

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE
CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



A INTEGRAÇÃO DOS SERVIÇOS PARTILHADOS NA AUDITORIA
NA KPMG: BENEFÍCIOS E O PAPEL DAS NOVAS TECNOLOGIAS

Ana Margarida Rito Reis

Lisboa, 13 abril de 2026

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE
CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

A INTEGRAÇÃO DOS SERVIÇOS PARTILHADOS NA AUDITORIA
NA KPMG: BENEFÍCIOS E O PAPEL DAS NOVAS TECNOLOGIAS

Ana Margarida Rito Reis

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Auditoria realizada sob a orientação científica do Professor Especialista Rui Manuel da Costa Vargas Pires, Professor Adjunto Convidado da área departamental de Contabilidade e Auditoria.

Constituição do Júri:

Presidente: Professora Doutora Célia Vicente

Arguente: Professor Doutor Fernando Rodrigues

Orientador: Professor Especialista Rui Pires

Lisboa, 13 abril de 2026

Dedicatória

Dedico este trabalho aos meus pais, pelo amor, apoio e confiança incondicional que sempre me deram. Foram o meu porto seguro em todos os momentos, a minha inspiração e força para nunca desistir.

Dedico também aos meus avós, Luís e Olívia, que infelizmente já não estão entre nós, mas cuja memória, carinho e ensinamentos continuam a guiar-me em cada passo da minha vida.

Agradecimentos

Em primeiro lugar, e não poderia ser de outra forma, quero agradecer aos meus pais pelo apoio incondicional que sempre me deram, por serem o meu maior suporte e por me transmitirem os valores corretos. Durante o meu percurso académico não foi exceção, onde sempre me apoiaram e nunca me deixaram perder a motivação.

À minha família - aos meus avós, tios e primos – agradeço pelo carinho, pelas palavras de incentivo e por estarem sempre presentes. O vosso apoio foi fundamental e deram-me sempre motivação para continuar.

Ao meu orientador, Professor Rui Vargas Pires, deixo o meu sincero agradecimento pela orientação, disponibilidade e apoio demonstrado ao longo deste percurso. Os seus conselhos e sugestões foram essenciais para o desenvolvimento da dissertação e para o meu crescimento académico. Muito obrigada, Professor.

À KPMG por me ter ajudado e permitido realizar este estudo através dos questionários.

Aos meus amigos, obrigada pelo apoio constante e por me ajudarem a manter o equilíbrio em todas as fases deste trabalho, tornando este caminho mais leve.

Aos meus colegas e professores, por terem partilhado esta jornada comigo e pela dedicação e conhecimento transmitido.

A todos que fizeram parte desta caminhada, o meu sincero obrigada por me apoiarem e estarem presentes.

Resumo

A presente investigação analisa a integração dos Centros de Serviços Partilhados (CSP) no contexto de auditoria, destacando a sua importância para a eficiência organizacional, a qualidade do trabalho de auditoria e a adoção de práticas inovadoras. O objetivo da dissertação consiste em compreender de forma aprofundada os benefícios, desafios e impactos decorrentes da implementação dos CSP, bem como o papel das novas tecnologias, como a automação e a inteligência artificial na otimização deste modelo organizacional. A investigação desenvolve-se a partir de uma revisão de literatura estruturada, que enquadra teoricamente os CSP, a sua relação com a eficiência e a qualidade do trabalho de auditoria e a relevância das mudanças tecnológicas na evolução destes centros. Para complementar a análise teórica, foi realizado um estudo empírico junto de profissionais de auditoria e *assurance* da KPMG, permitindo identificar perceções, práticas e experiências associadas à utilização dos CSP. Os resultados revelam uma perceção globalmente positiva, evidenciando melhorias na eficiência, redução de tarefas repetitivas e maior consistência no trabalho. Estes resultados reforçam a importância estratégica dos CSP como instrumentos de apoio e valorização do setor da auditoria.

Palavras-chave: Auditoria, Centro de Serviços Partilhados, Eficiência, Qualidade, Tecnologia

Abstract

This research examines the integration of Shared Service Centers (SSCs) in the auditing context, highlighting their importance for organizational efficiency, audit work quality, and the adoption of innovative practices. The dissertation aims to gain an in-depth understanding of the benefits, challenges, and impacts resulting from the implementation of SSCs, as well as the role of new technologies such as automation and artificial intelligence in optimizing this organizational model.

The study is based on a structured literature review that provides a theoretical framework for SSCs, their relationship with audit efficiency and quality, and the relevance of technological changes in the evolution of these centers. To complement the theoretical analysis, an empirical study was conducted with audit and assurance professionals at KPMG, allowing the identification of perceptions, practices, and experiences associated with the use of SSCs. The findings reveal an overall positive perception, showing improvements in efficiency, a reduction in repetitive tasks, and greater consistency in work. These results reinforce the strategic importance of SSCs as tools that support and enhance the auditing sector.

Keywords: Auditing, Shared Services Centers, Efficiency, Quality, Technology

Índice

1. Introdução.....	1
2. Enquadramento.....	4
2.1. Definição e fases de uma auditoria	4
2.2 Serviços partilhados.....	5
2.2.1. Conceito e enquadramento dos SP.....	5
2.2.2. Enquadramento concetual e relação com outros modelos de gestão	8
3. Revisão da Literatura	10
3.1. Serviços partilhados.....	10
3.1.1. A implementação de CSP nas organizações	10
3.1.2. Princípios e benefícios dos CSP.....	12
3.1.3. Motivações para a implementação de SP	15
3.1.4. Principais desafios e fatores críticos na implementação de um CSP	20
3.1.5. O papel das novas tecnologias na operacionalização dos CSP	26
4. Estudo empírico	31
4.1. Objetivos da investigação	31
4.2. Abordagem de investigação.....	33
4.3. Caracterização dos respondentes.....	35
4.4. Análise quantitativa dos resultados	39
4.4.1. Relevância do CSP para a auditoria	39
4.4.2. Testes Anova e testes T	42
4.4.3. Análise econométrica.....	43
4.5. Análise qualitativa dos resultados	45
4.5.1. Análise dos fatores críticos do CSP	45

4.5.2. Desafios e riscos relacionados com a implementação de CSP de apoio à auditoria	46
4.6. Considerações finais.....	49
5. Conclusões, contribuições da investigação, limitações da investigação e recomendações para futuras investigações.....	50
5.1. Considerações finais.....	50
5.2. Limitações da investigação	51
5.3. Sugestões para futuras investigações.....	51
Referências Bibliográficas.....	53
Apêndices.....	57
Apêndice A- Questionário aos profissionais de auditoria da KPMG	57
Apêndice B- Análise econométrica	59
Anexos	64

Índice de Gráficos

Gráfico 4.1. – Tempo de serviço na KPMG	36
Gráfico 4.2. – Categoria profissional atual na KPMG	37
Gráfico 4.3. – Localização do escritório	38
Gráfico 4.4. – Utilização do CSP	38
Gráfico 4.5. – Departamento dentro da KPMG	39

Índice de Figuras

Figura 3.1. – Processo entre os CSP e as equipas de auditoria nas <i>Big Four</i>	19
Figura 3.2. – Modelos de prestação de serviços preferenciais nas organizações GBS (tendência entre 2023 e 2025)	28
Figura 3.3. – Impacto do GenAI no trabalho do GBS	29

Índice de Quadros

Quadro 2.1. – Atividades de suporte das várias unidades de negócio	6
Quadro 2.2. – Organização com as várias atividades de suporte	6
Quadro 4.1. – Análise das respostas com recurso ao desvio padrão e à média	40
Quadro 4.2. – Análise Testes Anova_T	42

Lista de Siglas

CAATs - *Computer-Assisted Audit Techniques*

CLC – Certificação Legal de Contas

CSP – Centro de Serviços Partilhados

DF– Demonstrações Financeiras

ERP – Sistemas de Gestão Integrados (*Enterprise Resource Planning*)

EUA - Estados Unidos da América

GBS – *Global Business Services*

GenAI – Inteligência Artificial Generativa (*Generative Artificial Intelligence*)

PCAOB - *Public Company Accounting Oversight Board*

RPA – *Robotic Process Automation*

SCI – Sistema de Controlo Interno

SP – Serviços Partilhados

SSC - *Shared Service Center*

TI – Tecnologia de Informação

1. Introdução

O contexto empresarial tem sido fortemente influenciado pela globalização, pelo aumento da complexidade das atividades organizacionais e pelo acelerado progresso tecnológico. Fatores como estes, têm levado as organizações a procurar continuamente modelos de gestão mais eficazes, conseguindo maximizar os recursos disponíveis e melhorar a qualidade dos serviços que prestam. Desta forma, os CSP afirmaram-se como uma abordagem organizacional, direcionada para a integração de funções de suporte e para o reforço da eficiência e racionalização dos processos operacionais (Bergeron, 2003; Schulman, Harmer, Dunleavy, & Lusk, 1999).

Os CSP podem ser definidos como uma estratégia colaborativa em que um subconjunto de funções empresariais é atribuído a uma nova unidade de negócio semiautónoma (Bergeron, 2003).

Os CSP representam um modelo de gestão que conjuga características de centralização e descentralização. Este modelo permite um maior controlo das operações, sem perder a ligação às especificidades e exigência das diferentes unidades de negócio (Pinto, 2015).

Esta abordagem diferencia-se dos modelos centralizados convencionais, frequentemente associados a uma menor flexibilidade e capacidade de adaptação, como o *outsourcing* (consiste na transferência de determinadas funções ou processos de uma organização para entidades externas especializadas), que pressupõe a externalização de funções e processos para organizações externas (Janssen & Joha, 2006).

No setor da auditoria, a adoção de CSP tem assumido um papel particularmente relevante. Empresas de auditoria de grande dimensão - como as pertencentes ao grupo das *Big Four*¹ - têm vindo a integrar CSP nos seus processos internos, com o intuito de racionalizar tarefas rotineiras e repetitivas, reduzir custos e aumentar a consistência do trabalho (Aschaur & Quick, 2023). A implementação destes centros, permite que as equipas de auditoria

¹ Consideradas as quatro maiores empresas de Auditoria: Deloitte, Ernst & Young (EY), PricewaterhouseCoopers (PwC) e KPMG.

concentrem os seus esforços em atividades de maior valor acrescentado, reforçando a qualidade e a credibilidade dos relatórios financeiros (Chan & Moser, 2015).

Paralelamente, o avanço das novas tecnologias tem potenciado a transformação dos modelos de prestação de serviços, sendo a Automação Robótica de Processos (RPA) uma das ferramentas mais relevantes nesse processo. A RPA permite automatizar tarefas de auditoria que seguem regras e padrões definidos, libertando os auditores de tarefas de baixo valor acrescentado e aumentando a precisão e a eficiência do trabalho (Aguirre & Rodriguez, 2017; Gotthardt, Koivulaakso, Paksoy, Saramo, Martikainen & Lehner, 2020). Segundo Huang & Vasarhelyi (2019), a incorporação de soluções automatizadas contribui para uma auditoria mais ágil, fiável e orientada por dados, promovendo uma mudança significativa na forma como os profissionais executam e supervisionam os procedimentos.

O objeto de estudo da presente dissertação consiste na análise da utilização dos CSP em auditorias de demonstrações financeiras (DF).

Desta forma, a presente dissertação tem como objetivo analisar a integração dos CSP na auditoria, destacando os seus benefícios, desafios e impactos, bem como o papel das novas tecnologias. O estudo procura compreender de que modo os CSP influenciam a eficiência organizacional e a qualidade do trabalho de auditoria, avaliando ainda as implicações estratégicas e operacionais da sua adoção.

Para atingir este objetivo, a investigação estrutura-se em duas partes complementares. A primeira corresponde à revisão de literatura, que fornece o enquadramento teórico sobre auditoria, serviços partilhados (SP) e inovação tecnológica, onde são complementados por estudos reais. A segunda parte, consiste num estudo empírico realizado junto de profissionais de auditoria e *assurance* da KPMG através de um questionário (apêndice A) com o objetivo de identificar as perceções e práticas associadas à utilização dos CSP e ao impacto das novas tecnologias. Foi feita uma análise de resultados quantitativa que teve por base médias e desvio padrão, um modelo econométrico, testes Anova e testes t, de forma a analisar diferenças entre os respondentes.

Espera-se que este trabalho contribua para o aprofundamento do conhecimento sobre a relação entre SP e auditoria, oferecendo uma visão integrada sobre como a digitalização e a automação estão a redefinir os modelos de trabalho e de controlo no setor. Adicionalmente, pretende-se

que os resultados obtenham relevância prática para as organizações que ponderam implementar ou otimizar CSP no contexto da auditoria, apoiando decisões estratégicas que combinem eficiência operacional, qualidade e inovação tecnológica.

A dissertação encontra-se dividida da seguinte forma: Numa primeira parte, é apresentada uma base teórica com o objetivo de enquadrar o tema da dissertação, nomeadamente o conceito de uma auditoria financeira bem como a descrição das suas várias fases. De seguida, é analisado o conceito de SP, incluindo os diferentes modelos existentes. Por fim, é abordado o enquadramento conceptual dos SP e a sua articulação com outros modelos de gestão, nomeadamente a centralização, descentralização e *outsourcing*.

A segunda parte, tem como principal objetivo analisar o papel dos SP nas organizações, com particular enfoque na sua implementação, benefícios e desafios associados. De seguida, são discutidos os principais desafios e fatores críticos de sucesso inerentes a este modelo organizacional. Por fim, é analisado o contributo das novas tecnologias na operacionalização dos SP. Este capítulo assenta na revisão da literatura existente, sendo complementado com a análise de estudos de caso reais.

No quarto capítulo são apresentados e discutidos os resultados da investigação baseada num questionário que se encontra no apêndice A. São referidos os objetivos do estudo e as hipóteses previamente formuladas e uma análise quantitativa e qualitativa, com recurso a uma escala tipo *Likert*, testes t e testes Anova, e uma análise econométrica através do *software Eviews 12*.

2. Enquadramento

O objetivo deste capítulo é apresentar um enquadramento teórico que sustenta os temas abordados na dissertação. O capítulo inicia-se com a definição do conceito de auditoria financeira e uma descrição das suas principais fases. De seguida, são apresentados o conceito de SP e os diferentes modelos existentes. Por fim, é explorado o enquadramento conceptual dos SP e a sua relação com outros modelos de gestão, nomeadamente a centralização, descentralização e *outsourcing*.

2.1. Definição e fases de uma auditoria

Segundo Almeida (2019) auditoria financeira pode ser definida como

Um processo objetivo e sistemático, efetuado por um terceiro independente, de obtenção e avaliação de prova, em relação às asserções sobre ações e eventos económicos, para verificar o grau de correspondência entre essas asserções e os critérios estabelecidos, comunicando os resultados aos utilizadores da informação financeira.

São vários os interessados na produção e no uso das DF auditadas. Entre eles, o órgão de gestão, cuja responsabilidade abrange a administração da organização, a salvaguarda dos ativos e a preparação das DF que espelham as condições financeiras e económicas da organização. Por outro lado, os terceiros, como investidores atuais ou potenciais, também dependem das mesmas para a tomada de decisão sobre investir na organização. Outros utilizadores da informação financeira são instituições financeiras, a autoridade tributária, os reguladores, os próprios colaboradores, os tribunais, os obrigacionistas e os fornecedores. Os auditores acrescentam valor às DF, uma vez que obtêm evidência suficiente sobre a adequada apresentação de acordo com as normas contabilísticas aplicáveis, atuando de forma independente em relação ao órgão de gestão e aos restantes interessados, e por fim, têm conhecimento sobre os riscos subjacentes à atividade da empresa (Almeida, 2019).

Segundo Almeida (2019), relativamente às várias fases de uma auditoria, uma das decisões mais importantes com que os auditores se deparam, é a aceitação de um cliente. Após essa decisão, tem início a fase do planeamento, que assume um papel crucial, uma vez que permite ao auditor recolher prova suficiente e apropriada de forma a suportar as suas conclusões, minimizando simultaneamente a possibilidade de litígio, assegurando uma relação custo/benefício num patamar aceitável, cumprindo os prazos acordados com o cliente. Nesta fase, devem ser definidas a natureza, a extensão e a profundidade e oportunidade dos

procedimentos de auditoria a adotar. O auditor recolhe evidência sobre a eficiência do sistema de controlo interno (SCI), examinando os mecanismos de controlos instituídos pela empresa sobre o processo de relato financeiro. Os testes aos controlos são apenas executados se o auditor concluir que os mesmos estão implementados de modo a reduzir o risco de ocorrência de distorções materialmente relevantes. Por sua vez, os procedimentos substantivos são desenhados com o objetivo de detetar distorções resultantes de erros ou fraudes, que possam existir nas DF e que não tenham sido detetados pelo SCI. Garantir que a auditoria foi conduzida de forma eficiente e eficaz é um dos requisitos para que as expectativas dos utilizadores da informação financeira sejam alcançadas. Após o planeamento e a execução do trabalho de campo, o auditor deve ainda realizar diversas tarefas antes da emissão do relatório final. Estas incluem a avaliação da continuidade da empresa, efetuar ajustamentos ou reclassificações, caso existam, avaliar a adequação das divulgações e a existência de eventuais acontecimentos subsequentes.

Por fim, o auditor elabora um relatório de auditoria, no qual expressa uma opinião independente sobre se as DF apresentam uma imagem verdadeira e apropriada da situação financeira e do desempenho da entidade. Este relatório é formalmente designado por Certificação Legal de Contas² (CLC). (Almeida, 2019)

2.2 Serviços partilhados

2.2.1. Conceito e enquadramento dos SP

Segundo Bergeron (2003), uma definição de SP que reflita a intenção e os ideais do modelo pode ser formulada da seguinte forma:

Uma estratégia colaborativa em que um subconjunto de funções empresariais existentes é centralizado numa nova unidade de negócio semiautónoma com uma estrutura de negócio projetada com o objetivo de promover a eficiência, geração de valor e melhor serviço para os clientes internos da empresa.

Os SP também podem ser definidos como “a prática de partilhar dentro de uma organização um conjunto de serviços comuns, em vez de ter essas mesmas funções disseminadas dentro da organização, gerando duplicidades” (Quinn, Cooke, & Andrew, 2000).

E ainda “promovem uma concentração de recursos que previamente estavam dispersos pela organização, com o intuito de servir múltiplos clientes internos a um menor custo e com níveis

² Quando a certificação das contas advém de uma imposição legal de contas dá-se o nome de CLC. Denomina-se relatório de Auditoria quando a auditoria é contratualizada.

de serviço superiores, tendo como objetivo aumentar o valor corporativo da organização e satisfazer os clientes externos” (Schulman et al. 1999).

Embora o conceito de CSP ter sido formalizado no início da década de 1990, como forma de reduzir custos e manter o controle sobre os processos e serviços, a sua prática já existia há mais tempo (Bergeron, 2003).

O quadro seguinte ilustra a diferença entre uma organização em que as atividades de suporte se encontram distribuídas por várias unidades de negócio e uma organização, onde os CSP concentram essas mesmas atividades numa unidade central:

Quadro 2.1 Atividades de suporte das várias unidades de negócio

Organização (empresa mãe)			
Filial A	Filial B	Filial C	Filial D
Contas a receber	Contas a receber	Contas a receber	Contas a receber
Contas a pagar	Contas a pagar	Contas a pagar	Contas a pagar
Fluxos de caixa	Fluxos de caixa	Fluxos de caixa	Fluxos de caixa
Recursos humanos	Recursos humanos	Recursos humanos	Recursos humanos
Compras	Compras	Compras	Compras
Processamento de pedidos	Processamento de pedidos	Processamento de pedidos	Processamento de pedidos
...	...	...	...

Fonte Adaptado de (Seixas, 2014)

O quadro seguinte, por outro lado, demonstra as várias atividades de suporte concentradas em apenas uma unidade de negócio (CSP):

Quadro 2.2 Organização com as várias atividades de suporte numa unidade de negócio

Organização (empresa mãe)			
Filial A	Filial B	Filial C	Filial D
Contas a receber Contas a pagar Fluxos de caixa Recursos humanos Compras Processamento de pedidos ...			

Fonte Adaptado de (Seixas, 2014)

É comum que diferentes filiais de um mesmo grupo possuam funções administrativas semelhantes, mas organizadas de forma independente. Com o objetivo de eliminar estas

redundâncias e aumentar a eficiência, surge o conceito de CSP, que se traduz na concentração de grande parte ou até mesmo a sua totalidade das atividades de suporte numa unidade central responsável por prestar esses serviços de forma integrada a todas as filiais do grupo (Pinto J, 2015).

Segundo Quinn et al. (2000), existem quatro modelos de SP, que evoluíram a partir do modelo básico, que se distingue pela estratégia de foco no cliente interno (as unidades de negócio). As abordagens visam reduzir os custos através de economias de escala e assegurar a qualidade dos serviços de apoio.

- O modelo básico consolida as atividades e transações de suporte numa única localização, de utilização obrigatória pelas unidades de negócio, com o objetivo de reduzir custos e promover a standardização, sem transferir os custos para estas unidades;
- O modelo *Marketplace* evolui do modelo básico, deixando de ser obrigatória a utilização dos serviços. O CSP passa a gerir as atividades com profissionais especializados e amplia a oferta de serviços para melhor responder às necessidades das unidades de negócio:
- O modelo *Marketplace* avançado permite que, tanto o CSP como as unidades de negócio possam adquirir serviços no mercado. Os custos passam a ser imputados às unidades, obrigando à comparação com preços externos. Apenas os serviços competitivos permanecem internamente, podendo o CSP comercializar os que se revelem vantajosos;
- O modelo de empresa independente representa a fase mais avançada, em que os CSP são estruturados como um negócio autónomo, prestando serviços a múltiplos clientes com o objetivo de gerar receitas e lucros.

Segundo Chan e Moser (2015), os clientes de auditoria exigem elevados níveis de transparência quanto à externalização de serviços. Assim, ao contrário das partes interessadas externas, os clientes finais por norma sabem da utilização dos CSP, uma vez que as empresas de auditoria incluem esta informação numa secção de proposta inicial e posteriormente, na carta de compromisso assinada pelos clientes.

2.2.2. Enquadramento concetual e relação com outros modelos de gestão

As empresas enfrentam atualmente, um contexto marcado por fortes pressões competitivas, e ciclos constantes de transformação e desenvolvimento (Pinto, 2015).

Neste contexto de mudança, a gestão da informação e do conhecimento assume um papel cada vez mais central. Torna-se, por isso, fundamental encarar a gestão como um processo contínuo e dinâmico, que sustenta a capacidade de adaptação e inovação das organizações. (Pinto, 2015)

É igualmente relevante, compreender a relação entre os SP com os conceitos de centralização, descentralização e *outsourcing* (Pinto, 2015).

Neste enquadramento, emergem diferentes modelos organizacionais, baseados em estruturas de gestão que visam gerar valor através da consolidação, standardização e reconfiguração do conhecimento. A consolidação de atividades traduz-se no reforço dos processos, potenciando sinergias através da concentração e integração dessas atividades num mesmo contexto organizacional (Pinto, 2015).

Numa estrutura organizacional centralizada, as unidades são concebidas para fornecer informação ao centro corporativo, que detém a responsabilidade pela tomada de decisão e pela gestão global das diferentes áreas de negócio. Neste modelo, o poder de decisão encontra-se concentrado num único ponto hierárquico. Contudo, a centralização tende a comprometer a agilidade e a flexibilidade dos processos, podendo também gerar custos adicionais para as unidades operacionais. Por outro lado, a descentralização caracteriza-se por uma maior autonomia das unidades de negócio, embora possa resultar na duplicação de esforços e funções, bem como em custos acrescidos (Schulman et al. 1999).

Contudo, existem semelhanças entre os objetivos do *outsourcing* e dos SP, uma vez que ambos têm como objetivos principais a redução de custos e a libertação de recursos, permitindo às organizações concentrar-se nas suas competências essenciais (Janssen & Joha, 2006).

O modelo de CSP surge, assim, como uma abordagem híbrida, que procura conciliar as vantagens da centralização e da descentralização, combinando eficiência, controlo e flexibilidade organizacional (Schulman et al. 1999).

Em grupos empresariais com múltiplas áreas ou presença em diferentes geografias, cada unidade ou país tende a operar com processos de gestão e operacionais autónomos. Estas unidades são normalmente compostas por equipas distintas, frequentemente distribuídas por diversos locais geográficos. Tal estrutura conduz, inevitavelmente, à duplicação de funções e

atividades, uma vez que cada unidade mantém os seus próprios departamentos de suporte (Pinto, 2015).

Os CSP não correspondem a um modelo de negócio tradicional (Bergeron, 2003) e difere dos modelos centralizados e dos modelos de *outsourcing* (Ulbrich, 2003).

Em ambos os modelos, observa-se uma contribuição para a simplificação organizacional, promovendo a racionalização da cadeia de valor por meio da reestruturação das atividades de suporte (Aksin & Masini, 2008).

Contrariamente ao *outsourcing*, o CSP encontra-se dentro da organização e os recursos permanecem dentro da organização. A introdução de um CSP é uma decisão estratégica essencial, visto que se trata de uma decisão de longo prazo onde envolve uma complexidade significativa e riscos consideráveis (Janssen & Joha, 2006).

3. Revisão da Literatura

O objetivo deste capítulo é analisar o papel dos SP nas organizações, com enfoque na sua implementação, benefícios e desafios. Para o efeito, o capítulo aborda o processo de implementação dos CSP, bem como os seus princípios, vantagens e motivações subjacentes. São ainda analisados os principais desafios e fatores críticos de sucesso associados a este modelo. Por fim, é explorado o contributo das novas tecnologias na operacionalização dos SP. O capítulo foi desenvolvido com bases teóricas da literatura existente e complementado por estudos de casos reais.

3.1. Serviços partilhados

3.1.1. A implementação de CSP nas organizações

Segundo Moller (2000), é essencial que a administração esteja envolvida desde as fases iniciais do projeto, garantindo apoio ao mais alto nível e promovendo uma comunicação eficaz em toda a organização, de forma a reforçar a importância estratégica e os benefícios futuros decorrentes da implementação do CSP.

Antes de avançar para a fase de implementação, é fundamental realizar um estudo de viabilidade económica, tecnológica e organizacional, com o objetivo de avaliar a exequibilidade do projeto (Pinto, 2009). De acordo com Moller (2000), a elaboração de um estudo de caso constitui o principal propósito desta análise, pois permite comparar benefícios e custos, bem como estimar o período necessário para alcançar o retorno do investimento.

O estudo de viabilidade deve culminar na produção de um relatório técnico que avalie as restrições e condicionantes do projeto, determinando se este deve ou não prosseguir.

Caso a decisão seja favorável, segue-se a fase de modelização, na qual se define o âmbito do projeto, com o intuito de evitar atrasos ou falhas na sua execução. Nesta etapa, torna-se essencial decidir quais os processos que permanecem nos locais de origem e quais podem ser transferidos, apresentando o novo modelo operativo às unidades de negócio envolvidas.

Algumas tarefas, como as de controlo, análise e processamento manual de exceções, não podem ser totalmente automatizadas, sendo necessário garantir a distribuição clara de responsabilidades para evitar duplicações de tarefas, atrasos e inseguranças nas unidades de negócio (Pinto, 2009).

Nesta fase, deve ainda proceder-se à avaliação detalhada dos custos e benefícios do projeto, à definição do modelo operativo do CSP e à elaboração de um plano de implementação estruturado. É igualmente importante identificar potenciais obstáculos em cada unidade de

negócio e desenvolver estratégias para a sua mitigação, incluindo eventuais desafios de natureza legal ou regulamentar (Deloitte, 2004).

De acordo com Bergeron (2003), antes da implementação de um CSP, devem ser consideradas algumas questões orientadoras:

- Qual seria o impacto financeiro da implementação de um sistema de SP viável? Isto é, quais seriam as potenciais reduções de custo nos processos de suporte?
- Que melhoria na eficiência e eficácia dos processos de negócio se espera obter com a implementação do CSP?
- Qual o custo total de implementação do modelo?
- Quanto tempo será necessário até que o CSP atinja o ponto de equilíbrio financeiro (*break-even*)?

O primeiro estudo sobre a implementação e operação de CSP no setor de auditoria foi conduzido entre 2015-2019 e publicado em 2023. Pertence a Ewald Aschaur e Reiner Quick, cujo tema “Implementação de CSP em empresas de auditoria *Big Four*: um estudo exploratório orientado pela teoria instrucional”. Teve como principal objetivo investigar de que forma os CSP são implementados e como é que estes afetam as práticas das empresas de auditoria e a qualidade da mesma. As questões de estudo foram conduzidas através de entrevistas (no anexo 1 encontram-se as características dos 25 entrevistados) e foram as seguintes:

Q1: Porque é que as empresas de auditoria implementam CSP?

Q2: Como é que o cenário institucional de auditoria muda após a implementação do CSP?

Q3: Como é que a implementação do CSP afeta as avaliações sobre a qualidade de auditoria?

Um dos entrevistados (partner britânico com responsabilidade sobre um CSP localizado na Índia) referiu que praticamente qualquer tarefa poderia ser terceirizada para esse departamento. Contudo, sublinhou que, na prática, a maioria das tarefas delegadas consistia em atividades rotineiras e repetitivas, passíveis de automação e padronização (como por exemplo, reconciliações e circularizações). Um auditor holandês com experiência em CSP na Índia forneceu uma descrição mais abrangente dos procedimentos de auditoria conduzidos pelo CSP:

Serviços em todas as etapas do processo de auditoria externa: fases de planeamento, testes e conclusão de auditorias. Por exemplo, *roll forward*³ e configuração do arquivo de auditoria, procedimentos analíticos, confirmações, reconciliações, testes de detalhe e controlo, rotinas de IDEA⁴/CAATS⁵ (*Computer-Assisted Audit Techniques*) /MUS⁶ (*Monetary Unit Sampling*), procedimentos de DF sendo eles os cálculos, consistência interna e ano anterior, fluxogramas de processos.

Para que a implementação de um CSP se revele viável e financeiramente vantajosa, a organização deverá ter uma dimensão suficiente que lhe permita a longo prazo recuperar os custos iniciais associados à sua criação e operação. Esta realidade ajuda a explicar por que motivo apenas as empresas *Big Four* recorrem a este modelo (Aschaur & Quick, 2023).

3.1.2. Princípios e benefícios dos CSP

Diversos autores têm desenvolvido investigações sobre os benefícios associados aos CSP, sendo possível identificar um consenso generalizado quanto às vantagens decorrentes da sua implementação (Schulman et al. 1999; Linde et al. 2006; Ulbrich, 2006).

Entre estas, destaca-se a redução de custos como o benefício mais referido (Linde, Boessenkool & Jooste, 2006). De igual modo, a melhoria do retorno do capital investido constitui uma vantagem amplamente reconhecida, resultante dos processos de padronização, consolidação e aproveitamento das economias de escala (Schulman et al. 1999).

Para além dos ganhos de natureza financeira, os CSP contribuem para uma maior consistência e fiabilidade da informação, reforçando simultaneamente a responsabilização das equipas e fomentando a criação de uma cultura organizacional coesa e integrada. Ao promover a perceção de “uma só empresa”, os colaboradores passam a reconhecer o impacto das suas funções no desempenho global da organização, potenciando níveis superiores de motivação e sentimento de pertença (Schulman et al. 1999; Ulrich, 1995).

O modelo de gestão de SP caracteriza-se pela centralização da administração dos serviços numa unidade organizacional, embora a respetiva execução possa ocorrer de forma local ou distribuída. Trata-se de uma abordagem economicamente vantajosa, uma vez que permite

³ Procedimento de auditoria que consiste em atualizar testes realizados antes da data de fecho das contas, de forma a assegurar que continuam válidos até essa data.

⁴ Software de auditoria.

⁵ Ferramentas e técnicas de auditoria assistida por computador.

⁶ Amostragem por unidade monetária.

alcançar economias de escala, promove a uniformização tecnológica e a padronização de processos. Além disso, o modelo facilita a especialização de recursos e adapta-se às variações nas necessidades das empresas associadas (Schulman et al. 1999).

Os CSP centram-se, essencialmente, na otimização de pessoas, capital e tempo. Esta unidade de negócio é uma área limitada de produção ou serviços, que pode abranger atividades de *backoffice*⁷ como contabilidade, apoio ao cliente, serviços administrativos, faturação, programação, entre outros e é criada com o principal objetivo de fornecer serviços a toda ou parte de uma organização. Estão centrados geograficamente e por meio de comunicação e controlo de processos (Bergeron, 2003).

Estes surgiram como uma estratégia de aumentar a eficácia e eficiência organizacional. As grandes empresas começaram por reavaliar os seus processos internos e a conceber modelos de negócio mais eficazes (Moller, 2004).

Segundo Moller (2004), o conceito centra-se em três princípios: Standardização, consolidação e reengenharia. A execução destes serviços pode ocorrer de forma centralizada ou distribuída por diferentes localizações.

A evolução incremental de processos, pode ser caracterizada na reformulação dos processos, estruturas organizacionais, sistemas de informação e valores da organização, como principal objetivo melhorar os resultados do negócio e garantir a sua competitividade no mercado (Hammer, 1995).

Os clientes tornaram-se mais informados, exigentes e com um maior leque de opções. A concorrência tornou-se global, enquanto as rápidas mudanças económicas, tecnológicas e geopolíticas, transformam constantemente o mercado. Para as empresas se manterem competitivas, estas devem apostar na rapidez, inovação, flexibilidade, qualidade e controlo de custos. Modelos tradicionais, já não são suficientes e a reengenharia tornou-se essencial para a adaptação e sobrevivência das empresas (Pinto, J 2009).

Baseiam-se em processos de suporte comuns a toda a organização de forma a criar sinergias e melhorar a eficiência, reduzindo custos e aumentando a qualidade. Centram-se em funções administrativas e de transação, tarefas essenciais, mas que não precisam de ser realizadas em cada unidade de negócio (Quinn et al. 2000).

⁷ Área de apoio administrativo e operacional de uma empresa.

De acordo com Meyer (adaptado de Afonso, 2010), o valor acrescentado para o cliente decorre da capacidade de centralizar os processos transacionais numa unidade funcional, capaz de responder de forma integrada às necessidades de toda a organização. Esta centralização permite que as áreas operacionais possam redirecionar os seus recursos para atividades de carácter mais estratégico. A adoção do modelo de CSP possibilita, assim, uma maior rentabilização do tempo anteriormente dedicado a tarefas repetitivas, traduzindo-se numa redução do período necessário para a execução de processos transacionais e, consequentemente, num aumento da disponibilidade para funções de monitorização, controlo interno e gestão do risco.

São vários os benefícios potenciais que este modelo pode gerar onde se destacam:

- A redução de custos, decorrente da pressão constante por produtos e serviços com uma relação custo-benefício otimizada;
- Aumento da eficiência, através da padronização de processos e da aplicação de tecnologias que permitem uma melhor qualidade de serviços a preços competitivos;
- Redução de pessoal, uma vez que a concentração de recursos em áreas específicas possibilita a execução das mesmas tarefas com menos colaboradores.

Além do *downsizing* ou *rightsizing*⁸, o modelo permite que novas metodologias e melhorias de eficiência possibilitem que colaboradores juniores, assumam tarefas que anteriormente eram realizadas por colaboradores *seniors* que importavam um maior custo (Bergeron, 2003).

A qualidade de auditoria é essencial para o setor, levando as empresas a adotarem práticas mais eficientes sem comprometer a excelência. Os CSP podem melhorar essa qualidade, referido por um *partner* com responsabilidade num CSP alemão: a sua implementação permitiu corrigir falhas nos procedimentos anteriores, resultando num aumento da qualidade da auditoria (Aschaur & Quick, 2023).

Existe uma maior qualidade, principalmente, em tarefas padronizadas e repetitivas, como confirmado por um *partner* com responsabilidade num CSP italiano. O mesmo reforçou que os colaboradores do departamento devem desenvolver competência específicas adicionais, de forma a atingir um nível em que são muito mais eficazes e eficientes, comparativamente com as equipas de auditoria (Aschaur & Quick, 2023).

⁸ O *downsizing* refere-se à redução de pessoal por motivos de cortes de custos, enquanto o *rightsizing* visa ajustar estrategicamente a estrutura da empresa às suas necessidades.

O uso de procedimentos padronizados ajuda na otimização dos processos, permitindo que as equipas de auditorias se concentrem em atividades mais complexas e relevantes para os clientes, tal como explicou um *partner* sem responsabilidade num CSP alemão:

Isto permite-nos usar o tempo passado nas instalações do cliente em questões realmente importantes de natureza mais crítica, que também são de maior interesse para o cliente.

Isto também melhora a relação entre a equipa de auditoria e o cliente.

A utilização de um CSP pode evitar atrasos na auditoria, garantindo que as equipas tenham tempo suficiente para realizar o seu trabalho com qualidade. Desta forma, recorrer ao departamento, pode aumentar a satisfação e a motivação dos funcionários. Outra vantagem identificada é a ajuda na escassez de pessoal na época alta. (Aschaur & Quick, 2023)

3.1.3. Motivações para a implementação de SP

As motivações subjacentes à criação de um CSP não se limitam a aspetos de natureza financeira, abrangendo igualmente fatores estratégicos, sociotécnicos e organizacionais (Janssen & Joha, 2006). De acordo com Schulman et al. (1999), tanto os clientes como o próprio ambiente empresarial exercem pressão para a adoção deste modelo, reconhecendo o seu potencial para gerar eficiência e valor.

Numa perspetiva mais abrangente, a globalização dos mercados, a crescente complexidade das operações empresariais, as pressões associadas à redução de custos e o progresso tecnológico constituem elementos impulsionadores da implementação de SP (Helbing et al., 2013; Schulman et al. 1999; Ulrich, 1995).

E de acordo com o estudo enumerado anteriormente, as empresas de auditoria estão inseridas num ambiente de mercado em conformidade com o imperativo económico da teoria institucional, as mesmas lucram ao maximizar a eficiência. E, portanto, uma vantagem enumerada e fundamental dos CSP são os seus custos de auditoria reduzidos conforme um dos *partners* britânico com responsabilidade num CSP na Índia referiu (Aschaur & Quick, 2023).

Tal como em qualquer organização, a gestão eficiente dos custos com pessoal revela-se essencial. Através das entrevistas realizadas, os autores verificaram que as empresas de auditoria recorrem aos CSP como uma estratégia para reduzir esses custos. Um exemplo claro desta abordagem, é a prática comum de atribuir salários mais baixos aos colaboradores afetos a estes departamentos (Aschaur & Quick, 2023).

Com base nas teorias gerais relacionadas com o funcionamento dos CSP, os benefícios deste modelo tendem a aumentar à medida que o mesmo ganha maturidade. Isto deve-se ao facto de os colaboradores se especializarem num conjunto específico e bem delimitado de tarefas de auditoria mais simples, o que permite uma redução significativa no tempo necessário para a sua execução (Aschaur & Quick, 2023).

Esta realidade é corroborada pelo testemunho de um dos entrevistados (um *partner* britânico com responsabilidades sobre um CSP na Índia) onde explica que, anteriormente, os procedimentos de auditoria mais triviais eram atribuídos a auditores em início de carreira, ainda sem experiência, como por exemplo a preparação de cartas de circularização. Atualmente, essas mesmas tarefas são realizadas de forma contínua pelos CSP, contribuindo assim para um aumento da eficiência operacional (Aschaur & Quick, 2023).

De acordo com dois entrevistados, um gerente *senior* e um *senior* associado, alemães, sem experiência em CSP afirmaram, respetivamente, que a principal vantagem do departamento, está no processamento mais rápido dos procedimentos de auditoria visto que as equipas muitas vezes não têm pessoal necessário e sendo a qualidade de auditoria uma prioridade nas as equipas, as mesmas progridem mais rapidamente pois as tarefas repetitivas são delegadas ao CSP que trabalham de forma mais célere devido à sua especialização. O segundo entrevistado veio reforçar a pequena dimensão da equipa de auditoria e dessa forma o CSP reduz o tempo de trabalho semanal (Aschaur & Quick, 2023).

Por norma, é mais fácil contratar funcionários para os CSP visto que os requisitos de qualificação são mais baixos e as condições de trabalho mais flexíveis. Porém, a aquisição de talento é um fator crucial para o sucesso do departamento (Aschaur & Quick, 2023).

Numa das empresas em Espanha, muitos funcionários dos CSP tinham formações académicas, mas não possuíam qualificações profissionais devido à falta de experiência prática que é exigida. Outra empresa de auditoria espanhola, adotava uma estrutura do género de uma pirâmide em que os funcionários de topo tinham certificações em auditoria, os de nível intermédio possuíam licenciaturas e os de nível abaixo não tinham qualquer formação académica. Foi descrita uma estrutura semelhante por um *partner* com responsabilidade num CSP na Alemanha, em que o mesmo refere que além do responsável pelo departamento ter qualificação em auditoria, os líderes do grupo são contabilistas certificados (Aschaur & Quick, 2023)

As empresas de auditoria recorrem aos CSP como centros de formação para funcionários em início de carreira. Exemplo disso mesmo é uma empresa italiana que contrata estagiários para trabalharem no CSP cerca de seis meses, entre a licenciatura e mestrado, proporcionando formação e aumentando as probabilidades de mais tarde se candidatarem à empresa de auditoria após a conclusão dos estudos (Aschaur & Quick, 2023).

Tal como os *partners*, os membros da equipa de auditoria partilham da visão de que o uso de CSP leva à redução de custos, economiza tempo na produção de auditoria e contribui para uma conclusão mais rápida do processo de auditoria. Porém, também apresentam desafios e descrevem este departamento como um alívio da pressão sobre a equipa de auditoria e como um aumento da eficiência da mesma (Aschaur & Quick, 2023).

Foi realizado um estudo denominado de “Um Novo Modelo de Implementação de SP” em 2009 por José Pinto de uma proposta de implementação de um modelo de SP, destacando a necessidade de alinhamento estratégico, integração tecnológica e controlo de custos. O modelo de SP representa uma abordagem inovadora na gestão empresarial em que a tecnologia assume um papel essencial na otimização dos processos organizacionais. Ao invés de dispensar recursos, esta estrutura concentra as melhores competências humanas, operacionais e tecnológicas assegurando um serviço eficiente e de elevada qualidade. A transição para um CSP implica não apenas a transferência de processos, mas também a migração de equipas e sistemas tecnológicos. Relativamente aos modelos de SP, existem três. O modelo convencional evolui gradualmente para responder às exigências do grupo empresarial, ajustando-se ao seu crescimento. O modelo de serviços de entrega, foca-se na globalização da prestação de serviços, recorrendo a uma estrutura descentralizada suportada por tecnologia avançada. E no modelo transitório é utilizado como etapa intermédia para um sistema mais centralizado, permitindo uma redução progressiva dos recursos humanos através da automação.

Segundo Pinto (2009), o êxito de um CSP depende de uma cultura organizacional baseada na colaboração e no compromisso. Para garantir uma implementação eficaz, a *holding* do grupo deve suportar o investimento inicial, promovendo a uniformização dos processos e minimizando resistências internas. O valor atribuído aos serviços dependerá da perceção das empresas clientes e do grau de dependência dos mesmos.

Janssen & Joha (2006) publicaram um artigo sobre os “Motivos para a criação de CSP nas administrações públicas” com base em 24 entrevistas de resposta aberta e um conjunto de artigos.

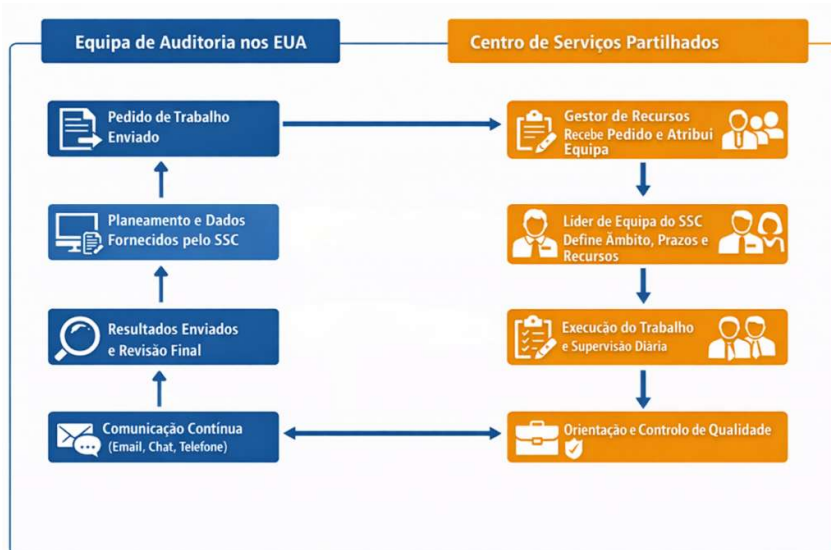
Relativamente às motivações antes e depois da criação do CSP, o mesmo permitiu que a administração pública se focasse no seu trabalho principal e tornou a gestão de função de TI (Tecnologias de informação) mais clara. Pequenos tribunais valorizaram o CSP por conseguir aliviar tarefas mais complexas. No entanto, existiu dúvidas sobre a capacidade do mesmo para impulsionar a inovação e adotar novas tecnologias, devido à necessidade de recorrer a consultores externos, mas o CSP consolidou-se como ponto único de serviço, oferecendo suporte para automação, aplicações especializadas, integração de sistemas e assistência técnica. A padronização foi um dos principais objetivos, que ao longo do tempo foi sendo concretizado. Além disso, permitiu mitigar riscos associados ao desenvolvimento de novos sistemas. Como motivações políticas, o departamento ajudou a controlar melhor os custos de TI e a resolver disputas sobre o financiamento de sistemas individuais para cada tribunal. O reconhecimento da credibilidade do CSP também foi mencionado como um benefício político relevante.

Um estudo realizado por Matthew G. Sherwood (2025) aborda a utilização de CSP nos EUA (Estados Unidos da América) para o trabalho de auditoria de forma a reduzir custos e aliviar a carga de trabalho por parte das equipas de auditoria, salvaguardando se estes benefícios ocorrem em detrimento da qualidade de auditoria.

Existe um organismo designado de *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) que supervisiona os CSP através da revisão das suas políticas e procedimentos durante as inspeções às empresas de auditoria.

Dentro das *Big Four* nos EUA, os processos específicos de integração do trabalho dos CSP podem variar, no entanto, a sua utilização nas auditorias segue um padrão semelhante entre as quatro. De seguida um quadro onde demonstra o processo entre os CSP e as equipas de auditoria:

Figura 3.1 Processo entre os CSP e as equipas de auditoria nas *Big Four*



Fonte Elaboração própria

Neste artigo foram levantadas duas questões:

- Qual é a prevalência e quais são as tendências na utilização de recursos de CSP pelas equipas de auditoria das *Big Four*? (Q1)
- Quais são as características dos clientes e dos trabalhos de auditoria que estão associados à percentagem de horas de auditoria realizadas por recursos a CSP? (Q2)

O autor utiliza dados detalhados ao nível dos trabalhos de auditoria fornecidos pelo PCAOB entre 2013 e 2018. A amostra inclui milhares de auditorias de empresas cotadas, permitindo analisar tanto a utilização dos CSP como os seus efeitos na qualidade e nos custos de auditoria. De forma a analisar a utilização dos CSP, o estudo recorre a três principais variáveis:

- *CSP_USE*: indica se houve utilização do CSP
- *CSP_HRS*: Número de horas realizadas pelo CSP
- *CSP_PCT*: Percentagem do total de horas de auditoria feitas pelo CSP (mede a intensidade da utilização no trabalho de auditoria)

O estudo conclui que a utilização de CSP nas auditorias das *Big Four* é praticamente universal, onde mais de 98% dos trabalhos de auditoria utilizam CSP no final do período analisado e existe um crescimento muito significativo ao longo do tempo onde as horas realizadas pelos centros aumentaram mais de 190% e a percentagem de horas de auditoria realizadas pelos CSP aumentou mais de 125%. Este crescimento é superior ao crescimento do total de horas de auditoria, isto é, não é apenas mais trabalho, mas sim mais trabalho transferido para o CSP.

Posto isto, os CSP tornaram-se um elemento estrutural das auditorias das *Big Four*, com utilização quase total e crescente importância ao longo do tempo, refletindo uma mudança estratégica na alocação de recursos.

O estudo mostra que a percentagem de horas realizadas por CSP (CSP_PCT) depende de várias características:

- Características do cliente (complexidade e risco) que são associadas a menor utilização do CSP:
 - Maior complexidade (mais segmentos, fusões/aquisições);
 - Maior risco (indústrias litigiosas, fraquezas no controlo interno);
 - Emissão de dívida ou capital.
- Características do trabalho de auditoria que são associadas a menor uso do CSP:
 - Clientes mais importantes para o auditor;
 - Mudanças inesperadas de sócio;
 - Maior distância entre cliente e sócio.
- Características do trabalho de auditoria que são associadas a maior uso do CSP:
 - Maior duração da relação com o cliente;
 - Maior experiência/familiaridade do sócio com o cliente;
 - Períodos de maior carga de trabalho (*busy season*);
 - Evidência económica associada onde auditorias com recurso ao CSP apresentam honorários mais baixos, menos horas totais, maior rentabilidade.

E, de forma a responder à segunda questão, os CSP são utilizados sobretudo em tarefas menos complexas e mais rotineiras, sendo evitados em auditorias mais arriscadas ou críticas. A sua utilização aumenta quando há familiaridade com o cliente e pressão operacional, funcionando como um mecanismo de eficiência.

3.1.4. Principais desafios e fatores críticos na implementação de um CSP

O sucesso de um CSP depende, em grande medida, da sua capacidade para gerar valor acrescentado para a organização (Forst, 2001).

Para que essa capacidade se concretize, é essencial que a equipa de gestão tenha em consideração a existência de variáveis críticas que influenciam o desempenho e a eficácia do modelo (Linde, Boessenkool & Jooste, 2006).

A implementação bem-sucedida de um CSP depende de um conjunto alargado de fatores críticos de sucesso, entre os quais se destacam: o compromisso da direção, a liderança, a tecnologia, a confiança, as pessoas, a capacidade de resolução de problemas, a definição de

objetivos e indicadores de desempenho, a melhoria contínua, o trabalho em equipa, a gestão da mudança, a cultura organizacional, a comunicação, a formação, o controlo de custos e o *benchmarking*⁹ (Seixas, 2014).

Segundo a ACCA¹⁰ (2002), outros fatores importantes incluem: capacidade de comunicação, fundamental para aproximar todas as partes e garantir compreensão clara das funções individuais; motivação dos colaboradores, mantendo espírito de equipa baseado em confiança recíproca; competências e capacidades, asseguradas através de formação contínua, avaliação e desenvolvimento; e a existência de um processo permanente de revisão e ajustamento dos processos internos. Entre estes fatores, os que exercem maior influência no desempenho do CSP são o comprometimento da gestão de topo, a liderança efetiva, a infraestrutura tecnológica, a confiança e o capital humano. A direção deve possuir conhecimento aprofundado sobre os serviços e processos desenvolvidos pelo centro, bem como assegurar aos colaboradores o acesso a ferramentas tecnológicas atualizadas e adequadas ao bom desempenho das suas funções.

Adicionalmente, é fundamental promover um ambiente de trabalho positivo, baseado na colaboração, segurança e confiança, que incentive a produtividade e o espírito de entreajuda entre as equipas (Seixas, 2014).

O principal entrave, costuma ser a resistência à mudança, resultante da defesa de interesses individuais, tanto por parte dos dirigentes como dos colaboradores. Os gestores podem recear perder controlo e autoridade, dificultando a colaboração com a equipa do projeto, enquanto os funcionários podem sentir-se ameaçados pela possível deslocalização das suas funções, encarando-se como vítimas ou beneficiários do processo (Pinto, 2009).

Durante a implementação de CSP, além da resistência à mudança, verificam-se outros fatores de natureza humana que aumentam a complexidade do processo. Entre eles, destacam-se as falhas na comunicação interna e as dificuldades de adaptação às novas estruturas organizacionais e aos processos uniformizados. Os colaboradores com maior antiguidade na organização tendem a apresentar maior resistência à redefinição das suas funções, sobretudo quando estas são ajustadas para cumprir as exigências de padronização e consolidação de atividades (Boroughts & Saunders, 2007).

⁹ Técnica de gestão que consiste em comparar o desempenho, processos ou práticas de uma organização com os de outras, com o objetivo de aprender e melhorar.

¹⁰ *Association of Chartered Certified Accountants*

A natureza repetitiva e rotineira de determinadas funções tende a provocar taxas elevadas de rotatividade, comprometendo a continuidade das operações e a motivação dos colaboradores (Ahn, Highter & Shanthikumar, 2005).

Acresce que a diminuição do contacto presencial entre equipas e clientes, decorrente do uso intensivo de tecnologias de comunicação, pode gerar distanciamento relacional e um menor sentimento de pertença organizacional (Reilly & Williams, 2003; Reilly, 2000).

Outro desafio relevante está associado aos fatores tecnológicos, em particular à seleção, implementação e utilização eficaz de sistemas de gestão integrados (ERP) (Boroughts & Saunders, 2007).

A eficiência e a competitividade das empresas dependem, em grande medida, da adequação das soluções tecnológicas aos processos internos e da sua atualização contínua. Quando a tecnologia não se encontra devidamente alinhada com as necessidades da organização, podem surgir ineficiências operacionais e dificuldades na concretização dos benefícios esperados com o modelo (Boroughts & Saunders, 2007).

A adoção de um CSP pode igualmente originar problemas estruturais, nomeadamente no que se refere à definição de fronteiras funcionais e responsabilidades entre departamentos. A inexistência de uma distribuição clara de funções ou de procedimentos formalmente estabelecidos pode conduzir à duplicação de tarefas, a lacunas na execução de processos e, consequentemente, a incoerências operacionais que comprometem a eficiência organizacional (Fenema, 2014).

A gestão de pessoas constitui também um elemento crítico para o sucesso dos CSP. Questões como a retenção de talento, a formação contínua e a avaliação de desempenho têm impacto direto na qualidade e consistência dos serviços prestados (Deloitte, 2007; Bergeron, 2003).

Segundo Bergeron (2003), apesar do CSP oferecer um conjunto de vantagens, poderá não ser uma solução universal. Dos pontos positivos enumerados, como redução de custos, melhoria do serviço e aumento da eficiência, destacam-se também algumas limitações:

- É necessário criar uma linha de base em termos de custos e eficiência para avaliar o desempenho do CSP;
- A empresa deve possuir tamanho suficiente, pois quanto maior for, mais distribuídos e difusos estão os processos, aumentando a probabilidade de aplicabilidade do modelo;
- Custos elevados na fase inicial de implementação;
- Pode levar um período substancial até atingir o ponto de equilíbrio.

De acordo com o estudo realizado, a aceitação interna de um CSP é essencial dentro das empresas de auditoria. Este departamento apenas é uma mais-valia se as suas capacidades forem utilizadas de forma adequada e tal como acontece em qualquer mudança, a implementação do mesmo desenvolve-se através de “tentativa erro”, provocando várias mudanças organizacionais e institucionais na prática de auditoria e no comportamento dos auditores (Aschaur & Quick, 2023).

Um *partner* com responsabilidade em CSP na Alemanha, explicou que as equipas de auditoria não gostam de entregar competências, principalmente quando os procedimentos de auditoria são realizados por uma *black box*¹¹. E, portanto, é necessário investir tempo e esforço para aumentar a aceitação interna (Aschaur & Quick, 2023)

Para a maioria dos entrevistados, o principal desafio salientado são os ganhos na eficiência, visto que os CSP podem resultar numa perda de eficiência causado pelos custos iniciais e de controlo de qualidade. Alguns impactos indiretos dos CSP na eficiência como o esforço adicional de coordenação que é preciso entre a equipa e o departamento. Um entrevistado, *partner* espanhol sem responsabilidade em CSP refere que “a principal desvantagem está relacionada com a possível descoordenação entre a equipa de auditoria presencial e as pessoas que trabalham connosco no CSP”. (Aschaur & Quick, 2023)

Problemas de “interface” relativamente à entrega de dados do cliente ao centro também reduzem a eficiência da auditoria:

Os problemas de interface custam uma quantidade enorme de tempo adicional à equipa de auditoria, mas também ao CSP e ao cliente. Às vezes, essa perda de tempo é tão extensa que teria sido melhor se um membro da equipa de auditoria tivesse realizado o procedimento de auditoria (segundo um *partner* alemão com experiência em CSP na Polónia).

Adicionalmente, enquanto os membros da equipa de auditoria conseguem gerir períodos de maior e menor carga de trabalho devido à sua formação profissional, o CSP enfrenta uma dificuldade de utilização de recursos, tal como afirma um *partner* com responsabilidade num CSP alemão:

Os conselhos de trabalhadores estão mais preocupados em proteger os funcionários do CSP; o pessoal é menos orientado para a carreira, menos disposto a fazer horas extras e

¹¹ Informação que se mantém em sigilo e cuja revelação poderá causar escândalo ou controvérsia.

menos flexível. Alguns funcionários do CSP acreditam que, na verdade, realizam trabalhos de alta qualidade e pedem aumentos salariais. Assim, o CSP gera problemas adicionais a nível de pessoal.

Os colaboradores das equipas de auditoria salientam as dificuldades iniciais na implementação dos CSP e os elevados custos de criação dos processos com os mesmos e por vezes quando a coordenação não é fácil, gera um aumento considerável de carga de trabalho (Aschaur & Quick, 2023).

Por isso, um CSP torna-se vantajoso quando a sua “eficiência e eficácia líquidas são positivas”. Os maiores desafios para gerar legitimidade interna são a padronização do trabalho de auditoria, problemas de coordenação e as mudanças nos processos de monitorização durante o processo de mudança. (Aschaur & Quick, 2023).

Os CSP geram ganhos de eficiência através de economias de escala ao identificar, padronizar e institucionalizar as melhores práticas. A padronização contribui para resultados de auditoria mais comparáveis e uma abordagem global de auditoria mais coerente. Um dos entrevistados, um *partner* alemão sem responsabilidade em CSP, explicou essa mesma vantagem explicando que a padronização dos papéis de trabalho é uma vantagem importante, pois saberia onde procurar e não existe a necessidade de repensar nos mesmos para cada tarefa, além de que simplifica os processos de revisão (Aschaur & Quick, 2023).

A padronização dos procedimentos de auditoria pode ser um esforço exigente e existem alguns obstáculos importantes, por exemplo, pode ser desafiante padronizar os esforços de coordenação entre a equipa e o centro. Os membros da equipa de auditoria realçam o esforço envolvido na criação de um processo padronizado e as dificuldades iniciais que surgem. Por vezes, a padronização pode reduzir a capacidade de adaptar os procedimentos de auditorias às características específicas dos clientes (Aschaur & Quick, 2023).

A coordenação também é um fator importante e é enfatizada pelos membros da equipa, sendo que problemas de coordenação são explicados pelos seguintes entrevistados:

Um sénior associado alemão sem responsabilidade em CSP, refere que anteriormente podia acontecer que incorreções fossem detetadas e que se estas não fossem adequadamente comunicadas, a carga de trabalho seria maior comparativamente se tivesse sido realizada apenas por um membro da equipa; um *associate* alemão com o CSP na Alemanha e Índia, mencionou que, quando um colaborador do CSP já esteve envolvido na auditoria de um determinado cliente em anos anteriores, a equipa sente-se mais aliviada. Por outro lado, se for

a primeira vez, a equipa fica mais sobrecarregada, exigindo mais comunicação adicional e o tempo teria sido gasto a realizar os procedimentos (Aschaur & Quick, 2023).

A deslocação de CSP para outros países intensifica mais as dificuldades. Uma das *Big Four* utiliza um CSP local na Alemanha e outro global na Índia. Enquanto o CSP alemão causou problemas principalmente na fase de implementação, o CSP indiano continuou a enfrentar dificuldades. Visto que os colaboradores na Índia não podem comunicar diretamente com o cliente, as tarefas devem ser explicadas com o maior pormenor, o que pode resultar numa perda significativa de tempo (Aschaur & Quick, 2023).

A digitalização e ferramentas de TI ajudam a resolver problemas de coordenação tal como foi dito por um *partner* espanhol sem responsabilidade em CSP:

Temos uma aplicação informática na qual fazemos vários pedidos de procedimentos ao CSP. A aplicação permite verificar quem é responsável por cada tarefa, os supervisores, o prazo de conclusão e a situação atual ao final do dia.

A ISA¹² 200, aborda “as responsabilidades gerais do auditor independente na condução de uma auditoria de demonstrações financeiras” estabelecendo os objetivos gerais do auditor independente. Deve exercer o julgamento profissional ao planear e realizar uma auditoria. Segundo a ISA 220, a qualidade de cada trabalho de auditoria no seu todo deve ser da responsabilidade do sócio designado para tal. Deve assumir a responsabilidade pela “direção, supervisão e execução do trabalho de auditoria” de acordo com as normas profissionais, requisitos legais e regulamentos aplicáveis. Desta forma, significa que o sócio responsável deve monitorizar a evidência de auditoria fornecida pelos colaboradores do CSP e por vezes a falta de controlo associada ao mesmo pode comprometer os auditores que devem manter o princípio da responsabilidade pessoal. Os mesmos podem preferir não delegar competências a um terceiro, como explicou um *partner* do Reino Unido com responsabilidade num CSP na Índia:

Requer uma mentalidade diferente quanto à forma de realizar o trabalho, porque se está a trabalhar com uma parte da equipa que não está localizada no mesmo que o resto da equipa. Habituar-se a essa forma de trabalhar é um fator. Compreender como se pode trabalhar com a equipa remota, é crucial.

A aceitação e utilização de um CSP desenvolvem-se através de comunicação formal e informal, como reuniões, conversas e *briefings*. É essencial que as equipas de auditoria

¹² *International Standards on Auditing* (Normas internacionais de auditoria)

compreendam o papel do departamento e tenham contactos claros para facilitar a comunicação. Uma das empresas de auditoria iniciou uma fase piloto, identificando tarefas para o CSP e auditores experientes aplicaram esse conhecimento na implementação inicial. Com o tempo, o uso contínuo levou à aceitação do mesmo, tornando-o parte integrante da empresa. No geral, essa aceitação organizacional e institucional é crucial para o sucesso do departamento (Aschaur & Quick, 2023).

Por outro lado, os auditores reconheceram possíveis armadilhas, como problemas de qualidade. Segundo um *partner* com responsabilidade num CSP alemão, refere que os primeiros anos foram caracterizados por deficiências de qualidade. Uma das razões foi explicada como externalizar trabalho que não era adequado para o CSP. A padronização apenas melhorou com o tempo (Aschaur & Quick, 2023).

Alguns dos membros das equipas de auditoria confirmaram que o resultado do CSP ocasionalmente tinha erros e que por isso o auditor teve de refazer o trabalho, o que resultava numa perda de tempo e tornava ainda mais complicado o cumprimento dos prazos (gerente sénior alemão) (Aschaur & Quick, 2023).

Um entrevistado austríaco, *partner* com responsabilidade num CSP, referiu que a falta de contacto direto com o cliente pode reduzir a qualidade de auditoria (Aschaur & Quick, 2023).

3.1.5. O papel das novas tecnologias na operacionalização dos CSP

Num contexto marcado por transformações contínuas, as empresas procuram responder às necessidades dos seus clientes de forma ágil, pontual, eficaz e eficiente. (Ivančić, Vugec & Vukšić, 2019) Este ambiente em constante mudança, aliado às pressões externas e financeiras, leva as organizações a uma procura contínua de vantagens competitivas, sendo a tecnologia um elemento fundamental para alcançar esse objetivo (Forrester, 2014).

A automação assume um papel central na transformação digital das empresas em vários setores, contribuindo para a melhoria do desempenho operacional (Kedziora, Leivonen, Piotrowicz & Öörni, 2021). É essencial investir neste tipo de inovação de forma a aumentar a produtividade e competitividade, gerando continuamente valor para o negócio (Ivančić et al. 2019).

A Automação Robótica de Processos (RPA) é uma tecnologia fortemente orientada para os processos, centrando-se em atividades padronizadas e baseadas em regras (Gotthardt, et al.

2020). Trata-se de uma solução que permite automatizar tarefas rotineiras e repetitivas (Aguirre & Rodriguez, 2017).

Os robots de RPA são capazes de lidar com grandes volumes de informação e executar diversas tarefas, como interpretar textos, imagens e tabelas, bem como preencher formulários (Hallikainen, Bekkus & Pan, 2018).

A implementação de RPA proporciona diversos benefícios organizacionais. Um dos principais é a libertação dos colaboradores de tarefas repetitivas e de baixo valor acrescentado, permitindo-lhes concentrar-se em atividades mais complexas, o que contribui para o desenvolvimento de novas competências, aumento da motivação e melhoria do desempenho. Esta transformação resulta também numa maior flexibilidade e produtividade, bem como numa gestão da informação mais rigorosa e eficiente (Deloitte, 2017; Kedziora et al. 2021).

O RPA pode permitir redução significativa de custos, eliminando a necessidade de formação e remuneração de pessoal para funções rotineiras, sendo que os *robots* podem operar de forma contínua (Kedziora et al. 2021; Primer, 2015). Em consequência, os processos tornam-se mais eficientes, com diminuição dos tempos de espera, melhoria da qualidade e precisão dos serviços prestados, potenciando a satisfação dos clientes e o cumprimento das expectativas dos *stakeholders*¹³ (Kedziora et al. 2021).

A implementação de RPA apresenta diversos desafios, sendo a padronização dos processos e a resposta dos colaboradores à mudança alguns dos mais relevantes (Deloitte, 2017).

Kedziora et al. (2021) identificam diferentes categorias de risco associadas à implementação de RPA:

- Gestão de risco, relacionado com a ausência de um plano estruturado e com a resistência à mudança, especialmente quando a tecnologia é adotada apenas para melhorar resultados operacionais;
- Risco técnico, que abrange questões como integração do sistema, tolerância a falhas e cibersegurança;
- Risco operacional, incluindo fatores como qualidade dos dados, liderança do projeto, volume de documentação, perda de conhecimento e necessidade de supervisão humana;

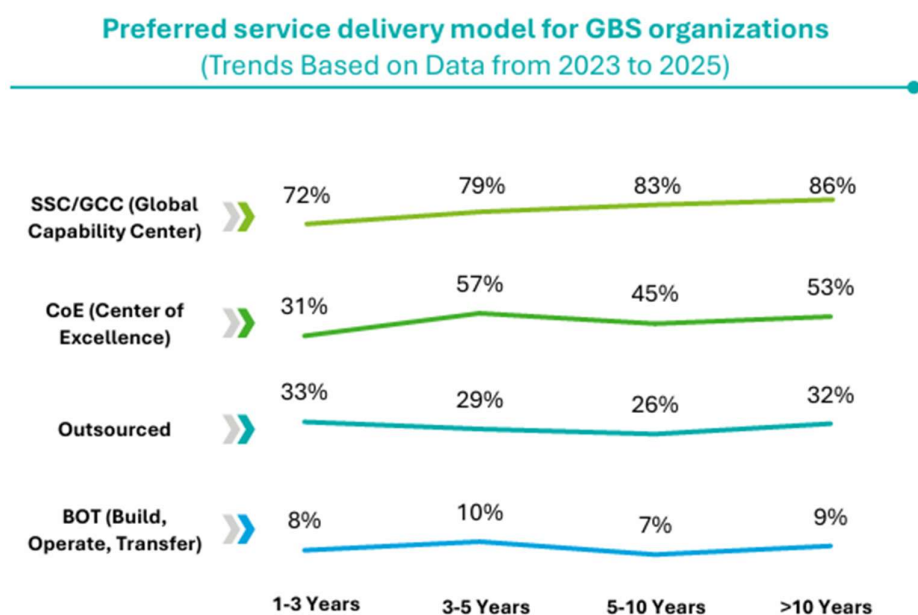
¹³ Indivíduos, grupos ou entidades que têm interesse direto ou indireto nas atividades, desempenho ou decisões de uma organização e que podem ser afetados pelos seus resultados ou influenciá-los de alguma forma.

→ Risco executivo, que se refere à dependência criada face ao RPA após a sua adoção.

A *Deloitte* publicou um estudo onde analisa a evolução, entre outros modelos, os SP com base em respostas de mais de 2000 líderes de várias indústrias e países ao longo de 8 anos. As organizações estão a investir fortemente em inteligência artificial generativa (GenAI), automação e digitalização para melhorar a eficiência, reduzir custos e oferecer melhores experiências a clientes e colaboradores.

Na figura a seguir demonstra a evolução das preferências dos modelos de prestação de serviços utilizados pelas organizações GBS (*Global Business Services*), de acordo com o tempo de maturidade (anos de implementação do modelo). O modelo de SP é o mais adotado e cresce com a maturidade da organização aumentando de 72% (1-3 anos) para 86% (<10 anos), o que reflete que quando mais madura é a organização, mais aposta em centros próprios de SP. Ao longo dos anos, as funções tradicionais do GBS (IT, finanças e recursos humanos) mantêm-se consistentes na utilização dos modelos de GBS de forma a otimizar custos e aumentar a eficiência operacional.

Figura 3.2 Modelos de prestação de serviços preferenciais nas organizações GBS (tendência entre 2023 e 2025)



Fonte: Deloitte (2025)

Os motivos dados para a expansão da presença do GBS, foi a necessidade de expandir operações de GBS de forma a suportar mais funções/mercados; a necessidade de talento

(disponibilidade, competências especializadas) como o planejamento e análise financeira, GenAI e CPAs são as principais necessidades de talento que levam as organizações a procurar novas localizações; e a transferência de trabalho para unidades internas (dos fornecedores terceirizados). Os principais fatores que impulsionam a mudança são a qualidade do serviço, aumento de custos e incapacidade de concretizar o *business case*. Contrariamente, os motivos apresentados para a redução da presença em que no contexto de GBS refere-se a diminuir o número de *hubs* ou centros de GBS em certas localizações e reduzir a cobertura de serviços ou funções em determinadas regiões.

Os cinco principais desafios de talento nas organizações GBS nos últimos 4 anos, são as lacunas de competência, a alta rotatividade e o aumento dos custos laborais.

A promoção de uma marca GBS forte dentro da organização surgiu como um desafio fundamental na gestão de talento. As organizações estão a implementar uma abordagem equilibrada para mitigar os desafios relacionados ao talento.

Na figura seguinte, é possível verificar o impacto significativo que o GenAI tem na força de trabalho do GBS. Sendo que as mais significativas é a melhoria do desempenho e da produtividade dos colaboradores, o impacto nos papéis tradicionais (isto é, mudança de tarefas manuais para automatizadas, aumento da inovação e alterações na composição da força de trabalho/redução de efetivos).

As organizações de GBS, em todos os níveis de maturidade, estão a priorizar investimentos em melhoria de processos de tecnologia (como GenAI, automação e *dashboards* analíticos) de forma a atingir objetivos-chave, tais como padronização e eficiência de processos, redução de custos e melhoria da responsabilidade de ponta a ponta nos próximos anos.

Figura 3.3: Impacto do GenAI no trabalho do GBS



Fonte Deloitte (2025)

Posto isto, o CSP deixou de ser meros mecanismos de redução de custos e eficiência operacional para se afirmarem como um método estratégico na transformação das empresas. Estão a expandir o seu âmbito funcional para áreas críticas e complexas, a incorporar de forma acelerada tecnologias emergentes (como GenAI) e a posicionar-se como plataforma de criação de valor para o negócio.

Segundo Pinto (2009), a tecnologia desempenha um papel determinante na integração e automação dos processos, sendo essencial uma implementação faseada para evitar disrupções e custos excessivos. A estratégia ideal para um CSP passa por consolidar a sua estrutura antes de avançar para projetos tecnológicos mais complexos, garantindo a sustentabilidade e eficiência do modelo. Pequenos ajustes e o recurso a ferramentas económicas, como software de código aberto, podem facilitar a fase inicial da implementação. A centralização da infraestrutura tecnológica assegura maior segurança e eficiência na manutenção. A transição para um modelo integrado deve ser feita por fases, garantindo compatibilidade entre sistemas e uma gestão eficaz dos recursos.

4. Estudo empírico

Este capítulo encontra-se estruturado de forma a apresentar, analisar e discutir os resultados obtidos na investigação (o questionário realizado encontra-se no apêndice A). Inicialmente, são apresentados os objetivos da investigação com as respetivas hipóteses de estudo formuladas inicialmente. De seguida é feita uma abordagem de investigação sobre a forma como o questionário foi desenvolvido, os objetivos do mesmo e a forma como está dividido. Depois, são apresentadas as várias características dos respondentes nomeadamente o tempo de serviço, categoria, localização do escritório, utilização do CSP e o departamento dentro da KPMG. Seguidamente, é feita uma análise quantitativa com recurso a uma escala tipo *Likert*, testes t e testes Anova, e uma análise econométrica através do *software Eviews 12*; e ainda uma análise quantitativa relativamente à única questão de resposta aberta.

4.1. Objetivos da investigação

O objetivo geral da investigação consiste em analisar o impacto da utilização dos CSP na eficiência e qualidade do processo de auditoria, com base na perceção dos profissionais da KPMG Portugal.

Com base na literatura formulam-se as seguintes hipóteses:

- H1: A utilização dos CSP está positivamente associada à eficiência do processo de auditoria.

Os CSP são concebidos com o objetivo de aumentar a eficiência organizacional, através da centralização de funções, da padronização de processos e da obtenção de economias de escala (Schulman et al. 1999; Bergeron, 2003; Quinn et al. 2000). No contexto da auditoria, a literatura evidencia que estes centros assumem um papel relevante na execução de tarefas rotineiras e repetitivas, como reconciliações e confirmações, permitindo às equipas de auditoria concentrarem-se em atividades de maior valor acrescentado (Aschaur & Quick, 2023).

Adicionalmente, a especialização dos recursos e a utilização de tecnologias, como a automação, contribuem para a redução do tempo de execução dos procedimentos e para o aumento da produtividade (Aguirre & Rodriguez, 2017; Gotthardt et al. 2020). A evidência empírica demonstra ainda que a utilização dos CSP está associada à redução das horas de

auditoria e dos custos totais, funcionando como um mecanismo de eficiência, particularmente em períodos de maior carga de trabalho (Sherwood, 2023).

- H2: A utilização dos CSP está positivamente associada à qualidade e consistência da auditoria.

A padronização e uniformização de processos constituem elementos centrais do modelo de CSP, contribuindo para uma maior consistência e comparabilidade dos procedimentos realizados (Schulman et al. 1999). A literatura evidencia que a concentração de tarefas em equipas especializadas permite aumentar o rigor na execução, sobretudo em atividades repetitivas, reduzindo a probabilidade de erro e reforçando a fiabilidade da informação (Ulbrich, 2006; Linde et al. 2006).

Adicionalmente, o uso de tecnologias e procedimentos normalizados permite melhorar o controlo, a rastreabilidade e a qualidade global da auditoria (Deloitte, 2017). Evidência empírica demonstra ainda que a implementação de CSP pode corrigir falhas em processos anteriores e contribuir para uma melhoria da qualidade, especialmente em tarefas padronizadas, promovendo maior consistência entre trabalhos de auditoria (Aschaur & Quick, 2023).

- H3: A perceção do impacto dos CSP na eficiência e qualidade da auditoria varia em função das características profissionais dos auditores.

A implementação dos CSP implica mudanças organizacionais significativas, nomeadamente ao nível da distribuição de tarefas, coordenação entre equipas e utilização de tecnologia, o que pode originar diferentes perceções entre os auditores (Pinto, 2009; Seixas, 2014). A literatura evidencia que fatores como a experiência profissional, a função desempenhada e o grau de exposição ao modelo influenciam a forma como os seus impactos são avaliados.

Adicionalmente, aspetos como a resistência à mudança, dificuldades de comunicação e adaptação a processos padronizados tendem a afetar de forma distinta os profissionais, sendo mais evidentes em colaboradores com maior antiguidade (Boroughs & Saunders, 2007; Ahn et al. 2005). Neste contexto, a perceção dos benefícios e limitações dos CSP não é homogênea, variando em função das características profissionais dos auditores.

4.2. Abordagem de investigação

De acordo com Sousa e Batista (2011) a investigação qualitativa elabora conceitos, ideias e compreensões a partir dos padrões identificados nos dados. Procura perceber e explicar o objetivo de estudo, considerado o seu contexto histórico, socioeconómico e cultural. Realiza-se através da análise do discurso, análise documental, observação participativa, inquéritos e entrevistas. Por outro lado, o método qualitativo enquadra-se no paradigma positivista, tendo como finalidade a identificação e apresentação de dados, indicadores e tendências observáveis. Este tipo de investigação é geralmente adequado quando é possível recolher medidas quantificáveis das variáveis e realizar inferências a partir de amostras de uma população. Numa investigação quantitativa, as hipóteses, as variáveis e o desenho do estudo são sempre definidos previamente, sendo a validade dos resultados sustentada pelo controlo conceptual e técnico das variáveis em análise (Guedes, 2020).

O método de investigação misto, que integra a investigação qualitativa e a investigação quantitativa e representa uma abordagem mais abrangente, oferecendo um nível superior de credibilidade e validade aos resultados obtidos (Malhotra, 2001).

No método misto, o investigador fundamenta a pesquisa na premissa de que a recolha de diferentes tipos de dados proporciona uma compreensão mais aprofundada do problema estudado (Creswell, 2007).

A presente investigação adota uma abordagem mista, combinando métodos quantitativos e qualitativos, para compreender de forma abrangente o impacto dos CSP na eficiência e qualidade do processo de auditoria na KPMG Portugal.

A componente quantitativa baseia-se na aplicação de um questionário estruturado aos profissionais de auditoria e *assurance*¹⁴ da KPMG Portugal, com o objetivo de recolher dados sobre perceções relativas à eficiência, consistência e qualidade da auditoria, bem como à gestão do tempo em períodos de maior carga de trabalho. O questionário inclui questões demográficas e profissionais, como antiguidade na firma, categoria profissional, localização

¹⁴ Ambos os conceitos estão relacionados, porém *assurance* engloba qualquer serviço profissional que aumente a confiança nas informações de uma organização, podendo incluir auditoria financeira, mas também revisões de informações não financeiras, avaliações de controlos internos, ou outros processos.

do escritório, área de atuação e experiência prévia com o CSP. Adicionalmente, utiliza escalas de Likert (1-5) para avaliar a percepção dos inquiridos relativamente ao impacto do CSP na execução de tarefas, gestão de tempo, foco em atividades de maior valor acrescentado, padronização de procedimentos e utilização de TI. Este desenho permite analisar estatisticamente os resultados.

A componente qualitativa recorre a uma pergunta aberta incluída no questionário, que permite aos auditores identificar os aspetos críticos para a eficácia do CSP, bem como os desafios e riscos percebidos na sua implementação. Esta abordagem qualitativa complementa os dados quantitativos, fornecendo maior profundidade e contexto às percepções registadas, permitindo compreender fatores subjacentes que influenciam a adoção e utilização dos CSP.

A investigação assume um carácter descritivo e explicativo, uma vez que pretende, por um lado, descrever sistematicamente as percepções dos auditores relativamente ao apoio do CSP e, por outro, explicar a relação entre a utilização destes serviços e os resultados em termos de eficiência, qualidade e consistência da auditoria.

Deste modo, a abordagem adotada combina a objetividade dos dados quantitativos com a riqueza interpretativa dos dados qualitativos, fornecendo uma base sólida para a análise, discussão dos resultados e formulação de recomendações estratégicas para o setor da auditoria.

O questionário realizado teve como principal objetivo avaliar a percepção dos auditores sobre o apoio prestado pelo CSP, nomeadamente no que toca à eficiência e qualidade e está dividido em três partes. Inicialmente são apresentadas as várias caracterizações dos participantes. Foram abordadas questões relacionadas com o tempo de serviço na KPMG, a categoria profissional atual, a localização do escritório em que os auditores estão, se alguma vez recorreram ao CSP e a área onde o colaborador se encontra.

De seguida, é avaliada a percepção dos colaboradores sobre o impacto do CSP em diferentes dimensões da auditoria, incluindo eficiência, valor acrescentado, padronização, redução de tarefas rotineiras e contributo das TI. Neste ponto foi utilizada uma escala tipo *Likert* onde a mesma adota uma escala ordinal que mede níveis de concordância e desacordo de respostas de escolha fixa, sendo projetos para medir atitudes ou opiniões. (Costa Júnior, J. et al (2024). A escala utilizada foi: 1-Discordo totalmente, 2- Discordo; 3- Não concordo nem discordo;

4- Concordo; 5- Concordo totalmente. Com base na análise nos resultados obtidos, foram retiradas conclusões sobre as hipóteses de estudo.

Depois, foram efetuados testes Anova, testes t e uma análise econométrica com o objetivo de verificar se existem diferenças estatisticamente significativas entre os vários grupos que responderam para as várias características (número de anos na KPMG, posição hierárquica, etc).

Por último na análise qualitativa, o questionário contou com uma questão de escolha múltipla intitulada de “Que aspetos/fatores consideras mais críticos para que o CSP seja eficaz no apoio à auditoria:” onde eram dadas várias opções possíveis para perceber aspetos que são determinantes percebidos da eficácia do CSP no apoio à auditoria. E ainda uma questão aberta com o objetivo de identificar, de forma exploratória, os principais desafios e riscos percebidos relativamente à implementação de um CSP de apoio à auditoria. Esta abordagem qualitativa permitiu capturar percepções que dificilmente seriam apreendidas através de escaladas padronizadas, fornecendo uma perspetiva mais abrangente sobre os fatores que podem condicionar a eficácia deste modelo.

4.3. Caracterização dos respondentes

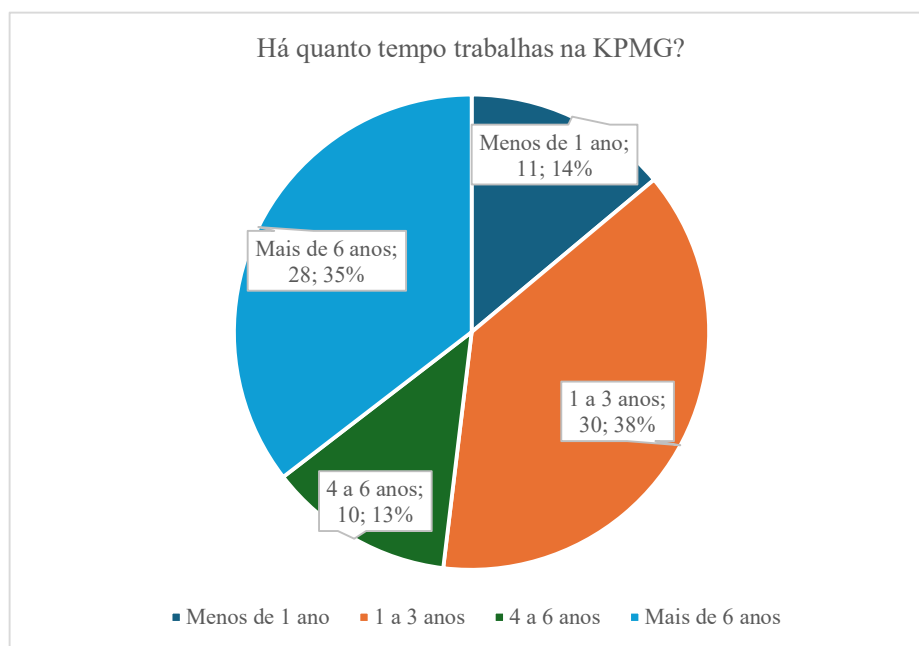
A população do presente estudo é constituída pelos auditores da KPMG Portugal, sendo uma *Big Four* que presta serviços de *Audit & Assurance*, *Tax* e *Advisory*, permitindo obter uma amostra diversificada em termos de experiência, funções desempenhadas e localização geográfica.

A população do estudo é constituída por 275 indivíduos, tendo sido obtidas 79 respostas, o que corresponde a aproximadamente 29% da população em análise. Os dados foram recolhidos a partir de um questionário estruturado (apêndice A) enviado através do e-mail corporativo da empresa.

A opção pelo e-mail corporativo, em detrimento de outras, prende-se com o acesso direto aos colaboradores da organização e com a fiabilidade da informação recolhida, dado tratar-se de profissionais qualificados na área da auditoria. Por outro lado, a utilização de outras fontes de dados revelou-se limitada, quer por restrições de acesso, quer pela menor adequação ao objetivo específico da investigação.

O gráfico seguinte representa, em anos, o tempo de serviço na KPMG:

Gráfico 4.1 Tempo de serviço na KPMG

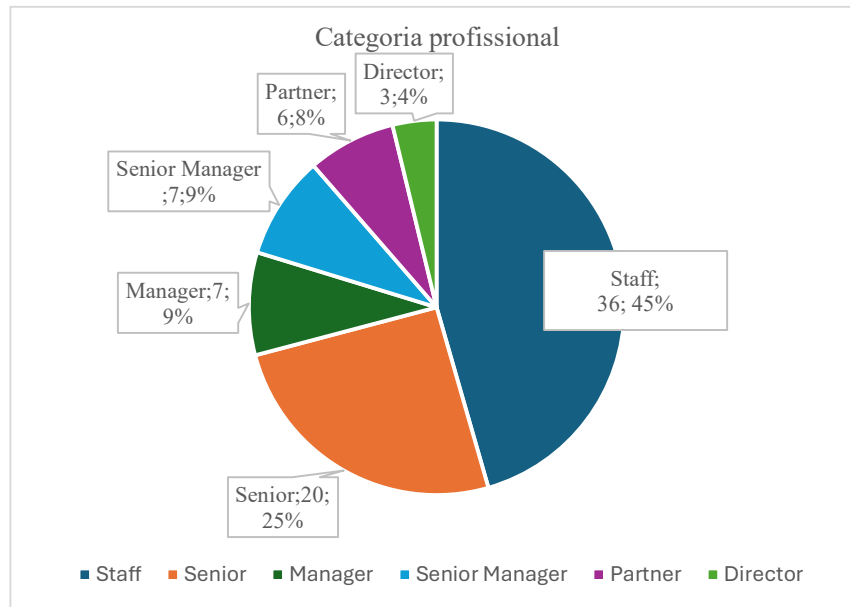


O gráfico apresenta a distribuição dos inquiridos em função do tempo de permanência na KPMG. Verifica-se que a maioria dos inquiridos se encontra na empresa entre 1 a 3 anos (38%; 30 colaboradores). Segue-se o grupo com mais de 6 anos de permanência (35%; 28 colaboradores), o que revela também a presença de profissionais com uma ligação mais prolongada à organização.

Esta distribuição sugere que a amostra contempla simultaneamente colaboradores mais recentes, que trazem uma perspetiva atual sobre o funcionamento do CSP, e profissionais com um percurso mais longo na organização, capazes de fornecer uma visão mais consolidada da evolução dos processos de auditoria e do apoio prestado pelo CSP.

O seguinte gráfico demonstra a categoria profissional dos inquiridos:

Gráfico 4.2 Categoria profissional atual na KPMG



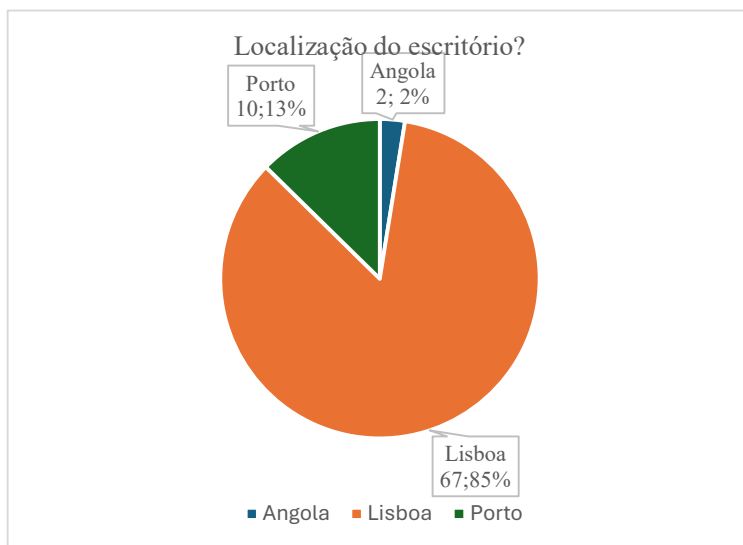
No que respeita à categoria profissional, observa-se uma predominância clara de colaboradores na função de *Staff* (45%; 36 respostas), o que corresponde ao grupo mais numeroso da amostra. Em seguida surgem os *Senior s* (25%; 20 respostas), que representam cerca de um quarto do total.

As categorias de *Manager* e *Senior Manager* apresentam valores idênticos, ambos com 9% (7 respostas cada). Já os *Partners* constituem 8% da amostra (6 respostas), enquanto a categoria de *Director* corresponde à menor proporção, com apenas 4% (3 respostas).

Esta distribuição evidencia que a amostra é composta sobretudo por colaboradores em fases mais iniciais da carreira (*Staff* e *Senior*), mas inclui também profissionais de níveis intermédios e de topo, garantindo diversidade de perspetivas quanto ao papel do CSP no apoio à auditoria.

O gráfico seguinte demonstra as 3 localizações para as quais o CSP presta serviços:

Gráfico 4.3 Localização do escritório



A análise da distribuição geográfica dos inquiridos revela que há uma grande concentração de respostas em Lisboa, representando 85% (67 respostas), seguido pelo Porto com 13% (10 respostas) e Angola com 2% (2 respostas).

O seguinte gráfico questiona os inquiridos sobre a utilização do CSP:

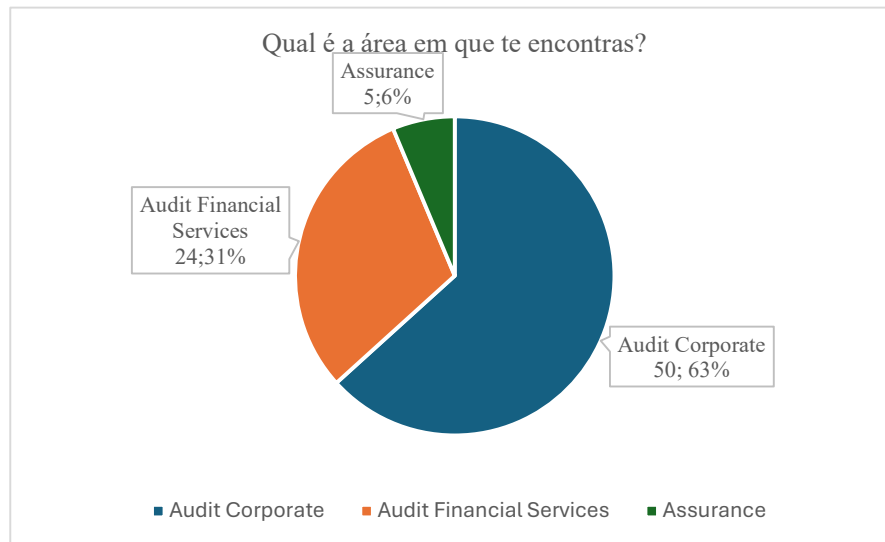
Gráfico 4.4 Utilização do CSP



A grande maioria dos inquiridos (96%, 76 respostas) revelou já ter recorrido ao apoio do CSP, enquanto apenas 4% (3 respostas) não utilizou os mesmos. Estes resultados evidenciam que os SP desempenham um papel central na rotina profissional dos colaboradores de auditoria, sendo amplamente utilizados como suporte no dia-a-dia dos auditores.

O gráfico seguinte demonstra, dentro de auditoria e *assurance*, o departamento a que os inquiridos pertencem:

Gráfico 3.5 Departamento dentro da KPMG



4.4. Análise quantitativa dos resultados

4.4.1. Relevância do CSP para a auditoria

Nesta secção foi utilizada uma escala tipo *Likert*¹⁵, onde os colaboradores manifestaram o grau de concordância em que o 1-Discordo totalmente, 2- Discordo; 3- Não concordo nem discordo; 4- Concordo; 5- Concordo totalmente. (Costa Júnior et al. 2024)

De forma a analisar as respostas obtidas através da escala de *Likert* de 5 pontos, foram calculadas a média e o desvio padrão de cada questão. A média permite identificar a tendência central das perceções dos inquiridos, indicando, por exemplo se existe uma concordância geral relativamente a determinadas afirmações sobre o impacto do CSP em auditoria. Já o desvio padrão mede a dispersão das respostas em torno da média, evidenciando o grau de

¹⁵ Instrumento de medição utilizado em questionários, que permite avaliar perceções ou opiniões dos inquiridos através de um conjunto de afirmações, face às quais indicam o seu grau de concordância, geralmente numa escala ordinal.

consenso ou divergência entre os participantes. As questões e respetivas média e desvio padrão nesta secção foram as seguintes:

Quadro 4.1. Análise das respostas com recurso ao desvio padrão e à média

#	Questões	Média	Desvio-padrão
1	O apoio do CSP permite concluir tarefas de auditoria em menos tempo (hipótese de estudo 1)	4,19	0,71
2	O CSP contribui para uma melhor gestão do tempo durante os períodos de “época alta” (hipótese de estudo 1)	4,30	0,74
3	O trabalho do CSP permite às equipas focarem-se em tarefas mais críticas e de maior valor acrescentado (hipótese de estudo 1)	4,48	0,61
4	A padronização dos procedimentos pelo CSP melhora a consistência da auditoria (hipótese de estudo 2)	4,20	0,85
5	O CSP reduz o volume de tarefas rotineiras atribuídas à equipa de auditoria (hipótese de estudo 1)	4,61	0,54
6	Globalmente, consideras que o apoio do CSP melhora o desempenho da auditoria (hipótese de estudo 2)	4,20	0,74
7	As TI utilizadas pelo CSP contribuem positivamente para o apoio prestado à auditoria (hipótese de estudo 3)	4,27	0,65

A análise anterior permitiu calcular uma média global de 4,32, demonstrando um bom resultado sobre a perceção dos CSP no apoio à auditoria.

Verifica-se uma perceção globalmente positiva relativamente ao contributo do CSP visto que as médias das questões estão entre 4,19 e 4,61. De forma geral, os inquiridos consideram que o apoio prestado permite a conclusão das tarefas de auditoria de forma mais célere, registando-se uma reduzida dispersão nas respostas. Observa-se igualmente uma concordância significativa quanto ao impacto do CSP na melhoria da gestão do tempo durante os períodos de “época alta”.

Constata-se, ainda, uma opinião amplamente favorável relativamente à possibilidade de as equipas de auditoria concentrarem os seus esforços em tarefas mais críticas e de maior valor acrescentado, em virtude da delegação de tarefas ao CSP. Paralelamente, reconhece-se que a padronização dos procedimentos promovida pelo CSP contribui para reforçar a consistência do trabalho realizado, embora, neste caso, se verifique alguma heterogeneidade nas perceções.

Foi também evidenciada uma concordância relativamente uniforme quanto ao papel do CSP na redução do volume de tarefas rotineiras atribuídas às equipas de auditoria. De forma semelhante, os inquiridos reconhecem, ainda que com alguma variação nas respostas, que o apoio do CSP exerce um efeito positivo no desempenho global das auditorias. Por último, verifica-se uma perceção amplamente convergente relativamente ao contributo das TI utilizadas pelo CSP para a eficácia do apoio prestado às equipas de auditoria.

De uma forma geral, é possível observar que as questões com médias mais altas tendem a ter desvios-padrão mais baixos: na questão 5 tem a média mais alta (4,61) e o desvio padrão mais baixo (0,54) ou na questão 3 com uma média relativamente alta (4,48) e um desvio padrão baixo (0,61). Por outro lado, médias mais baixas estão associadas a desvios-padrão ligeiramente mais altos: na questão 4 com uma média de 4,20 e um desvio padrão de 0,85, existindo por isso uma maior dispersão.

Com base na análise dos resultados obtidos no presente estudo, é possível retirar as seguintes considerações relativamente às hipóteses anteriormente formuladas:

→ **Hipótese 1:** Os resultados evidenciam que a utilização dos CSP está positivamente associada à eficiência do processo de auditoria, confirmando assim a hipótese formulada. De facto, os inquiridos demonstram uma perceção globalmente favorável quanto ao contributo do CSP na redução do tempo despendido em tarefas rotineiras e repetitivas, bem como na otimização da gestão do trabalho, especialmente em períodos de maior carga (*busy season*). Estes resultados estão alinhados com a literatura, que aponta para ganhos de produtividade, redução de custos e melhor alocação de recursos como principais benefícios deste modelo. As médias elevadas na escala de *Likert* (4,19 a 4,61) e o baixo desvio-padrão indicam consenso quanto ao impacto positivo na eficiência, gestão do tempo e planeamento das auditorias;

→ **Hipótese 2:** As respostas refletem que a utilização do CSP está positivamente associada à qualidade e consistência da auditoria, validando a hipótese proposta. Os resultados indicam que a padronização de processos e a especialização das equipas contribuem para uma maior uniformização dos procedimentos, aumentando a fiabilidade e comparabilidade do trabalho realizado. Adicionalmente, a utilização de tecnologias e metodologias estruturadas no âmbito do CSP reforça os mecanismos de

controle e rastreabilidade, o que se traduz numa percepção de melhoria da qualidade global da auditoria;

→ **Hipótese 3:** Os resultados sugerem que a percepção do impacto do CSP varia em função das características profissionais dos auditores, confirmando também esta hipótese. Verificam-se diferenças nas percepções em função de fatores como a experiência profissional, categoria e grau de contacto com o modelo, sendo que auditores com maior antiguidade ou menor exposição ao CSP tendem a apresentar uma visão mais crítica ou cautelosa. Estes resultados refletem a existência de desafios associados à implementação do modelo, nomeadamente ao nível da adaptação, comunicação e resistência à mudança.

Em síntese, os resultados do estudo confirmam as três hipóteses formuladas, evidenciando que o CSP desempenha um papel relevante na melhoria da eficiência e qualidade da auditoria, embora a sua percepção não seja homogénea entre os profissionais, dependendo das suas características individuais e experiência organizacional.

4.4.2. Testes Anova e testes T

A análise de variância Anova é uma técnica estatística utilizada para avaliar diferenças entre médias de diferentes populações. O seu principal objetivo consiste em verificar se existem diferenças estatisticamente significativas entre essas médias, bem como analisar a influência de uma ou mais variáveis independentes sobre uma variável dependente. (Martins, 2017)

Os testes T são testes de hipóteses em que são usados conceitos estatísticos para rejeitar ou não rejeitar uma hipótese nula quando a estatística de teste segue uma distribuição t de *Student*. (Chicco & Jurman, 2025)

Quadro 4.2. Análise Testes Anova_t

Teste		Conclusão
Tempo de casa (tenure)	Anova	Diferença entre médias estatisticamente significativa Média das respostas das pessoas com menos de 1 ano de casa mais baixa
Categoria profissional	Anova	Diferença entre médias estatisticamente significativa Média das respostas do staff mais baixa
Escritório	Anova	Diferença entre médias estatisticamente significativa Média das respostas das pessoas do Porto mais baixa
Experiência prévia com o CSP	t	Diferença entre médias estatisticamente significativa Média das respostas das pessoas que ainda não tiveram contacto com o CSP mais baixa
Área / business unit	Anova	Diferença entre médias estatisticamente significativa Média das respostas das pessoas de audit financial services mais alta
<i>Cada teste utilizou as respostas às 7 questões com escala de Likert de todos os respondentes (553 observações)</i>		

- Relativamente ao tempo de casa e à categoria profissional, uma possível explicação para existir diferença entre médias estatisticamente significativas nos respondentes com menos de 1 ano e da categoria *staff*, é que pessoas com menos experiência em auditoria não têm noção da realidade de auditoria antes do CSP, nem como é uma auditoria do início ao fim. Pessoas com menos experiência podem ser mais comedidas e não são propensas a *ratings* extremos;
- No escritório, existe uma diferença entre médias estatisticamente significativa nos colaboradores do Porto. É necessária investigação adicional pois pode estar relacionado com a tipologia de trabalhos;
- Na experiência prévia com o CSP, existe uma diferença entre médias estatisticamente significativa nos respondentes que não tiveram contacto com o CSP onde a perceção da relevância do CSP melhora quando as pessoas passam a ter contacto com o mesmo;
- Na Área, existe uma diferença entre médias estatisticamente significativa nas médias das respostas de colaboradores de *Audit Financial Services*, onde a mesma é mais alta. Pode ser justificado por a indústria financeira mais exposta a grandes volumes de dados, pelo que as vantagens do CSP são mais evidentes.

4.4.3. Análise econométrica

O objetivo desta análise consistiu em identificar diferenças estatisticamente significativas entre as respostas dos vários tipos de respondentes, nomeadamente quanto: (i) ao tempo de permanência na KPMG: menos de 1 ano, entre 1 e 3 anos entre 4 e 6 anos e mais do que 6

anos; (ii) à localização do seu escritório: Lisboa ou Porto; (iii) às suas funções no seio da equipa de auditoria: *staff*, *senior*, *manager*, *director* ou *partner*; e (iv) à sua área de negócio: *assurance*, *audit financial services* e *audit indústria*.

Modelos econométricos (presentes no final do trabalho, no apêndice B) que relacionam cada uma das variáveis atrás descritas (variáveis explicativas) com as seguintes variáveis dependentes:

- O apoio do CSP permite concluir as tarefas de auditoria em menos tempo (Modelo 1);
- O apoio do CSP reduz o volume de tarefas rotineiras executadas por auditoria (Modelo 2);
- O apoio do CSP melhora a consistência do trabalho de auditoria (Modelo 3);
- O apoio do CSP contribui para uma melhor gestão da época alta pelas equipas de auditoria (Modelo 4);
- O apoio do CSP permite às equipas de auditoria focarem-se nas áreas mais críticas (Modelo 5);
- Médias dos scores das cinco variáveis anteriores (Modelo 6);
- Globalmente, o apoio do CSP melhora o desempenho das auditorias (Modelo 7);
- As TI usadas pelo CSP contribuem positivamente para o apoio prestado a auditoria (Modelo 8).

Os modelos foram estimados através do *software Eviews 12* através de um modelo linear (OLS) sem termos quadráticos ou transformações logarítmicas de variáveis. Foram experimentadas outras especificações, incluindo modelos TOBIT não lineares, as quais não resultaram em modelos mais robustos.

De uma forma geral, os modelos estimados evidenciam uma correlação muito baixa. Apenas o modelo M3 se mostrou estatisticamente significativo a 1% (teste F). Os modelos M1 e M2 são apenas estatisticamente significantes a 10%. Os restantes modelos não apresentam qualquer significância estatística.

Em geral, não foram identificadas diferenças significativas nas respostas entre os vários grupos de respondentes. Neste particular, apenas se destaca o facto de os respondentes de *audit financial services* terem, comparativamente com os respondentes de outras áreas de negócio, uma opinião mais favorável do CSP no que diz respeito ao seu contributo para a conclusão das tarefas de auditoria em menos tempo (M1). Esta diferença é estatisticamente significativa a 5%.

4.5. Análise qualitativa dos resultados

4.5.1. Análise dos fatores críticos do CSP

Conforme referido anteriormente, o questionário incluía a seguinte questão “Que aspetos/fatores consideras mais críticos para que o CSP seja eficaz no apoio à auditoria?” para as várias opções dadas com a respetiva frequência de respostas, por ordem decrescente:

- Comunicação clara entre o CSP e a equipa de auditoria → 27 respostas
- Existência de procedimentos padronizados e bem documentados → 19 respostas
- Conhecimento de auditoria por parte dos colaboradores do CSP → 17 respostas
- Rapidez na resposta por parte do CSP (ex.: tarefas urgentes) → 8 respostas
- Experiência na prática de auditoria → 4 respostas
- Clareza na definição de tarefas e prazos → 3 respostas
- -Comunicação clara entre CSP/Equipa sobre objetivo, instruções, prazos reais e conhecimento de auditoria → 1 resposta

Importância da comunicação eficaz

O fator mais mencionado foi a comunicação clara entre os CSP e as equipas de auditoria, referido por 27 participantes. Este resultado demonstra que a qualidade da comunicação é percecionada como um elemento crítico para o sucesso da colaboração. A troca de informação atempada, objetiva e compreensível permite alinhar expectativas, reduzir erros e garantir a fluidez dos processos de auditoria.

Necessidade de estruturas e procedimentos padronizados

A existência de procedimentos bem documentados e uniformizados foi o segundo fator mais apontado (19 respostas). Este dado sugere que os auditores valorizam a normalização das tarefas e a consistência operacional, considerando que estas práticas contribuem para uma execução mais eficiente, minimizam ambiguidades e permitem maior fiabilidade nos resultados produzidos pelos CSP.

Conhecimento técnico em auditoria por parte dos CSP

Em terceiro lugar, com 17 respostas, surge a necessidade de os colaboradores dos CSP possuírem conhecimentos específicos de auditoria. Este ponto indica que o apoio dos CSP é percecionado como mais útil e produtivo quando existe compreensão do contexto, terminologia e exigências técnicas próprias da atividade de auditoria.

Além destes fatores principais, surgem ainda outros aspetos referidos com menor frequência, como a rapidez de resposta (8), a experiência prática em auditoria (4) e a clareza na definição de tarefas e prazos (3). Estes resultados sugerem que, embora relevantes, são considerados de impacto secundário face à comunicação, estruturação de procedimentos e conhecimento técnico.

Por fim, o fator com menor número de respostas (1) relacionou-se com a comunicação sobre objetivos, prazos reais e conhecimento de auditoria, possivelmente por ser já assumido como parte integrante do processo de trabalho, não sendo visto como uma área que necessite de reforço significativo.

Em geral, os respondentes consideram que é crítico para o sucesso do CSP na auditoria que exista uma comunicação eficaz, apoiada por procedimentos padronizados e bem documentados e por colaboradores com conhecimento técnico em auditoria. Estes três fatores são percecionados como essenciais para assegurar uma colaboração eficiente, minimizar erros, alinhar expectativas e garantir a qualidade e consistência do trabalho de auditoria.

4.5.2. Desafios e riscos relacionados com a implementação de CSP de apoio à auditoria

Nesta secção foi feita uma questão cuja resposta ficava ao critério de cada inquirido. A questão feita foi “Quais os desafios/riscos que perceciona relacionados com a implementação de CSP de apoio à auditoria?” onde foram agrupados em categorias de forma a facilitar a interpretação dos resultados. As categorias foram divididas em:

- Necessidade de maior conhecimento técnico/auditoria/cliente
- Aspetos de comunicação e alinhamento
- Qualidade e consistência dos outputs
- Padronização e pensamento crítico
- Planeamento, prazos e coordenação de tarefas
- Preservação de conhecimento nas equipas de auditoria
- Gestão de recursos e eficiência dos processos
- Integração tecnológica e evolução futura (IA)

A análise da resposta aberta permitiu identificar um conjunto de aspetos que os colaboradores consideram relevantes para potenciar a utilização do CSP no apoio à auditoria em que os principais aspetos mencionados foram a necessidade de maior conhecimento técnico de auditoria, aspetos de comunicação, qualidade e consistência dos *outputs* e padronização e conhecimento técnico. Embora as respostas tenham sido positivas nas questões no 4.4.1, em

que foi utilizada a escala de *Likert*, foram identificados pelos respondentes alguns aspetos a melhorar sendo eles:

1. Conhecimento técnico e de auditoria

Um dos pontos mais mencionados pelos participantes foi a necessidade de que os elementos do CSP poderiam beneficiar de um reforço ao nível do conhecimento técnico e de auditoria e percepção dos riscos da mesma, para que a necessidade de revisões adicionais por parte das equipas seja reduzida, “seria vantajoso o conhecimento da área de forma a mitigar alguns erros” e até “existir a mesma formação dos membros do CSP igual ou semelhante à formação das equipas de auditoria.” Foi referido também que além da formação, o espírito crítico é crucial e está “associado a alguns processos que o CSP desenvolve na medida em que os procedimentos podem ser padronizados, mas só até certo ponto, sendo cada empresa *sui generis*¹⁶”

2. Comunicação e coordenação entre o CSP e a equipa de auditoria

Outro desafio identificado prende-se com aspetos de comunicação e coordenação entre ambos como é referido por alguns participantes que referem que "quando existe falha na comunicação por vezes existe uma maior perda de tempo, contrariamente ao objetivo". Adicionalmente “sempre que qualquer tarefa se afaste mais do padrão, uma comunicação clara entre o executante e a equipa é a chave”. Outro inquirido reforça de como a comunicação é um ponto chave “cultivar uma cultura de comunicação aberta e colaboração entre todas as partes envolvidas é essencial para o sucesso.

3. Qualidade e consistência dos outputs

Alguns colaboradores destacaram ainda preocupações relativamente à consistência e qualidade dos outputs onde "contraste com o objetivo final da cooperação com o CSP, que é o ganho de tempo e eficiência"

4. Conhecimento do cliente e do negócio

Vários inquiridos referiram que o conhecimento do cliente e do seu contexto de negócio é essencial para a qualidade do trabalho, sendo este um ponto onde o CSP poderia aprofundar.

5. Padronização e pensamento crítico

A padronização do processo foi apontada como uma vantagem, mas por vezes também pode ser considerada como uma limitação se não for acompanhada de pensamento crítico e análise contextual

¹⁶ Único, particular.

6. Gestão de prazos, planeamento e alocação de recursos

Foram também referidos desafios relacionados com o planeamento, prazos e alocações de recursos entre equipas

7. Preservação de conhecimento e risco de dependência

Alguns inquiridos chamaram a atenção para a importância de garantir que a transferência de tarefas para o CSP não resulte em perda de conhecimento pelas equipas de auditoria onde referem que poderá existir uma "perda de conhecimento por parte da equipa de auditoria por delegar tarefas e analisar apenas os resultados finais" e adicionalmente foi referida a necessidade de monitorizar potenciais riscos de dependência deste modelo, assim como a sua evolução futura de existir "um risco a curto/médio prazo de substituição do CSP por IA"

8. Benefícios e necessidade de investimento inicial

Apesar dos vários desafios identificados, vários inquiridos realçam os benefícios do modelo de CSP, sobretudo quando bem integrado nas equipas e processos: “Penso que o CSP funciona muito bem, permite que tarefas de rotina como circularizações, reconciliações bancárias, revisões analíticas (...) que são quase sempre “obrigatórias em qualquer trabalho de auditoria possam ser planeadas e executadas pelo CSP de forma mais antecipada.” E o trabalho do CSP “permite reduzir o fluxo de trabalho e aumentar o foco em áreas críticas”.

“Considero que o CSP é uma mais-valia no apoio à área de auditoria, permite reduzir o fluxo de trabalho e aumentar o foco em áreas críticas.”

Para que estes benefícios se concretizem, é reconhecida a importância de um investimento inicial em formação e alinhamento de processo "O tempo que se ‘perde’ hoje a passar este conhecimento ao CSP é o tempo que se ganha amanhã. Temos de ver isto como um investimento."

Foi referido também que seria benéfico que deveria existir “uma ligação mais próxima entre a equipa de auditoria e o CSP.”

9. Outros desafios e riscos

Como seria expectável a implementação do CSP apresenta alguns desafios. Um dos inquiridos referiu que a implementação do CSP para apoio à auditoria pode trazer diversos desafios e riscos que as organizações precisam de mitigar e considerar. Alguns deles são: Gestão de mudança, qualidade e consistência, comunicação e coordenação, riscos de segurança da informação, conhecimento local e expertise, dependência excessiva, integração de tecnologias. “Abordar esses desafios requer um planeamento cuidadoso, incluindo uma avaliação completa dos riscos, implementação de controlos eficazes, formação contínua dos colaboradores e monitoramento contínuo do desempenho do CSP.”

Outro desafio encontrado é a passagem de informação entre a equipa de auditoria e o CSP onde esta interação muitas vezes é realizada entre os membros mais jovens e sem experiência de ambas as partes e por vezes pode causar algum atrito e incompreensão entre as partes.

São referidos também os objetivos de tempestividade em que “embora o objetivo desta sinergia seja o aumento de eficiência, por vezes existem questões para as quais o investimento de tempo é necessário perante um não detrimento da qualidade dos *working papers* produzidos. Neste sentido será um desafio manter a qualidade dos outputs produzidos com a redução de tempo ambicionada”.

4.6. Considerações finais

De uma forma geral, os resultados do estudo empírico evidenciam que a opinião dos respondentes relativamente à utilização do CSP em apoio à auditoria é globalmente favorável. Ainda que se verifiquem algumas diferenças entre os diversos grupos de respondentes, conforme analisado nas secções anteriores, a perceção dominante aponta para benefícios ao nível da eficiência e da qualidade do processo de auditoria.

O estudo empírico foi desenvolvido com base na realidade do CSP aplicados ao contexto da auditoria, recorrendo à aplicação de um questionário a profissionais da área. Com base nas respostas obtidas, foi possível identificar tendências consistentes, nomeadamente no que respeita ao contributo do CSP para a otimização de processos e para a uniformização dos procedimentos.

Adicionalmente, as respostas abertas permitiram identificar alguns aspetos a melhorar, sobretudo ao nível da comunicação, coordenação entre equipas e adaptação ao modelo, evidenciando que, apesar dos benefícios reconhecidos, existem ainda desafios na sua implementação e funcionamento.

No que respeita à análise estatística, os testes realizados não evidenciam diferenças estatisticamente significativas entre os vários grupos de respondentes, o que sugere uma relativa homogeneidade nas perceções gerais sobre o impacto dos CSP.

Tendo em consideração os resultados obtidos, é possível concluir que as hipóteses de investigação 1 e 2 foram confirmadas, verificando-se uma associação positiva entre a utilização dos CSP e a eficiência, bem como a qualidade e consistência da auditoria. Adicionalmente, e conforme analisado anteriormente, a hipótese 3 é também suportada ao nível descritivo, ainda que sem evidência estatística forte de diferenças significativas entre grupos.

Em suma, os resultados reforçam a relevância dos CSP como instrumento de apoio à auditoria, contribuindo para melhorias operacionais, embora subsistam oportunidades de aperfeiçoamento ao nível organizacional e de gestão do modelo.

5. Conclusões, contribuições da investigação, limitações da investigação e recomendações para futuras investigações

5.1. Considerações finais

No total foram inquiridos 79 colaboradores num universo de 275 e por isso considera-se uma amostra representativa e de uma forma geral, os respondentes têm uma perceção bastante positiva quanto ao impacto do CSP no trabalho de auditoria.

A análise dos dados obtidos através do questionário permitiu compreender de forma abrangente a perceção dos colaboradores da KPMG relativamente ao papel e contributo do CSP no apoio às atividades de auditoria.

A caracterização da amostra revelou uma composição diversificada quanto ao tempo de permanência na organização, funções exercidas e localização geográfica. A presença significativa de colaboradores com 1 a 3 anos na KPMG demonstra uma amostra equilibrada entre profissionais recentemente integrados, que aportam uma visão atual sobre o funcionamento do CSP, e colaboradores com vínculos mais prolongados, cuja experiência dentro da firma permite observar a evolução do modelo e dos processos de auditoria. Esta combinação contribui para uma análise mais completa e representativa da realidade organizacional da KPMG.

Os resultados obtidos através da escala de Likert demonstram uma perceção globalmente positiva relativamente ao contributo do CSP. As médias elevadas (entre 4,19 e 4,61) evidenciam um consenso sobre o impacto do centro na eficiência operacional, gestão do tempo e foco em tarefas de maior valor acrescentado. Os inquiridos reconhecem ainda o papel do CSP na padronização dos procedimentos e consistência da auditoria, m como na redução de tarefas rotineiras e no melhoramento do desempenho global das equipas.

O baixo desvio-padrão associado às médias mais altas confirma a existência de um elevado grau de concordância entre os participantes, revelando uma perceção partilhada sobre os benefícios do modelo.

A análise qualitativa das respostas abertas permitiu complementar estas conclusões, revelando que os principais desafios e riscos associados à implementação do CSP residem, sobretudo, em aspetos de comunicação e coordenação, na necessidade de reforço do conhecimento

técnico e do entendimento do cliente, bem como na gestão de prazos, planeamento e preservação do conhecimento dentro das equipas de auditoria. Surgem ainda preocupações quanto à dependência excessiva do modelo, à integração tecnológica futura e à manutenção da qualidade dos outputs produzidos, especialmente num contexto de crescente automação e utilização de ferramentas de inteligência artificial.

Apesar dos desafios identificados, as respostas evidenciam uma avaliação amplamente favorável do modelo de CSP, sendo reconhecido o seu papel na otimização dos processos de auditoria, na melhoria da eficiência e na libertação de recursos para tarefas de maior valor analítico e estratégico. Os colaboradores destacam ainda que, embora exista um investimento inicial em formação e alinhamento, esse esforço é percecionado como um investimento que gera retorno a médio prazo, através de ganhos de produtividade e qualidade.

Em síntese, os resultados demonstram que o CSP é visto como uma estrutura estratégica de apoio à auditoria, cuja eficácia depende não apenas da sua capacidade técnica e tecnológica, mas também da qualidade da comunicação, do conhecimento especializado e da integração com as equipas locais. Assim, o modelo de CSP surge como um mecanismo de modernização e eficiência organizacional, cuja consolidação requer um equilíbrio contínuo entre padronização, pensamento crítico e proximidade operacional.

5.2. Limitações da investigação

A investigação baseou-se exclusivamente em colaboradores de uma única empresa, apesar da amostra ser significativa, não permite assegurar uma representatividade total da população. As diferenças organizacionais ou de implementação dos CSP noutras *Big Four* podem levar a perceções distintas do impacto destes serviços.

Apesar do estudo ter sido realizado com profissionais de uma organização específica, o objetivo não consiste na análise aprofundada da KPMG ou dos seus processos internos. A investigação baseia-se na recolha de dados através de questionários, com o objetivo de analisar as perceções e experiências de um conjunto de profissionais relativamente à utilização dos SP. Desta forma, a organização surge apenas como contexto de recolha de dados que é classificado como um estudo empírico de carácter exploratório.

Outra limitação do presente estudo prende-se com a escassez de literatura existente sobre o tema.

5.3. Sugestões para futuras investigações

Para futuras investigações poderiam incluir colaboradores de outras *Big Four* de forma a ser possível comparar perceções e identificar diferenças na implementação e impactos dos CSP.

Aliada à explicação do ponto anterior relativamente ao enquadramento da dissertação, seria interessante perceber como é que são implementados estes departamentos nas várias organizações e analisar o processo desta mesma implementação, estrutura e desafios inerentes.

Referências Bibliográficas

- Affonso, H. J., & Martins, H. C. (2010). Centro de serviços compartilhados: Impactos da implementação do modelo na estratégia, na estrutura e na gestão de empresas do setor privado. *Revista de Ciências Empresariais da UNIPAR*, 11(2), 191-212.
- Aguirre, S., & Rodriguez, A. (2017). Automation of a business process using robotic process automation (RPA): A case study. *Springer Verlag*, 742(1), 65-71.
- Ahn, H.-S., Richter, R., & Shanthikumar, J. G. (2005). Staffing decisions for heterogeneous workers with turnover. *Mathematical Methods of Operations Research*, 62(1), 499-514.
- Aksin, O. Z., & Masini, A. (2008). Effective strategies for internal outsourcing and offshoring of business services: An empirical investigation. *Journal of Operations Management*, 26(2), 239-256.
- Almeida, B. J. (2019). *Manual de Auditoria Financeira: Uma análise integrada baseada no risco* (Vol. 3). Forte da Casa: Escolar Editora.
- Aschaur, E., & Quick, R. (2023). Implementing shared service centres in Big 4 audit firms: An exploratory study guided by institutional theory. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 37(9), 28.
- Bergeron, B. (2003). *Essentials of shared services* (Vol. 1). Nova Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Boroughs, A., & Saunders, J. (2007). Shared services the work for the business: Implementing shared service models that realize genuine business benefits. *Emerald Publishing*, 6(1), 28-31.
- Chan, E. W., & Moser, D. V. (2012). Client management's assessments of audit offshoring and their willingness to trade off audit quality. *SSRN*, 1(1), 50.
- Chicco D, Sichenze A, Jurman G. (2025) A simple guide to the use of Student's t-test, Mann-Whitney U test, Chi-squared test, and Kruskal-Wallis test in biostatistics. *International Journal of Clinical Practice*, 18(1), 56.

- Costa Júnior, J. F., Cabral, E. L. S., Souza, R. C. de, Bezerra, D. M. C., & Silva, P. T. de F. e. (2024). Um estudo sobre o uso da escala de Likert na coleta de dados qualitativos e sua correlação com as ferramentas estatísticas. *Contribuciones a las Ciencias Sociales*, 17(1), 360–376.
- Deloitte. (2007). *Centros de serviços compartilhados: Tendências de um modelo cada vez mais comum nas organizações*. Deloitte.
- Deloitte. (2025). *Deloitte's Global Business Services (GBS) Survey* (Relatório). <https://www.deloitte.com/br/en/services/consulting/perspectives/deloitte-global-business-services-survey-2025.html>
- Fenema, P. C., Keers, B., & Zijm, H. (2014). Interorganizational shared services: Creating value across organizational boundaries. Em Bondarouk, *Shared services as a new organizational form* (13 ed.,175-217). Reino Unido: Emerald Group Publishing Limited.
- Forst, L. I. (2001). Shared Services: A leg up on acquisition payoffs. *Business Europe. Mergers & Acquisitions*, 36(4), 25-29.
- Gotthardt, M., Koivulaakso, D., Paksoy, O., Saramo, C., Martikainen, M., & Lehner, O. (2020). Current state and challenges in the implementation of smart robotic. *ACRN Journal of Finance and Risk Perspectives*, 1, 90-102.
- Hallikainen, P., Bekkhus, R., & Pan, S. (2018). How opusCapita used internal RPA capabilities to offer services to clients. *MIS Quarterly Executive*, 17(1), pp. 41-52.
- Hammer, M., & Champy, J. (1993). *Reengineering the corporation: A manifesto for business revolution*. Nova Iorque: Harper Business.
- Helbing, F. (2013). Future trends in finance shared services organisations. In F.Keuper & K.E.Lueg (Eds.), *Finance Bundling and Finance Transformation: Shared Services Next Level* (pp. 303-314). Alemanha: Springer Vieweg.
- Huang, F., & Vasarhelyi, M.A. (2019). Applying robotic process automation (RPA) in auditing: A framework. *International Journal of Accounting Information Systems*, 35(1), 1-11.
- Ivančić, L., Vugec, D. S., & Vukšić, V. B. (2017). Robotic Process Automation: Systematic Literature Review. *Communications in Computer and Information Science*, 742(1), 65-71.

- Janssen, M., & Joha, A. (2006). Motives for establishing shared service centers in public administrations. *International Journal of Information Management*, 26(2), 102-115.
- Kedziora, D., Leivonen, A., Piotrowicz, W., & Öörni, A. (2021). Robotic process automation (RPA) implementation drivers: Evidence of selected nordic companies. *Issues in Information Systems*, 22(2), 21-40.
- Martins, G.A (2017). *Estatística Geral e Aplicada* (6). São Paulo: Editora Atlas.
- Moller, P. (1997). Implementing shared services in Europe. *Treasury Management International*.
- Pinto, J. (2009). *Um Novo Modelo de Implementação de Serviços Partilhados* (Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho, Braga, Portugal).
<https://repositorium.uminho.pt/entities/publication/e7d82596-3304-4b40-b4d4-ef326d877fe0>
- Pinto, J. (2015). *Um modelo para a Gestão do Conhecimento Organizacional no contexto dos Serviços Partilhados com recurso à utilização do e-Learning*. (Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho, Braga, Portugal).
<https://repositorium.uminho.pt/bitstreams/7eca320b-f8c8-48f9-b1de-db0b4b6055d3/download>
- Quinn, B., Cooke, R., & Kris, A. (2000). *Shared Services: Mining for Corporate Gold*. Inglaterra: Financial Times.
- Reilly, P. (2000). Shared Services and the Realignment of HR. *The Institute for employment studies*, 1(1), 71.
- Research, F. (2014). *Building a center of expertise to support robotic automation: Preparing for the life cycle of business change*. Forrester Research. Obtido de <https://neoops.com/wp-content/uploads/2014/03/Forrester-RA-COE.pdf>
- Seixas, T. S. (2014). *Fatores críticos de sucesso no processo de implementação de um Centro de Serviços Partilhados - Estudo de caso do Centro de Serviços Partilhados da BRF em Viena*. (Dissertação de Mestrado. Universidade Autónoma de Lisboa, Lisboa, Portugal).
- Schulman, D. S., Harmer, M. J., Dunleavy, J. R., & Lusk, J. S. (1999). *Shared Services: Adding value to the business units*. Nova Iorque: Wiley.

Sherwood, M.G. (2025). Offshore shared Services Center Usage by U.S Big 4 Audit Engagement Teams. *Journal of Accounting Research*, 63(4), 1679-1722

Ulbrich, F. (2003). Introducing a research project on shared services in governmental agencies. *Paper apresentado na 17ª Conferência da Nordic Academy of Management*.

Van der Linde, T. N., Boessenkool, A. L., & Jooste, C. J. (2006). Understanding shared services. *Acta Commercii*, 6(1), 173-187.

Apêndices

Apêndice A- Questionário aos profissionais de auditoria da KPMG

1. Há quanto tempo trabalhas na KPMG?

- Menos de 1 ano
- 1 a 3 anos
- 4 a 6 anos
- Mais de 6 anos

2. Categoria profissional atual?

- *Staff*
- *Senior*
- *Manager*
- *Senior Manager*
- *Partner*
- *Director*

3. Localização do escritório?

- Angola
- Lisboa
- Porto

4. Já recorreste ao apoio do CSP?

- Sim
- Não

5. Qual é a área em que te encontras?

- *Audit Corporate*
- *Audit Financial Services*
- *Assurance*

Numa escala de 1-5 (1- Discordo totalmente; 2- Discordo; 3- Não concordo nem discordo; 4- Concordo; 5- Concordo totalmente)

- O apoio do CSP permite concluir tarefas de auditoria em menos tempo
- O CSP contribui para uma melhor gestão do tempo durante os períodos de “época alta”
- O trabalho do CSP permite às equipas focarem-se em tarefas mais críticas e de maior valor acrescentado
- A padronização dos procedimentos pelo CSP melhora a consistência da auditoria
- O CSP reduz o volume de tarefas rotineiras atribuídas à equipa de auditoria
- Globalmente, consideras que o apoio do CSP melhora o desempenho da auditoria
- As TI utilizadas pelo CSP contribuem positivamente para o apoio prestado à auditoria

Questão de escolha múltipla (apenas uma)

Que aspetos/fatores consideras mais críticos para que o CSP seja eficaz no apoio à auditoria:

- Comunicação clara entre o CSP e a equipa de auditoria
- Existência de procedimentos padronizados e bem documentados
- Clareza na definição de tarefas e prazos
- Rapidez na resposta por parte do CSP (por exemplo: quando existem tarefas urgentes)
- Conhecimento de auditoria por parte dos colaboradores do CSP
- Experiência na prática de auditoria
- Outra:

Questão de resposta aberta

Quais os desafios/riscos que perceciona relacionados com a implementação de CSP de apoio à auditoria?

Apêndice B- Análise econométrica

Modelo 1:

Dependent Variable: SSC TEMPO

Method: Least Squares

Date: 02/17/26 Time: 15:08

Sample: 1 79

Included observations: 79

Huber-White-Hinkley (HC1) heteroskedasticity consistent standard errors and covariance

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	3.737497	0.450301	8.299988	0.0000
ASSURANCE	0.121877	0.354211	0.344081	0.7318
AUDITFS	0.451013	0.183796	2.453881	0.0166
LISBOA	0.193771	0.233445	0.830049	0.4093
STAFF	0.138879	0.342243	0.405790	0.6861
SENIOR	0.174497	0.262968	0.663568	0.5091
TEMPO	0.021133	0.131008	0.161312	0.8723
R-squared	0.103263	Mean dependent var	4.189873	
Adjusted R-squared	0.028535	S.D. dependent var	0.717473	
S.E. of regression	0.707163	Akaike info criterion	2.229322	
Sum squared resid	36.00570	Schwarz criterion	2.439273	
Log likelihood	-81.05820	Hannan-Quinn criter.	2.313434	
F-statistic	1.381848	Durbin-Watson stat	2.254741	
Prob(F-statistic)	0.233632	Wald F-statistic	1.532816	
Prob(Wald F-statistic)	0.179800			

Modelo 2:

Dependent Variable: SSC ROTIN

Method: Least Squares

Date: 02/17/26 Time: 15:06

Sample: 1 79

Included observations: 79

Huber-White-Hinkley (HC1) heteroskedasticity consistent standard errors and covariance

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	4.724352	0.246116	19.19561	0.0000
ASSURANCE	0.238404	0.250134	0.953104	0.3437
AUDITFS	0.233446	0.120849	1.931714	0.0573
LISBOA	0.340742	0.195882	1.739522	0.0862
STAFF	-0.401215	0.215952	-1.857890	0.0673
SENIOR	-0.133799	0.168413	-0.794466	0.4295
TEMPO	-0.162153	0.091623	-1.769787	0.0810
R-squared	0.135228	Mean dependent var	4.607595	
Adjusted R-squared	0.063163	S.D. dependent var	0.541075	
S.E. of regression	0.523708	Akaike info criterion	1.628669	
Sum squared resid	19.74746	Schwarz criterion	1.838620	
Log likelihood	-57.33244	Hannan-Quinn criter.	1.712782	
F-statistic	1.876483	Durbin-Watson stat	1.889887	
Prob(F-statistic)	0.096576	Wald F-statistic	1.877938	
Prob(Wald F-statistic)	0.096317			

Modelo 3:

Dependent Variable: SSC CONSISTENCIA

Method: Least Squares

Date: 02/17/26 Time: 15:03

Sample: 1 79

Included observations: 79

Huber-White-Hinkley (HC1) heteroskedasticity consistent standard errors and covariance

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	4.157779	0.374041	11.11582	0.0000
ASSURANCE	-0.262258	0.344691	-0.760848	0.4492
AUDITFS	0.306992	0.172023	1.784602	0.0785
LISBOA	-0.072638	0.245630	-0.295721	0.7683
STAFF	-0.493358	0.304521	-1.620113	0.1096
SENIOR	-0.047819	0.199409	-0.239801	0.8112
TEMPO	0.157186	0.113410	1.386006	0.1700
R-squared	0.276128	Mean dependent var	4.202532	
Adjusted R-squared	0.215805	S.D. dependent var	0.853045	
S.E. of regression	0.755412	Akaike info criterion	2.361327	
Sum squared resid	41.08663	Schwarz criterion	2.571278	
Log likelihood	-86.27243	Hannan-Quinn criter.	2.445440	
F-statistic	4.577506	Durbin-Watson stat	1.998851	
Prob(F-statistic)	0.000547	Wald F-statistic	5.323014	
Prob(Wald F-statistic)	0.000136			

Modelo 4:

Dependent Variable: SSC GESTAO

Method: Least Squares

Date: 02/17/26 Time: 15:05

Sample: 1 79

Included observations: 79

Huber-White-Hinkley (HC1) heteroskedasticity consistent standard errors and covariance

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	4.367158	0.423435	10.31364	0.0000
ASSURANCE	0.144208	0.273167	0.527911	0.5992
AUDITFS	0.144177	0.188408	0.765241	0.4466
LISBOA	0.163304	0.218158	0.748555	0.4566
STAFF	-0.209560	0.313143	-0.669213	0.5055
SENIOR	-0.108085	0.309301	-0.349451	0.7278
TEMPO	-0.077778	0.130483	-0.596078	0.5530
R-squared	0.021319	Mean dependent var	4.303797	
Adjusted R-squared	-0.060238	S.D. dependent var	0.739966	
S.E. of regression	0.761927	Akaike info criterion	2.378501	
Sum squared resid	41.79835	Schwarz criterion	2.588452	
Log likelihood	-86.95080	Hannan-Quinn criter.	2.462614	
F-statistic	0.261401	Durbin-Watson stat	2.013681	
Prob(F-statistic)	0.952993	Wald F-statistic	0.322772	
Prob(Wald F-statistic)	0.923022			

Modelo 5:

Dependent Variable: SSC VA

Method: Least Squares

Date: 02/17/26 Time: 15:08

Sample: 1 79

Included observations: 79

Huber-White-Hinkley (HC1) heteroskedasticity consistent standard errors and covariance

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	4.363739	0.397714	10.97205	0.0000
ASSURANCE	0.159481	0.223837	0.712487	0.4785
AUDITFS	-0.165666	0.142883	-1.159451	0.2501
LISBOA	0.318743	0.212486	1.500064	0.1380
STAFF	-0.344771	0.284385	-1.212339	0.2293
SENIOR	-0.170213	0.201267	-0.845707	0.4005
TEMPO	0.051519	0.110228	0.467381	0.6416
R-squared	0.126536	Mean dependent var	4.481013	
Adjusted R-squared	0.053747	S.D. dependent var	0.617289	
S.E. of regression	0.600471	Akaike info criterion	1.902227	
Sum squared resid	25.96068	Schwarz criterion	2.112178	
Log likelihood	-68.13798	Hannan-Quinn criter.	1.986340	
F-statistic	1.738402	Durbin-Watson stat	2.107083	
Prob(F-statistic)	0.124406	Wald F-statistic	2.441105	
Prob(Wald F-statistic)	0.033251			

Modelo 6:

Dependent Variable: SSC IMPACTO

Method: Least Squares

Date: 02/17/26 Time: 11:11

Sample: 1 79

Included observations: 79

Huber-White-Hinkley (HC1) heteroskedasticity consistent standard errors and covariance

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	4.121142	0.405121	10.17263	0.0000
ASSURANCE	0.125413	0.206495	0.607342	0.5456
AUDITFS	0.206644	0.130859	1.579142	0.1187
LISBOA	0.158919	0.128323	1.238424	0.2196
STAFF	-0.327201	0.248483	-1.316793	0.1921
SENIOR	-0.101472	0.196392	-0.516684	0.6070
TEMPO	-0.035631	0.100221	-0.355526	0.7232
USOSSC	0.276039	0.351985	0.784237	0.4355
R-squared	0.133341	Mean dependent var	4.356962	
Adjusted R-squared	0.047896	S.D. dependent var	0.506036	
S.E. of regression	0.493769	Akaike info criterion	1.522266	
Sum squared resid	17.31036	Schwarz criterion	1.762210	
Log likelihood	-52.12950	Hannan-Quinn criter.	1.618395	
F-statistic	1.560547	Durbin-Watson stat	1.897705	
Prob(F-statistic)	0.161433	Wald F-statistic	1.433378	
Prob(Wald F-statistic)	0.205700			

Modelo 7:

Dependent Variable: SSC POSITIVO
Method: Least Squares
Date: 02/17/26 Time: 15:06
Sample: 1 79
Included observations: 79
Huber-White-Hinkley (HC1) heteroskedasticity consistent standard errors and covariance

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	4.189749	0.361907	11.57687	0.0000
ASSURANCE	-0.340471	0.210813	-1.615040	0.1107
AUDITFS	0.112141	0.206774	0.542337	0.5893
LISBOA	0.215871	0.226429	0.953373	0.3436
STAFF	-0.329631	0.319020	-1.033262	0.3049
SENIOR	-0.159315	0.300359	-0.530417	0.5975
TEMPO	0.004555	0.116709	0.039033	0.9690
R-squared	0.081499	Mean dependent var	4.202532	
Adjusted R-squared	0.004957	S.D. dependent var	0.740404	
S.E. of regression	0.738567	Akaike info criterion	2.316223	
Sum squared resid	39.27464	Schwarz criterion	2.526174	
Log likelihood	-84.49082	Hannan-Quinn criter.	2.400336	
F-statistic	1.064766	Durbin-Watson stat	1.857808	
Prob(F-statistic)	0.391695	Wald F-statistic	1.568307	
Prob(Wald F-statistic)	0.168871			

Modelo 8:

Dependent Variable: SSC TI
Method: Least Squares
Date: 02/17/26 Time: 11:17
Sample: 1 79
Included observations: 79
Huber-White-Hinkley (HC1) heteroskedasticity consistent standard errors and covariance

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	4.051925	0.268128	15.11190	0.0000
ASSURANCE	-0.000922	0.229674	-0.004013	0.9968
AUDITFS	0.082428	0.194075	0.424721	0.6723
LISBOA	0.181196	0.140597	1.288764	0.2016
STAFF	-0.100285	0.276970	-0.362080	0.7184
SENIOR	-0.031147	0.231542	-0.134518	0.8934
TEMPO	0.052368	0.096796	0.541015	0.5902
R-squared	0.043120	Mean dependent var	4.265823	
Adjusted R-squared	-0.036620	S.D. dependent var	0.654547	
S.E. of regression	0.666424	Akaike info criterion	2.110654	
Sum squared resid	31.97675	Schwarz criterion	2.320605	
Log likelihood	-76.37081	Hannan-Quinn criter.	2.194766	
F-statistic	0.540757	Durbin-Watson stat	1.984984	
Prob(F-statistic)	0.775500	Wald F-statistic	0.670416	
Prob(Wald F-statistic)	0.673780			

Modelo 9:

Dependent Variable: RESPOSTA

Method: Least Squares

Date: 05/09/26 Time: 13:15

Sample: 1 553

Included observations: 553

Huber-White-Hinkley (HC1) heteroskedasticity consistent standard errors and covariance

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	4.077851	0.160927	25.33968	0.0000
ASSURANCE	0.053882	0.128195	0.420315	0.6744
AUDITFS	0.179068	0.068293	2.622046	0.0090
LISBOA	0.161575	0.085102	1.898606	0.0581
STAFF	-0.314040	0.123285	-2.547257	0.0111
SENIOR	-0.112563	0.099908	-1.126665	0.2604
TEMPO	-0.027068	0.051241	-0.528240	0.5975
USOSSC	0.277230	0.160500	1.727292	0.0847
R-squared	0.061860	Mean dependent var	4.321881	
Adjusted R-squared	0.049810	S.D. dependent var	0.713109	
S.E. of regression	0.695122	Akaike info criterion	2.124902	
Sum squared resid	263.3409	Schwarz criterion	2.187330	
Log likelihood	-579.5353	Hannan-Quinn criter.	2.149292	
F-statistic	5.133788	Durbin-Watson stat	1.857629	
Prob(F-statistic)	0.000011	Wald F-statistic	5.709917	
Prob(Wald F-statistic)	0.000002			

Anexos

Anexo 1 - Características dos 25 entrevistados

Identifier	Gender	Function/special SCC responsibility?	Big 4 vs non- Big 4	Firm location	SSC location	Interview format	Interview length (minutes)
I1	Male	Partner/-	Non- Big 4	Germany	–	Phone	15
I2	Female	Partner/Yes	Big 4	Germany	Germany, Poland	Phone	28
I3	Male	Partner/Yes	Big 4	Germany	Germany, Poland	Phone	30
I4	Male	Partner/-	APAK	Germany	–	Phone	21
I5	Male	Partner/-	Big 4	Germany	Germany	In person	41
I6	Male	Partner/Yes	Big 4	Germany	Germany	In person	73
I7	Male	Partner/-	Non- Big 4	Germany	–	Phone	16
I8	Male	Partner/Yes	Big 4	Netherlands	India	Phone	44
I9	Male	Partner/Yes	Big 4	UK	India	Phone	31
I10	Male	Partner/No	Big 4	Spain	Spain	Phone	33
I11	Male	Partner/Yes	Big 4	Spain	Spain	Phone	30
I12	Male	Partner/Yes	Big 4	Germany	Germany	In person	47
I13	Male	Partner/Yes	Big 4	Germany	Germany	In person	47
I14	Male	Partner/-	Big 4	Denmark	–	In person	42
I15	Male	Partner/Yes	Big 4	Austria	Austria	In person	40
I16	Male	Partner/Yes	Big 4	Netherlands	India	Phone	29
I17	Male	Partner/Yes	Big 4	Italy	Italy	Phone	34
I18	Male	Partner/Yes	Big 4	Germany	Germany, India	Phone	73
I19	Male	Partner/-	Big 4	Germany	Germany	Email	–
I20	Male	Manager/-	Big 4	Germany	Germany	Phone	32
I21	Male	Senior Associate/-	Big 4	Germany	Germany	In person	32
I22	Male	Senior Associate/	Big 4	Germany	Germany	Phone	31
I23	Male	Senior Associate/-	Big 4	Germany	Germany	In person	22
I24	Male	Senior Associate/-	Big 4	Germany	Germany, India	Phone	28
I25	Male	Associate/-	Big 4	Germany	Germany, India	Phone	48