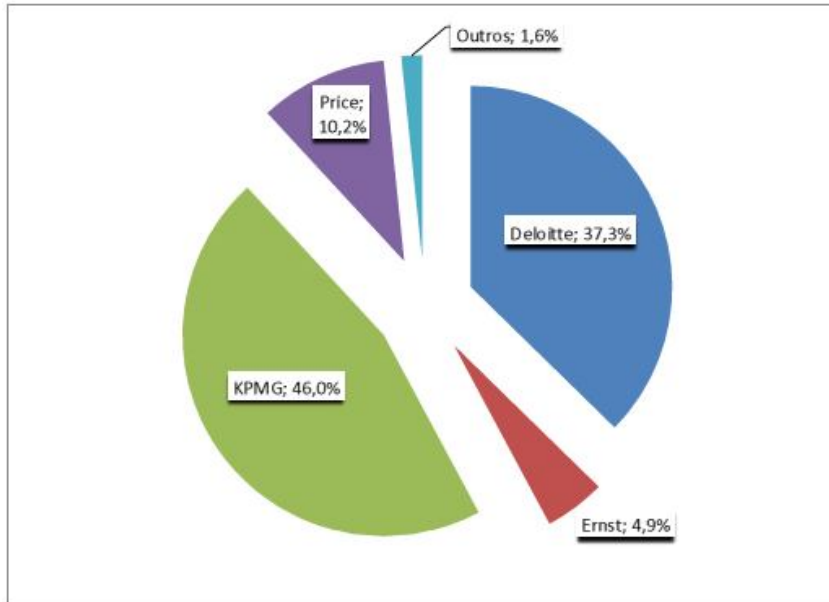


Fonte: Relatório Anual sobre o Governo das Sociedades Cotadas em Portugal de 2012 elaborado pela CMVM

Nota: A BDO, Mariquito, Patrício, Deloitte, Oliveira, KPMG, Auren, Lampreia, Ernst e Price correspondem, respetivamente, BDO & Associados, SROC; Mariquito, Correia & Associados – SROC; Patrício, Moreira, Valente e Associados, SROC; Deloitte & Associados, SROC, S.A.; Oliveira Rego & Associados - Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, SROC; KPMG & Associados - Sociedade de Revisores e Oficiais de Contas, S.A.; Auren, Auditores e Associados, SROC, SA, Lampreia & Viçoso, SROC; Ernst & Young, Audit And Associados – SROC, S.A. e PricewaterhouseCoopers & Associados - Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, Lda.

Restringindo o mercado de serviços de auditoria às empresas cotadas e calculando as quotas de mercado tendo por base os honorários totais pagos pelas sociedades cotadas (ou por empresas do mesmo grupo) aos respetivos auditores externos, verifica-se que o ranking das auditoras se altera.

Gráfico 2 – Quota das Auditoras Medida pelos Honorários Totais Recebidos da Sociedade Cotada e/ou Respetivo Grupo



Fonte: Relatório Anual sobre o Governo das Sociedades Cotadas em Portugal de 2012 elaborado pela CMVM

Assim, apesar de a Deloitte ser a empresa que audita mais sociedades cotadas e com mais “capitalização bolsista” é a KPMG que capta a maior fatia dos honorários totais pagos aos auditores. Também a Ernst que audita apenas 1,1% da capitalização bolsista das empresas cotadas vê a sua quota de mercado atingir os 4,9% quando se consideram os honorários recebidos.

O número de anos que, em média, a empresa de auditoria externa prestava consecutivamente serviços ao emitente foi de 8,8 anos (7,5 em 2009).

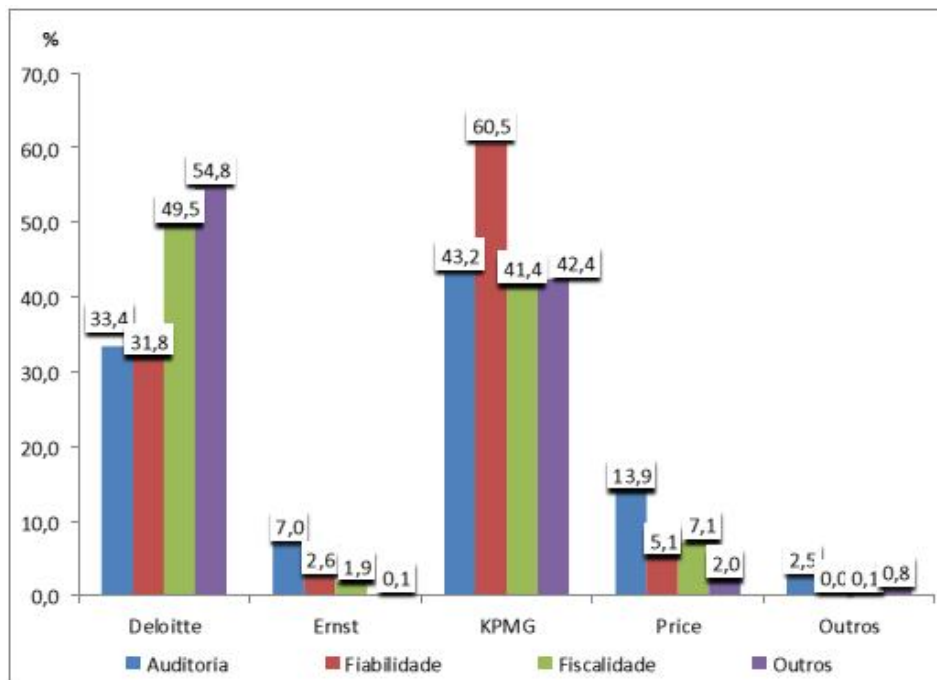
Entre as quatro maiores auditoras, a Price foi a única a apresentar um indicador de antiguidade (4,3 anos) inferior à média global, tendo a Deloitte registado um valor muito próximo da média, embora superior. Entre as auditoras externas menos representativas apenas a BDO tem um valor inferior à média (6,7 anos). A Patrício, Moreira, Valente e Associados, SROC, auditava a Compta há 31 anos consecutivos.

Tomando o grupo e não a sociedade cotada como referência, o número médio de anos consecutivos em que o auditor prestava serviços ao emitente sobe para 9,5 anos (8,9 em 2009). Em oito empresas o auditor é o mesmo há pelo 12 anos (quatro há pelo menos 20 anos). Recorde-se que o código de governo das sociedades da CMVM aprovado em Janeiro de 2010 contém uma recomendação sobre auditoria. Nos termos desta recomendação, as sociedades devem promover a rotação do auditor externo ao fim de dois ou três mandatos, conforme sejam, respetivamente, de quatro ou de três anos, e que a sua manutenção além desse período deverá ser fundamentada num parecer específico do órgão de fiscalização. Face a 2009, as consequências desta nova recomendação parecem ter sido, para já, diminutas.

Tal como em 2009, apenas duas empresas declararam impor uma limitação ao número de anos em que a empresa de auditoria externa poderá prestar serviços à sociedade: a Orey Antunes (limite de quatro anos) e a Sonae S.G.P.S (limite de oito anos em vigor a partir de 2011).

Da perspetiva das auditoras, o peso dos serviços de auditoria aumentou face aos honorários totais (60,6% em 2010 que compara com 55,2% em 2009), ainda que na Deloitte (56,9 em 2009 e 54,2% em 2010) e na BDO (82,2% em 2009 versus 79,0% em 2010) a evolução tenha sido de sentido contrário. Foi também na Deloitte e na KPMG que os pagamentos afetos a Outros Trabalhos e a Trabalhos de Fiscalidade se revelaram mais significativos, representando 31,0% (31,8% em 2009) e 20,2% (25% em 2009) da globalidade dos honorários recebidos por cada auditora, respetivamente.

Gráfico 3 – Quotas de Mercado por Tipo de Serviço Prestado (Honorários pagos pela Sociedade e/ou Grupo)



Fonte: Relatório Anual sobre o Governo das Sociedades Cotadas em Portugal de 2012 elaborado pela CMVM

Nota: Deloitte, Ernst, KPMG e Price correspondem, respetivamente: Deloitte & Associados, SROC, S.A.;KPMG & Associados - Sociedade de Revisores e Oficiais de Contas, S.A.; Ernst & Young, Audit And Associados – SROC; S.A. e PricewaterhouseCoopers & Associados - Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, Lda.

A análise da distribuição do volume de negócios de cada tipo de serviço prestado permite concluir que apenas três auditores possuem uma quota de mercado superior a 1% nos vários tipos de serviços. As duas maiores auditoras, por referência ao volume de negócios (KPMG e Deloitte), tiveram uma quota conjunta de 83,3% (84,5% em 2009) do total de serviços. Analisando exclusivamente os serviços de auditoria, a quota de mercado combinada destas duas auditoras desce para 76,6% (era de 78,2% no ano anterior). Isto significa que, apesar de a concentração do mercado ser um pouco menos acentuada, as

duas maiores auditoras receberam um pouco mais de três em cada quatro euros do negócio gerado pela prestação de serviços de auditoria.

Note-se que, apesar de se encontrar em vigor a recomendação que sugere limitações ao envolvimento entre auditor e auditado fora do estrito âmbito dos serviços de auditoria, identificaram-se oito sociedades onde os honorários pagos a título de serviços de fiscalidade e outros serviços representaram mais de 30% dos honorários totais pagos ao auditor externo. São elas a Brisa (68,1%), a Mota-Engil (49,2%), a Glintt (41,8%), a Galp (36,7%), a Media Capital (35,4%), a Sonae Capital (31,2%), o BES (30,7%) e a Sonae (30,2%).

De acordo com o Relatório de Contas da OROC de 2012, o número de Revisores inscritos na respetiva lista, em 31 de dezembro de 2012, ascendia a 1273 Revisores.

A profissão registou assim um significativo aumento de 52 Revisores, refletindo o efeito conjugado da admissão de 71 novos membros, de 10 cancelamentos e de 9 falecimentos.

Nos quadros seguintes apresenta-se uma síntese da situação, em confronto com os anos de 2011 e de 2010.

Tabela 1 – Total de Revisores Oficiais de Contas em Portugal

Revisores	2012	2011	2010	Variação face a 2011	
				Nº	%
Sem atividade	376	334	300	42	12.6%
Suspensos	114	103	100	11	10.7%
Não suspensos	262	231	200	31	13.4%
Com atividade	897	887	859	10	1.1%
A título individual	219	223	222	-4	-1.8%
Sob contrato de prestação de serviços	115	116	110	-1	-0.9%
Como sócios de SROC	563	548	527	15	2.7%
Total	1273	1221	1159	52	4.3%

Fonte: Relatório de Contas da OROC de 2012

Atualmente o número de Revisores inscritos na Ordem é de 1649.

No que se refere à evolução do número de Sociedades de Revisores Oficiais de Contas, a situação é a seguinte:

Tabela 2 – Total de Sociedades de Revisores Oficiais de Contas em Portugal

SROC	2012	2011	2010	Variação face a 2010	
				Nº	%
Número de Sociedades	208	198	189	10	5.1%

Fonte: Relatório de Contas da OROC de 2012

Atualmente existem 285 Sociedades inscritas na Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

De salientar o crescimento de cerca de 5% de SROC, evidenciando a continuada preocupação dos Revisores em exercerem a atividade de uma forma progressivamente mais estruturada e com melhores condições organizacionais para o exercício da profissão.

3.4. Síntese

Os profissionais e empresas do setor da Auditoria em Portugal atravessam um processo de reestruturação, devido à crise que está abalar toda a Europa e Portugal em particular e aos escândalos financeiros internacionais.

Esta conjuntura, motivou diretivas e leis, os organismos internacionais, apresentam propostas e sugestões de princípios e normas de regulamentação dos mercados para fazer frente às mudanças e inovações no ambiente corporativo, as empresas fortalecessem os seus controlos internos, em parte por exigência dos órgãos reguladores, mas também pela necessidade ao nível da Gestão, (Ávila, Ávila e Scapin, 2006).

A redução drástica da economia, afeta diretamente as empresas de Auditoria, pois tendem a reduzir a sua dimensão, os custos, e o serviço prestado muitas vezes é afetado.

O mercado das auditorias de sociedades cotadas é, na sua maioria, coberto por quatro grandes firmas de auditoria, as chamadas “As Big Four”. Em termos de receitas ou de honorários cobrados, a parte de mercado total das “Big Four” de empresas cotadas excede 90% na grande maioria dos Estados-Membros da UE. A outra cota parte do mercado são SROC de pequena dimensão, com um ou dois sócios, e a sua maioria encontram-se concentradas nas grandes cidades de Lisboa e Porto.

Depreende-se então que, o mercado está demasiado concentrado em certos segmentos e nega aos clientes uma possibilidade de escolha suficiente, no momento de decidir quem irá ser o seu auditor.

4. Metodologia

4.1. Introdução

Ao longo deste capítulo será apresentada a metodologia que foi adotada neste estudo. De modo a justificar as opções tomadas, serão abordados e esclarecidos alguns conceitos relevantes, tais como os conceitos de universo, amostra e inquérito por entrevista.

Neste trabalho de investigação foi realizado, o inquérito por entrevista, uma técnica qualitativa, de acordo com Yin (1994), Gil (1999), Bardin (2004), Guerra (2006) e Simões (2006, 2010), sendo esta a que melhor se adequa à investigação nas ciências sociais, valorizando toda a sua flexibilidade.

Seguidamente, é feita uma breve descrição dos participantes na investigação (sujeitos/revisores e investigador). São ainda referidas as estratégias de recolha de dados durante a investigação, nomeadamente através dos inquéritos (entrevistas), a maneira como são tratados os dados, uma breve descrição da população, da amostra e uma pequena síntese.

4.2. Estratégia de Investigação

Yin (1994), afirma que o estudo de caso é um trabalho empírico que investiga fenómenos contemporâneos no seu contexto real, aplica-se quando as fronteiras entre o fenómeno e o seu contexto não são evidentes e recorre a múltiplas fontes de evidência.

Na estratégia de investigação, podemos recorrer a vários métodos e técnicas, antes de mais é necessário estudar todas as hipóteses e identificar a que melhor se adequa a este estudo.

É possível verificar as seguintes: Documentais e de Observação. As documentais são apenas de análise de conteúdos, enquanto que as de observação podem-se dividir entre: observação dos investigados; ou, de não observação. As de não observação dividem-se ainda em entrevistas e inquérito por questionário.

De acordo com Yin (1994), Gay e Diehl (1992), as técnicas de recolhas de dados mais frequentes são a análise documental, as entrevistas e a observação (direta ou histórica). A análise documental é o elemento central do método histórico. No entanto é usual recorrer-se às entrevistas a sujeitos relevantes para o objeto de estudo. Estes sujeitos podem ter presenciado diretamente os acontecimentos ou serem especialistas reconhecidos numa dada área.

Assim, a recolha de dados neste estudo foi exclusivamente feita pelo investigador, baseando-se, numa primeira instância, em técnicas documentais através da análise de conteúdos para uma contextualização teórica, atuando desta forma, como o fundamento e estrutura para os inquéritos por entrevista, onde a recolha de informação é realizada através de comunicação verbal.

É conveniente referir que apesar de não ser de forma palpável, observação direta e histórica está presente de forma transversal ao longo de todo o estudo empírico, não só na forma de conhecimentos e pré conceitos do investigador, mas também através de factos constatados durante o processo de investigação.

As opções relacionam-se com adequação dos métodos ao que se pretende demonstrar:

- Quais os fatores que influenciam a escolha da Profissão de ROC.

4.2.1. Inquérito por entrevista

A entrevista é um método de recolha de informação que consiste em conversas orais, individuais ou de grupos, com várias pessoas selecionadas cuidadosamente, a fim de obter informações sobre factos ou representações, cujo grau de pertinência, validade e fiabilidade é analisado na perspetiva dos objetivos da recolha de informações (De Ketele e Rogiers, 1999)

De acordo com Simões (2006), o inquérito por entrevista é considerada como a técnica por excelência na investigação social, estando-lhe atribuída um grande valor. O mesmo atestam Yin (1994), Gil (1999), Bardin (2004), Guerra (2006) e Simões (2006, 2010),

Lessard, Goyette e Boutin (1994); De Ketele e Rogiers (1999); Quivy e Campenhoudt (2003), que valorizam a sua flexibilidade, estando a ser usada como uma técnica essencial de investigação em várias áreas; nas últimas décadas, tem-se obtido um grande progresso das ciências sociais, com o uso desta.

Daí a opção de utilizar, neste estudo, o inquérito por entrevista pois, como defende Quivy e Campenhoudt (2003), ajuda-nos a melhorar o nosso conhecimento do terreno e pode, ainda, fazer surgir questões insuspeitas que ajudarão o investigador a alargar o seu horizonte e a colocar o problema da forma mais correta possível.

Deste modo, os inquéritos, se corretamente utilizados são meios eficazes de obter a informação necessária.

Contudo, apresentam vantagens e desvantagens. De seguida apresentam-se algumas dessas vantagens e desvantagens.

Tabela 3 – Vantagens e Desvantagens do inquérito por entrevista

Vantagens da entrevista
<ul style="list-style-type: none">• Permite reunir informações/dados sobre os mais variados aspetos da vida social;• É um método bastante eficaz na obtenção de informações/dados mais profundos relativamente ao comportamento humano;• Permite a classificação e quantificação das informações/dados reunidos.
<p>Ao comparar a entrevista com o questionário, realçam-se ainda as seguintes vantagens:</p> <ul style="list-style-type: none">• Não requer aos entrevistados que saibam ler e escrever;• Maior probabilidade em reunir mais respostas (visto que há mais hipóteses de não responder a um questionário do que recusar ser entrevistado);• Maior diversidade de resposta, visto que o entrevistado pode obter um melhor entendimento das perguntas;• Permite a observação do comportamento do entrevistado (expressão corporal, tonalidade de voz e ênfase nas respostas).
Limitações da entrevista
<ul style="list-style-type: none">• Dependem da motivação, honestidade, memória e capacidade de resposta dos sujeitos• Não são apropriados para estudar fenómenos sociais complexos.• Se a amostra não for representativa da população então as características da população não podem ser inferidas.

Fonte: adaptado de Gil (1999), Bardin (2004), Guerra (2006), Simões (2006, 2010), Lessard, Goyette e Boutin (1994), De Ketele e Rogiers (1999) e Quivy e Campenhoudt (2003).

Patton (1990) citado por Tuckman (2000) refere que há três tipos de entrevistas que variam entre as que são totalmente informais ou de conversação e as que são altamente estruturadas e fechadas. As entrevistas qualitativas como refere Bogdan e Biklen (1994) variam quanto ao grau de estruturação, desde as entrevistas estruturadas até às entrevistas não estruturadas. No entanto, este autor refere ainda que as entrevistas semi estruturadas têm a vantagem de se ficar com a certeza de obter dados comparáveis entre os vários sujeitos.

Conforme os casos, a técnica da entrevista reveste-se de diferentes formas e pode ser de diferentes tipos: individual ou em grupo, livre, dirigida ou não dirigida (De Ketele e Rogiers, 1999); possuir diferentes funções: função preparatória ou experimental ou ainda função técnica ou essencial; apresentar-se de várias formas em função dos objetivos que se pretendem atingir: orientada para a resposta ou orientada para a informação (Lessard, Goyette e Boutin, 1994).

Estas entrevistas têm como principal objetivo recolher as principais impressões e opiniões no que diz respeito:

- Setor da Auditoria na atualidade.
- Os fatores que influenciam a escolha da profissão de ROC.
- Teoria dos fatores e características pessoais

As entrevistas foram administradas aos sujeitos num ambiente informal, descontraído e sem pressões, procurando sempre que respondessem à vontade.

Biggs (1986) citado por Bogdan e Biklen (1994) refere a este propósito que as boas entrevistas caracterizam-se pelo facto de os indivíduos estarem à vontade e falarem livremente dos seus pontos de vista. Por outro lado, em todas as entrevistas, o investigador colocou questões que exigissem alguma exploração de ideias. Como refere Bogdan e Biklen (1994) «as entrevistas, devem evitar perguntas que possam ser respondidas “sim” e “não”, uma vez que os pormenores e detalhes são revelados a partir de perguntas que exigem exploração».

Segundo Hague e Jackson (1996), o sucesso, ou insucesso da entrevista depende do momento inicial da mesma, dado que no seu começo o entrevistado se encontra receoso. Os mesmos autores afirmam que o investigador deve realizar três objetivos o mais cedo possível:

- Uma explicação concreta relativamente ao que pretende com a pesquisa (onde dará uma breve exposição dos assuntos e, se possível, definir o objetivo final do trabalho);

- Comunicar ao entrevistado o que é necessário, em termos genéricos (poderá incluir o período de tempo da duração da entrevista e o género de questões que serão formuladas) e;
- Formular a primeira questão o mais rápido possível (de modo a que o entrevistado comece a falar e ganhe confiança).

Para Carmo e Ferreira (1998), é essencial que se inicie a entrevista com uma boa apresentação, na qual deverá constar:

- A apresentação do investigador;
- A apresentação do problema da pesquisa e;
- Explicação do papel pedido ao entrevistado.

Neste estudo, optou-se pelas entrevistas individuais estruturadas por parecerem mais adequadas neste contexto e por permitirem maior segurança ao investigador. Estas foram então conduzidas através de um guião onde se encontravam as questões que foram colocadas aos Revisores Oficiais de Contas (ver apêndice I). Procurou-se que o número de questões tivesse a extensão adequada de modo a que fossem as suficientes para obter as informações necessárias para a realização do estudo e não se tornassem cansativas para os entrevistados.

Lincoln e Guba (1985) referem que a recolha de dados deve ser interrompida quando os depoimentos começam a tornar-se repetitivos, pois nesta etapa, estes autores afirmam que se atingiu o “ponto de saturação”. Deste modo, as entrevistas serão elaboradas para uma duração média de 45 minutos e estruturadas para que o entrevistado não se disperse nas resposta e do objeto de estudo.

Quanto à ordem da apresentação das questões esta foi feita tendo em conta uma sequência gradativa, começando-se pelas de cariz mais simples relacionadas com os dados pessoais e profissionais, passando pela caracterização das Sociedades que integram e análise do setor, até às questões fulcrais do estudo em causa.

Antes da realização das entrevistas foram enviadas mensagens de correio eletrónico (apêndice II), com o intuito de esclarecer o motivo da entrevista solicitada. Estas

mensagens visam identificar o objetivo da entrevista e o enquadramento do projeto de investigação ao qual a entrevista serviria de suporte.

Aquando da entrevista, procedeu-se a uma conversa informal, de sensivelmente 10 minutos, com o intuito de apresentar ao investigado a problemática inerente ao objeto de investigação. O guião de entrevista possui uma série de questões, tendo sido os principais itens do guião de entrevista os seguintes:

- Setor da Auditoria em Portugal
- Profissão de Revisor Oficial de Contas
- Fatores que influenciam a escolha da Profissão de ROC

Os entrevistados são os Revisores Oficiais de Contas das Sociedades de Revisores Oficiais de Contas selecionados, que possuem conhecimento de causa sobre o tema em apreço, tendo sido selecionados em função dos seguintes itens:

- Conhecimento que possuem sobre o tema em investigação, tendo sido essa informação facultada pela experiência profissional do investigador e;
- Disponibilidade.

Todos os entrevistados foram claros e concisos nas respostas que lhes foram colocadas, indo ao encontro das expectativas criadas pelo investigador, permitindo inclusive a gravação das entrevistas.

4.3. Participantes na Investigação

Neste tipo de abordagem metodológica, como é o estudo de caso, não se privilegia uma amostragem aleatória e numerosa, mas sim criteriosa ou intencional, ou seja, a seleção da amostra está sujeita a determinados critérios que permitam ao investigador aprender o máximo sobre o fenómeno em estudo (Vale, 2000).

Assim, foram selecionados, quatro Revisores Oficiais de Contas inseridos em SROC, nos distritos de Santarém e Leiria. Um do concelho de Tomar, outro do concelho do Entroncamento e dois de Leiria.

Os critérios de seleção dos sujeitos foram abordados com algum rigor, para que as entrevistas trouxessem à investigação, uma mais-valia.

Esta investigação decorreu nas sedes das SROC selecionadas, onde foram realizadas as entrevistas aos ROCs pelo investigador.

4.3.1. Sujeitos/Revisores

Os sujeitos referenciados nesta investigação são Revisores Oficiais de Contas, todos eles inscritos na Ordem e inseridos em diferentes Sociedades de Revisores Oficiais de Contas.

Foi feita uma seleção de sujeitos em diferentes faixas etárias e distritos para que pudéssemos dar uma maior abrangência à investigação.

4.3.2. O Investigador

O investigador para além de estar envolvido na atividade como um *insider* deve ser capaz de refletir sobre ela como um *outsider*. Conduzir a investigação é um ato de interpretação em dois níveis: as experiências dos participantes devem ser explicadas e interpretadas em termos das regras da sua cultura e relações sociais e as experiências do investigador devem ser explicadas e interpretadas em termos do mesmo tipo de regras da comunidade intelectual em que ele ou ela trabalha.

A fiabilidade e a validade de um estudo de caso dependem muito da forma “decisiva” como o investigador (ou equipa de investigação) aborda o estudo. O investigador é assim o principal meio de recolha e análise dos dados, implicando ser um elemento fulcral no desenlace do estudo.

O investigador para além de desenvolver a profissão de TOC num gabinete de Contabilidade é também Docente no Instituto Politécnico de Tomar, lecionando diversas disciplinas na área financeira.

O facto de haver uma grande proximidade nas áreas de conhecimento entre o investigador e os investigados pode ser considerado uma vantagem, no sentido de existir um maior e diversificado conhecimento mútuo dos intervenientes na investigação.

Este facto está em linha com Bogdan e Biklen (1994), que afirmam que a investigação pode tirar partido do nível de conhecimentos homogéneos dos intervenientes.

4.4. População e Amostra

A população considerada neste trabalho de investigação foi selecionada em função do principal objetivo deste estudo, analisar quais os fatores mais relevantes que influenciam a escolha da profissão de ROC, para isso é necessário definir alguns conceitos básicos, os quais serão relevantes para a compreensão do problema da amostragem na pesquisa social, nomeadamente: população e amostra.

Neste trabalho de investigação, a população são os ROC dos distritos de Santarém e Leiria, inscritos na Ordem no exercício de 2013 até à data.

Estes Revisores prestam serviços em Sociedades de Revisores Oficiais de Contas, visadas na investigação e um deles em nome individual. O universo deste estudo é 29 ROC, dados publicados pela OROC e CNSA no exercício de 2013, no entanto por razões económicas, de comodidade, facilidade de comunicação, tempo e geográficas a amostra será de 4 ROC.

Assim, iremos fazer uma abordagem dos ROC e SROC em estudo, situadas nos concelhos do Entroncamento, Ourém e Leiria, inseridas nos distritos de Santarém e Leiria.

Tabela 4 – Identificação dos ROC e respetivas SROC, entrevistados.

Nome	João Rosa Lopes	Vítor Luís Santos	Telma Correia Curado	Paulo Pereira
Idade	59	37	36	57
ROC	14	2	3	24
Habilitações académicas	Mestre	Pós-Graduado	Licenciada	Licenciado
Instituição	Rosa Lopes, Gonçalves Mendes & Associados, SROC, Lda.	Vítor Luís Santos – SROC, Unip. Lda.	Telma Curado – SROC, Unip. Lda.	Paulo Ferreira
Cargo	Sócio	Sócio	Sócio	Individual
Local entrevista	Entroncamento	Ourém	Leiria	Batalha

Fonte: Elaboração própria.

4.5. Recolha e Tratamento de dados

4.5.1. Recolha dos dados

Os dados resultantes das entrevistas aos Revisores Oficiais de Contas selecionados para o estudo foram recolhidos durante a primeira quinzena de Setembro, após marcação prévia com os entrevistados.

As entrevistas foram áudio gravadas, tendo sido solicitado previamente, aos entrevistados, autorização para a utilização de um gravador e, posteriormente, transcritas na íntegra para captar com exatidão a totalidade do discurso.

A seleção deste instrumento de recolha de dados justifica-se pelo facto da mesma garantir a recolha de informação sobre os pontos mais relevantes da investigação, tornar mais específicos os objetivos da investigação e motivar o entrevistado de modo a que pudesse partilhar aspetos importantes para a investigação (Merriam, 1988).

4.5.2. Tratamento de dados

Wolcott, citado por Vale (2004), revela três momentos fundamentais durante a fase de análise de dados: descrição, análise e interpretação. A descrição corresponde à escrita de textos resultantes dos dados originais registados pelo investigador. A análise é um processo de organização de dados, onde se devem salientar os aspetos essenciais e identificar fatores chave. A interpretação diz respeito ao processo de obtenção de significados e ilações a partir dos dados obtidos.

Na mesma ordem de ideias, Miles e Huberman, citados por Vale (2004) propõem um modelo de análise na investigação qualitativa que consiste em três momentos:

- A redução dos dados, a apresentação dos dados e as conclusões e verificação. A redução dos dados diz respeito ao processo de selecionar, simplificar e organizar todos os dados obtidos, durante a investigação.
- A apresentação dos dados refere-se ao momento em que a informação é organizada e compactada para assim o investigador poder ver rápida e eficazmente o que se passa no estudo.
- O terceiro e último momento corresponde à extração de conclusões de toda a informação recolhida, organizada e compactada, que está dependente da quantidade de notas tiradas, dos métodos usados e, principalmente, da experiência do investigador neste campo.

No caso específico deste estudo, na análise dos dados propriamente dita, o investigador teve o cuidado de ler mais do que uma vez as entrevistas e o conteúdo foi integralmente reproduzido em texto escrito

No início do estudo, começou-se por analisar o conteúdo das entrevistas, com o objetivo de caracterizar e melhor conhecer a personalidade dos entrevistados, hábitos e características pessoais. Posteriormente, foi elaborado um resumo das entrevistas, tentando estruturar de forma coerente as atitudes e reações dos entrevistados, bem como as principais dificuldades levantadas.

A sua exploração foi feita através de um quadro síntese (Tabela 5) para maior facilidade de apreensão do conteúdo das informações recolhidas nestas entrevistas (Freitas e Janissek, 2000; Bardin, 2004 e Guerra, 2006). Tomou-se em consideração todas as situações de registo, mesmo quando semelhantes, uma vez que, apenas uma simplificação, poderia distorcer a sua importância para os autores (Freitas e Janissek, 2000).

4.6. Síntese

Neste estudo de caso, a metodologia utilizada, foi o inquérito por entrevista, após várias pesquisas conclui-se ser esta a melhor estratégia de investigação para o estudo, pois é a que melhor se adequa às ciências sociais.

Optou-se por entrevistas individuais estruturadas as quais foram conduzidas por um guião que ajudou o investigador e investigados a seguirem uma linha de orientação e não se dispersarem do objeto de estudo.

As entrevistas foram realizadas aos sujeitos num ambiente informal e descontraído no seu local de trabalho, procurando sempre que respondessem com à vontade. Todos estes foram claros e concisos indo ao encontro das expectativas.

A seleção dos sujeitos não foi aleatória, estes foram escolhidos com o propósito de dar uma maior abrangência e diversificação aos fatores em estudo. Assim foram escolhidos quatro ROC, dois no distrito de Santarém e outros dois no distrito de Leiria, procurou-se que as faixas etárias fossem diferentes para dar visões diferentes ao estudo.

As entrevistas foram gravadas para que o investigador pudesse tirar os pontos fulcrais desta, tornar mais específicos os objetivos da investigação e motivar o entrevistado de modo a que pudesse partilhar aspetos importantes para a investigação.

Conclui-se, nesta seção, que as entrevistas foram uma mais-valia e trouxeram valor ao estudo de caso, e que vieram dar ênfase aos fatores já enumerados por outros investigadores, e que os benefícios foram muito superiores com a realização destas entrevistas.

5. Análise e discussão dos Resultados

5.1. Introdução

Neste capítulo iremos apresentar e analisar os resultados da investigação efetuada atendendo aos objetivos propostos para este estudo.

Após a realização das entrevistas aos ROC, foi feita uma análise detalhada aos seus depoimentos e transcritos na íntegra. Posteriormente foi elaborado um resumo das entrevistas para salientar os aspetos essenciais e identificar fatores.

Os resultados serão apresentados em quadros de síntese para melhor apreensão dos seus conteúdos.

Assim, tendo em conta os resultados obtidos, dividiu-se este capítulo na análise descritiva dos dados e na transcrição das entrevistas.

5.2. Análise de conteúdos das entrevistas

5.2.1. Entrevista 1 – Mestre João Rosa Lopes

A primeira entrevista foi realizada ao Mestre João Rosa Lopes, sócio da Rosa Lopes, Gonçalves Mendes & Associados, SROC, Lda., no Entroncamento, tem 59 anos de idade e 14 anos de experiência profissional como Revisor Oficial de Contas, tendo desde sempre trabalhado na área Financeira/Contabilidade.

No que diz respeito ao setor da Auditoria, o Dr. João Rosa Lopes depreende que, o setor confronta-se na atualidade com desafios difíceis. Por um lado é um setor em retração, consequência da situação económica mundial (crise económica, insolvências), e por outro lado derivado das alterações (em preparação) de legislação a nível europeu, com consequências significativas na redução do mercado da Auditoria.

Simultaneamente o nível de exigência na auditoria aumentou significativamente. A 8.^a Diretiva do Direito de Sociedades aumentou claramente as exigências a nível de controlo de qualidade externo e sistema de supervisão independente.

Considera que as grandes diferenças no desempenho da profissão, nos dias hoje em relação ao passado são:

- Alteração ao Código do Mercado de Valores Mobiliários (em 1991) que reforçou o papel do ROC nas empresas cotadas;
- Revisão do estatuto do ROC/Auditor;
- A concorrência atual das grandes multinacionais de auditoria dificulta, e muito, a entrada de novos profissionais independentes no mercado;
- Maior exigência e responsabilidade atribuída atualmente aos Auditores;
- Maior regulamentação da profissão;
- Necessidade (atual) de associação dos revisores, para que tenham ganhos de eficiência e garantam a sua sustentabilidade.

A propósito da sua profissão como ROC ao questioná-lo sobre os fatores que o influenciaram na escolha da profissão, menciona que a profissão na altura apresentava boas oportunidades de crescimento e que permitia uma afirmação da sua experiência profissional, garantindo simultaneamente uma certa independência financeira e profissional.

A propósito ainda dos fatores que o levaram a escolher esta profissão refere por ordem crescente de importância os seguintes:

- 1 - Experiência profissional anterior,
- 2 - Aproveitamento nos cursos frequentados,
- 3 - Oferta de emprego,
- 4 - Compensação financeira,
- 5 - Segurança do posto de trabalho e oportunidades de crescimento

6 - Influência de terceiros,

7 - Localização e dimensão do empregador.

Em relação à teoria dos fatores e características pessoais, este refere que a escolha ocupacional é um compromisso. Menciona que se escolhe uma profissão em função de objetivos pessoais balanceados com os “Skills” do indivíduo. Refere ainda que esta escolha é atualmente, bastante condicionada pelas oportunidades que o mercado oferece. “É usual dizer-se: O primeiro emprego aceita-se, o segundo escolhe-se.”

Sobre o desenvolvimento da personalidade, o autor Soemanto (2006), refere que a personalidade é influenciada por vários fatores, tais como: aparência, cultura, religião, inteligência, família, aspetos legais, *status* social e económico, base educacional, ambiente e afiliação espiritual. Questionado o Dr. João Rosa Lopes sobre esta matéria, considera que não é “*expert*” mas refere que os fatores Família e base educacional são os mais determinantes na sua opinião.

Em relação ainda aos fatores que influenciaram a escolha da profissão menciona que “Independência financeira” e “as oportunidades de crescimento do mercado” perderam claramente relevância em relação ao passado na escolha da profissão.

Por último, afirma que provavelmente não voltaria a tomar as mesmas escolhas nos dias de hoje em relação à Profissão que exerce, devido às ameaças que o setor enfrenta nos dias de hoje tais como: diminuição da dimensão do mercado; maiores exigências a vários níveis (regulamentares, independência, conhecimento, concorrência).

5.2.2. Entrevista 2 – Dr. Vítor Santos

A segunda entrevista foi desenvolvida ao Dr. Vítor Santos, sócio único da Vítor Luís Santos – SROC, Unip. Lda., em Ourém, tem 37 anos de idade e 2 anos de experiência profissional como Revisor Oficial de Contas, tendo também desde sempre trabalhado na área da Contabilidade.

No que diz respeito ao setor da Auditoria, o Dr. Vítor Santos refere que, todos os setores estão um pouco dependentes da atual conjuntura da economia portuguesa e a auditoria não é exceção. A concorrência é cada vez maior, os últimos a receber são todos os consultores, seja auditores, seja técnicos oficiais de contas. Primeiro pagam ao pessoal, a seguir pagam ao estado, posteriormente têm de pagar à banca e depois pagam aos fornecedores.

A função da auditoria nas empresas é cada vez mais importante para as empresas conseguirem resistir a esta conjuntura, ou seja, auditoria não no sentido da fiscalização, mas no sentido de saber como eles têm o seu sistema de informação, no sentido de colaborar com os contabilistas, colaborar na melhoria da informação que é prestada pelas empresas junto da banca e do estado, para poder minimizar ao máximo os riscos que possam existir. É importante acrescentar valor às empresas na atual conjuntura.

Afirma que a maior alteração entre o passado e os dias de hoje no desempenho da profissão é a atual conjuntura que se vive, e que o ROC tem que ser visto como parceiro.

Explica que “ O ROC, tem de ser visto como um parceiro, uma pessoa que está ali para ajudar, qualquer dúvida que se levante na contabilidade, na fiscalidade, existir entreaajuda, os revisores oficiais de conta também precisam de aprender muito e também precisam muito que os contabilistas os ajudem em diversas áreas, toda esta parceria de entreaajuda entre ambos os elos da “cadeia” digamos assim, é essencial, estamos todos ao mesmo nível, estamos todos a trabalhar para um objetivo comum que é apresentar mais-valias.”

Outra questão que considera importante, é que nos dias de hoje, e que não decorria tanto no passado, existe a necessidade de engenharias financeiras e contabilísticas para esconder, deste modo, alguns resultados menos bons, alguma atividade menos boa, isto também a seu ver é uma das dificuldades que a profissão de ROC enfrenta hoje, o papel do ROC é exatamente esse, não deixar que essas engenharias financeiras e contabilísticas se sobreponham aos princípios técnicos de contabilidade e que a informação seja verdadeira e a tempo e horas.

No que diz respeito à sua profissão de ROC, afirma que os fatores que o influenciaram na escolha da sua profissão foi o gostar muito da contabilidade, aliás considera este o fator principal para a escolha da sua profissão. Sugere que “ninguém gosta de ser auditor sem

primeiro gostar de ser contabilista, é quase como uma sequência, eu gosto muito de contabilidade, e como disse a pouco, não gosto nada de gestão financeira, não gosto nada de gestão comercial, não gosto de mexer com dinheiro, não sei negociar, gosto mesmo da parte técnica, demonstrações financeiras, SNC, planos de contas, movimentos contabilísticos, princípios gerais, gosto muito dessa parte técnica, vejo a auditoria como uma mais-valia, ou seja, a auditoria consegue acrescentar algo mais à contabilidade.”

Ainda em relação a esta questão dos fatores que podem influenciar a escolha da profissão, considera que os fatores que menos importância tiveram na escolha da sua profissão foi a compensação financeira, a localização e a dimensão da entidade empregadora, assim como a influência de terceiros. Os mais importantes indica serem, a questão da experiência profissional anterior, refere que a auditoria decorre da contabilidade, por isso tem de haver aqui alguma experiência profissional anterior como contabilista, foi TOC numa empresa durante 13 anos e considera esse o fator com maior relevância, explica que o curso que se frequenta também tem relevância pois é necessário ter alguma dedicação, algum estudo, frequentar formações até porque a profissão de revisor oficial de contas exige quatro exames, tem uma série de requisitos que é necessário alcançar, logo esta questão de aproveitamento também é muito importante.

A meio da tabela, considera que está a segurança do posto de trabalho ou a oportunidade de crescimento, tendo em conta a atual conjuntura.

No que concerne à teoria dos fatores e características pessoais, o Dr. Vítor Santos concorda com a teoria pois explica ser óbvio que a realização profissional na carreira é importante, é fundamental para o nosso bem-estar emocional.

Em relação ao desenvolvimento da personalidade, concorda com o autor Soemanto (2006), em todos os conceitos no entanto considera que três deles são menos relevantes, que é a questão da religião, o ambiente e a afiliação espiritual. Os mais importantes considera que é a base educacional, inteligência e a família.

A propósito dos fatores que o levaram a escolher a profissão no passado afirma que se mantêm em relação aos dias de hoje, até porque se encontra na profissão há pouco tempo e refere que o gosto pela contabilidade mantêm-se.

Por último explica que, apesar da atual conjuntura tomaria as mesmas decisões, uma vez que continua a gostar do que faz, refere “continuo “apaixonado” pela profissão de auditoria “; apesar de a concorrência ser cada vez maior e os honorários cada vez menores, continuo a gostar muito de contabilidade e auditoria, não é por compensação financeira, nem por influência de terceiros, é por gostar ponto final.

5.2.3. Entrevista 3 – Dr. Paulo Ferreira

A terceira entrevista, foi celebrada ao Dr. Paulo Ferreira, ROC em nome individual na Batalha, tem 57 de idade e 24 anos de experiência profissional como ROC, tendo também trabalho desde sempre na área da Contabilidade.

Sobre o setor da Auditoria refere o Dr. Paulo Ferreira, que o setor enfrenta alguns problemas relacionados com a dinâmica empresarial e mundial, com a abertura e até com a falsa “argumentação” de que existe custos de contextos, que levam a que as empresas reduzam alguns custos ligados à parte administrativa quando nomeadamente em Portugal o grande problema surge é com a parte fiscal, esses custos maiores têm a ver com isso, mas de qualquer forma, há internacionalmente estudos ou pretensões no sentido de minimizar as empresas que necessitam de auditoria, ou seja, aumentar limites das entidades obrigadas a auditoria e com isso reduzir o setor de atuação dos auditores.

Afirma que é por aí, que vai resultar um decréscimo na atividade da auditoria a menos que haja possibilidade de haver outras variantes, mas considera que não são muito visíveis, uma vez que as empresas o que pretendem é redução de custos e que a auditoria é mais um custo. Sugere que a Auditoria é vista mais como um custo do que uma possibilidade de obtenção de proveitos através dos conhecimentos e da utilização dos conhecimentos que os próprios auditores tenham.

Menciona que as grandes diferenças na profissão de ROC, do passado para os dias de hoje, são os papéis de trabalho, não se faziam tantos papéis de trabalho, no passado o ROC acompanhava mais de perto as empresas, e por isso tinha no seu ver, um conhecimento melhor e maior das próprias empresas que auditavam, neste momento com todo um

conjunto de regras que existe, que obrigam a respeitar determinados princípios, os auditores passam mais tempo a fazer papéis no trabalho do que a trabalhar nas próprias empresas.

No que diz respeito aos fatores que o influenciaram na escolha da profissão de ROC, menciona que é um pouco difícil definir, refere que sempre trabalhou em contabilidade, por isso, o gosto pela contabilidade, desde que concluiu o curso comercial o seu objetivo seria atingir o ponto máximo ligado à contabilidade e o ponto máximo ligado à contabilidade há cerca de 25 anos era, e se calhar ainda o é atualmente, chegar à posição de ROC, menciona que “ foi um pouco isso que me levou a tentar subir na profissão, atingir o ponto máximo da atividade da contabilidade.”

Ainda a propósito dos fatores que o influenciaram na escolha da profissão e a importância deles, o Dr. Paulo Ferreira considera, que existem alterações em relação ao passado, mas contudo refere que a experiência profissional e o aproveitamento nos cursos frequentados, apesar de quando realizou os exames para a profissão ainda estava a concluir o curso, mas considera que de facto estes dois fatores foram importantes, considera que a compensação financeira na altura era um fator importante, que nos dias de hoje perdeu quase toda a sua importância devido à concorrência desenfreada, considera até que este aspeto coloca em causa a ética. A menos importante do conjunto foi a influência de terceiros, sugere que não foi em nada, influenciado por terceiros na escolha da profissão, não houve qualquer influência.

Em relação à teoria dos fatores e características pessoais, menciona que tem alguma dificuldade perceber e em considerar uma resposta, porque lhe parece, que por um lado efetivamente um indivíduo tenta obter uma real satisfação da sua vida profissional, mas atualmente com a dinâmica dos tempos modernos que é difícil conciliar a vida profissional, de modo a que se faça só aquilo que se gosta ou aquilo que mais nos satisfaça, dando o exemplo que, nesta atividade há muitas áreas de atuação em que se fazem coisas completamente distintas. No atual contexto, existe uma preocupação excessiva com os impostos e com a legislação fiscal que limita muito o gosto da atividade da contabilidade e da auditoria, por isso menciona que é um bocado difícil dizer-se que se atinge uma satisfação na vida profissional, afirma que existe alguma satisfação mas por vezes fazemos

coisas que não nos satisfazem mesmo nada. Conclui que “temos por isso que tentar conjugar as coisas de modo a que em termos profissionais se consiga tirar alguma satisfação, não totalmente como desejaríamos, não é, mas de modo a que se possa ter alguma satisfação e assim conseguirmos manter alguma dinâmica na nossa atividade e um pouco de gosto por aquilo que fazemos.”

Quanto ao desenvolvimento da personalidade, o Dr. Paulo Ferreira concorda em parte com Soemanto (2006), e sugere até fatores mais importantes que outros. Menciona que a família, base educacional e a inteligência são, fatores importante e fundamentais, mas que no seu conjunto existe alguns que não terão o mesmo efeito, tais como a aparência, a cultura e a religião, frisa até que “sou um bocado anti gravata e por isso não os considero importantes”.

Questionado sobre fatores que o levaram a escolher a profissão na altura se seriam os mesmos de hoje, responde claramente, que hoje não escolheria a profissão de ROC, nem a de TOC, considera que são profissões altamente problemáticas e em que as responsabilidades são demasiadas, para aquilo que se obtém. Chega a afirmar que “não durmo muitas vezes por causa dos problemas relacionados com os meus clientes, por isso, estou convencido que atualmente não seguiria nenhuma destas duas profissões”

Por último refere que face à experiência que tem, embora goste muito de contabilidade e sempre tenha trabalhado na contabilidade acha que não é uma profissão que seja de seguir neste momento pelas várias condicionantes nomeadamente na área fiscal e da responsabilidade, considera até que “ainda é das profissões em que, embora sejamos em grande parte garantes e guardiões do próprio estado, podemos ser responsabilizados por aquilo que não fazemos ou por aquilo em que não temos qualquer interferência, poucas profissões há neste momento a nível nacional em que tal acontece”.

5.2.4. Entrevista 4 – Dra. Telma Curado

A quarta e última entrevista foi efetuada à Dra. Telma Curado, sócia única da Telma Curado – SROC, Unip. Lda., sita em Leiria, tem 36 anos de idade e 3 anos de experiência profissional como ROC, tendo por base o seu percurso nas áreas da Economia.

No que concerne ao setor da Auditoria a Dra. Telma Curado menciona que a auditoria está a passar uma fase nova e diferente, todas as pessoas que neste momento estão no mercado, todos os ROC e todas as sociedades de técnicos oficiais de contas têm de se adaptar a essa nova realidade, desde sempre a profissão esteve ligada a grandes exigências do ponto de vista da atualização, quer legal, fiscal, quer contabilística mas considera que, hoje em dia a exigência é cada vez maior não só na atualização, como na diferenciação na prestação de serviços, refere ainda que efetivamente é uma profissão que tem vindo a perder algum prestígio.

Afirma que hoje em dia é uma profissão que tem de ser altamente diferenciada para poder de alguma forma manter o prestígio que tinha anteriormente, esta diferenciação nos serviços prestados e na abordagem que se faz ao cliente é cada vez mais exigente.

Explica que “temos de ser vistos como parceiros e como técnicos que se encontram dentro das empresas para os apoiar até em decisões estratégicas, não necessariamente, apenas nos aspetos contabilísticos e fiscais, temos de ser cada vez mais abrangentes, a profissão e o enquadramento atual assim o exige.”

Em relação às grandes diferenças na profissão entre os dias de hoje e o passado considera mais uma vez que é o prestígio, considera que era uma profissão que tinha um prestígio associado muito grande no passado e que tem dúvidas que no presente continue a ser assim, contudo sugere que é uma classe que tem de continuar a lutar pelo prestígio, porque é uma profissão que tem um grau de confiança implícito na relação entre as empresas, os clientes e o próprio revisor e portanto menciona que só defendendo o prestígio e a confiança entre essa relação é que é possível manter um determinado ” status”, qualidade associada aos serviços prestados e à profissão em si, posteriormente considera ainda que no passado talvez houvesse menos necessidade de uma maior abrangência de serviços. Hoje em dia tem que se ser muito mais abrangente, prestar serviços complementares para que o

cliente perceba que efetivamente os ROC, têm capacidade de diferenciação e que não são uma mera obrigação legal, chega a referir “que “pertencemos” à empresa e que somos efetivamente uma mais-valia. “

Em relação aos fatores que a influenciaram na escolha desta profissão, considera que o prestígio associado à profissão foi o mais relevante, a necessidade de ter algum conhecimento sobre as varias áreas e tentar interliga-las, associado ao prestígio da profissão foi a principal razão que motivou a Dr. Telma Curado, considera que o percurso não foi fácil, porque exige de facto uma dedicação e um estudo muito profundos, mas afirma que “ hoje não desistiria, se tivesse de fazer, faria tudo novamente.”

Ainda sobre a importância de alguns fatores para a escolha da profissão menciona que quando entrou para a universidade tinha pessoas conhecidas que trabalhavam nesta área, na revisão de contas e a quem associava uma ideia de competência, confiança, prestígio, de conhecimento e portanto a influência de terceiros foi importante nesse processo.

Posteriormente indica que a dimensão e a localização do empregador também foi algo atrativo porque a experiência profissional anterior não foi de nada relevante, uma vez que o seu percurso académico foi realizado nas áreas da consultadoria de gestão e nunca tinha feito nem trabalhado na área da auditoria, considera que o último aspeto da localização e da dimensão do empregador efetivamente foi importante porque lhe permitia exercer a atividade por conta própria, logo podia implementar os seus princípios, os valores que pretendia, afirma que este aspeto também foi bastante importante.

Considera que a oferta de emprego assim como segurança no posto de trabalho ou oportunidade de crescer, não foram relevantes até porque, considera que efetivamente há cada vez mais revisores no mercado e as empresas que carecem de revisores são cada vez menos. A questão da oportunidade de crescimento já considera relevante porque “acho que temos de ter a capacidade de fazer aqui alguma compensação e o facto de nós podermos provar ao cliente e mostrar que prestamos um bom serviço, também nos permite abrir as portas para novos serviços.”

A compensação financeira é cada vez menor, tem vindo a diminuir, porque a concorrência aumentou, que até considera positivo, portanto, de alguma forma revela que a concorrência

também viria acrescentar qualidade à generalidade do trabalho que é prestado e isso necessariamente, pode criar um desequilíbrio, entre a responsabilidade associada ao trabalho que é efetuado por um revisor oficial de contas e a respetiva compensação financeira, logo considera este um dos fatores menos relevantes.

No que diz respeito à teoria dos fatores e características pessoais, concorda com a teoria e sugere que a profissão de revisor oficial de contas e a escolha desta carreira tem exatamente a ver com um compromisso, que é associado à confiança, é um dos aspetos essenciais da relação com o cliente.

A confiança é um dos valores da sua empresa, portanto, refere ter um compromisso de confiança para com o cliente, menciona ainda que “queremos que nos ligue, que nos telefone, que nos mande e-mails, que nos “aborreça”, que nos peça para ir à empresa para fazermos trabalhos adicionais e isso é um compromisso, só faz sentido se assim for. Acima de tudo esta escolha foi um compromisso e continua a ser um compromisso diário com as empresas na tentativa sempre de prestar o melhor serviço possível e prestar sempre um serviço essencial, portanto, tentar sempre fazer qualquer coisa de novo, tentar sempre acrescentar formação inovadora”.

Segundo Soemanto (2006), o mesmo considera que o desenvolvimento da personalidade é influenciado por vários fatores, questionada sobre o assunto, a Dra. Telma Curado afirma que sim, concorda com o autor e enumera os fatores mais importantes da sequência. A família, a base educacional, o ambiente familiar e espiritual considera extremamente importantes e considera-os a base de tudo, a afiliação espiritual também mas nem tanto. Considera que o ambiente cultural e religioso também tem alguma importância.

Menciona que “nós absorvemos determinadas características, determinados aspetos, determinadas ideias “que servem no futuro” no ambiente que nos rodeia, se bem que eu acho que a família e a base educacional acabam por ser fundamentos únicos.”

Sobre os fatores que a influenciaram na escolha da profissão considera que são os mesmos de hoje, até porque se encontra na área há relativamente pouco tempo, refere que escolheu a profissão porque “gosto da área”, não foi pela questão de achar que poderia haver aqui uma diferenciação em termos de honorários face a outros profissionais, mas sim

essencialmente pelo ambiente que foi vivendo e a convivência com pessoas que exerciam nessa área e das quais tinha uma ideia de confiança, de integridade, seriedade, de competência e portanto isso ao fim e ao cabo pode-se resumir tudo na palavra prestígio, associada ao prestígio intelectual, prestígio no qual a confiança é grande, eram pessoas sérias, todos estes fatores fizeram com que tivesse o gosto de seguir a mesma profissão.

Por fim, refere que apesar das dificuldades que o setor enfrenta voltaria a tomar as mesmas escolhas, afirma que “ o domínio de varias matérias em simultâneo e a capacidade de as tentarmos conjugar em redor de um objetivo, isso dá-nos alguma elasticidade mental, portanto acho que isso é positivo, apesar de, se calhar o reconhecimento público, o reconhecimento de uma forma geral que a profissão tem, neste momento, ser muito baixo, acho que essa capacidade é efetiva e os revisores oficiais de contas, têm essa capacidade”.

Considera que o facto de se encontrar no mercado é uma oportunidade, apesar das dificuldades que ao setor atravessa refere que é a oportunidade para mostrar, que é feito um trabalho diferente, que é possível fazer-se um trabalho diferenciado, que é possível faze-lo com muita qualidade.

Refere ser a prova disso, “sou uma sociedade, uma empresa muito pequenina e temos conseguido angariar cliente novos e fazer trabalhos diferente e os nossos cliente interagem muito connosco, ao fim e ao cabo é tudo o que nós pretendemos, portanto é uma oportunidade.”

5.3. Análise de Conteúdos

Após uma análise pormenorizada às entrevistas realizadas, nesta seção irá ser realizada uma comparação de resultados, entre entrevistados e os autores referenciados no Capítulo II da Revisão de Literatura.

As entrevistas tinham como finalidade, a identificação dos fatores que influenciaram a escolha da profissão de ROC e analisar se os mesmos seriam iguais para todos os entrevistados.

Segundo vários autores referenciados na revisão de literatura, Cangelosi, Condie e Luthy (1985); Felton *et al.* (1994); Gul *et al.* (1989); Haswell e Holmes (1988); Horowitz e Riley (1990); Kochanek e Norgaard (1985); Linden (1987); Reha e Lu (1985); Rosen *et al.* (1982); Shivaswamy e Hanks (1985), consideram que a Compensação financeira, oferta de emprego, segurança do posto de trabalho e oportunidades de crescimento, são fatores decisivos para a escolha de uma carreira profissional.

Adicionalmente, os estudos de Gul *et al.* (1989), Rosen *et al.* (1982) e Silverstone e Williams (1979) vêm acrescentar os fatores externos apontados como os mais importantes, sendo eles: influência de terceiros, experiência profissional anterior, aproveitamento nos cursos frequentados, localização e dimensão do empregador.

Em relação a estes fatores, os ROC entrevistados concordam com os autores, consideram que existem alguns destes fatores com maior relevância que outros. Aqui as opiniões dos entrevistados dividem-se, consoante a antiguidade na profissão.

Apenas a Dra. Telma Curado, considerou que a experiência profissional não foi relevante para a escolha da sua profissão, todos os outros, o Mestre João Rosa Lopes, o Dr. Vítor Santos e o Dr. Paulo Ferreira, consideram este o fator mais importante, aliado ao gosto pela profissão. Consideram também como fatores importantes, o aproveitamento nos cursos frequentados, a compensação financeira, boas oportunidades de crescimento, oferta de emprego, apesar de referirem que alguns dos fatores mencionados perderam claramente a importância nos dias de hoje, tais como a compensação financeira e oportunidades de crescimento.

Apenas a Dra. Telma Curado, considera a Influência de terceiros como o fator influenciador para a escolha da sua profissão, aliado ao prestígio da profissão.

Quanto aos fatores que influenciam o desenvolvimento da personalidade, o autor Soemanto (2006), refere que o desenvolvimento da personalidade é influenciado por vários fatores como influências diretas e indiretas da sua aparência, cultura, religião, inteligência, família, aspetos legais, status social e económico, base educacional, ambiente e afiliação espiritual. Também aqui os entrevistados voltam a estar de acordo com o autor, referindo apenas que consideram alguns dos fatores mais importantes do que outros.

Em relação aos que consideram mais importantes todos os ROC estão em concordância, considerando que os mais importantes são: a Família, base educacional. A Dra. Telma, inclui ainda aos mais importantes o ambiente familiar e espiritual e a afiliação espiritual. O Dr. Vítor Santos inclui o fator inteligência como um dos mais importantes também.

Em relação aos menos importantes continuam todos os entrevistados/ROC de acordo, considerando, a aparência e a cultura, como os menos importantes. O Dr. Paulo Ferreira chega até a referir que “sou um bocado anti gravata”.

Sobre o setor da Auditoria, todos os entrevistados consideram que este setor atravessa grandes dificuldades, consequência da crise económica e das exigências ao nível da profissão.

Este é um setor que segundo os entrevistados é um dos mais afetados pela redução drástica da economia, a redução de volume de negócios, insolvências de muitas empresas, atrasos nos recebimentos, a grande pressão para a redução de honorários, e a redução do mercado, são fatores referenciados pelos entrevistados como fatores de risco da profissão.

Posto isto, o Dr. Paulo Ferreira e o Mestre João Rosa Lopes, profissionais de longa data nesta profissão, consideram que neste momento, dado a atual conjuntura económica não voltaria a tomar as mesmas escolhas em relação à profissão, pois consideram que o setor encontra-se em grandes dificuldades.

Já a Dra. Telma Curado e o Dr. Vítor Santos, Revisores Oficiais de Contas recentemente, referem que voltariam a tomar as mesmas escolhas, apesar da atual conjuntura. Quando iniciaram o seu percurso já o setor se encontrava numa fase menos boa, a Dra. Telma considera até, ser uma oportunidade para vingar no setor da Auditoria e o Dr. Vítor Santos refere que o gosto pela Auditoria/ Contabilidade mantem-se.

Tabela 5 – Tabela com classificação por ordem crescente de importância dos fatores influenciadores da Profissão por ROC.

ROC Fatores	João Rosa Lopes	Vítor Luís Santos	Telma Correia Curado	Paulo Pereira
Compensação Financeira	4º	4º	6º	3º
Oportunidade de Emprego	3º	5º	3º	4º
Segurança do posto de trabalho e oportunidades de crescimento	5º	3º	4º	5º
Influência de terceiros	6º	7º	1º	7º
Experiência Profissional anterior	1º	1º	7º	1º
Aproveitamento nos cursos frequentados	2º	2º	5º	2º
Localização e dimensão do empregador.	7º	6º	2º	6º

Fonte : Elaboração própria.

5.4. Síntese

Deprendemos deste capítulo que os fatores que influenciaram a escolha da profissão dos entrevistados/ ROC, variam conforme a antiguidade na profissão.

Os ROC entrevistados encontram-se na profissão há diferentes anos de antiguidade, a Dra. Telma Curado e o Dr. Vítor Santos encontram-se há relativamente pouco tempo na profissão, logo os fatores que enumeram como influenciadores são diferentes do Dr. Paulo Ferreira e do Mestre João Rosa Lopes.

Os ROC com maior antiguidade na profissão, referem que não voltariam a tomar as mesmas escolhas devido à atual conjuntura. Consideram que a profissão neste momento com todas as exigências legais, com a redução de mercado e as dificuldades em receber os honorários, já não é uma escolha acertada.

Enquanto que os ROC, que se encontram recentemente na atividade, iniciaram a profissão já o setor se encontrava em grandes dificuldades, as exigências eram maiores e sabiam as dificuldades com que se iam deparar, estes referem que voltariam a tomar as mesmas escolhas.

Os principais fatores influenciadores da escolha da profissão, dos ROC com maior antiguidade, era a compensação financeira e oportunidade de crescimento, que hoje perderam claramente a relevância, os ROC com menos anos de profissão, consideram que estes são fatores que claramente não foram relevante para a escolha da profissão de ROC.

Podemos depreender que a profissão nos dias de hoje perdeu claramente alguma influência e prestígio e que os ROC com maior antiguidade, têm uma maior dificuldade de adaptação à atual conjuntura.

6. Conclusões, Limitações e Sugestões

6.1. Introdução

Neste último capítulo pretende-se apresentar, de modo sucinto, as principais conclusões resultantes da investigação realizada, atendendo aos objetivos estabelecidos no primeiro capítulo.

Serão referidas algumas limitações do trabalho realizado, relativamente aos fatores que influenciam a escolha da profissão de ROC.

Por último, referir-se-ão possíveis sugestões para serem tidas em conta em investigações a implementar futuramente.

6.2. Conclusões

A atual conjuntura impôs uma profunda reflexão sobre o exercício da atividade de auditoria.

Os escândalos financeiros assim como o forte impacto da crise na economia mundial alertou para a necessidade de serem implementadas medidas estruturais e de serem reforçados os mecanismos de supervisão para fortalecer a prática da auditoria (Leung *et al.*, 2004).

Ao longo da revisão de literatura ficou patente uma crescente preocupação das entidades reguladoras no sentido de pautarem a atividade por critérios de qualidade, integridade e transparência. A atual conjuntura é apenas mais um momento de mudança e adaptação para os ROC, o setor atravessa um momento decisivo para a definição do seu papel na sociedade.

Outra preocupação é o mercado da auditoria que se encontra demasiado concentrado, em torno das “Big Four”. Este nível de concentração pode implicar uma acumulação de riscos sistémicos e o colapso de várias entidades de pequena dimensão. A pressão para a redução

de custos, de estruturas e de honorários pode criar aqui um problema de confiança no trabalho do auditor.

O Bastonário da OROC, José Azevedo Rodrigues, refere que “estamos a entrar num mercado baseado em baixa de preços e neste momento já se sente o efeito da concorrência pelo baixo preço. Alguns colegas apostam nesse caminho, que a nosso ver não é uma via de sustentabilidade.”

De acordo com as entrevistas realizadas podemos constatar este clima de recessão nas palavras do Mestre João Rosa Lopes e ao Dr. Paulo Ferreira, ROC com alguma antiguidade na profissão consideram que esta profissão já não é uma escolha acertada, referindo como causas, a concentração de mercado, o volume de negócios em queda, a pressão para a descida de honorários, insolvências de muitas empresas – o que reduz consideravelmente o mercado -, atrasos nos pagamentos e uma cada vez uma maior exigência, quer por parte dos clientes quer pela regulamentação. Fatores que os influenciaram na escolher a profissão há uns anos atrás, dizem que perderam claramente a sua relevância nos dias de hoje.

Já os ROC com menos anos de profissão, a Dra. Telma Curado e o Dr. Vítor Santos, referem ser este o momento certo para marcarem a diferença, acreditam que a crise vai trazer mais qualidade ao mercado da auditoria, com profissionais cada vez mais qualificados e com maiores ligações internacionais.

Podemos sugerir que, os ROC com alguma antiguidade na profissão estão com algumas dificuldade de adaptação a esta nova realidade do mundo da auditoria e às novas exigências que podem estar ainda para surgir com alteração à 8ª diretiva, que implica grandes mudanças regulamentares nesta atividade, nomeadamente a coexistência de uma Diretiva e de um Regulamento Europeu.

6.3. Limitações

Como principal limitação à investigação desenvolvida, podemos referir que a amostra foi relativamente pequena devido à disponibilidade do investigador, foram objeto de estudo quatro Revisores Oficiais de Contas, nos distritos de Santarém e de Leiria, numa população 29 ROC.

Outra limitação adicional é o modelo usado na estratégia de investigação, o inquérito por entrevista como qualquer outro modelo tem limitações. Em que todo o estudo está dependente da motivação, honestidade, memória e capacidade de resposta do entrevistados. Assim como, se a amostra não for representativa da população então as características da população não podem ser inferidas.

Isto significa que pode-se estar a incorrer numa simplificação e simultaneamente correr o risco de não ser realista.

6.4. Sugestões para futuras investigações

Após a análise cuidada dos resultados, foram sugeridas algumas limitações ao estudo realizado, e de seguida, irão ser apresentadas algumas sugestões para trabalhos futuros de investigação.

Reconhece-se a extrema importância de analisar, um maior número de ROC e analisar ROC inseridos em entidades de grande dimensão e onde a concentração de SROC é maior, como por exemplo Lisboa e Porto.

Uma futura investigação, neste âmbito, é fundamentada pelo facto da crise financeira não ter sido ainda superada e pelo facto de existirem vários indicadores que apontam para a existência riscos num futuro próximo.

Outra questão importante seria a utilização de outro modelo complementar ao da investigação, para obtenção de maiores resultados.

Bibliografia

Abdel-Qader, W. (2002). An evaluation of the international auditing standards and their application to the audit of listed corporations in Jordan, Unpublished Doctoral Thesis, University of Western Sydney, Australia.

Abraham J. Briloff .(1972). Unaccountable Accounting

Ashworth, J. (1969). The pursuit of high quality recruits, *The Journal of Accountancy*, 27(2), pp. 53–58.

Avila, E. R., Avila, N. M., & Scapin, M. (2006). Auditoria: Princípios básicos para um trabalho auditorial credível, G/FIAMA.

Bardin, Laurence (2004). *Análise de Conteúdo*, 3ª edição, Edições 70, Lisboa.

Bogdan Robert & Taylor, Steve (1986). Introducción a los métodos cualitativos de investigación: La búsqueda de significados., Buenos Aires, Editorial Paidós.

Bogdan, Robert & Biklen, Sari (1994). Investigação qualitativa em educação - Uma introdução à teoria e aos métodos, Porto, Porto Editora.

Boyd, E. (1905). History of auditing. *A History of Accounting and Accountants*, 74.

Boynton, W. C., & Johnson, R. N. (2006). *Modern Auditing: Assurance Services and The Integrity of Financial Reporting* (8th ed), The United State of America: John Wiley & Sons, Inc.

Brown, D. et al. (2002). *Career Choice and Development*, 4th edn (San Francisco: Jossey-Bass).

Brown, R. (1962). Changing audit objectives and techniques, *The Accounting Review*, 37(4), 696-703.

Buijink, W., Maijor, S., Meuwissen, R., Van Witteloostuijn, A. (1996). *The Role, Position and Liability of the Statutory Auditor Within the European Union*. Maastricht. Netherlands: Maastricht Accounting and Auditing Research Center.

Bundy, P., & Norris, D. (1992). What Accounting Students Consider Important in the Job Selection Process, *Journal of Applied Business Research*, 82(2), 1-6.

Cangelosi, J. S., Condie, F. A., & Luthy, D. H. (1985). *The Influence of Introductory Accounting Courses on Career Choices*. *Delta Pi Epsilon*, 9(Summer), 60-68.

Carey, J.L. (1969). *The Rise of the Accounting Profession: From Technician to Professional* New York: American Institute of Certified Public Accountants.

Carmo, H. & Ferreira, M. (1998). *Metodologia da Investigação - Guia para Auto Aprendizagem*, Universidade Aberta, Lisboa.

Carpenter, C. G. & Strawser, R. H. (1970). Job selection preferences of accounting students, *The Journal of Accountancy*, 129(6), pp. 84–86.

Chartered Accountants in England and Wales. *Accounting and Business Research*, 9(33), 105-121.

CMVM (2013). Relatório Anual CMVM 2012, Relatório Annual CMVM 2011, Relatório Anual CMVM 2010. Disponível em: <http://www.cmvm.pt/cmvm/Pages/default.aspx>, acessado em 25 de Maio de 2013.

CNSA (2013). O CNSA. Disponível em: <http://www.cnsa.pt/>, acessado em 25 de Maio de 2013.

CNSA (2013). Lista de ROC inscritos. Disponível em: http://www.cnsa.pt/registos/lista_ROC.pdf, acessado em 1 de Agosto de 2013.

CNSA (2013). Lista de SROC inscritas. Disponível em: http://www.cnsa.pt/registos/lista_SROC.pdf, acessado em 1 de Agosto de 2013.

Cooper, D., Puxty, A., Robson, K., Willmott, H. (1996). Changes in the international regulation of auditors: (in) stalling the eighth directive in the UK. *Critical Perspectives on Accounting* 7 (6): 589-616.

Davies, M., Paterson, R. & Wilson, A. (1999). UK GAAP. Butterworth's Toiley

De Ketele, J.M. & Rogiers, X. (1999). *Metodologia da Recolha de Dados. Fundamentos dos Métodos de Observações, de Questionários, de Entrevistas e de Estudo de documentos*, Lisboa: Instituto Piaget.

Decoster, Don T., John Grant Rhode. (1972). Analysis of Certified Public Accounting Subgroup and Accounting Student Personality Traits Using California Psychological Inventory. *Journal of Vocational Behavior*, 2(4), pp 155- 162.

European Commission (1984). *Eighth Directive on Company Law (84/253/EEC)*. Brussels: Office of the European Commission (10 April).

European Commission (1996). Green Paper: The Role, The Position And The Liability Of The Statutory Auditor Within The European Union (OJ No C 321, 28.10.96). Brussels: Office of the European Commission.

European Commission (1998). Communication from the Commission: The Statutory Audit in the European Union: The Way Forward. Brussels: Office of the European Commission (7 May).

European Commission (2010). *Green Paper: Audit Policy: Lessons from the Crisis*. (COM(2010) 561 final). Brussels: Office of the European Commission.

Evans, L., Nobes, C. (1998a). Harmonization in the structure of audit firms: incorporation in the UK and Germany, *The European Accounting Review* 7 (1): 125-148.

Evans, P. K. (1974). The decision to become a chartered accountant, *CA Magazine*, 104(1), pp. 54–58.

Felton, S., Buhr, N. et al. (1994). Factors influencing the business student's choice of a career in chartered accountancy, *Issues in Accounting Education*, 9(1), pp. 131–141.

Felton, S., Dimnik, T. et al. (1995). A theory of reasoned action model of the chartered accounting career choice, *Journal of Accounting Education*, 13(1), pp. 1–19.

Freitas, Henrique, Janissek, Raquel (2000). *Análise Léxica e Análise de Conteúdo: Técnicas complementares, sequenciais e recorrentes para exploração de dados qualitativos*, Editora Sagra Luzzatto, Porto Alegre.

Gay,L. & Diehl,P. (1992) *Research methods for business and management*, New York: Maxwell.

Gil, António Carlos (1999).*Métodos e Técnicas de Pesquisa Social*, Editora Atlas, Brasil, 5ª edição.

Ginzberg, E., Ginsburg, S. et al. (1951). *Occupational Choice: An Approach to a General Theory*, New York: Columbia University Press.

Guerra, Isabel (2006). *Pesquisa Qualitativa e Análise de Conteúdo – Sentidos e Formas de Uso*, Princípa Editora, Estoril.

Gul, F. A., Andrew, B. H., Leong, S. C., & Ismail, Z. (1989). Factors Influencing Choice of Discipline of Study - Accountancy, Engineering, Law and Medicine. *Accountant and Finance*, 29(2), 93-101.

Gul, F., Huang, A. & Subramaniam, N. (1992). *Cognitive style as a factor in accounting students' perceptions of career-choice factors*, *Psychological Reports*, 71(2), pp. 1275–1281.

Gul, F., Teoh. H., Andrew, B. & Schelluch, P. (1994). *Theory and practice of Australian auditing* (3rd ed.). Nelson, *An International Thomson Publishing Company*, Australia.

Hague, P. & Jackson, P. (1996). *Como fazer Estudos de Mercado*, 1ª Edição, Edições Cetop, Lisboa.

- Hamilton, Daved L., & Sara A. Crump. (2004). *Stereotypes In Encyclopedia of Applied Psychology*, Vol. 3
- Haswell, S., & Holmes, S. (1988). Accounting Graduate Employment Choice. *ICA Journal* (Australia), 53(2), 63-67.
- Hellriegel, Don., John W., Slocum, Jr., & Richard W. Woodman. (2001). *Organizational Behaviour*, South-Western College Publishing, Cincinnati
- Hermanson, D. H., Hermanson, R. H. *et al.* (1995) Are America's top business students steering clear of accounting?, *Ohio CPA Journal*, 54(2), pp. 26–30.
- Horowitz, K., & Riley, T. (1990). *How Do Accounting Students See US*. Accountancy, September, 75-77.
- IFAC (2013). About IFAC. Disponível em: <http://www.ifac.org/> , acessado em 10 de Maio de 2013.
- Inman, B. C., Wenzler, A. *et al.* (1989). Square pegs in round holes: are accounting students well-suited to today's accounting profession?, *Issues in Accounting Education*, 4(1), pp. 29–47.
- Itsvan, Donald F., Jack B. Wollman. (1976). Turn over in CPA Firms. *The CPA Journal*, July, pp. 21-25.
- Kochanek, R., & Norgaard, C. T. (1985). Student Perceptions of Alternative Accounting Careers - Part I. *The CPA Journal*, 55(5), 36-43.
- Lanthan, M. H., Ostrowski, B. A., & Pavlock, E. J. (1987). Recruiting Entry-Level Staff: Gender Differences. *The CPA Journal*, 57(1), 30-42.
- Lee, J. (1986). Government auditing in China. *The Journal of Accountancy*, 62, 19
- Lefebvre-Teillard, A. (1982). *La société anonyme au 19ème siècle*, Paris: PUF.
- Lessard-Hébert, M., Goyette, G. & Boutin, G. (1994). *Investigação qualitativa: fundamentos e práticas*, Lisboa: Instituto Piaget.
- Leung, P., Coram, P. & Cooper, B. (2007). *Modern auditing & assurance service* (3rd ed.). John Wiley & Sons. Australia.
- Lincoln, Yvonna & Guba Egon (1985). *Naturalistic Inquiry*. Beverly Hills: Sage Publications.
- Linden, Y. V. D. (1987). *An Investigation into Students' Motivations for Selecting Accounting As a Career*. Massey University.

- Lowe, D. & Simons K. (1997). Factors Influencing Choice of Business Majors-Some Additional Evidence: A Research Note. *Accounting Education: An International Journal*, 6(1), pp. 39-45.
- Margerison, J., Moizer, P. (1996). Auditor licensing in the European Union: a comparative study based on cultural differences, *The European Accounting Review* 5 (1): 29-56.
- Maslow, Abraham H. (1970). *Motivation and Personality*. Translation, LPPM, Jakarta.
- Mattos, M. S. (2005). Os auditores no Brasil e a satisfação desses profissionais nas grandes empresas de auditoria, Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Regional de Blumenau.
- Mautz, R. K., & H.A. Sharaf. (1961). *The Philosophy of Auditing*. American Accounting Association. Monograph No. 6. Sarasota. FL: American Accounting Association
- Mautz, R.K. (1964). *Fundamentals of Auditing*, 2nd Ed, New York: John Wiley & Sons, Inc.
- McMickle, P. (1978). The nature and objectives of auditing: A unified rationale of public, governmental, and internal auditing. Unpublished Doctoral dissertation, University of Alabama, US.
- Merriam, B. (1988). *Case Study Research in Education: A Qualitative Approach*, San Francisco: Jossey-Bass.
- Miller, P. (1990). On the interrelations between accounting and the state. *Accounting, Organizations and Society* 15 (4) : 315-338.
- O'Reilly, V.M., P. McDonnell, B.N. Winograd, J.S. Gerson, & H.R. Jaenicke. (1998). *Montgomery's, Auditing*, 12thEd, New York: John Wiley & Sons.
- OROC (2013). História da OROC. Disponível em: <http://www.oroc.pt/>, acessado em 25 de Maio de 2013.
- Paolillo, J. G. P. & Estes, R. W. (1982) An empirical analysis of career choice factors among accountants, attorneys, engineers, and physicians, *The Accounting Review*, 57(4), pp. 785–793.
- Parsons, F. (1909). *Choosing a Vocation*, Boston: Houghton Mifflin.
- Porter, B., Simon, J. & Hatherly, D. (2005). *Principles of external auditing*. John Wiley & Sons, Ltd.
- Quivy, R. & Campenhoudt, L.V. (2003). *Manual de Investigação em Ciências Sociais*, Lisboa: Gradiva
- Reed, S. A., & Kratchman, S. H. (1989). A Longitudinal and Cross-Sectional Study of Students' Perceptions of the Importance of Job Attributes. *Journal of Accounting Education*, 7(2), 171-193.

Reha, R. K., & Lu, D. (1985). *What Does It Take to Be Successful in Accounting?* Business Education Forum, February, 24-28.

Renaut, M. (2005). *Histoire du Droit des Affaires*, Paris: Ellipses Marketing.

Roslender, R. (1992). *Sociological Perspectives on Modern Accountancy*, London: Routledge.

Sá, A. L. (2002). *Curso de Auditoria*, São Paulo: Atlas.

Sherer, M., Turley, S. (1991). Regulating the auditing profession. In *Current Issues in Auditing*, Second Edition (Eds Sherer, M., Turley, S.), London: Paul Chapman, 47-59.

Shivaswamy, M. K., & Hanks, G. F. (1985). *What do accounting students look for in a job?* *Management Accounting*, 66(June), 60-61.

Silverstone, R., & Williams, A. (1979). *Recruitment, Training, Employment and Careers of Women*.

Simões, J. (2006). *Gestão do Conhecimento em Instituições de Ensino Superior Público: Estudo das Escolas de Gestão e Economia*, Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Administração) – Curso de Pós-Graduação em Contabilidade e Administração, Universidade do Minho, Braga, 2006.

Simões, J. (2010). *A dinâmica da criação de empresas impulsionada por instituições de ensino superior em redes de inovação*, Tese de Doutoramento em Gestão, Universidade da Beira Interior, 2010.

Soemanto, Wasty. (2006). *Educational Psychology*. Penerbit Rineka Cipta, 173, Jakarta

Sugahara, Satoshi., Kazuo Hiramatsu, & Greg Boland.(2008). *Do Negative Perception of The Certified Public Accountants Drive Student's Career Aspirations?-A Japanese Study*. 21st Asian Pacific Conference on International Accounting Issues, Paris

Tandy, P. R., & Moores, T. (1992). What Accountants Look for in a Job, *The National Public Accountant*, 37(3), 28-33.

Thielens, W. Jr (1966). *Recruits for Accounting*, Bureau of Applied Social Research, New York: Columbia University.

Tuckman, Bruce (2000). *Manual de investigação em educação: como conceber e realizar o processo de investigação em educação*, Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian.

Turley, S. and Cooper, M. (1991). *Auditing in the United Kingdom*. Hemel Hempstead: Prentice Hall/ICAEW.

Turley, S., Moizer Peter (1987). Surrogates for Audit Fees in Studies of Auditor Concentration.

Vale, Isabel (2000). Didática da Matemática e Formação Inicial de Professores num Contexto de Resolução de Problemas e de Materiais Manipuláveis, Aveiro, Universidade de Aveiro.

Vale, Isabel (2004). Algumas notas sobre Investigação Qualitativa em Educação Matemática, O Estudo de Caso. Revista da Escola Superior de Educação, vol.5, Escola Superior de Educação de Viana do Castelo, 171-202.

Watts, R., Zimmerman, J. (1983). Agency problems, auditing, and the theory of the firm: some evidence, *Journal of Law and Economics* 26 (3): 613-633.

Witkin, H. A., Oltman, P. K. et al. (1971). *Manual for the Embedded Figures Test*, Palo Alto, CA: Consulting Psychologist Press.

Yin, Robert K. (1994). *Case Study Research: Design and Methods*, Thousand Oaks : Sage.

Anexos

Apêndice I – Guião de Entrevista

Este guião teve como objetivo, servir de base na realização das entrevistas exploratórias estruturadas e relevar os aspetos mais importantes sobre o tema da investigação. Serve de linha orientadora para investigador e investigados, a não se dispersarem do tema de estudo, para que a entrevista não se torne repetitiva e sem valor.

Obviamente, que o tipo de entrevista a realizar e as características dos entrevistados podem condicionar a utilização deste guião.

Contudo iremos seguir em rigor a utilização deste.

- 1- Como vê o setor da Auditoria na atualidade? Desenvolva um pouco a questão.
- 2- Quais são as grandes diferenças, na sua opinião, entre a profissão de ROC desempenhada nos dias de hoje e no passado? Quais foram as alterações mais relevantes?
- 3- Que fatores o influenciaram na escolha da profissão de ROC?
- 4- Conhece a teoria dos fatores e características pessoais? A mesma considera que a escolha ocupacional é um compromisso, em que o individuo espera alcançar o máximo grau de satisfação da sua vida profissional ao seguir uma carreira na qual dará o melhor uso possível dos seus interesses e capacidades, de forma a concretizar os seus valores e objetivos. Concorda com a mesma? Se sim, diga-me porquê.
- 5- Comente, na sua opinião, a importância dos seguintes fatores para a seleção da Profissão de ROC:
 - Compensação financeira,
 - oferta de emprego,
 - segurança do posto de trabalho e oportunidades de crescimento
 - influência de terceiros,

- experiência profissional anterior,
- aproveitamento nos cursos frequentados,
- localização e dimensão do empregador.

6- Segundo Soemanto (2006), o mesmo considera que desenvolvimento da personalidade é influenciado por vários fatores, tais como a: aparência, cultura, religião, inteligência, família, aspetos legais, *status* social e económico, base educacional, ambiente e afiliação espiritual. Concorda com o Autor, ou considera que algum fator é mais ou menos relevante e qual? Justifique porquê.

7- Os fatores que o levaram a escolher a profissão na altura, seriam os mesmos de hoje?

8 - Deparando-se com as dificuldades que o setor atravessa na atualidade, voltaria a tomar as mesmas escolhas?

Apêndice II - Contatos com os sujeitos

de: **ana mendes** <anamendes001@gmail.com>
para: "Dr. João Rosa Lopes" <joaorosalopes@rlgm.pt>
data: 4 de setembro de 2013 16:05
assunto: Entrevista no âmbito de tese de Mestrado
enviado por: gmail.com

Boa Tarde Exmo. Sr. Dr. João Rosa Lopes

O meu nome é Ana Raquel Mendes, sou Técnica Oficial de Contas e, docente, nas áreas financeiras, no Instituto Politécnico de Tomar na Escola Superior de Gestão, atualmente discente no mesmo Instituto, encontro-me a frequentar o 2º Ciclo de estudos do Mestrado de Auditoria e Análise Financeira, na fase de elaboração da dissertação.

É na qualidade de discente que contato V.Ex^a, solicitando a sua colaboração para a realização de um inquérito por entrevista, razão pela qual envio em anexo o guião da entrevista com as questões a realizar, com o intuito de desenvolver o estudo de caso da minha dissertação, com o tema "Fatores que influenciam a escolha da profissão de ROC".

Assim, solicito encarecidamente a sua colaboração, dado que a sua profissão se enquadra no estudo da investigação e desempenha um papel de destaque no seio da profissão em Portugal.

Neste seguimento, solicitava a sua disponibilidade para a realização de uma entrevista, no dia 6 de Setembro, dado que as suas informações são imprescindíveis para o complemento da minha investigação, que se encontra em fase de elaboração.


Esta entrevista terá uma duração média prevista de 1 hora e, se me conceder autorização, será gravada, pois necessitarei de a redigir, de forma integral, em formato digital (Word).

Agradeço uma resposta, positiva, da sua parte.

Sem outro assunto de momento, me despeço com elevada consideração e esperando o seu precioso contributo para a investigação.

--

Cumprimentos,
Ana Raquel Mendes
Mestrado de Auditoria e Análise Financeira 3º Edição
Instituto Politécnico de Tomar

 **Guião de Entrevista .docx**
14K [Visualizar](#) [Baixar](#)

de: **Ana mendes** <anamendes001@gmail.com>
para: TCC | Telma Curado <telma.curado@tcc-sroc.pt>
data: 4 de setembro de 2013 16:09
assunto: Entrevista no âmbito de tese de Mestrado
enviado por: gmail.com

Boa Tarde Exma. Sr^a. Dr^a. Telma Curado

O meu nome é Ana Raquel Mendes, sou Técnica Oficial de Contas e, docente, nas áreas financeiras, no Instituto Politécnico de Tomar na Escola Superior de Gestão, atualmente discente no mesmo Instituto, encontro-me a frequentar o 2º Ciclo de estudos do Mestrado de Auditoria e Análise Financeira, na fase de elaboração da dissertação.

É na qualidade de discente que contato V.Ex^a, solicitando a sua colaboração para a realização de um inquérito por entrevista, razão pela qual envio em anexo o guião da entrevista com as questões a realizar, com o intuito de desenvolver o estudo de caso da minha dissertação, com o tema “ Fatores que influenciam a escolha da profissão de ROC”.

Assim, solicito encarecidamente a sua colaboração, dado que a sua profissão se enquadra no estudo da investigação e desempenha um papel de destaque no seio da profissão em Portugal.

Neste seguimento, solicitava a sua disponibilidade para a realização de uma entrevista, no dia 9 de Setembro, dado que as suas informações são imprescindíveis para o complemento da minha investigação, que se encontra em fase de elaboração.

Esta entrevista terá uma duração média prevista de 1 hora e, se me conceder autorização, será gravada, pois necessitarei de a redigir, de forma integral, em formato digital (Word).

Agradeço uma resposta, positiva, da sua parte.

Sem outro assunto de momento, me despeço com elevada consideração e esperando o seu precioso contributo para a investigação.

--

Cumprimentos,
Ana Raquel Mendes

 **Guião de Entrevista .docx**
14K [Visualizar](#) [Baixar](#)

de: **ana mendes** <anamendes001@gmail.com>
para: geral@pfroc.com
data: 4 de setembro de 2013 16:13
assunto: Entrevista no âmbito de tese de Mestrado
enviado por: gmail.com

Boa Tarde Exmo. Sr. Dr. Paulo Ferreira

O meu nome é Ana Raquel Mendes, sou Técnica Oficial de Contas e, docente, nas áreas financeiras, no Instituto Politécnico de Tomar na Escola Superior de Gestão, atualmente discente no mesmo Instituto, encontro-me a frequentar o 2º Ciclo de estudos do Mestrado de Auditoria e Análise Financeira, na fase de elaboração da dissertação.

É na qualidade de discente que contato V.Ex^a, solicitando a sua colaboração para a realização de um inquérito por entrevista, razão pela qual envio em anexo o guião da entrevista com as questões a realizar, com o intuito de desenvolver o estudo de caso da minha dissertação, com o tema “ Fatores que influenciam a escolha da profissão de ROC”.

Assim, solicito encarecidamente a sua colaboração, dado que a sua profissão se enquadra no estudo da investigação e desempenha um papel de destaque no seio da profissão em Portugal.

Neste seguimento, solicitava a sua disponibilidade para a realização de uma entrevista, no dia 9 de Setembro, dado que as suas informações são imprescindíveis para o complemento da minha investigação, que se encontra em fase de elaboração.

Esta entrevista terá uma duração média prevista de 1 hora e, se me conceder autorização, será gravada, pois necessitarei de a redigir, de forma integral, em formato digital (Word).

Agradeço uma resposta, positiva, da sua parte.

Sem outro assunto de momento, me despeço com elevada consideração e esperando o seu precioso contributo para a investigação.

--

Cumprimentos,
Ana Raquel Mendes
Mestrado de Auditoria e Análise Financeira 3ª Edição
Instituto Politécnico de Tomar

 **Guião de Entrevista .docx**
14K [Visualizar](#) [Baixar](#)

de: **ana mendes** <anamendes001@gmail.com>
para: Vítor Luís Santos - SROC
<vitor.santos@vls-sroc.pt>
data: 4 de setembro de 2013 16:15
assunto: Entrevista no âmbito de tese de Mestrado
enviado por: gmail.com

Boa Tarde Exmo. Sr. Dr. Vítor Santos

O meu nome é Ana Raquel Mendes, sou Técnica Oficial de Contas e, docente, nas áreas financeiras, no Instituto Politécnico de Tomar na Escola Superior de Gestão, atualmente discente no mesmo Instituto, encontro-me a frequentar o 2º Ciclo de estudos do Mestrado de Auditoria e Análise Financeira, na fase de elaboração da dissertação.

É na qualidade de discente que contato V.Ex^a, solicitando a sua colaboração para a realização de um inquérito por entrevista, razão pela qual envio em anexo o guião da entrevista com as questões a realizar, com o intuito de desenvolver o estudo de caso da minha dissertação, com o tema "Fatores que influenciam a escolha da profissão de ROC".

Assim, solicito encarecidamente a sua colaboração, dado que a sua profissão se enquadra no estudo da investigação e desempenha um papel de destaque no seio da profissão em Portugal.

Neste seguimento, solicitava a sua disponibilidade para a realização de uma entrevista, no dia 10 de Setembro, dado que as suas informações são imprescindíveis para o complemento da minha investigação, que se encontra em fase de elaboração.

Esta entrevista terá uma duração média prevista de 1 hora e, se me conceder autorização, será gravada, pois necessitarei de a redigir, de forma integral, em formato digital (Word).

Agradeço uma resposta, positiva, da sua parte.

Sem outro assunto de momento, me despeço com elevada consideração e esperando o seu precioso contributo para a investigação.

--

Cumprimentos,
Ana Raquel Mendes



Guião de Entrevista .docx

14K [Visualizar](#) [Baixar](#)