

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



ISCAL

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO EM AUDITORIA

A INFLUÊNCIA DO RISCO DO
SERVIÇO NA DETERMINAÇÃO
DOS PROCEDIMENTOS
ADICIONAIS DE AUDITORIA

Paula Cristina Alves Freitas

Lisboa, março de 2026

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

A INFLUÊNCIA DO RISCO DO SERVIÇO NA DETERMINAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS ADICIONAIS DE AUDITORIA

Paula Cristina Alves Freitas

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 da Contabilidade e Auditoria.

Constituição do Júri:

Presidente _____	Doutora Célia Vicente
Vogal _____	Especialista Carlos Ribeiro
Vogal _____	Especialista Rui Pires

Lisboa, março de 2026

Dedicatória

Dedico esta dissertação à memória do meu querido e amado pai, cuja ausência está marcada pela saudade, mas também pela gratidão profunda. Foi ele quem me transmitiu o valor do trabalho, da resiliência e da busca incessante pelo conhecimento.

Cada etapa deste percurso acadêmico foi iluminada pela força dos seus ensinamentos, guiada pelos princípios que me legou e sustentada pelo amor incondicional que sempre me dedicou.

Pai, dedico esta dissertação a ti. Com o teu exemplo de coragem e amor, ensinaste-me a enfrentar cada desafio com determinação. Esta conquista é, acima de tudo, um tributo à tua força, que permanece como a minha maior inspiração.

Este é o fruto do amor e da educação que me deixaste como herança eterna.

"Dreams don't work unless you do"

– John C. Maxwell

Agradecimentos

A realização desta dissertação representa, para mim, a concretização de um sonho construído com muito esforço, dedicação e perseverança, num percurso que nem sempre foi fácil, mas que me trouxe crescimento, aprendizagens e muitas conquistas pessoais e profissionais.

Gostaria de começar por expressar a minha profunda gratidão à minha mãe e ao meu irmão, que foram, desde o início, o meu alicerce e o meu suporte incondicional. A vossa presença constante, o vosso incentivo nos momentos de cansaço, e o vosso amor inabalável deram-me a força necessária para enfrentar os desafios desta caminhada. Sem o vosso apoio, este percurso teria sido muito mais árduo.

Ao meu querido pai, que já não está presente fisicamente, agradeço com o coração cheio de amor e saudade. Foi ele quem me ensinou o valor do trabalho, da resiliência e da coragem para enfrentar desafios. Esta conquista é, acima de tudo, um tributo ao seu legado e à sua força que sempre me inspirou.

Não poderia deixar de expressar o meu mais profundo agradecimento ao meu orientador, Professor Especialista Rui Vargas Pires, pela orientação rigorosa, disponibilidade constante e confiança depositada, que se revelaram essenciais para o desenvolvimento e conclusão desta dissertação.

Agradeço igualmente a todos os professores do mestrado, cuja partilha de conhecimentos, sempre enriquecedora, foi determinante para o meu crescimento académico.

Às minhas amigas e amigos, deixo o meu reconhecimento pela amizade e pelo companheirismo. Partilhar este percurso convosco tornou os desafios mais leves e os momentos de sucesso ainda mais felizes.

A todos aqueles que, direta ou indiretamente, contribuíram para que esta dissertação fosse possível, o meu sincero e profundo agradecimento.

Resumo

A presente dissertação, intitulada “*A Influência do Risco do Serviço na Determinação dos Procedimentos Adicionais de Auditoria*”, parte da crescente complexidade dos serviços de auditoria e da relevância crítica do risco do serviço na qualidade do trabalho dos Revisores Oficiais de Contas (ROC). Num contexto em que as falhas de auditoria continuam sob escrutínio público, torna-se essencial compreender como os fatores de risco, a comunicação interna e a aplicação da materialidade influenciam o planeamento e a execução dos procedimentos adicionais.

São formuladas três hipóteses: falhas de comunicação dentro da equipa prejudicam a ligação entre os fatores de risco identificados e o desenho dos procedimentos adicionais; a materialidade de execução pode não refletir adequadamente fatores qualitativos do risco do serviço; e os procedimentos adicionais podem não considerar de forma apropriada a materialidade de execução.

A investigação, baseada em questionários aplicados a ROC, evidencia fragilidades na prática profissional. Destacam-se falhas de comunicação entre níveis hierárquicos, reduzida participação dos membros menos experientes e intervalos significativos entre a aceitação/continuação do serviço e o planeamento. Verifica-se ainda que a materialidade de execução, privilegia critérios quantitativos, sendo fatores qualitativos desvalorizados.

Os resultados revelam lacunas na aplicação prática da materialidade de execução e apontam como melhorias necessárias a formação das equipas, o aprofundamento do conhecimento sobre a entidade e a adoção de metodologias e tecnologias de suporte.

Em síntese, a dissertação reforça a importância de integrar fatores qualitativos na definição da materialidade e de criar canais de comunicação eficazes, e contribuir assim para auditorias de maior qualidade.

Palavras-chave: Auditoria, Comunicação, Materialidade, Risco

Abstract

The present dissertation, entitled “The Influence of Engagement Risk on the Determination of Additional Audit Procedures”, stems from the growing complexity of audit services and the critical relevance that engagement risk assumes in the quality of the work performed by Statutory Auditors (ROC). In a context where audit failures remain under public scrutiny, it becomes essential to understand how risk factors, internal team communication, and the application of materiality influence the planning and execution of additional audit procedures.

Three hypotheses are formulated: communication failures within the team hinder the link between identified risk factors and the design of additional procedures; performance materiality may not adequately reflect qualitative aspects of engagement risk; and additional procedures may not appropriately consider performance materiality.

The research, based on questionnaires administered to ROC, highlights weaknesses in professional practice. Communication failures between hierarchical levels, limited participation of less experienced team members, and significant intervals between engagement acceptance/continuation and planning are identified. It is also observed that performance materiality tends to prioritise quantitative criteria, with qualitative factors often undervalued.

The results reveal gaps in the practical application of performance materiality and point to the need for team training, deeper knowledge of the entity, and the adoption of supportive methodologies and technologies.

In summary, the dissertation reinforces the importance of integrating qualitative factors into the definition of materiality and establishing effective communication channels, thereby contributing to higher-quality audit engagements.

Keywords: *Audit, Communication, Materiality, Risk*

Índice

Índice de figuras	xii
Lista de Abreviaturas e Siglas	xiv
1. Introdução	1
1.1 Relevância do Estudo	1
1.2 Objeto e Objetivos da Investigação	1
1.3 Metodologia	2
1.4 Estrutura da Dissertação	3
2. REVISÃO DE LITERATURA.....	4
2.1. Introdução	4
2.1.1. Apresentação do objetivo da revisão da literatura	4
2.1.2. Justificação da estrutura adotada	5
2.1.3. Descrição sucinta do processo de auditoria	6
2.2. A comunicação no contexto da auditoria	8
2.2.1. Definição e importância da comunicação entre membros da equipa de auditoria	8
2.2.2. Normas e diretrizes sobre comunicação em auditoria (ex. ISA 220, isa 315)	9
2.2.3. Ferramentas e práticas utilizadas para garantir a comunicação eficaz	10
2.2.4. Barreiras à comunicação nas equipas de auditoria	11
2.2.4.1. <i>Fatores organizacionais e culturais que afetam a comunicação</i>	11
2.2.4.2. <i>Hierarquia e dinâmicas de equipa no ambiente de auditoria</i> ...	11
2.2.4.3. <i>Efeito da pressão temporal e da carga de trabalho na partilha de informação</i>	12
2.2.5. Impacto das falhas de comunicação na qualidade da auditoria	14

2.2.5.1. <i>Relação entre comunicação deficiente e a identificação de riscos</i>	14
2.2.5.2. <i>Implicações para a incorporação do risco do serviço nos procedimentos adicionais</i>	14
2.2.5.3. <i>Estudos empíricos sobre falhas de comunicação em auditoria</i> 15	
2.3. O risco do serviço na auditoria	17
2.3.1. Conceito de risco do serviço	17
2.3.1.1. <i>Definição e enquadramento normativo do risco do serviço</i>	17
2.3.1.2. <i>Componentes do risco do serviço: risco de auditoria, risco de negócio e risco de reputação</i>	18
2.3.1.3. <i>Fatores que influenciam a avaliação do risco do serviço</i>	20
2.3.2. A relação entre risco do serviço e a definição da materialidade ...	21
2.3.2.1. <i>De que forma o risco do serviço influencia a definição da materialidade</i>	21
2.3.2.2. <i>Perspetivas práticas e desafios na incorporação do risco do serviço na materialidade</i>	22
2.4. A materialidade e a sua aplicação na auditoria	23
2.4.1. Conceito e enquadramento normativo da materialidade	23
2.4.1.1. <i>Definição de materialidade segundo as normas internacionais de auditoria (ISA 320, ISA 450)</i>	23
2.4.1.2. <i>Diferença entre materialidade global e materialidade de execução</i>	24
2.4.1.3. <i>Fatores quantitativos e qualitativos na determinação da materialidade</i>	25
2.5. O papel da materialidade de execução no processo de auditoria	27
2.5.1. Como a materialidade de execução influencia o planeamento e a execução da auditoria	27
2.5.2. Estudos sobre a aplicação prática da materialidade de execução ...	28
2.5.3 A relação entre materialidade de execução e os procedimentos de auditoria	30
2.5.3.1. <i>Como a materialidade de execução deveria afetar a execução dos procedimentos adicionais</i>	30

2.5.3.2. <i>Evidência empírica sobre a consideração (ou falta de consideração) da materialidade de execução nos testes de auditoria ...</i>	31
2.5.3.3. <i>Impacto da não consideração da materialidade de execução na deteção de distorções relevantes</i>	31
2.6. Estudos anteriores e lacunas na literatura	32
2.6.1. Revisão de investigações empíricas relevantes	32
2.6.2. Síntese das principais conclusões e da sua relação com as hipóteses de estudo	33
2.6.3. Identificação de lacunas na literatura que justificam a presente investigação	33
2.7. Conclusão da revisão de literatura	34
2.7.1. Resumo dos principais conceitos abordados	34
2.7.2. Justificação teórica para as hipóteses de investigação	34
2.7.3. Conexão entre a revisão da literatura e a metodologia adotada no estudo	35
3. ESTUDO EMPÍRICO.....	37
3.1. Objetivos de investigação	37
3.2. Abordagem metodológica adotada	40
3.3. Caracterização dos dados recolhidos.....	42
3.4. Análise e interpretação dos resultados obtidos	43
3.4.1. Caracterização dos respondentes	43
3.4.2. Análise dos resultados	45
4. CONCLUSÃO.....	81
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	84
APÊNDICE A: QUESTIONÁRIO APLICADO AOS ROC	89

Índice de figuras

Figura 3.1 - Caracterização dos respondentes segundo os anos de experiência como auditor	43
Figura 3.2 - Caracterização dos respondentes segundo os anos de experiência como ROC	44
Figura 3.3 - Caracterização dos respondentes segundo o número de empresas auditadas anualmente	44
Figura 3.4 - Caracterização dos respondentes segundo a dimensão média das empresas auditadas	45
Figura 3.5 - Formato mais comum das reuniões de equipa entre os respondentes	46
Figura 3.6 - Principais participantes das reuniões de planeamento da auditoria	47
Figura 3.7 - Número médio de reuniões de equipa realizadas na fase de planeamento da auditoria	48
Figura 3.8 - Existência de processo formal para comunicação dos riscos identificados	50
Figura 3.9 - Perceção sobre a clareza na transmissão dos fatores de risco para a equipa que desenha procedimentos adicionais	51
Figura 3.10 - Frequência da reavaliação dos riscos identificados na fase de aceitação durante as reuniões de planeamento	52
Figura 3.11 - Eficácia da comunicação entre níveis da equipa de auditoria durante o planeamento	54
Figura 3.12 - Intervalo médio entre aceitação do trabalho e início do planeamento da auditoria	55
Figura 3.13 - Consequências comuns da comunicação ineficaz na equipa de auditoria	59
Figura 3.14 - Impacto das falhas de comunicação na consideração de fatores qualitativos na definição da materialidade de execução	60
Figura 3.15 - Suficiência da documentação de aceitação/continuação para suportar a definição da materialidade de execução	61
Figura 3.16 - Nível de consideração dos fatores qualitativos na materialidade de execução	63
Figura 3.17 - Critérios predominantes usados na definição da materialidade: quantitativos versus qualitativos	64
Figura 3.18 - Responsável pela revisão da reflexão dos fatores qualitativos na definição da materialidade de execução	65

Figura 3.19 - Experiência com consequências da não inclusão de fatores qualitativos na materialidade	68
Figura 3.20 - Impacto da insuficiente consideração dos riscos na materialidade de execução sobre os procedimentos adicionais de auditoria	69
Figura 3.21 - Influência da materialidade na definição da natureza e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria	72
Figura 3.22 - Grau de influência da materialidade de execução na seleção dos procedimentos adicionais de auditoria	73
Figura 3.23 - Grau de utilização da materialidade de execução na definição do tamanho das amostras.....	74
Figura 3.24 - Grau de preparação da equipa para ajustar procedimentos em função da materialidade de execução	76
Figura 3.25 - Existência e responsabilidade da revisão formal sobre a aplicação da materialidade de execução nos procedimentos de auditoria	78
Figura 3.26 - Experiências com distorções não detetadas devido à definição inadequada da materialidade de execução	79

Lista de Abreviaturas e Siglas

APA - *American Psychological Association*

AQTB - *Audit Quality Threatening Behavior*

CLC - *Certificação Legal de Contas*

CM - *Computer Mediated Communication*

EIP - *Entidade de Interesse Público*

EOROC - *Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*

F2F - *Face to Face*

IAASB - *International Auditing and Assurance Standards Board*

IFAC - *International Federation of Accountants*

ISA - *International Standards on Auditing*

ISQM 1 - *International Standard on Quality Management 1*

RA - *Relatório de Auditoria*

ROC - *Revisores Oficiais de Contas*

1. Introdução

1.1 Relevância do Estudo

A auditoria enfrenta desafios crescentes num ambiente de negócios globalizado e cada vez mais complexo. A qualidade do trabalho do auditor depende, de forma crítica, da sua capacidade de identificar riscos e de desenhar procedimentos que respondam adequadamente a esses riscos.

Segundo Edward Stamp e Maurice Moonitz, citados por Costa (2017, p. 59):

Uma auditoria é um exame independente, objetivo e competente de um conjunto de demonstrações financeiras de uma entidade, juntamente com toda a prova de suporte necessária, sendo conduzida com a intenção de expressar uma opinião informada e fidedigna, através de um relatório escrito, sobre se as demonstrações financeiras apresentam apropriadamente a posição financeira e o desempenho, de acordo com normas de contabilidade geralmente aceites.

A relevância da profissão é reforçada pelo artigo 41.º do Estatuto dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), que reconhece a auditoria como uma função de interesse público. Isso deve-se ao facto de a auditoria garantir a transparência e a fiabilidade das informações financeiras, protegendo, assim, os interesses dos diversos utilizadores das demonstrações financeiras. Neste contexto, o estudo do impacto do risco do serviço torna-se fundamental, uma vez que a identificação precisa deste risco condiciona diretamente a natureza e a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria. Só através de uma avaliação rigorosa do risco do serviço é que o auditor pode assegurar que os procedimentos adotados são eficazes para mitigar distorções materialmente relevantes, cumprindo assim o seu papel de garante do interesse público.

1.2 Objeto e Objetivos da Investigação

O exercício da auditoria envolve decisões críticas que influenciam a qualidade do trabalho realizado. De acordo com o IFAC (2018), uma das decisões mais relevantes consiste na aceitação e continuação de trabalhos, uma vez que uma má decisão pode resultar em auditorias de baixa qualidade, tempo não faturado, honorários não recebidos, perda de reputação e potenciais processos judiciais. Este risco é enquadrado na ISQM 1 como risco

do serviço, entendido como qualquer risco com possibilidade razoável de ocorrer e de afetar a consecução dos objetivos de qualidade da firma.

Após a aceitação ou continuação do trabalho, uma etapa fundamental consiste na definição da materialidade de execução, que orienta a avaliação dos riscos de distorção material e a determinação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria (ISA 320; IAASB, 2009). A materialidade é um juízo profissional que se relaciona com a relevância da informação para a tomada de decisão dos utilizadores das demonstrações financeiras (IFAC, 2018).

Neste contexto, o presente estudo tem como objetivo central analisar de que forma a perceção do risco do serviço molda as decisões do auditor, nomeadamente no cálculo da materialidade de execução e na definição dos procedimentos adicionais.

Para operacionalizar este objetivo, são formuladas três hipóteses de investigação:

Hipótese 1: Falhas da comunicação no seio da equipa prejudicam a ligação entre os fatores de risco identificados na fase de aceitação/continuação do serviço e o desenho dos procedimentos adicionais de auditoria.

Hipótese 2: A materialidade de execução não reflete inteiramente os fatores de risco qualitativos identificados na fase de aceitação/continuação do serviço.

Hipótese 3: O desenho e a execução dos procedimentos adicionais de auditoria não têm inteiramente em conta a materialidade de execução.

1.3 Metodologia

A investigação assume um carácter misto, ao beneficiar simultaneamente da objetividade dos dados quantitativos e da riqueza interpretativa da análise qualitativa, o que assegura uma compreensão mais completa e consistente das hipóteses em estudo, recorrendo à aplicação de questionários dirigidos a Revisores Oficiais de Contas (ROC) em Portugal. Este método permite recolher perceções profissionais sobre o risco do serviço, a definição da materialidade e a execução dos procedimentos adicionais, possibilitando testar empiricamente as hipóteses formuladas. Para o efeito, a análise estatística recorre ao teste t para amostras independentes, de modo a comparar as médias de perceção entre dois grupos, e à análise de variância (ANOVA), para verificar a existência de diferenças estatisticamente significativas entre três ou mais grupos. Estes instrumentos estatísticos são fundamentais para determinar em que medida a variabilidade nas características dos respondentes condiciona as decisões sobre os procedimentos de auditoria. Ao quantificar a

probabilidade de erro através do *p-value*, o estudo transcende a análise descritiva, garantindo fundamentação científica na validação das hipóteses e na compreensão da dinâmica do risco do serviço.

1.4 Estrutura da Dissertação

A dissertação encontra-se organizada em quatro capítulos principais, complementados por referências bibliográficas e apêndices.

O presente capítulo 1 apresenta a introdução, a relevância do estudo, os objetivos, as hipóteses e a metodologia adotada. O capítulo 2 corresponde à revisão da literatura, estruturada em torno dos conceitos de comunicação em auditoria, risco do serviço, materialidade e procedimentos adicionais, incluindo estudos empíricos e lacunas identificadas. O capítulo 3 descreve o estudo empírico, detalhando os objetivos específicos, a metodologia, a caracterização dos dados e a análise dos resultados obtidos. O capítulo 4 apresenta as conclusões, limitações do estudo e sugestões para investigação futura.

2. Revisão de literatura

2.1. Introdução

2.1.1. Apresentação do objetivo da revisão da literatura

A presente revisão da literatura tem como principal objetivo fundamentar teoricamente a problemática em estudo, ao identificar, sistematizar e analisar criticamente os principais contributos académicos e normativos que sustentam as hipóteses formuladas. Pretende-se compreender, com base na literatura existente, de que forma os fatores comunicacionais, a avaliação do risco do serviço e a definição da materialidade de execução influenciam a eficácia dos procedimentos adicionais de auditoria e, em última instância, a qualidade do trabalho desenvolvido.

Pretende-se, assim, identificar lacunas existentes na literatura, bem como reunir evidência empírica relevante que permita compreender como estes elementos se interligam e influenciam a eficácia dos procedimentos de auditoria. Esta revisão visa, ainda, estabelecer as bases conceptuais que orientam as hipóteses de estudo formuladas, garantindo a coerência entre os objetivos da investigação e o corpo de conhecimento disponível na área da auditoria.

A seleção das fontes foi conduzida com base em critérios de rigor metodológico, atualidade e relevância científica. Foram privilegiadas publicações em revistas científicas, documentos normativos internacionais emitidos pela *International Federation of Accountants* e literatura académica de referência publicada nos últimos vinte anos. A pesquisa bibliográfica foi realizada em bases de dados académicas reconhecidas, tais como *ResearchGate*, *ResearchRabbit*, *b-on* e *Google Scholar*, ao utilizar palavras-chave como comunicação em auditoria, risco do serviço, materialidade de execução e procedimentos adicionais de auditoria. Esta abordagem assegura uma análise abrangente e representativa do estado da arte, alinhada com as exigências de rigor da investigação científica, conforme preconizado pelas normas da APA (*American Psychological Association*, 2020).

2.1.2. Justificação da estrutura adotada

A estrutura adotada para o capítulo da revisão de literatura da presente dissertação foi delineada de forma a acompanhar, de maneira lógica e progressiva, o encadeamento das hipóteses de investigação formuladas. Assim, procurou-se construir um percurso temático que refletisse a articulação entre os conceitos centrais em estudo, e estabelecer uma ponte direta entre a fundamentação teórica e as variáveis analisadas no trabalho empírico.

O capítulo inicia-se com a abordagem da comunicação no contexto da auditoria, por ser este o ponto de partida da primeira hipótese formulada: as falhas de comunicação no seio da equipa prejudicam a ligação entre os fatores de risco identificados na fase de aceitação/continuação do serviço e o desenho dos procedimentos adicionais de auditoria. Esta parte da revisão explora, por um lado, o funcionamento da comunicação nas equipas de auditoria e, por outro, as barreiras frequentes à sua eficácia, nomeadamente aquelas associadas à hierarquia, à pressão temporal e à complexidade das tarefas. A secção culmina com uma análise do impacto das falhas de comunicação na qualidade do trabalho de auditoria, e destaca como estas podem comprometer a identificação e a resposta adequada aos riscos.

Em seguida, a revisão avança para a temática do risco do serviço, conceito essencial à compreensão da segunda hipótese: a materialidade de execução não reflete inteiramente os fatores de risco qualitativos identificados na fase de aceitação/continuação do serviço. Esta secção clarifica o que se entende por risco do serviço e quais os seus componentes, e explora ainda de que forma este deveria influenciar a definição da materialidade. Ao trazer para a análise as normas e estudos relevantes, esta parte da revisão permite fundamentar a possível desconexão entre o risco do serviço e o valor de materialidade definido.

Por fim, a secção dedicada à materialidade e à sua aplicação na auditoria, em consonância com a terceira hipótese: o desenho e a execução dos procedimentos adicionais de auditoria não têm inteiramente em conta a materialidade de execução. Esta última parte do capítulo aprofunda o conceito de materialidade de execução, o seu enquadramento normativo e a forma como esta deveria orientar o planeamento e a execução da auditoria. Ao analisar criticamente a prática da sua aplicação, esta secção fornece a base teórica necessária para sustentar a investigação empírica sobre a adequação (ou insuficiência) do uso da materialidade de execução na determinação dos procedimentos adicionais de auditoria.

A ordem adotada, comunicação, risco do serviço e materialidade permite, assim, acompanhar de forma estruturada e coerente o raciocínio subjacente às hipóteses, e assegura que a revisão de literatura não só fornece o suporte teórico necessário, como também orienta o leitor na compreensão da lógica da investigação. Deste modo, a revisão cumpre um duplo objetivo: contextualizar os temas centrais da dissertação e justificar a relevância e a pertinência das hipóteses formuladas.

2.1.3. Descrição sucinta do processo de auditoria

O processo de auditoria desenvolve-se ao longo de várias fases que visam, de acordo com a ISA 500, “conceber e executar procedimentos de auditoria para obter prova de auditoria suficiente e apropriada que o habilite a extrair conclusões razoáveis sobre as quais baseia a sua opinião” (IAASB, 2009, §4). Este processo inicia-se com as atividades prévias ao compromisso de auditoria, prossegue com os procedimentos de avaliação de risco, continua com a execução dos procedimentos adicionais de auditoria e culmina com os procedimentos de conclusão e emissão do relatório de auditoria.

Numa primeira fase, o auditor deve realizar uma avaliação criteriosa antes de aceitar ou continuar um serviço de auditoria, conforme previsto na ISA 220.

Esta avaliação inclui a análise da integridade da entidade auditada, a verificação da independência, a capacidade técnica da firma e a existência de recursos adequados para executar o trabalho. Uma componente fundamental desta etapa é a consideração do risco do serviço, o qual pode abranger riscos de auditoria, riscos de negócio e riscos reputacionais, e influenciar diretamente a decisão do auditor relativamente à aceitação ou continuação do serviço (IAASB, 2020).

Adicionalmente, é importante que a firma de auditoria implemente procedimentos e políticas de gestão da qualidade, conforme estabelecido na ISQM 1. Esta norma exige que a firma mantenha um sistema de gestão da qualidade que assegure a conformidade com os requisitos profissionais e regulamentares, ao incluir a avaliação contínua dos riscos associados às suas atividades e a disponibilização dos recursos necessários para a execução dos trabalhos com qualidade adequada.

Após a aceitação do serviço, o auditor procede à identificação e avaliação dos riscos de distorção material, em conformidade com a ISA 315. Esta norma exige que o auditor obtenha um entendimento profundo da entidade, do seu ambiente e do sistema de controlo

interno relevante, com o objetivo de identificar riscos que possam afetar significativamente as demonstrações financeiras. Os procedimentos nesta fase incluem, entre outros, inquéritos junto da administração, observação de processos, inspeção de documentos e análise de dados financeiros e não financeiros. A avaliação dos riscos identificados permite ao auditor planejar respostas apropriadas, tanto a nível global como ao nível das rubricas (IAASB, 2019, §§11).

Com base na avaliação efetuada, o auditor desenha e implementa respostas aos riscos identificados através da execução de procedimentos adicionais de auditoria, conforme estabelecido na ISA 330 (IAASB, 2009, §§6). Estes procedimentos incluem testes aos controlos, que, conforme referido na ISA 330, o auditor deve conceber e executar testes aos controlos para obter prova de auditoria suficiente e apropriada quanto à sua eficácia operacional, se a sua avaliação dos riscos de distorção material, ao nível da asserção, incluir uma expectativa de que os controlos estão a operar com eficácia, ou seja, quando o auditor pretende confiar na eficácia operacional dos controlos ao determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos substantivos, e os procedimentos substantivos, por si só, não podem proporcionar prova de auditoria suficiente e apropriada ao nível de asserção (IAASB, 2009, §8). E incluem também procedimentos substantivos, os quais englobam testes de detalhe e procedimentos analíticos substantivos. A natureza, a extensão e a oportunidade destes procedimentos devem ser definidos com base nos riscos avaliados e no nível de materialidade estabelecido, sendo este último determinado de acordo com a ISA 320. Esta norma define o conceito de materialidade e introduz o conceito de materialidade de execução. A materialidade de execução é utilizada como base para avaliar a suficiência dos testes realizados e o risco de que distorções não detetadas, individualmente ou em conjunto, possam afetar as demonstrações financeiras (IAASB, 2009, §§9).

Por fim, o auditor executa procedimentos de conclusão para formar uma base adequada para expressar a sua opinião, em conformidade com a ISA 700 (IAASB, 2016, §10). Esta fase inclui a avaliação da evidência obtida, a consideração de eventos subsequentes, conforme a ISA 560 (IAASB, 2009, §6), a análise da consistência e adequação das divulgações, bem como a revisão global das demonstrações financeiras (IAASB, 2009, §11). Após assegurar-se de que foram cumpridos todos os requisitos relevantes e de que a evidência recolhida é suficiente e apropriada, o auditor emite o Relatório de Auditoria (RA) ou Certificação Legal de Contas (CLC), no qual expressa uma opinião sobre se as

demonstrações financeiras estão apresentadas de forma apropriada, em todos os aspetos materiais, e dão uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, conforme previsto na ISA 200 (IAASB, 2009, §11).

De acordo com o EOROC, a principal diferença entre a CLC e o RA reside no âmbito e na obrigatoriedade da sua emissão. A CLC é emitida obrigatoriamente na sequência da revisão legal das contas, isto é, quando tal resulta de imposição legal ou estatutária, sendo da exclusiva responsabilidade dos revisores oficiais de contas e obedecendo a requisitos formais e de conteúdo definidos no artigo 45.º do EOROC. Por outro lado, o relatório de auditoria pode ser emitido na sequência de uma revisão voluntária das contas.

2.2. A comunicação no contexto da auditoria

2.2.1. Definição e importância da comunicação entre membros da equipa de auditoria

No início do século XX, o ato comunicativo foi conceptualizado como uma transmissão de conteúdo de um emissor para um recetor (Lesswell et al., 1948 citado por Cardile et al., 2023) mas não se limita a esta perspetiva. Na verdade, o fenómeno ocorre quando a expressão é compreendida e se torna um património comum para a construção de significado, de um debate ou de uma cultura, definindo assim as relações humanas (Moral, 2014, citado por Cardile et al., 2023, p. 2).

Os resultados da investigação realizada por Indrastuti et al. (2024) confirmam que a comunicação eficaz no local de trabalho influencia significativamente a perceção dos auditores sobre as suas funções. Este estudo destaca ainda que a comunicação desempenha um papel crucial como fator de interligação entre o ambiente de trabalho e o desempenho dos auditores, ao facilitar a troca de informações relevantes, aprimorar a compreensão das tarefas e responsabilidades e fomentar a colaboração entre auditores e os seus colegas. Através da análise por modelação de equações estruturais, os autores demonstram que a comunicação atua como um mediador estatisticamente significativo. Os resultados obtidos do estudo desafiam os modelos tradicionais de causalidade linear, ao evidenciar que o impacto de um ambiente de trabalho positivo é frequentemente indireto, materializando-se através de processos comunicacionais. Além disso, Indrastuti et al. (2024) sublinham que a comunicação eficaz não só permite resolver conflitos e alinhar objetivos, como também estimula o ceticismo profissional, a transparência e o trabalho em equipa, elementos

essenciais para auditorias de elevada qualidade. Assim, reconhece-se a comunicação como um mecanismo central no desempenho dos auditores.

2.2.2. Normas e diretrizes sobre comunicação em auditoria (ex. ISA 220, isa 315)

A importância da comunicação na auditoria é enfatizada em diversas normas internacionais, nomeadamente na ISA 220 – Controlo de Qualidade Para Uma Auditoria de Demonstrações Financeiras (IAASB, 2020), que aborda o controlo de qualidade e a comunicação dentro da equipa de auditoria, e na ISA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Material (IAASB, 2019), que trata da comunicação dos riscos identificados.

A ISA 220 (IAASB, 2020) estabelece diretrizes para garantir que a auditoria seja conduzida com qualidade e rigor profissional. Esta norma, emitida pelo IAASB, define as responsabilidades do sócio responsável pelo trabalho no que diz respeito à gestão da qualidade ao longo de todo o processo de auditoria. A ISA 220 destaca que a qualidade da auditoria não depende apenas da aplicação de procedimentos técnicos apropriados, mas também da comunicação eficaz entre os membros da equipa, da supervisão contínua e da implementação de uma cultura organizacional que promova o cumprimento das normas éticas.

Esta norma refere ainda que, “a comunicação contínua entre os membros da equipa de auditoria permite que os elementos menos experientes coloquem questões aos membros mais experientes da equipa (incluindo o sócio responsável pelo trabalho) de forma atempada e possibilita uma direção, supervisão e revisão eficazes” (IAASB, 2020, p. 31).

Por sua vez, a ISA 315 (IAASB, 2019) estabelece diretrizes para que os auditores obtenham um conhecimento aprofundado da entidade auditada e do seu ambiente, de forma a identificar e avaliar os riscos de distorção material. Neste contexto, a comunicação entre os membros da equipa de auditoria assume um papel essencial para garantir que todas as informações relevantes são analisadas e consideradas no planeamento e execução da auditoria. A norma exige que os auditores compreendam a natureza e operações do negócio, e, desta forma assegurar que são discutidos riscos específicos da indústria e fatores que podem impactar a fiabilidade das demonstrações financeiras.

Além destes aspetos, a ISA 315 estabelece que deve haver discussão entre os membros da equipa de auditoria sobre os riscos identificados e a estratégia de auditoria, sendo o formato e a extensão dessas discussões definidos pelo sócio responsável pelo trabalho. Estas reuniões permitem alinhar as abordagens utilizadas, melhorar a coordenação entre os auditores e assegurar que não existem lacunas na avaliação do risco e na definição dos procedimentos a serem aplicados.

Deste modo, as normas ISA 220 e ISA 315, emitidas pelo IAASB (2020, 2019) evidenciam a relevância da comunicação na auditoria, tanto na gestão da qualidade do trabalho como na identificação e avaliação de riscos. Assim, é essencial que os auditores adiram rigorosamente às diretrizes estabelecidas por estas normas, de modo a criar um ambiente de comunicação transparente e estruturado nas equipas de auditoria, com o objetivo de assegurar a qualidade e a fiabilidade dos resultados obtidos.

2.2.3. Ferramentas e práticas utilizadas para garantir a comunicação eficaz

De acordo com Wellmeyer et al. (2020) a comunicação em auditoria pode ser mediada por diferentes métodos, sendo os mais comuns a comunicação *face to face* (F2F) e a *computer mediated communication* (CM) sendo que, a CM tem sido apontada como uma ferramenta capaz de reduzir efeitos de hierarquia e conformidade dentro das equipas.

Esta hipótese é corroborada pelo estudo de Dubrovsky et al. (1991) que demonstra que indivíduos com estatuto hierárquico mais elevado tendem a exercer maior domínio nas interações comunicacionais presenciais do que em contextos mediados por tecnologia.

Além disso, Siegel et al. (1986, citado por Wellmeyer et al., 2020) confirmaram que a CM favorece uma maior equidade entre os participantes, ao passo que a comunicação F2F pode reforçar dinâmicas de poder dentro das equipas.

Os autores concluem que o impacto das modalidades de comunicação no desempenho das equipas é significativo, e demonstram que a escolha do método comunicacional influencia diretamente o alinhamento das decisões, a eficiência na partilha de informação e a mitigação de viéses individuais (Wellmeyer et al., 2020, p. 12).

De acordo com a investigação de Annelin e Che (2023), os membros da equipa de auditoria que percebem uma maior distância em relação aos colegas e que recorrem mais frequentemente à CM tendem a envolver-se com maior frequência em

comportamentos que comprometem a qualidade da auditoria (*Audit Quality Threatening Behavior – AQTB*).

O estudo realizado por Wellmeyer et al. (2020, p. 34) verifica ainda que, enquanto a comunicação F2F pode levar a uma maior variabilidade nas avaliações de risco individuais, a comunicação mediada por computador reduz essa variabilidade, e, dessa forma origina uma maior consistência dentro da equipa.

2.2.4. Barreiras à comunicação nas equipas de auditoria

2.2.4.1. Fatores organizacionais e culturais que afetam a comunicação

Halimatusyadiah (2014) demonstra que tanto o estilo de liderança como a cultura organizacional contribuem significativamente para a qualidade da comunicação dentro da equipa de auditoria.

De acordo com Gochhayat et al. (2017) a comunicação organizacional, interpessoal e outras formas de comunicação é o meio pelo qual políticas, estratégias, instruções e informações são disseminadas por toda a organização. Desta forma, os autores afirmam que, a comunicação organizacional desempenha um papel fundamental na relação entre a cultura organizacional e a eficácia organizacional.

Numa cultura organizacional forte, há um consenso consolidado relativamente a valores e práticas. A frequência das discussões e a interação entre os membros da organização favorecem a construção desse consenso, ao reduzir divergências e, conseqüentemente, melhorar o clima de comunicação. A congruência entre crenças e práticas organizacionais facilita a partilha de informações e contribui para a coordenação eficaz das atividades em todos os níveis (Denison, 1990, citado por Gochhayat et al., 2017). Além disso, os autores referem ainda que, quando os valores e as práticas organizacionais estão claramente definidos e são amplamente partilhados, há uma maior facilidade na obtenção de feedback sobre as atividades organizacionais e individuais, bem como na resposta rápida a eventuais desvios. Assim, uma cultura organizacional forte tende a estar positivamente associada a uma comunicação organizacional mais eficaz.

2.2.4.2. Hierarquia e dinâmicas de equipa no ambiente de auditoria

O processo de auditoria é conduzido por uma equipa estruturada hierarquicamente, onde as funções e responsabilidades são distribuídas de acordo com a categoria profissional de

cada auditor. Segundo Anderson (1977) e Watson (1975) (citados por Bamber, 1983) os auditores hierarquicamente superiores desempenham um papel fundamental na avaliação das provas obtidas pelos seus subordinados, sendo frequentemente responsáveis por emitir julgamentos sobre a fiabilidade dessas evidências.

Como salientado por Bamber (1983, p. 398), os auditores hierarquicamente superiores devem não só avaliar a qualidade da informação recolhida, mas também a capacidade técnica e profissional dos seus subordinados, garantindo que as conclusões da auditoria se baseiam em evidências robustas e fidedignas.

Desta forma, a seleção criteriosa das equipas de auditoria desempenha um papel fundamental na eficácia e na eficiência do processo de auditoria, ao garantir um alinhamento adequado entre a complexidade da auditoria e a competência dos auditores envolvidos. De acordo com Arafat e Novani (2025), o conhecimento, as competências e a experiência dos auditores são fatores determinantes para o sucesso das auditorias, assim como a especialização técnica em áreas relevantes, o conhecimento específico da indústria e a experiência prévia em auditorias semelhantes. Esta abordagem permite garantir uma execução mais eficiente do trabalho de auditoria.

Para além da competência técnica, a possibilidade de divergências quanto às conclusões da auditoria constitui um aspeto crítico que pode afetar significativamente a fluidez do processo. Arafat e Novani (2025, p. 118) salientam ainda que, desacordos entre auditores sobre a interpretação da regulamentação, a validade das conclusões ou as medidas corretivas propostas podem criar obstáculos que dificultam a conclusão da auditoria.

2.2.4.3. Efeito da pressão temporal e da carga de trabalho na partilha de informação

A gestão da carga de trabalho dos auditores é um fator essencial para garantir a qualidade do processo de auditoria. Segundo Arafat e Novani (2025, p.118), um volume excessivo de trabalho pode comprometer a produtividade dos auditores, e conduzir a uma redução da eficiência, a uma deterioração da qualidade das auditorias e a atrasos na submissão dos relatórios. Para mitigar estes riscos, torna-se essencial realizar uma avaliação rigorosa da carga de trabalho existente, e assegurar uma distribuição equilibrada das tarefas. Desta forma, é possível evitar a sobrecarga dos auditores, preservar a qualidade do trabalho realizado e garantir o cumprimento dos prazos estabelecidos para a conclusão das auditorias.

O estudo realizado por Chong et al. (2005) revelou que a pressão temporal apresenta tanto efeitos positivos como negativos na partilha de informação dentro das equipas. De um modo geral, os indivíduos lidam com a pressão temporal ao aumentar o seu foco na execução das tarefas, no entanto, como consequência, comunicam menos e passam mais tempo a trabalhar individualmente.

Desta forma, os autores identificaram dois impactos negativos da pressão temporal na partilha de informação: de cima para baixo e lateralmente. A partilha de informação de cima para baixo é definida como a disseminação de informação dos elementos hierarquicamente superiores para os subordinados, enquanto a partilha lateral de informação ocorre entre os membros da mesma categoria hierárquica. Após a análise das respostas dos entrevistados, concluiu-se que, a partilha de informação de cima para baixo foi prejudicada quando os elementos superiores se encontravam sob pressão temporal, o que os impediu de fornecer feedback atempado aos seus subordinados, desta forma, o feedback tardio resultou num aumento do retrabalho, o que levou a esforços desperdiçados e a uma maior pressão temporal, uma vez que os prazos permaneceram inalterados. A partilha lateral de informação também foi reduzida, dado que os colegas da mesma categoria dedicaram menos tempo à troca de problemas e técnicas. No entanto, apesar dos efeitos negativos, os autores verificaram que a pressão temporal pode, em certas circunstâncias, melhorar a partilha de informação, enquanto a pressão temporal não atingir um nível crítico que leve os indivíduos a reter informação e a comunicar menos, pode tornar as equipas mais eficientes na partilha de conhecimento (Chong et al., 2005, p. 433).

Adicionalmente, foi observado que as equipas sob pressão temporal são menos participativas na formulação de sugestões e na deteção de erros, isto porque, induz uma mentalidade de evitar conflitos e questionamentos, o que leva os indivíduos a não questionar o membro hierarquicamente superior e a concentrar-se exclusivamente na execução das suas tarefas (Chong et al., 2005, p. 434).

De acordo com o estudo realizado por Barbadillo et al. (2024), os auditores ajustam o seu esforço dependendo da época do ano. Durante períodos de alta demanda ("época alta"), a carga de trabalho elevada leva os auditores a dar mais ênfase ao planeamento inicial, de forma a minimizar o esforço durante a fase de execução, no período de baixa demanda ("época baixa"), isto é, quando há menos carga de trabalho, os auditores dedicam mais tempo à recolha de evidência substantiva durante a auditoria.

2.2.5. Impacto das falhas de comunicação na qualidade da auditoria

2.2.5.1. Relação entre comunicação deficiente e a identificação de riscos

A troca clara e estruturada de informações é essencial para garantir que os auditores tenham acesso a dados relevantes e compreendam corretamente o contexto em que operam.

Al-Adeem (2023) refere que o sócio, teoricamente, possui um conhecimento aprofundado sobre as operações da entidade auditada e, idealmente, é a pessoa mais experiente na auditoria relativamente ao negócio do cliente. Além disso, os auditores confiam no sócio responsável pela auditoria, considerando-o o profissional com maior conhecimento.

Desta forma, de acordo com Johnstone (2000) os sócios de auditoria tomam decisões de aceitação de clientes com base na avaliação do risco, ao selecionar os mesmos com base em características de risco e adaptando-se proactivamente a potenciais perdas.

No entanto, com base nos autores referidos anteriormente é possível concluir que podem ocorrer falhas de comunicação dentro da equipa de auditoria, o que pode impedir que os riscos identificados pelo sócio responsável sejam devidamente transmitidos aos membros da equipa em níveis hierárquicos inferiores. E, conseqüentemente, o restante da equipa poderá não estar plenamente ciente de todos os riscos identificados durante a realização dos procedimentos adicionais de auditoria.

2.2.5.2. Implicações para a incorporação do risco do serviço nos procedimentos adicionais

Barbadillo et al. (2024) observaram que os auditores de pequenas e médias firmas demonstram capacidade de resposta ao risco de auditoria ao ajustar o esforço despendido no processo. Os resultados indicam que, quanto maior o risco identificado, maior é o esforço aplicado na auditoria. Além disso, os dados revelam que, em auditorias de longa duração, os auditores tendem a confiar mais nos controlos internos dos clientes, o que leva a uma redução do esforço de auditoria. Esse comportamento pode ser justificado pelo "efeito de aprendizagem", no qual os auditores se tornam mais eficientes na avaliação do risco ao longo do tempo. No entanto, essa tendência pode também refletir um risco de excesso de confiança, em que a integridade da gestão deixa de ser considerada um fator crítico na determinação do esforço de auditoria.

2.2.5.3. Estudos empíricos sobre falhas de comunicação em auditoria

A composição e a diversidade das equipas de auditoria podem, quando não são devidamente geridas, constituir um fator gerador de falhas de comunicação com implicações relevantes na qualidade do trabalho desenvolvido. Estas falhas, de acordo com os resultados obtidos pelo estudo desenvolvido por Cameran et al. (2017), podem ser originadas por vários fatores, nomeadamente os descritos de seguida.

A diversidade de formações académicas: A presença de profissionais com percursos formativos distintos, provenientes de diferentes instituições de ensino superior, pode originar o que se designa por “línguas dissonantes”. Neste contexto, mesmo terminologias técnicas amplamente utilizadas no domínio da auditoria podem ser interpretadas de forma divergente, uma vez que o mesmo conceito pode adquirir significados distintos consoante a formação e a experiência prévia de cada elemento da equipa. Esta heterogeneidade pode dificultar, especialmente nas fases iniciais do trabalho, o alinhamento de entendimentos e abordagens entre os membros da equipa, ao aumentar, assim, o risco de mal-entendidos e de falhas comunicacionais.

Estruturação em subgrupos: É comum que as equipas de auditoria sejam organizadas em subgrupos baseados em hierarquias (por exemplo, sócios, gerentes, seniores e assistentes). Embora esta estrutura possa facilitar a comunicação interna dentro de cada subgrupo, tende também a promover a criação de silos informacionais, nos quais a partilha de informação entre os diferentes níveis hierárquicos é limitada ou ineficaz.

Conformidade social e *group think*: Paradoxalmente, em equipas onde existe um elevado grau de homogeneidade, seja ao nível da formação académica, da experiência profissional ou da forma de pensar, a comunicação pode tornar-se demasiado fluida, o que, embora à primeira vista pareça benéfico, pode dar origem a fenómenos de conformidade social e *groupthink*. Nestes casos, o desejo de manter a harmonia e o consenso pode inibir a manifestação de opiniões divergentes, conduzir à rejeição precoce de alternativas viáveis, à desvalorização de informações dissonantes e à omissão da consulta a especialistas externos. Esta tendência limita o debate crítico e a identificação de potenciais riscos, conduzindo a decisões menos robustas e mais propensas a erros.

Por outro lado, para além da diversidade nas equipas, os comportamentos dos supervisores constituem igualmente um fator determinante na dinâmica de comunicação dentro das equipas de auditoria. A forma como os supervisores interagem com os elementos da

equipa, nomeadamente com os estagiários, influencia significativamente a predisposição destes para comunicarem de forma eficaz. Neste sentido, apresenta-se de seguida uma análise baseada num estudo empírico que explora a influência dos comportamentos dos supervisores na comunicação ascendente dos estagiários em contexto de auditoria (Cameran et al., 2017).

Os comportamentos dos supervisores exercem uma influência significativa e direta na predisposição dos estagiários para comunicarem de forma ascendente, ou seja, na sua vontade de levantar preocupações, colocar questões ou sinalizar potenciais problemas relacionados com o trabalho de auditoria junto dos seus superiores hierárquicos. Esta influência pode ser tanto positiva como negativa, afetando o clima imediato de comunicação, bem como o desenvolvimento profissional dos estagiários e as suas atitudes futuras em relação à partilha de informação (Clor-Proell et al., 2022).

O autor demonstra que certos comportamentos dos supervisores têm um impacto dissuasor sobre a comunicação ascendente. Em primeiro lugar, a ênfase na conclusão das tarefas em detrimento da comunicação pode levar os estagiários a interpretar que levantar questões ou alertar para erros é desvalorizado. Quando os supervisores reforçam que “o mais importante é simplesmente fazer o trabalho”, os estagiários que identificam potenciais problemas podem ser encorajados a ignorá-los, o que pode resultar em silêncio organizacional, mesmo perante sinais de alerta (Clor-Proell et al., 2022, p. 11).

Em segundo lugar, a sinalização de falta de acessibilidade por parte dos supervisores constitui outra barreira à comunicação ascendente. Quando os supervisores demonstram estar sobrecarregados ou pouco disponíveis, os estagiários sentem-se relutantes em abordá-los. Esta perceção reduz a segurança psicológica, e dificulta o estabelecimento de um ambiente propício à partilha de dúvidas ou preocupações. Um exemplo ilustrativo é o relato de um estagiário que afirmou: *“Não falei ou questionei o meu sénior porque ele tinha autoridade sobre mim e não queria que ele pensasse que eu não confiava no seu julgamento. Ele também estava muito ocupado, por isso não quis incomodá-lo novamente”* (Clor-Proell et al., 2022, p. 11).

Por fim, as respostas negativas ou a indiferença dos supervisores quando confrontados com questões ou preocupações também contribuem para inibir a comunicação ascendente. Quando os estagiários experienciam reações negativas ou sentem que as suas contribuições não são valorizadas, tendem a internalizar que falar pode não só ser inútil, como

potencialmente prejudicial. Estas experiências não só desencorajam a comunicação imediata, como também podem ter efeitos duradouros no comportamento futuro dos estagiários enquanto profissionais no seio da organização (Clor-Proell et al., 2022, p. 15).

Após identificar os comportamentos que dificultam a comunicação ascendente, importa destacar que determinados comportamentos por parte dos supervisores têm um efeito claramente positivo na predisposição dos estagiários para comunicarem questões, dúvidas ou preocupações aos seus superiores (Clor-Proell et al., 2022, p. 12).

Um dos comportamentos mais relevantes é a abertura e o incentivo à colocação de perguntas. Supervisores que demonstram disponibilidade, incentivam a curiosidade e normalizam a colocação de questões criam um clima de confiança, no qual os estagiários se sentem seguros para se expressar (Clor-Proell et al., 2022, p. 12).

Outro fator crucial é a resposta positiva e valorizadora por parte dos supervisores sempre que os estagiários se manifestam. O reforço positivo, tanto em momentos imediatos como em avaliações formais, transmite a mensagem de que o contributo dos estagiários é apreciado. Por fim, os supervisores que optam por envolver os estagiários no processo de resolução de problemas comunicados demonstram, de forma clara, que valorizam o seu contributo. Ao "fechar o ciclo" e integrar o estagiário na resolução da questão levantada, não só se reforça o seu papel no processo, como se promove a aprendizagem ativa e o reforço de comportamentos de comunicação ascendente (Clor-Proell et al., 2022, pp. 12–14).

2.3. O risco do serviço na auditoria

2.3.1. Conceito de risco do serviço

2.3.1.1. Definição e enquadramento normativo do risco do serviço

Sengur (2012) define risco do serviço como o risco global associado a uma auditoria.

A norma ISQM 1 refere que este risco decorre da possibilidade de incumprimento dos requisitos profissionais, pelo que é necessário um sistema eficaz de gestão da qualidade. A ISA 220, por sua vez, destaca o controlo de qualidade ao nível do trabalho, ao abordar o risco de não deteção de distorções materiais (IAASB, 2020). Ethridge et al. (2007) referem que a norma ISQM 1 exige que as empresas implementem procedimentos específicos para avaliar potenciais clientes. Segundo os autores, 90% dos respondentes no seu estudo

indicaram possuir procedimentos formais para a tomada de decisão relativa à aceitação ou retenção de clientes.

A aplicação destes procedimentos permite que as empresas de auditoria obtenham informações suficientes sobre os potenciais clientes, analisem os riscos inerentes à sua atividade e avaliem a probabilidade de riscos que poderão enfrentar como consequência da relação estabelecida. Além disso, a implementação dessas políticas reduz a probabilidade de assumir um cliente que represente um nível inaceitável de risco do serviço (Sengur, 2012, p. 294).

A norma de auditoria ISA 210 exige ainda que, os auditores consultem o auditor precedente, com o objetivo de recolher informações sobre a integridade da gestão, as razões subjacentes à mudança de auditor e a existência de eventuais divergências entre o cliente e o auditor anterior. Após esta decisão, o foco deve incidir sobre as estratégias adotadas pela empresa de auditoria para gerir ou mitigar os riscos inerentes à relação com o cliente, e garantir assim a minimização do impacto de eventuais problemas futuros (IAASB, 2009).

2.3.1.2. Componentes do risco do serviço: risco de auditoria, risco de negócio e risco de reputação

Ethridge et al. (2007) destacam que o risco do serviço é composto por três principais componentes: risco de negócio da entidade, risco de auditoria e risco do negócio do auditor.

A ISA 315 define o risco de negócio da entidade auditada como o “Risco resultante de condições, acontecimentos, circunstâncias, ações ou inações significativas que possam afetar adversamente a capacidade de uma entidade para atingir os seus objetivos e executar as suas estratégias, ou para fixar objetivos e estratégias não apropriados.” (IAASB, 2019, § 4). De acordo com o estudo realizado por Suryani et al. (2018) os auditores consideram o risco do negócio do cliente um fator determinante na aceitação de um compromisso de auditoria. Isso indica que empresas com alto risco podem ser aceites, mas sob condições específicas, como um aumento nos honorários da auditoria para compensar riscos adicionais.

Risco de auditoria é, segundo a ISA 200, o “Risco de o auditor expressar uma opinião de auditoria inapropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas” (IAASB, 2009, § 13).

Os componentes risco de auditoria, de acordo com Pedro (2005) podem-se definir da seguinte forma:

Risco Inerente – é a suscetibilidade de uma informação conter uma distorção que possa ser materialmente relevante, considerada individualmente ou quando agregada com distorções em outros dados, assumindo que não existem os respetivos controlos internos. Por exemplo, uma entidade com um elevado inventário de diamantes teria um elevado risco inerente de furto (Pedro, 2005).

Risco de Controlo – é a suscetibilidade de uma distorção, que possa ocorrer numa informação e que possa ser materialmente relevante, considerada individualmente ou quando agregada com distorções em outros dados, não vir a ser prevenida ou detetada e corrigida atempadamente pelo sistema de controlo interno. O conceito de controlo interno faz parte do processo de gestão. É constituído pelas ações tomadas pela gestão para planear, organizar e dirigir as suficientes ações que providenciem adequada certeza de que os objetivos são atingidos (Pedro, 2005).

Risco de Deteção – é a suscetibilidade dos procedimentos substantivos executados pelo auditor não virem a detetar uma distorção que exista numa informação que possa ser materialmente relevante, considerada individualmente ou quando agregada com distorções em outros dados (Pedro, 2005).

O risco do negócio do auditor é apontado pelo estudo realizado por Johnstone (2000), como a possibilidade de impactos financeiros, legais e de reputação para a empresa de auditoria ao aceitar um cliente. A autora salienta que, de acordo com os resultados obtidos, os auditores tendem a evitar clientes que possam representar uma ameaça à sua reputação, nomeadamente quando estão presentes os seguintes fatores: possibilidade de litígios – Clientes com alto risco de processos legais tornam-se menos atrativos, impacto na imagem da firma de auditoria – Se um cliente tem uma má reputação no mercado, isso pode prejudicar a credibilidade do auditor e conflitos de interesse – Se houver riscos éticos ou potenciais pressões para comprometer a independência do auditor, o cliente tende a ser rejeitado.

De acordo com os resultados do estudo realizado por Ethridge et al. (2007, p.29), o risco do negócio do auditor foi considerado o fator mais relevante, seguido pelo risco de auditoria e, por último, pelo risco do negócio da entidade.

2.3.1.3. Fatores que influenciam a avaliação do risco do serviço

Ethridge et al. (2007, pp. 29-30) realizaram uma análise detalhada dos fatores individuais de cada componente do risco do serviço. Os resultados demonstraram que os fatores individuais considerados mais relevantes, pertenciam ao componente de risco de auditoria, sendo que a integridade da gestão do cliente, tanto em termos gerais como relativamente à fraude, foi identificada pelos sócios de auditoria como o elemento mais crítico na avaliação do risco do serviço. Relativamente ao risco do negócio da entidade, quatro fatores foram classificados como relevantes pelos respondentes: solvência financeira, sendo que qualquer questão relacionada com a continuidade da empresa deve ser vista como um alerta para os auditores, presença de elementos do triângulo da fraude e manipulação de resultados, que surge como uma prioridade, devido aos potenciais riscos associados ao reconhecimento de receitas e riscos específicos do cliente.

Khalil et al. (2011) corroboram as conclusões do estudo anteriormente referido ao analisarem a relação entre os riscos inerentes à aceitação de clientes e o tempo necessário para a contratação de um novo auditor após a renúncia do auditor precedente. A investigação, que examinou um conjunto de 216 renúncias de auditoria ocorridas entre 2003 e 2008 nos Estados Unidos, procurou compreender de que forma diferentes fatores de risco influenciam este período de transição. Os resultados indicam que as empresas que enfrentam dificuldades financeiras demoram mais tempo a garantir um novo auditor, uma vez que os profissionais da área adotam uma abordagem mais cautelosa antes de aceitar clientes com um risco elevado de falência ou instabilidade financeira. Para além disso, as organizações que evidenciam deficiências nos controlos internos ou fragilidades na integridade da gestão enfrentam um processo de seleção mais prolongado, dado que fatores como antecedentes de fraude ou inconsistências contabilísticas aumentam a perceção de risco por parte dos auditores. De igual modo, as empresas que receberam opiniões modificadas dos seus auditores anteriores tendem a demorar mais tempo a encontrar um novo auditor. O estudo confirma, assim, que os riscos associados ao cliente e ao próprio processo de auditoria influenciam diretamente a duração do período de substituição do auditor, ao sugerir que entidades com um perfil de risco mais elevado podem encontrar

dificuldades na obtenção de serviços de auditoria de elevada qualidade, o que poderá comprometer a sua transparência e credibilidade no mercado.

2.3.2. A relação entre risco do serviço e a definição da materialidade

2.3.2.1. De que forma o risco do serviço influencia a definição da materialidade

Ethridge et al. (2007, p. 30) conduziram um estudo para avaliar a eficácia das estratégias utilizadas na mitigação do risco do serviço. Os resultados demonstraram que as abordagens mais frequentemente implementadas incluíram a atribuição de uma equipa de auditoria mais experiente e o aumento dos procedimentos adicionais de auditoria, sendo esta última estratégia adotada em 98% dos casos.

A implementação de procedimentos adicionais de auditoria está diretamente relacionada com o conceito de materialidade. De acordo com a ISA 320, a materialidade é um fator fundamental na determinação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria. Assim, quando os riscos avaliados de distorção material são elevados, os auditores tendem a reforçar os procedimentos adicionais e podem ajustar os limiares de materialidade, de forma a garantir uma avaliação mais detalhada das demonstrações financeiras e a aumentar a probabilidade de deteção de erros e distorções relevantes (IAASB, 2009, § 6).

O estudo realizado por Kumor (2018) destaca ainda a relação inversamente proporcional entre materialidade e risco de auditoria, sendo este um dos componentes do risco do serviço. De acordo com o autor, quando o risco de auditoria é elevado, o limite de materialidade deve ser reduzido, de forma a aumentar a precisão na deteção de erros e distorções relevantes nas demonstrações financeiras. O estudo reforça, ainda, a importância de ajustar os níveis de materialidade em função do risco de auditoria e da complexidade da entidade auditada. Desta forma, a relação entre risco do serviço e materialidade torna-se evidente, uma vez que a necessidade de mitigar riscos mais elevados leva à adoção de estratégias que influenciam diretamente a definição da materialidade e a extensão dos procedimentos de auditoria aplicados.

2.3.2.2. Perspetivas práticas e desafios na incorporação do risco do serviço na materialidade

Os auditores recorrem frequentemente a percentagens baseadas em indicadores financeiros, para determinar os limiares de materialidade. No entanto, embora os dados quantitativos forneçam uma base objetiva, este enfoque pode resultar numa dependência excessiva de métricas numéricas, em detrimento de fatores qualitativos igualmente relevantes. Esta prática pode levar à negligência de elementos essenciais como a integridade da gestão, os riscos específicos do setor ou as fragilidades nos controlos internos (Baldauf et al., 2015).

Ainda assim, Baldauf et al., (2015, pp. 111-112) concluíram que a tentativa de incorporar fatores qualitativos nas decisões de materialidade pode não ser suficiente para mitigar estas limitações. A avaliação do que é material depende significativamente do julgamento individual do auditor, o qual é moldado pela sua experiência profissional, formação académica e perfil de tolerância ao risco. Auditores com menos experiência tendem a adotar uma postura mais conservadora, ao escolher limiares mais baixos, enquanto auditores mais experientes tendem a definir limiares mais elevados. Estas diferenças sistemáticas revelam que o percurso profissional influencia de forma significativa as abordagens individuais à avaliação do risco e da materialidade.

Em auditorias associadas a um elevado risco do serviço, os reguladores salientam a importância de uma análise criteriosa e devidamente documentada dos fatores de materialidade, quer quantitativos, quer qualitativos. De acordo com o estudo realizado por DeZoort et al. (2006), a intensificação da *accountability pressure*, definida como motivar o auditor a agir com diligência e justificar os seus julgamentos, resultou em um maior tempo despendido na realização das tarefas, na apresentação de explicações mais extensas e detalhadas, e na inclusão de um maior número de fatores qualitativos nas suas justificações, como a condição financeira da entidade auditada, a volatilidade do setor ou a incerteza associada às estimativas.

Contudo, apesar destes comportamentos contribuírem para a mitigação do risco do serviço, os autores concluem que os mesmos estão igualmente associados a um acréscimo de esforço, refletido no aumento do tempo investido e na complexidade das explicações, o que pode ter implicações negativas na eficiência do processo de auditoria e nos custos associados. Por conseguinte, as normas e políticas das firmas de auditoria devem procurar um equilíbrio entre os benefícios de um esforço acrescido (como o aumento da fiabilidade

da auditoria e a maior robustez dos julgamentos) e os potenciais custos de um trabalho excessivo ou redundante (DeZoort et al., 2006, p. 383).

O estudo desenvolvido por Choudhary et al. (2019) introduz e valida uma medida designada por *materiality looseness*. Esta métrica permite avaliar o grau de flexibilidade exercido pelos auditores ao determinarem o nível de materialidade. Os resultados indicam que a maioria dos auditores tende a adotar níveis de materialidade mais restritivos. Especificamente, cerca de 77% dos juízos de materialidade situam-se na metade mais conservadora do intervalo, o que sugere uma aversão ao risco de falhas na auditoria e à possibilidade de litígios associados. Indicam ainda que trabalhos novos tendem a estar sujeitos a níveis mais restritivos de materialidade, possivelmente devido à perceção acrescida de risco por parte dos auditores. Por outro lado, uma abordagem menos restritiva da materialidade é frequentemente aplicada a clientes que apresentam um desempenho financeiro mais robusto ou que demonstram resultados voláteis ao longo do tempo. Além disso, empresas com um histórico consistente de lucros tendem igualmente a beneficiar de níveis de materialidade mais alargados.

2.4. A materialidade e a sua aplicação na auditoria

2.4.1. Conceito e enquadramento normativo da materialidade

2.4.1.1. Definição de materialidade segundo as normas internacionais de auditoria (ISA 320, ISA 450)

A materialidade é um dos principais conceitos na auditoria financeira, sendo determinante para a avaliação da relevância das informações apresentadas nas demonstrações financeiras e para o planeamento e execução do trabalho de auditoria. A sua definição está reconhecida nas Normas Internacionais de Auditoria, em particular na ISA 320 – A Materialidade no Planeamento e na Execução da Auditoria (IAASB, 2009), e na ISA 450 – Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria (IAASB, 2009).

De acordo com a ISA 320, a materialidade refere-se ao nível de erro ou omissão que, individualmente ou em conjunto, pode influenciar as decisões económicas dos utilizadores das demonstrações financeiras (IAASB, 2009, §2). Assim, o auditor deve definir um limiar de materialidade apropriado para garantir que a auditoria se concentra nas áreas mais relevantes para os utilizadores das demonstrações financeiras.

Ao planear a auditoria, o auditor efetua julgamentos sobre as distorções que serão consideradas materiais. Estes julgamentos servem de base para determinar a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de avaliação do risco, bem como para identificar e avaliar os riscos de distorção material. Além disso, estes julgamentos são fundamentais para definir a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria a serem aplicados (IAASB, 2009, §6). A norma estabelece que os auditores devem definir não apenas um limiar global de materialidade, mas também níveis específicos para certas classes de transações, saldos de contas ou divulgações, caso sejam identificados riscos particulares que possam comprometer a credibilidade da informação financeira. Além disso, o auditor pode definir um limiar de materialidade para execução dos testes substantivos (materialidade de execução), que visa reduzir a probabilidade de as distorções não detetadas, quando somadas, ultrapassarem o nível global de materialidade estabelecido.

A ISA 450 complementa a ISA 320 ao abordar a avaliação das distorções identificadas durante a auditoria. Esta norma determina que o auditor deve acumular todas as distorções encontradas, exceto aquelas que sejam claramente triviais, e avaliar se, no seu conjunto, estas afetam a fidedignidade das demonstrações financeiras. Além disso, a ISA 450 exige que as distorções sejam comunicadas ao órgão de gestão e, quando relevantes, aos responsáveis pela governação da entidade, garantindo transparência no processo de auditoria (IAASB, 2009, §§3, 5, 8, 12).

2.4.1.2. Diferença entre materialidade global e materialidade de execução

De acordo com a ISA 320, a materialidade global refere-se ao nível de erro ou omissão que, individualmente ou em conjunto, pode razoavelmente ser esperado que influencie as decisões económicas dos utilizadores das demonstrações financeiras, tomadas com base na informação aí incluída (IAASB, 2009, §§2, 4). Durante o processo de auditoria, este valor pode ser ajustado caso o auditor obtenha novas informações que, se conhecidas inicialmente, teriam levado à definição de um montante diferente para a materialidade (IAASB, 2009, §12). Além disso, a materialidade é determinada com base nas necessidades comuns do conjunto dos utilizadores das demonstrações financeiras, não tendo em conta requisitos específicos de utilizadores individuais cujas expectativas possam divergir significativamente (IAASB, 2009, §4).

A materialidade de execução é definida pela A ISA 320 como,

a quantia ou quantias estabelecidas pelo auditor, inferiores à materialidade estabelecida para as demonstrações financeiras como um todo, com vista a reduzir para um nível apropriadamente baixo a probabilidade de as distorções não corrigidas e não detetadas agregadas excederem a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo. Se aplicável, a materialidade de execução refere-se também à quantia ou quantias estabelecidas pelo auditor, inferiores ao nível ou níveis de materialidade, para classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações (IAASB, 2009, §9).

2.4.1.3. Fatores quantitativos e qualitativos na determinação da materialidade

Segundo interpretação da ISA 320, a materialidade não depende apenas do valor, mas também da natureza ou das circunstâncias associadas à distorção (IAASB, 2009, §2).

Segundo o Guia de Aplicação das ISA (IFAC, 2018), vários fatores qualitativos devem ser considerados na determinação da materialidade, incluindo:

Natureza das transações durante o período: Algumas transações com partes relacionadas podem ser muito significativas para um utilizador das demonstrações financeiras.

Diversas pequenas distorções: Vários erros ou omissões, que individualmente não seriam relevantes, podem tornar-se materiais quando considerados em conjunto.

Circunstâncias da entidade: Por exemplo, uma concentração de atividades empresariais ou desinvestimento significativo durante o período, *covenants* quando a entidade se encontra em dificuldades financeiras, acontecimentos ou circunstâncias que levaram ao reconhecimento de uma perda por imparidade.

Referencial de relato financeiro aplicável: A introdução de novas normas de relato financeiro pode exigir a inclusão de informações qualitativas relevantes que não eram anteriormente divulgadas.

Natureza da entidade: Certos aspetos específicos da empresa podem ter um peso significativo para os utilizadores das demonstrações financeiras. Por exemplo, para as instituições financeiras, a divulgação do risco de liquidez pode ser uma informação essencial.

Os resultados obtidos pelo estudo realizado por Hegazy (2022) demonstram que, aproximadamente 95,6%, 92,3% e 90% dos participantes concordaram que a avaliação da

materialidade deve ser influenciada, respetivamente, pelos seguintes aspetos: uma distorção que transforme o lucro da empresa em prejuízo ou vice-versa, uma distorção que afete a tendência de rentabilidade da empresa e uma distorção ou omissão que afete outras informações comunicadas em documentos incluídos nas demonstrações financeiras auditadas. Além disso, os participantes apresentaram um nível muito elevado de aceitação, variando entre 84% e 89%, relativamente à influência dos seguintes fatores qualitativos: seleção incorreta ou aplicação inadequada de uma política contabilística, reclassificações entre determinados saldos de contas, distorções que afetam o cumprimento de *covenants* ou outros requisitos contratuais, distorções relacionadas com partes relacionadas, distorções que influenciem a remuneração da administração (como o cumprimento de critérios para bónus ou outras formas de compensação por incentivos), distorções que ocultem o não cumprimento das expectativas dos analistas (como previsões de lucro por ação), distorções que envolvam a ocultação de transações ilícitas e a motivação subjacente às distorções ou omissões (ou seja, manipulação intencional ou erro não intencional). Em suma, uma elevada percentagem de participantes concordou com a influência dos fatores qualitativos na avaliação da materialidade pelo auditor.

Choudhary et al. (2019, p. 3) referem que, os auditores utilizam uma ampla variedade de bases para determinar a materialidade, sendo o lucro antes de impostos a mais comum (utilizada em cerca de 60% dos casos), seguindo-se os rendimentos totais (aproximadamente 17%), o lucro líquido (cerca de 8%) e o total do ativo (cerca de 4,5%). É também comum que os auditores ajustem a base selecionada, de forma a ter em consideração elementos não recorrentes, o histórico do cliente relativamente a ajustes de auditoria e eventuais deficiências nos controlos internos. Desta forma, pode-se afirmar que o julgamento do auditor relativamente à materialidade resulta de uma interação entre fatores quantitativos e qualitativos, indo além da simples aplicação de regras práticas. Contudo, constata-se que os fatores quantitativos desempenhem um papel crucial, sendo a sua aplicação condicionada por considerações qualitativas e elementos contextuais.

2.5. O papel da materialidade de execução no processo de auditoria

2.5.1. Como a materialidade de execução influencia o planeamento e a execução da auditoria

Conforme se depreende da ISA 320, a materialidade de execução influencia de forma relevante o planeamento e a execução da auditoria, ao afetar várias decisões estratégicas do auditor (IAASB, 2009, §11).

No estudo desenvolvido por Masiulevičius e Lakis (2019), identificam-se as principais dimensões do planeamento e da execução da auditoria nas quais a materialidade de execução exerce uma influência significativa. No que diz respeito ao planeamento da auditoria, a materialidade de execução tem impacto em três dimensões principais. Em primeiro lugar, na determinação da extensão dos procedimentos de auditoria: o valor definido para a materialidade de execução é inversamente proporcional ao âmbito dos procedimentos realizados. Isto é, quanto mais baixa for a materialidade de execução, mais extensos serão os procedimentos, ao passo que valores mais elevados conduzem a uma menor abrangência, e tendo em conta esta relação podemos afirmar que, um nível inadequado de materialidade pode resultar em trabalho excessivo ou numa cobertura insuficiente. Em segundo lugar, a materialidade de execução orienta a afetação de recursos, permitindo aos auditores concentrar os seus esforços nas áreas de maior relevância e nos saldos e transações que representam riscos mais significativos. Em terceiro lugar, influencia a avaliação de risco, dado que condiciona a identificação das áreas-chave que requerem uma análise mais detalhada, assim como a profundidade da análise a aplicar nas diversas rubricas.

Relativamente à execução da auditoria, a materialidade de execução impacta igualmente vários aspetos essenciais. Primeiramente, afeta as decisões procedimentais, nomeadamente o número e o tipo de procedimentos a realizar, a profundidade dos testes em determinadas áreas e a seleção dos elementos a testar. Em segundo lugar, contribui para o controlo de qualidade da auditoria, ao assegurar uma cobertura apropriada de todas as áreas e a recolha de evidência suficiente nas áreas de maior risco, garantindo uma base sólida para a formulação da opinião de auditoria. Por fim, a materialidade de execução influencia também a comunicação e o reporte, ao delimitar o grau de detalhe das observações comunicadas à gestão, o nível de profundidade dos resultados reportados e as

recomendações incluídas nas cartas dirigidas à administração (Masiulevičius e Lakis, 2019).

Os resultados obtidos no estudo realizado por Dwyer et al. (2022), corroboram a associação negativa entre o esforço de auditoria e os limiares de materialidade. Esta relação sugere que limiares de materialidade mais elevados tendem a estar associados a um menor esforço por parte dos auditores.

2.5.2. Estudos sobre a aplicação prática da materialidade de execução

De acordo com Ostapenko (2024), na prática, a materialidade de execução, é geralmente expressa como uma percentagem da materialidade global e varia em função do risco identificado. Assim, em situações de baixo risco, aplica-se entre 75% e 80% da materialidade total; em contextos de risco médio, entre 60% e 70%; e em cenários de risco elevado, entre 40% e 65%. Esta abordagem visa garantir que sejam detetadas distorções de pequena dimensão que, quando acumuladas, possam tornar-se materialmente relevantes, e assegurar simultaneamente que os procedimentos de auditoria adotados sejam suficientemente robustos para responder de forma eficaz aos riscos identificados.

A autora destaca que a determinação da materialidade é, por natureza, subjetiva e deve basear-se no julgamento profissional do auditor. A inexistência de regras uniformes ou fórmulas prescritas nas normas internacionais implica que os auditores tenham de recorrer à sua experiência, ao conhecimento do negócio do cliente, à natureza das suas transações e à sua perceção das necessidades informativas dos utilizadores das demonstrações financeiras. Qualquer erro de julgamento quanto ao nível de materialidade poderá conduzir a conclusões de auditoria inadequadas, com o potencial de induzir em erro os utilizadores das demonstrações financeiras. Importa ainda salientar que a materialidade não é um valor fixo ao longo do trabalho de auditoria. O auditor poderá ter necessidade de rever o nível de materialidade à medida que surgem novas informações ou que ocorrem alterações nas circunstâncias (Ostapenko, 2024).

Os auditores enfrentam desafios na determinação dos referenciais adequados para a definição da materialidade. De acordo com ICAEW (2017), os principais desafios são os seguintes: Um dos primeiros consiste na seleção do referencial mais relevante. Não existe uma solução universal para a definição da materialidade. A ISA 320 fornece exemplos, como o lucro antes de impostos, o volume de negócios total, o lucro bruto, os capitais próprios e os ativos líquidos, mas enfatiza que os auditores devem aplicar o seu julgamento

profissional com base no contexto específico da entidade. O que é apropriado para uma entidade pode não ser adequado para outra, obrigando o auditor a justificar a sua escolha e a demonstrar a sua relevância para os utilizadores das demonstrações financeiras. Neste sentido, o foco no utilizador é fundamental, sendo necessário compreender profundamente as necessidades de informação financeira dos mesmos.

Outro desafio relevante prende-se com a volatilidade e os itens não recorrentes. Em algumas entidades, resultados chave como o lucro antes de impostos podem oscilar significativamente de ano para ano, o que compromete a fiabilidade desse referencial. Além disso, a presença de itens excepcionais ou não recorrentes, como imparidades significativas ou encargos pontuais pode distorcer o referencial, exigindo ao auditor uma decisão criteriosa sobre a sua inclusão ou exclusão (Ostapenko, 2024).

Circunstâncias especiais e tipos de entidade específicos requerem ainda maior atenção. Organizações sem fins lucrativos, fundos de pensões, start-ups e sociedades de investimento, por exemplo, exigem referenciais alternativos, como as despesas totais (no caso das instituições de caridade) ou os fluxos de entradas/saídas (nos fundos de pensões). A determinação do momento em que se deve afastar dos referenciais tradicionais nem sempre é clara e pode gerar debate. Mudanças estruturais, como fusões ou alterações substanciais na atividade, podem igualmente tornar inadequados os referenciais historicamente adotados, exigindo uma reavaliação atenta (Ostapenko, 2024).

Finalmente, a documentação e a justificação dos julgamentos efetuados assumem um papel crítico. Os auditores devem documentar detalhadamente o seu raciocínio, especialmente quando fazem ajustes complexos ou utilizam métricas não tradicionais (Ostapenko, 2024).

O estudo de Eyo et al. (2018) sugere que, embora a materialidade de execução seja utilizada como um limiar inferior no contexto da auditoria, a sua influência nas decisões finais e nas práticas de auditoria, bem como no processo decisório da própria organização auditada, é limitada. Na prática, os auditores tendem a concentrar-se mais na materialidade global estabelecida para as demonstrações financeiras como um todo, ao utilizar a materialidade de execução sobretudo durante as fases de planeamento e gestão de risco da auditoria.

2.5.3 A relação entre materialidade de execução e os procedimentos de auditoria

2.5.3.1. Como a materialidade de execução deveria afetar a execução dos procedimentos adicionais

Conforme estabelecido na ISA 320, a materialidade influencia a natureza, o momento e a extensão dos procedimentos de auditoria (IAASB, 2009, §6).

Durante a fase de planeamento, os auditores definem a materialidade global para as demonstrações financeiras como um todo. Este valor constitui um ponto de referência utilizado para determinar a materialidade de execução e para estabelecer um limiar de acumulação de incorreções. A definição da materialidade influencia diretamente as decisões sobre quais as áreas que exigem um maior volume de trabalho de auditoria e quais os tipos de procedimentos a aplicar (ICAEW, 2017, p. 9).

A materialidade de execução é definida abaixo da materialidade global e visa reduzir o risco de que incorreções não detetadas e não corrigidas, em conjunto, possam exceder a materialidade global. Este procedimento assegura que as provas de auditoria recolhidas são suficientemente robustas para identificar incorreções materiais, mas simultaneamente eficientes ao evitar uma auditoria excessiva de saldos irrelevantes. A avaliação do risco dentro da entidade auditada, como a força dos controlos internos, a integridade da gestão ou a complexidade das transações determina o quão inferior a materialidade de execução será fixada em relação à materialidade global. Quando o risco é mais elevado, a materialidade de execução é fixada mais abaixo, exigindo, conseqüentemente, a realização de procedimentos de auditoria mais extensos (ICAEW, 2017, p.9).

Em síntese, a determinação da materialidade é fundamental para o desenvolvimento de uma estratégia de auditoria eficaz. A materialidade orienta as decisões relativas ao âmbito da auditoria, à profundidade dos testes de auditoria e à identificação das áreas de maior risco. A materialidade de execução aperfeiçoa esta abordagem ao proteger contra o risco de agregação. A reavaliação regular da materialidade, bem como a sua comunicação clara, asseguram que a auditoria se adapta a novas circunstâncias e proporciona uma garantia relevante e centrada nas necessidades dos utilizadores das demonstrações financeiras. Em última análise, a materialidade sustenta tanto a eficiência como a eficácia da auditoria, constituindo o elemento central das auditorias modernas às demonstrações financeiras (KPMG, 2022).

2.5.3.2. Evidência empírica sobre a consideração (ou falta de consideração) da materialidade de execução nos testes de auditoria

O estudo de Goh et al. (2023) identifica dois fatores críticos que influenciam a força da relação entre limiares de materialidade e a qualidade da auditoria: a dependência económica do auditor em relação ao cliente e os incentivos da gestão para manipular resultados. Em situações de dependência económica, devido à importância do cliente para a carteira da firma de auditoria, há uma menor propensão para aplicar limiares de materialidade baixos de forma rigorosa. Esta dependência pode enfraquecer a associação entre limiares mais baixos e maior qualidade da auditoria, sugerindo que considerações comerciais podem comprometer o ceticismo profissional dos auditores. Por outro lado, quando existem fortes incentivos por parte da gestão para gerir os resultados, os auditores tendem a aplicar juízos de materialidade mais restritivos assim é refletido uma resposta mais vigilante dos auditores perante riscos acrescidos de distorção.

2.5.3.3. Impacto da não consideração da materialidade de execução na deteção de distorções relevantes

A adoção de níveis mais flexíveis de materialidade está associada à deteção de um menor número de erros de auditoria e de ajustamentos propostos o que aumenta a probabilidade de que algumas incorreções permaneçam por corrigir. Isto tem implicações para a fiabilidade da informação financeira reportada (Choudhary et al., 2019, p.17). O estudo realizado pelos autores demonstra que o risco de reformulação das demonstrações financeiras aumenta significativamente quando os níveis de materialidade são excessivamente flexíveis. Concretamente, os 10% de juízos de materialidade mais permissivos estão associados a uma probabilidade 6 a 7% superior de ocorrer uma reformulação subsequente das demonstrações financeiras.

Limiars mais baixos de materialidade indicam que os auditores consideram erros de menor dimensão como sendo materialmente relevantes, o que os leva a realizar procedimentos de auditoria mais extensos e a investir um esforço adicional. Em teoria, esta abordagem deverá aumentar a probabilidade de deteção e correção de erros, reduzindo assim as distorções nas demonstrações financeiras e promovendo uma maior qualidade da auditoria (Goh et al., 2023). Os autores demonstram ainda que, existe uma associação negativa entre o limiar de materialidade definido pelo auditor e a qualidade da auditoria. Especificamente, limiars de materialidade mais baixos estão positivamente

correlacionados com menores valores absolutos de *accruals* discricionários, maior qualidade dos *accruals*, e uma menor propensão a atingir ou ultrapassar marginalmente as expectativas de resultados. Esta relação mostra-se robusta mesmo após o controlo por diversas especificações e variáveis de controlo.

2.6. Estudos anteriores e lacunas na literatura

2.6.1. Revisão de investigações empíricas relevantes

Diversos estudos empíricos têm vindo a reforçar a relevância de fatores comportamentais e estruturais na qualidade da auditoria, indo além da tradicional abordagem técnico-normativa. No domínio da comunicação, por exemplo, a investigação de Indrastuti et al. (2024) demonstra que a eficácia comunicacional entre os membros da equipa está fortemente associada ao desempenho dos auditores, nomeadamente através da melhoria, da compreensão, das tarefas e do reforço da colaboração.

Em contrapartida, estudos como os de Cameran et al. (2017) e Clor-Proell et al. (2022) evidenciam que falhas de comunicação podem surgir em função da diversidade académica, da estrutura hierárquica e de comportamentos inibidores por parte de supervisores. Tais falhas comprometem a partilha de informação crítica para a adequada identificação de riscos e para a definição de respostas auditivas eficazes.

Quanto ao risco do serviço, a literatura reconhece a sua relevância como fator integrador dos riscos associados à aceitação de um cliente. Autores como Sengur (2012) e Ethridge et al. (2007) realçam a necessidade de uma avaliação criteriosa deste risco, ao incorporar aspetos como a reputação do cliente, a integridade da gestão e a solvência financeira. No entanto, a evidência empírica sugere que a forma como este risco é operacionalizado no planeamento da auditoria varia substancialmente entre firmas.

Relativamente à materialidade de execução, estudos como os de Ostapenko (2024) e Choudhary et al. (2019) revelam inconsistências na aplicação prática deste conceito, com diferenças significativas nos limiares estabelecidos e nas metodologias utilizadas para os determinar. Estas diferenças advêm, em grande medida, do exercício do julgamento profissional, que é condicionado por fatores como a experiência do auditor, a complexidade da entidade auditada e o contexto económico-financeiro envolvente.

2.6.2. Síntese das principais conclusões e da sua relação com as hipóteses de estudo

A evidência empírica analisada permite inferir que as falhas de comunicação entre membros da equipa de auditoria — especialmente em contextos hierárquicos ou de pressão temporal — afetam negativamente a transmissão de informação crítica relativa ao risco do serviço. Esta conclusão fundamenta a Hipótese 1 da presente dissertação.

Paralelamente, os estudos sobre risco do serviço sugerem que este nem sempre é adequadamente incorporado na definição da materialidade de execução. A utilização predominante de métricas financeiras padronizadas, em detrimento de uma análise qualitativa dos riscos do serviço, apoia a Hipótese 2, que propõe a existência de uma desconexão entre os riscos identificados na fase de aceitação do cliente e os limiares definidos para a execução da auditoria.

Por fim, a literatura indica que a materialidade de execução, embora prevista nas normas internacionais, é por vezes negligenciada na definição dos procedimentos substantivos. Tal facto justifica a Hipótese 3, que aponta para uma utilização incompleta ou inconsistente da materialidade na execução prática da auditoria.

2.6.3. Identificação de lacunas na literatura que justificam a presente investigação

Apesar da vasta produção científica, a revisão realizada evidencia lacunas relevantes. Em primeiro lugar, são escassos os estudos que abordam de forma integrada a relação entre falhas de comunicação, avaliação do risco do serviço e definição dos procedimentos de auditoria. A maior parte da literatura trata estes fatores de forma isolada, negligenciando as interações e impactos cruzados que ocorrem na prática.

Em segundo lugar, verifica-se uma falta de evidência empírica específica quanto à forma como a informação recolhida na fase de aceitação/continuação do serviço é transmitida ao longo da cadeia hierárquica da equipa de auditoria. Tal lacuna é particularmente relevante à luz da crescente complexidade das auditorias contemporâneas e da diversidade de perfis profissionais envolvidos.

Por fim, persiste uma ambiguidade quanto à efetiva utilização da materialidade de execução na tomada de decisões procedimentais, sendo necessária uma investigação mais aprofundada sobre os fatores que condicionam a sua aplicação. A presente dissertação visa,

assim, colmatar estas lacunas, oferecendo um contributo teórico e empírico para a compreensão integrada destes três domínios críticos da auditoria.

2.7. Conclusão da revisão de literatura

2.7.1. Resumo dos principais conceitos abordados

A revisão da literatura centrou-se em três áreas fundamentais: a comunicação nas equipas de auditoria, o risco do serviço e a materialidade de execução. Foi possível constatar que a comunicação eficaz é essencial para assegurar a partilha de informação relevante ao longo de todo o processo de auditoria, ao mitigar riscos e promover a coordenação da equipa. O risco do serviço foi analisado como um conceito multidimensional, composto por riscos de auditoria, riscos do negócio da entidade e riscos do negócio do auditor, o que influencia diretamente a aceitação do cliente e o planeamento do trabalho. Por fim, a materialidade, especialmente a materialidade de execução, revelou-se um instrumento-chave na definição da profundidade e extensão dos procedimentos de auditoria, sendo fortemente dependente do julgamento profissional e do contexto do cliente.

2.7.2. Justificação teórica para as hipóteses de investigação

As hipóteses de investigação formuladas neste estudo resultam da análise crítica da literatura existente sobre a prática da auditoria financeira, em particular no que diz respeito às fases iniciais do trabalho de auditoria, ao cálculo da materialidade de execução e à forma como esta é incorporada no desenho e execução dos procedimentos adicionais. A revisão da literatura revelou diversos pontos de fragilidade na ligação entre os fatores de risco qualitativos identificados na fase de aceitação ou continuação do serviço e o planeamento efetivo da auditoria, o que fundamenta teoricamente a pertinência de cada hipótese.

A primeira hipótese, que aponta as falhas de comunicação no seio da equipa como um fator que compromete a ligação entre os riscos identificados e os procedimentos de auditoria a implementar, assenta na premissa de que a comunicação eficaz dentro da equipa de auditoria é essencial para garantir uma resposta adequada aos riscos. A literatura refere que, em contextos organizacionais com estruturas hierarquizadas, é comum que informações relevantes não sejam totalmente partilhadas entre os diferentes níveis da equipa, especialmente entre o sócio que aprova o cliente e os membros responsáveis pela

execução dos testes de auditoria. Esta falha pode provocar desvios entre os riscos identificados inicialmente e os procedimentos desenhados para lhes dar resposta, o que compromete a eficácia da auditoria.

A segunda hipótese surge da evidência de que o cálculo da materialidade de execução nem sempre reflete de forma completa os fatores de risco qualitativos identificados nas fases iniciais do trabalho. A prática profissional, segundo diversos autores, tende a privilegiar critérios quantitativos no cálculo da materialidade, o que pode levar a desvalorizar elementos qualitativos que indicam um risco mais elevado. Esta desconexão pode conduzir à definição de um valor de materialidade demasiado elevado, com impacto direto na extensão e profundidade dos testes, o que pode comprometer a deteção de distorções materiais.

Por fim, a terceira hipótese parte da observação de que, mesmo quando a materialidade de execução é corretamente determinada, esta pode não ser plenamente considerada no momento de desenhar e executar os procedimentos adicionais de auditoria. O risco de esta informação não ser efetivamente utilizada, quer por falhas na formação da equipa, quer por processos operacionais ineficientes, pode comprometer a capacidade da auditoria em alcançar um nível de segurança adequado. Tal como referido na literatura, esta falha pode afetar elementos como o dimensionamento das amostras ou a definição do grau de confiança necessário, o que torna os procedimentos insuficientes face aos riscos identificados.

Neste contexto, as hipóteses agora propostas resultam da identificação de áreas críticas na literatura e de uma necessidade prática de compreender em que medida estas fragilidades teóricas se verificam no contexto nacional, nomeadamente através da perceção dos ROC.

A sua validação empírica permitirá contribuir para a melhoria dos processos de auditoria, bem como para o reforço da qualidade do serviço prestado pelas firmas de auditoria em Portugal.

2.7.3. Conexão entre a revisão da literatura e a metodologia adotada no estudo

A metodologia adotada neste estudo baseia-se na aplicação de questionários a ROC, com o objetivo de recolher dados empíricos sobre a perceção e aplicação prática dos conceitos abordados nas hipóteses. Esta abordagem decorre diretamente da revisão da literatura, que

destaca a existência de lacunas entre os princípios normativos estabelecidos nas normas internacionais de auditoria e a sua implementação efetiva no terreno, particularmente no que diz respeito à comunicação entre os membros da equipa, à definição da materialidade de execução e à sua incorporação no desenho dos procedimentos adicionais de auditoria.

A literatura analisada sugere que os ROC, dada a sua experiência profissional, estão numa posição privilegiada para fornecer *insights* sobre as práticas adotadas pelas firmas de auditoria em Portugal. A escolha de um método misto (quantitativo e qualitativo), assente na disseminação de questionários estruturados, visa aferir de forma objetiva e generalizável em que medida os problemas identificados na literatura, como falhas de comunicação, subavaliação dos riscos qualitativos ou utilização ineficaz da materialidade de execução se refletem.

Assim, estabelece-se uma ligação direta entre a fundamentação teórica e a metodologia empírica, o que possibilita testar as hipóteses com base na experiência prática dos profissionais diretamente envolvidos na condução de auditorias. Esta coerência assegura a robustez e a relevância dos resultados do estudo para a prática profissional e para o desenvolvimento de recomendações aplicáveis ao contexto da auditoria em Portugal.

3. Estudo empírico

Este capítulo encontra-se estruturado em quatro subcapítulos. No primeiro subcapítulo, são definidos os objetivos da investigação, com base nas hipóteses formuladas. O segundo subcapítulo, apresenta a metodologia adotada, com especial enfoque na abordagem empírica baseada na aplicação de questionários ROC. O terceiro é dedicado à caracterização dos dados recolhidos, abordando o processo de recolha, o perfil dos respondentes e as variáveis analisadas. Por fim, o quarto subcapítulo antecipa algumas conclusões expectáveis, com base nas tendências identificadas até ao momento.

3.1. Objetivos de investigação

O objeto da investigação centra-se na relação entre o risco do serviço de auditoria e a determinação dos procedimentos adicionais de auditoria a serem realizados.

Assim, no âmbito desta investigação, definem-se três hipóteses que orientam o desenvolvimento do estudo:

- Hipótese 1: Falhas da comunicação no seio da equipa prejudicam a ligação entre os fatores de risco identificados na fase de aceitação/continuação do serviço e o desenho dos procedimentos adicionais de auditoria.

A comunicação dentro da equipa de auditoria é um fator essencial para garantir a adequada ligação entre os riscos identificados na fase de aceitação ou continuação do serviço e o subsequente desenho dos procedimentos adicionais de auditoria e, em última instância, a qualidade da auditoria. No entanto, um dos desafios mais recorrentes nas equipas de auditoria, principalmente quando há uma hierarquia, é a dificuldade em assegurar que a informação flui de forma clara e completa entre os diferentes níveis da equipa/hierarquia.

Nesta fase inicial do trabalho de auditoria, a avaliação dos fatores qualitativos de risco do serviço é, muitas vezes, realizada pelo sócio responsável, que, dada a sua experiência e conhecimento profundo do serviço, tem uma perceção mais clara dos riscos associados ao trabalho. Quando esta informação não é adequadamente partilhada com os restantes membros da equipa, especialmente com aqueles que vão posteriormente executar o trabalho de campo (procedimentos adicionais de auditoria), o cálculo da materialidade de execução pode não refletir adequadamente os riscos envolvidos, o que, por sua vez, impacta a extensão e a profundidade dos procedimentos adicionais de auditoria a serem

realizados, conduzindo a uma auditoria menos eficaz e ao risco de distorções materiais não serem detetadas. Este problema de comunicação é amplificado quando a documentação de aceitação/continuação do serviço é finalizada numa fase anterior ao início dos trabalhos de auditoria. Por exemplo, a avaliação do risco do serviço e a aprovação do cliente podem ocorrer meses antes do início da auditoria, o que pode gerar um distanciamento dos membros da equipa relativamente aos fatores de risco identificados inicialmente pelo sócio.

O presente estudo, propõe-se a investigar até que ponto as falhas na comunicação afetam a ligação entre os fatores de risco do serviço identificados e o desenho dos procedimentos adicionais de auditoria, e como é possível melhorar os fluxos de comunicação dentro da equipa para garantir a eficácia do trabalho de auditoria.

- Hipótese 2: A materialidade de execução não reflete inteiramente os fatores de risco qualitativos identificados na fase de aceitação/continuação do serviço.

A materialidade de execução é um conceito crucial no planeamento e na condução de uma auditoria, pois orienta a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria a serem realizados. No entanto, pode acontecer que a materialidade de execução não reflita completamente os fatores de risco qualitativos identificados durante a fase de aceitação ou continuação do serviço.

Quando os riscos associados ao serviço não são adequadamente incorporados no cálculo da materialidade de execução, o valor definido pode ser demasiado elevado, e conduzir a uma subestimação do risco de agregação, e, desta forma, a auditoria pode não ser suficientemente robusta para identificar possíveis distorções materiais, uma vez que os procedimentos adicionais de auditoria podem ser insuficientes em termos de profundidade e extensão.

A lógica subjacente a esta hipótese é que, quanto maior o risco identificado, menor deveria ser a materialidade de execução. Contudo, quando essa ligação entre o risco do serviço e a materialidade de execução falha, pode comprometer-se a eficácia da auditoria.

- Hipótese 3: O desenho e a execução dos procedimentos adicionais de auditoria não têm inteiramente em conta a materialidade de execução.

A materialidade de execução desempenha um papel decisivo na auditoria ao servir como um guia na definição dos procedimentos adicionais a serem aplicados. Este nível de

materialidade ajuda a determinar a natureza, a oportunidade e a extensão de procedimentos adicionais de auditoria a serem realizados, com o objetivo de reduzir o risco de que distorções materiais passem despercebidas. No entanto, a hipótese aqui proposta sugere que, em certos casos, o desenho e a execução desses procedimentos não consideram de forma integral a materialidade de execução.

Idealmente, o auditor deveria ajustar a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos adicionais em função do valor estabelecido para a materialidade de execução, utilizando-o como um *input* fundamental no planeamento da auditoria. No entanto, pode acontecer que essa relação não seja devidamente explorada e que os procedimentos não sejam desenhados de forma a refletir adequadamente os limites estabelecidos pela materialidade de execução.

Por exemplo, no caso de amostragens, a seleção do tamanho da amostra e o nível de confiança desejado são diretamente influenciados pela materialidade de execução. Se esta não for considerada de forma apropriada, as amostras podem ser insuficientes para garantir um nível de confiança adequado, aumentando o risco de que erros relevantes não sejam identificados. Assim, a hipótese sugere que, embora a materialidade de execução seja uma referência essencial, pode haver falhas no seu uso efetivo ao desenhar e executar os procedimentos de auditoria, o que compromete a eficácia global da auditoria e o cumprimento dos seus objetivos.

Deste modo, torna-se pertinente aprofundar a forma como o risco do serviço influencia diretamente as decisões do auditor ao longo do trabalho. A avaliação efetuada na fase de aceitação e continuação não apenas orienta a definição da materialidade de execução, mas também condiciona a natureza, a extensão e a profundidade dos procedimentos adicionais a serem aplicados. Assim, compreender essa relação entre risco, materialidade e procedimentos adicionais de auditoria é essencial para assegurar que a auditoria seja conduzida de forma ajustada às especificidades de cada entidade auditada.

Paralelamente, importa salientar que a eficácia do processo não depende unicamente da capacidade técnica de identificar riscos, mas também da qualidade da comunicação dentro das equipas de auditoria. A partilha tempestiva e clara das conclusões obtidas em cada fase é determinante para garantir que todos os membros da equipa disponham da mesma base de informação, e prevenir assim falhas na resposta aos riscos detetados. Dessa forma, a investigação proposta procura não apenas analisar o impacto do risco do serviço nos

procedimentos adicionais, mas também evidenciar a comunicação como um fator essencial na prática de auditoria.

3.2. Abordagem metodológica adotada

Dado que o objetivo central deste estudo consiste em compreender de que forma o risco do serviço influencia a determinação dos procedimentos adicionais de auditoria, bem como avaliar o impacto dessa influência na eficácia global do processo de auditoria, a investigação assume um carácter misto, ao beneficiar simultaneamente da objetividade dos dados quantitativos e da riqueza interpretativa da análise qualitativa, o que assegura uma compreensão mais completa e consistente das hipóteses em estudo.

No que respeita à técnica de recolha de dados, optou-se pela aplicação de questionários a ROC por se considerar que esta metodologia permite aceder, de forma direta e estruturada, às experiências dos profissionais envolvidos na execução de auditorias, e garantir, assim, a relevância e a fiabilidade dos dados obtidos (Bastos et al., 2023).

A abordagem metodológica adotada assenta, num primeiro momento, numa investigação de natureza quantitativa, uma vez que os questionários aplicados aos ROC incluíram essencialmente questões fechadas, o que permitiu a recolha de dados objetivos e a identificação de padrões e tendências comuns entre os respondentes. Para complementar, foram igualmente integradas questões abertas de carácter qualitativo, que possibilitam captar perceções mais aprofundadas sobre o tema (ver questionário completo no Apêndice A).

Para garantir que não existem respostas repetidas e assegurar a fiabilidade da amostra, foram implementados controlos de envio do questionário. Adicionalmente, procedeu-se a uma fase de limpeza e validação de dados ("*data cleaning*"), onde foram analisados padrões de resposta idênticos, com o intuito de detetar e eliminar eventuais duplicados ou respostas inconsistentes.

Antes da sua aplicação definitiva, o questionário foi submetido a um pré-teste com um grupo restrito de profissionais com perfil idêntico à amostra alvo. Este procedimento permitiu validar a clareza da linguagem técnica utilizada e a sequência lógica das perguntas.

As questões foram formuladas com base num levantamento prévio da literatura e das normas internacionais de auditoria e desenhadas para testar diretamente as três hipóteses formuladas nesta dissertação.

A utilização de questionários apresenta vantagens significativas para este estudo, como a capacidade de alcançar um número elevado de profissionais dispersos geograficamente, a garantia do anonimato (fundamental para obter respostas honestas sobre falhas na prática profissional) e a facilidade de tratamento estatístico dos dados. Como desvantagens, reconhece-se o risco de "desejabilidade social" (onde o respondente pode responder o que é normativamente correto em vez do que pratica), a impossibilidade de clarificar dúvidas em tempo real e a limitação na profundidade de certas respostas qualitativas, aspetos que foram mitigados através da inclusão de algumas questões abertas.

De forma a verificar se as características dos respondentes influenciam as respostas obtidas, procedeu-se à aplicação de um teste de Análise de Variância (ANOVA) relativamente a todas as questões com resposta fechada. Para o efeito, não foi considerada a característica relacionada com o número de anos de experiência como ROC, uma vez que se antecipa que a mesma seja, para este efeito, redundante atendendo à característica do número de anos de experiência como auditor. Sawyer (2009) define este teste como um teste estatístico utilizado para detetar diferenças entre médias de grupos quando existe uma variável dependente paramétrica e uma ou mais variáveis independentes.

O nível de significância adotado para a análise estatística foi de $\alpha = 0,05$, o que corresponde a uma probabilidade de 5% de rejeitar a hipótese nula (H_0) caso esta seja verdadeira. Neste contexto, a hipótese nula (H_0) consiste na suposição de que as médias entre os vários grupos de respondentes são semelhantes, ou seja, não diferem significativamente.

Esta escolha representa o padrão mais utilizado em estudos científicos e assegura um rigor metodológico adequado à investigação.

Ao nível de significância adotado ($\alpha = 0,05$), as implicações para a decisão relativamente à hipótese nula (H_0) são as seguintes:

- Quando o valor p obtido na análise estatística é inferior ou igual a $\alpha = 0,05$, existem evidências estatísticas suficientes para rejeitar H_0 , concluindo-se que há diferenças significativas entre os grupos analisados.

- Caso o valor p seja superior a $\alpha = 0,05$, H_0 não é rejeitado, o que significa que não foi encontrada evidência estatística suficiente para afirmar que existem diferenças entre os grupos ao nível de significância estabelecido.

3.3. Caracterização dos dados recolhidos

No âmbito da investigação, foi elaborado e disponibilizado um questionário dirigido a todos os ROC em efetiva atividade. A listagem dos profissionais foi obtida através do site oficial da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), de forma a garantir a fiabilidade dos dados.

O envio foi realizado por correio eletrónico, ao longo de um período compreendido entre abril e agosto. Entre abril e junho, o questionário foi remetido mensalmente, enquanto, nos meses de julho e agosto os envios passaram a ser reforçados semanalmente, de modo a maximizar a taxa de participação. Para todos os contactos foi salientada a confidencialidade das respostas, procurando-se reforçar a confiança e incentivar a adesão.

A população-alvo compreendia 1.404 ROC, tendo-se obtido 221 respostas válidas, o que corresponde a uma taxa de resposta de aproximadamente 15,7%. A taxa de respostas obtidas pode ser considerada bastante positiva, sobretudo quando comparada com estudos anteriores. Por exemplo, Francisco (2013), num estudo sobre Análise Digital em Portugal, obteve uma amostra de 52 ROC, correspondendo a cerca de 3,38% de uma população de 1.539 profissionais. De forma semelhante, Pedro (2021), num estudo sobre comunicação com os encarregados de governação, registou 118 respostas válidas de 912 ROC em atividade, o que representa aproximadamente 12,9% da população. Comparativamente, a taxa de respostas do presente estudo revela uma participação relativamente elevada, que fornece uma base robusta para a análise empírica dos dados recolhidos.

Não obstante, importa destacar uma limitação relevante: O formato do envio através de *link* poderá ter gerado incertezas quanto à proveniência do contacto. Essa situação poderá ter condicionado a taxa de participação, uma vez que parte dos ROC poderá ter optado por não responder por questões de segurança ou confiança na origem do *email*.

3.4. Análise e interpretação dos resultados obtidos

3.4.1. Caracterização dos respondentes

Com a recolha de dados concluída e a taxa de respostas apresentada, de seguida serão analisadas as características dos respondentes. O objetivo central é compreender o perfil dos ROC que participaram no estudo e explorar variáveis demográficas e profissionais relevantes, como os anos de experiência como auditor, número e dimensão de entidades auditadas. Esta caracterização fornece um contexto fundamental para interpretar os resultados do estudo, permitindo relacionar as conclusões obtidas com as especificidades do perfil dos respondentes.

A figura abaixo apresenta a distribuição das respostas dos ROC relativamente à questão 1.



Figura 3.1 - Caracterização dos respondentes segundo os anos de experiência como auditor

O gráfico evidencia que a maior parte dos respondentes (68%) possui mais de 20 anos de experiência na função de auditor, o que demonstra um perfil de elevada maturidade profissional na amostra analisada. Verifica-se ainda que 22% dos respondentes apresentam entre 11 e 20 anos de experiência, enquanto 7% possuem de 5 a 10 anos e apenas 3% contabilizam menos de 5 anos de experiência. Os dados revelam que a amostra é composta predominantemente por profissionais com vasta vivência na área, o que potencializa a robustez das informações obtidas.

A figura abaixo apresenta a distribuição das respostas dos ROC relativamente à questão 2.



Figura 3.2 - Caracterização dos respondentes segundo os anos de experiência como ROC

No que se refere ao tempo de experiência como ROC observa-se que a maioria dos respondentes (44%) possui mais de 20 anos de atuação. Em seguida, 29% indicaram ter entre 11 e 20 anos de experiência, enquanto 16% reportaram menos de 5 anos de prática e 11% declararam possuir entre 5 e 10 anos de experiência. Estes dados sugerem que, de forma global, a amostra reúne predominantemente indivíduos com longa trajetória profissional.

A figura abaixo apresenta a distribuição das respostas dos ROC relativamente à questão 3.

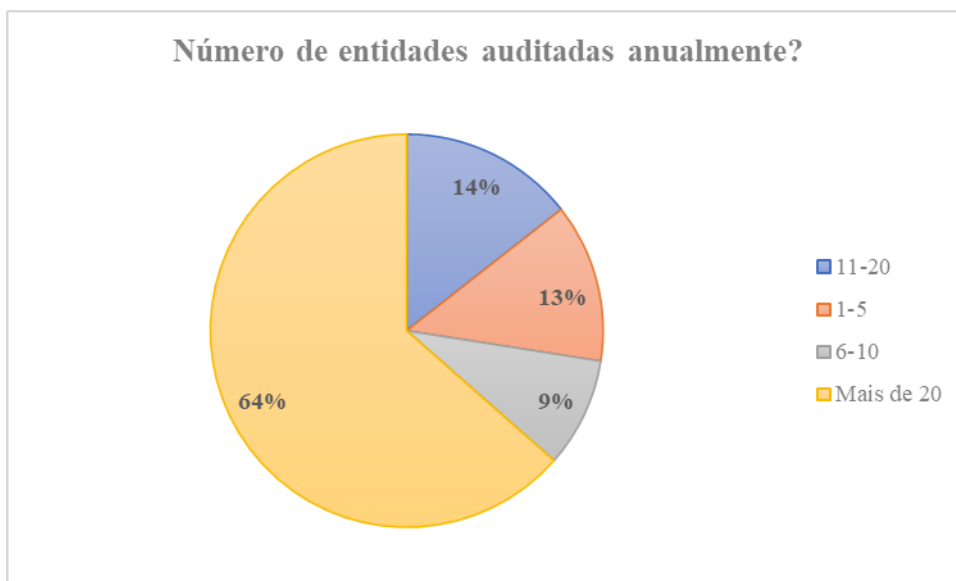


Figura 3.3 - Caracterização dos respondentes segundo o número de empresas auditadas anualmente

No que respeita ao número de entidades auditadas anualmente, verifica-se que a maioria expressiva dos respondentes (64%) indicou auditar mais de 20 entidades por ano. Seguem-se 14% que reportaram entre 11 e 20 entidades, 13% que indicaram entre 1 e 5 entidades e, por fim, 9% que declararam auditar entre 6 e 10 entidades anualmente. Estes resultados evidenciam que a amostra é composta maioritariamente por profissionais com uma carteira de clientes extensa, fator que pode contribuir para uma visão mais abrangente e consolidada acerca das práticas de auditoria.

A figura abaixo apresenta a distribuição das respostas dos ROC relativamente à questão 4.

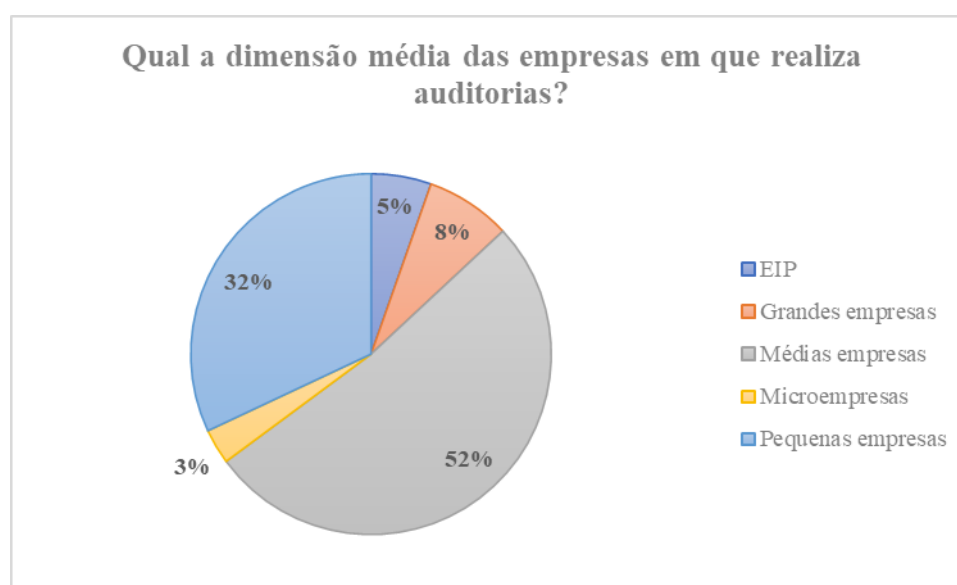


Figura 3.4 - Caracterização dos respondentes segundo a dimensão média das empresas auditadas

Relativamente à dimensão média das empresas auditadas, verifica-se que mais de metade dos respondentes (52%) indicou realizar auditorias em médias empresas. Seguem-se 32% que apontaram as pequenas empresas como predominantes na sua atividade, enquanto 8% referiram grandes empresas e 5% entidades de interesse público (EIP). Apenas 3% reportaram exercer auditoria em microempresas. Estes resultados permitem concluir que a prática profissional dos ROC participantes no estudo concentra-se, sobretudo, em médias e pequenas empresas.

3.4.2. Análise dos resultados

No âmbito da presente dissertação, como referido anteriormente, a Hipótese 1 propõe que falhas de comunicação no seio da equipa de auditoria podem prejudicar a ligação entre os riscos identificados e o subsequente desenho dos procedimentos adicionais de auditoria. Com o objetivo de explorar esta relação, as questões 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12 e 15 do

questionário elaborado foram desenhadas para aferir de que forma os mecanismos de comunicação existentes nas equipas influenciam esse processo, desde a fase de aceitação/continuação até à definição detalhada dos procedimentos de auditoria.

Através da análise destas respostas, pretende-se compreender o grau de eficácia da comunicação interna nas equipas de auditoria, identificar eventuais lacunas e perceber de que modo tais falhas podem impactar a qualidade e o rigor da execução do trabalho de auditoria.

A figura abaixo apresenta a distribuição das respostas dos ROC relativamente à questão 5.

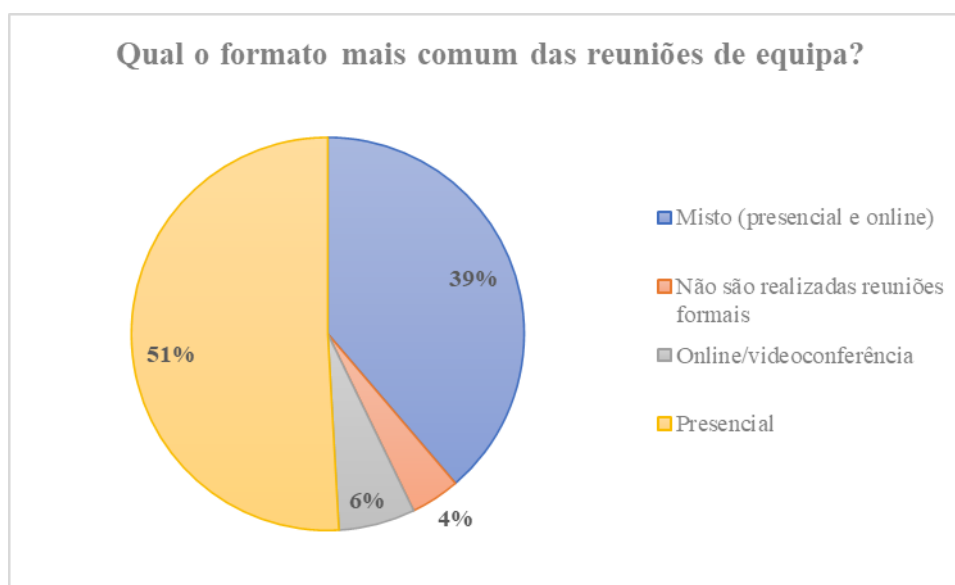


Figura 3.5 - Formato mais comum das reuniões de equipa entre os respondentes

A análise da questão 5 evidencia que, embora a maioria (51%) das equipas de auditoria ainda privilegie as reuniões presenciais, existe uma diversidade no formato escolhido para as mesmas. O modelo misto (presencial e online) é adotado por 39% dos respondentes, sendo que 6% realizam exclusivamente reuniões virtuais e 4% referem não promover reuniões formais de equipa.

De acordo com Birje (2024), a comunicação não verbal constitui um dos principais benefícios das reuniões presenciais. Neste contexto, a comunicação torna-se mais clara e eficiente, pois os intervenientes conseguem interpretar sinais não verbais, como gestos, expressões faciais e postura corporal, o que promove uma compreensão mais profunda das mensagens transmitidas. Consequentemente, o risco de mal-entendidos e falhas de comunicação é minimizado. Esta heterogeneidade de métodos pode dificultar a transmissão clara e completa de informação, sobretudo em equipas com hierarquia, o que

está em consonância com a hipótese 1. Assim, a forma como as reuniões são conduzidas influenciará diretamente a clareza na partilha do conhecimento sobre os riscos, o que afeta o planeamento e execução da auditoria.

Na questão em análise, relativa à identificação do formato mais comum das reuniões de equipa, optou-se por proceder ao teste ANOVA exclusivamente em função da variável “anos de experiência como auditor”. Esta opção metodológica fundamenta-se no facto de se considerar que a experiência profissional dos ROC constitui um fator intrinsecamente associado às práticas adotadas e, conseqüentemente, mais suscetível de influenciar a perceção e a preferência relativamente ao formato das reuniões. Em contraste, as variáveis referentes à dimensão média das entidades auditadas e ao número de auditorias realizadas anualmente, embora relevantes em outros contextos, apresentam uma semelhança menos direta com o objeto de análise desta questão específica, podendo introduzir maior variabilidade estatística sem contributo significativo para a explicação dos resultados. Por este motivo, privilegiou-se a análise da variável considerada mais pertinente para a compreensão das diferenças de perceção entre os respondentes.

Os resultados obtidos indicaram um valor p de 0,8058, o que é substancialmente superior ao nível de significância adotado. Assim, conclui-se que não existem evidências estatísticas de diferenças entre as várias categorias de anos de experiência no que diz respeito ao formato das reuniões escolhido.

A figura abaixo apresenta a distribuição das respostas dos ROC relativamente à questão 6.

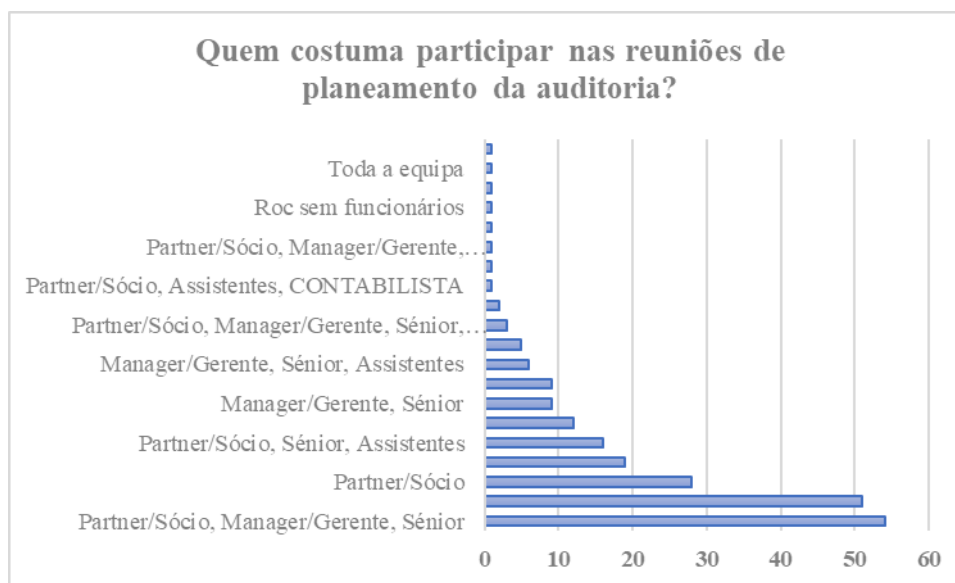


Figura 3.6 - Principais participantes das reuniões de planeamento da auditoria

Relativamente à participação nas reuniões de planeamento subjacente à questão 6, verificou-se que, na maioria dos casos, apenas os membros mais seniores marcam presença, permanecendo os elementos menos experientes, ainda que responsáveis pela execução do trabalho de campo, afastados da discussão inicial dos riscos.

Esta limitação não só pode comprometer a adequada articulação entre a fase de planeamento e a execução da auditoria, como também impede a incorporação de diferentes perspetivas dentro da equipa, ao restringir a diversidade de pontos de vista que poderiam enriquecer a identificação e a avaliação dos riscos, confirmando assim a hipótese 1.

Esta limitação pode ainda ser acentuada pela reduzida frequência das reuniões de equipa que evidenciam as respostas à questão 7. De acordo com estas, em 51% dos casos, a frequência limita-se a três ou menos sessões ao longo do processo. Estes resultados corroboram a hipótese 1, uma vez que tal escassez de momentos formais de interação restringe significativamente as oportunidades de alinhamento entre os diferentes membros da equipa, o que pode dificultar a partilha atempada de informação relevante e a construção de uma visão coletiva sobre os riscos a considerar na auditoria.

A figura abaixo apresenta a distribuição das respostas dos ROC relativamente à questão 7.

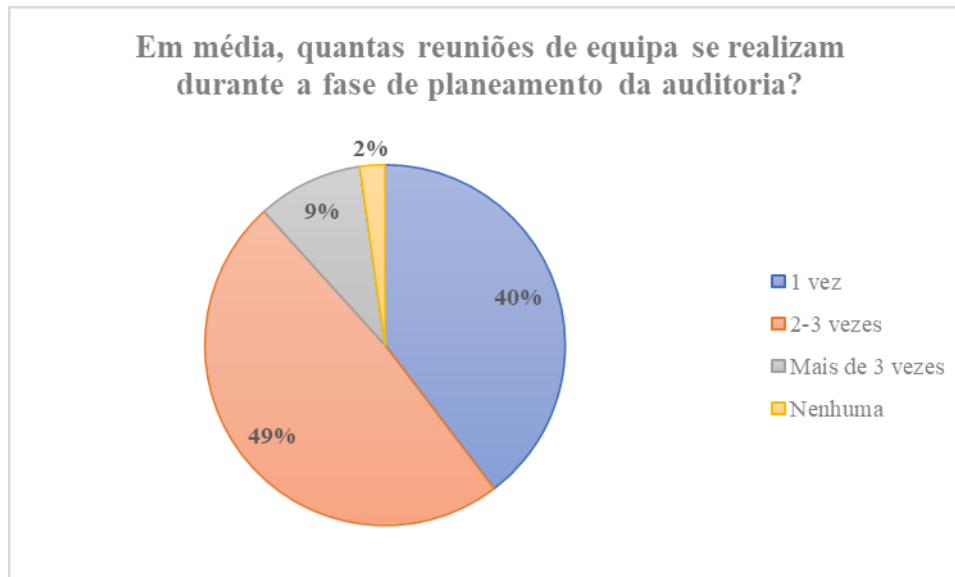


Figura 3.7 - Número médio de reuniões de equipa realizadas na fase de planeamento da auditoria

Relativamente à questão em análise, que procura aferir o número médio de reuniões de equipa realizadas durante a fase de planeamento da auditoria, o teste ANOVA foi aplicado apenas em função do número de entidades auditadas anualmente e da dimensão média dessas entidades. Optou-se por não considerar a variável “anos de experiência como

auditor”, uma vez que esta se encontra menos diretamente associada à frequência de reuniões realizadas nesta fase específica do trabalho de auditoria. Com efeito, a periodicidade e a necessidade de reuniões de planeamento tendem a estar mais relacionadas com a complexidade e a dimensão das entidades auditadas, bem como com a intensidade do volume de auditorias conduzidas, do que com a experiência acumulada do auditor. Assim, a exclusão desta variável justifica-se pela sua reduzida relevância explicativa no contexto desta análise.

De forma a verificar se o número de entidades auditadas está relacionado com a frequência de reuniões, os dados foram categorizados em duas classes: uma classe de auditores que não realizaram nenhuma reunião e outra classe para auditores que realizaram pelo menos uma reunião. O resultado apresentou um valor p de 0,0004, inferior ao nível de significância adotado. Desta forma, conclui-se que existem diferenças estatisticamente significativas em os grupos de auditores considerados. Complementando este teste com um teste t às diferenças de médias, pode concluir-se os auditores que auditam um maior número de entidades tendem a realizar mais reuniões em comparação com aqueles que auditam menos entidades. Em média, a frequência de reuniões de equipa durante a fase de planeamento da auditoria é elevada em todos os grupos, com valores próximos de uma reunião por auditor. Os auditores que auditam até 10 entidades por ano realizam consistentemente uma reunião de planeamento, enquanto os auditores que auditam entre de 11 e 20 entidades por ano a média desce para 0,875 reuniões anuais. Por outro lado, os auditores que auditam mais de 20 entidades, o número médio de reuniões de planeamento ascende a 0,993. Estes resultados sugerem que existe uma relação quadrática entre o número de entidades auditadas ao longo do ano e o número de reuniões de planeamento realizadas. Embora a frequência de reuniões seja geralmente elevada, existe um ligeiro incremento quando o número de entidades auditadas se situa na faixa intermédia, o que pode refletir diferenças na organização do trabalho ou na complexidade das auditorias.

De seguida foi avaliado se a dimensão das empresas auditadas influencia o número médio de reuniões de equipa realizadas durante a fase de planeamento da auditoria. O resultado apresentou um valor p de 0,8305, superior ao nível de significância adotado. Dessa forma, verifica-se que não existem diferenças estatisticamente significativas no número de reuniões de planeamento em função do tamanho das empresas auditadas. Isto é, independentemente da dimensão da empresa auditada, a média de reuniões de equipa realizadas tende a ser semelhante.

A figura abaixo apresenta a distribuição das respostas dos ROC relativamente à questão 8.

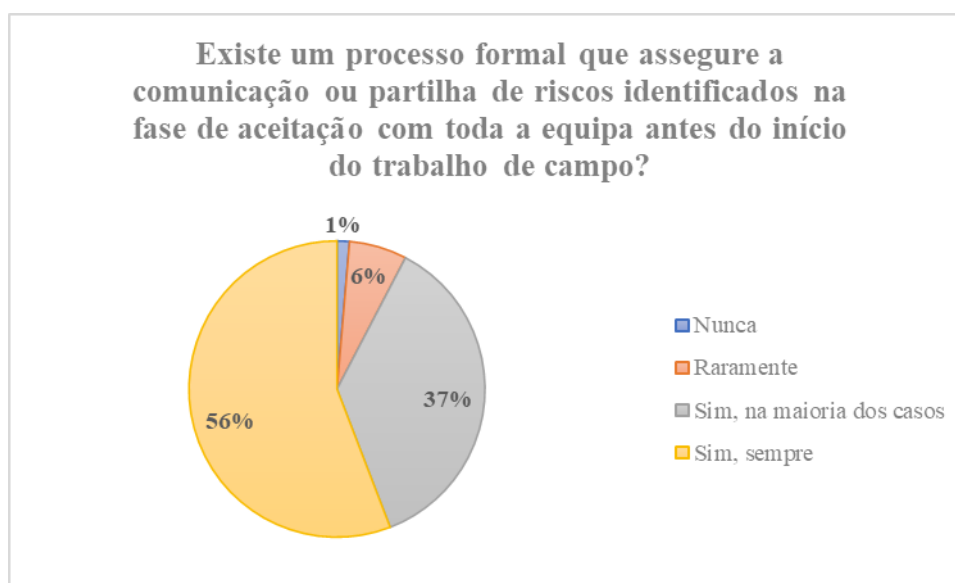


Figura 3.8 - Existência de processo formal para comunicação dos riscos identificados

A existência de processos formais de partilha de riscos, na questão 8, é assinalada pela maioria dos respondentes, mas não de forma universal. Um grupo de 37% refere que tais mecanismos ocorrem apenas na maioria dos casos e, um grupo minoritário de 7% refere que o processo formal ocorre raramente ou nunca. Estes dados corroboram a hipótese 1, ao evidenciarem que a comunicação no seio da equipa de auditoria não é plenamente consistente, o que deixa margem para falhas na transmissão de informação.

Em consonância com este resultado, as perceções relativas à clareza da transmissão dos riscos, que constam nas respostas à questão 9, revelam uma tendência globalmente positiva, com 77% a afirmarem que a comunicação é totalmente clara. Contudo, 23% consideram a comunicação apenas parcialmente transmitida ou não transmitida de forma clara, o que confirma que, em determinados contextos, a informação não é transmitida de forma completa e plenamente compreensível aos responsáveis pela execução.

Na questão 8, que aborda a existência de um processo formal de comunicação ou partilha de riscos identificados na fase de aceitação com a equipa antes do início do trabalho de campo, não foi realizada a análise ANOVA em função da variável “dimensão das entidades auditadas”. Esta exclusão fundamenta-se no entendimento de que a formalização dos mecanismos de comunicação de riscos resulta sobretudo da estrutura organizacional das firmas de auditoria e da experiência profissional dos revisores, sendo pouco influenciada pela dimensão das entidades auditadas. Neste sentido, considerou-se

metodologicamente mais adequado centrar a análise nas variáveis suscetíveis de apresentar maior relevância explicativa.

A análise estatística à questão 8 permitiu avaliar se a existência de um processo formal destinado a assegurar a comunicação e partilha de riscos identificados na fase de aceitação com toda a equipa antes do início do trabalho de campo varia em função das características profissionais dos auditores. Os resultados demonstraram que os anos de experiência como auditor apresentaram um valor p de 0,8225, o número de entidades auditadas anualmente um valor p de 0,7724 e a dimensão média das empresas auditadas um valor p de 0,8243, todos superiores ao nível de significância adotado. Dessa forma, conclui-se que tais variáveis não exercem influência na adoção de processos formais de comunicação e partilha de riscos.

A figura abaixo apresenta a distribuição das respostas dos ROC relativamente à questão 9.

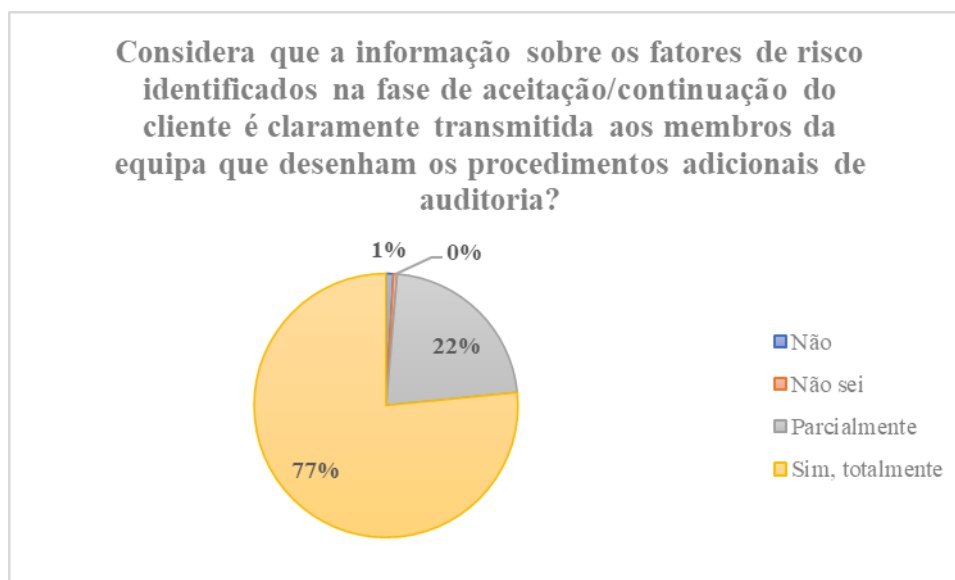


Figura 3.9 - Percepção sobre a clareza na transmissão dos fatores de risco para a equipa que desenha procedimentos adicionais

A análise estatística à questão 9, permitiu avaliar a relação entre variáveis de caracterização dos auditores e a percepção sobre a clareza da transmissão da informação relativa aos fatores de risco identificados na fase de aceitação/continuação do cliente para os membros da equipa responsáveis pelo desenho dos procedimentos adicionais de auditoria. Os resultados demonstraram que os anos de experiência como auditor apresentaram um valor p de 0,3256, o número de entidades auditadas anualmente um valor p de 0,3720 e a dimensão média das empresas auditadas um valor p de 0,0765, todos superiores ao nível de significância adotado. Assim, conclui-se que não existem evidências

estatísticas de que a clareza da transmissão da informação varie em função destas variáveis, ainda que no caso da dimensão média das empresas auditadas se observe uma tendência de maior proximidade ao limiar de significância.

Embora o nível de significância seja superior a 5%, a análise das médias em função da dimensão média das entidades auditadas revela um padrão diferenciado. Para os auditores que atuam em microempresas, a média da percepção de clareza na transmissão de informação sobre fatores de risco é 1, o que indica que os respondentes consideram a comunicação totalmente clara. Nos grupos de pequenas e médias empresas, as médias são 0,831 e 0,757, respetivamente, o que reflete uma percepção geralmente positiva, embora algumas respostas assinalem menor clareza. Para grandes empresas, a média é 0,75, e no grupo EIP a média é 0,5, o que evidencia uma percepção mais heterogénea e, em média, menor clareza na comunicação. Estes valores sugerem que, para a maioria das entidades, quanto maior a dimensão auditada, menor tende a ser a percepção de clareza na transmissão da informação sobre os fatores de risco. Adicionalmente, nas EIP, devido à sua complexidade organizacional e ao maior rigor regulatório, a comunicação interna envolve um volume mais elevado de informação, o que pode dificultar a clareza da sua transmissão, independentemente do tamanho da entidade.

A figura abaixo apresenta a distribuição das respostas dos ROC relativamente à questão 10.

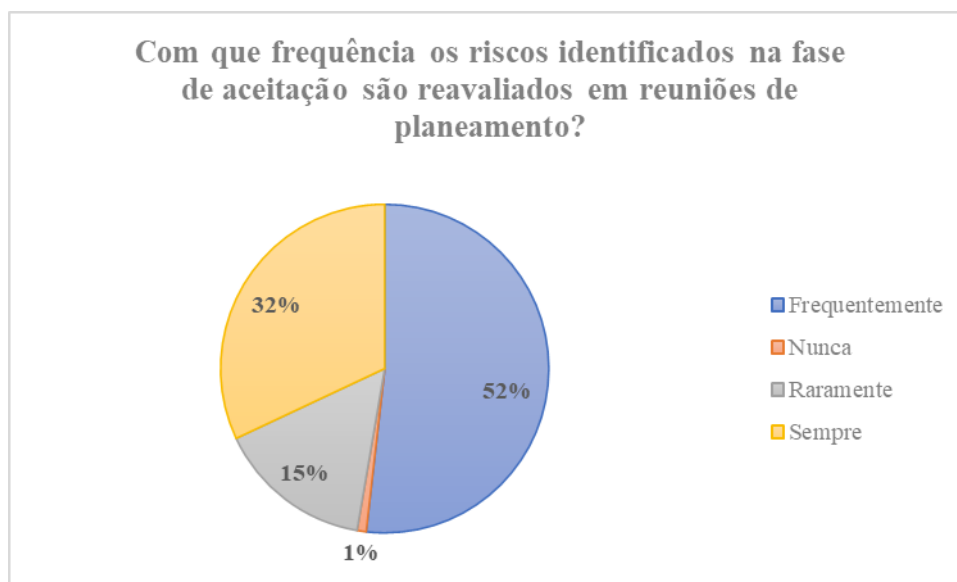


Figura 3.10 - Frequência da reavaliação dos riscos identificados na fase de aceitação durante as reuniões de planeamento

A análise das respostas à questão 10, revela que somente 32% dos respondentes referem reavaliar sempre os riscos identificados na fase de aceitação durante as reuniões de

planeamento, enquanto, 52% admitem fazê-lo frequentemente e 16% raramente ou nunca procedem a essa reavaliação. Estes dados sustentam a hipótese 1, na medida em que sugerem que poderá existir uma lacuna no processo, uma vez que a não reavaliação regular dos riscos pode levar à não identificação e consideração de novos riscos que surjam após a aceitação inicial, e comprometer, assim, a eficácia da execução dos procedimentos adicionais de auditoria.

Na questão 10, relativa à frequência com que os riscos identificados na fase de aceitação são reavaliados em reuniões de planeamento, optou-se por não aplicar o teste ANOVA em função do número de entidades auditadas anualmente. Esta decisão metodológica deve-se ao facto de a reavaliação dos riscos depender predominantemente da experiência dos ROC e da complexidade ou dimensão das entidades auditadas, e não do volume de auditorias realizadas. Pelo que, a análise se concentrou nas variáveis consideradas mais diretamente relevantes para compreender diferenças de percepção entre os respondentes.

A análise estatística permitiu avaliar se variáveis de caracterização dos auditores influenciam a frequência com que os riscos identificados na fase de aceitação são reavaliados em reuniões de planeamento. Os resultados demonstraram que os anos de experiência como auditor apresentaram um valor p de 0,8439, o número de entidades auditadas anualmente um valor p de 0,2611 e a dimensão média das empresas auditadas um valor p de 0,9578, todos superiores ao nível de significância adotado. Dessa forma, conclui-se que a frequência com que os riscos são reavaliados em reuniões de planeamento não varia de forma significativa em função da experiência do auditor, do número de entidades auditadas ou da dimensão média das empresas em que este atua.

A figura abaixo apresenta a distribuição das respostas dos ROC relativamente à questão 11.

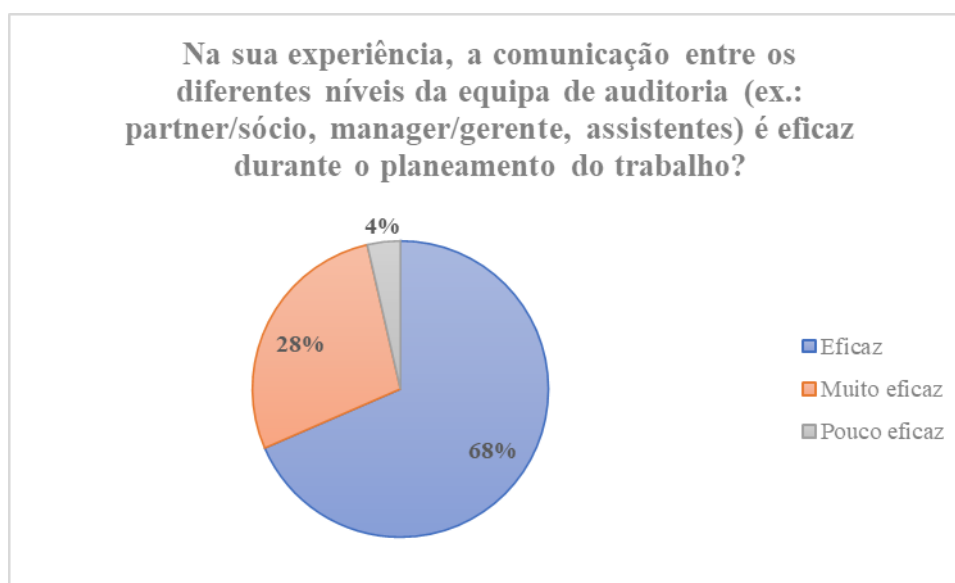


Figura 3.11 - Eficácia da comunicação entre níveis da equipa de auditoria durante o planeamento

Na questão 11, 68% dos respondentes consideram que a comunicação entre os diferentes níveis da equipa de auditoria é apenas eficaz, enquanto 28% a classificam como muito eficaz e uma minoria de 4% a considera pouco eficaz. Estes resultados indicam que, embora exista uma perceção globalmente positiva, uma parte significativa reconhece limitações na eficácia da comunicação na equipa de auditoria, desta forma os resultados obtidos sugerem a presença de falhas que podem afetar a transmissão de informação e o alinhamento entre os vários níveis hierárquicos da equipa.

A análise estatística permitiu avaliar se a perceção da eficácia da comunicação entre os diferentes níveis da equipa de auditoria (sócio, gerente e assistentes) durante o planeamento do trabalho varia em função de características dos auditores e das empresas auditadas. Os resultados demonstraram que os anos de experiência como auditor apresentaram um valor p de 0,4098, o número de entidades auditadas anualmente um valor p de 0,3195 e a dimensão média das empresas auditadas um valor p de 0,5992, todos superiores ao nível de significância adotado. Dessa forma, conclui-se que a perceção da eficácia da comunicação entre os diferentes níveis da equipa de auditoria não apresenta variações estatisticamente significativas em função da experiência do auditor, do número de entidades auditadas ou da dimensão média das empresas em que este atua.

A figura abaixo apresenta a distribuição das respostas dos ROC relativamente à questão 12.

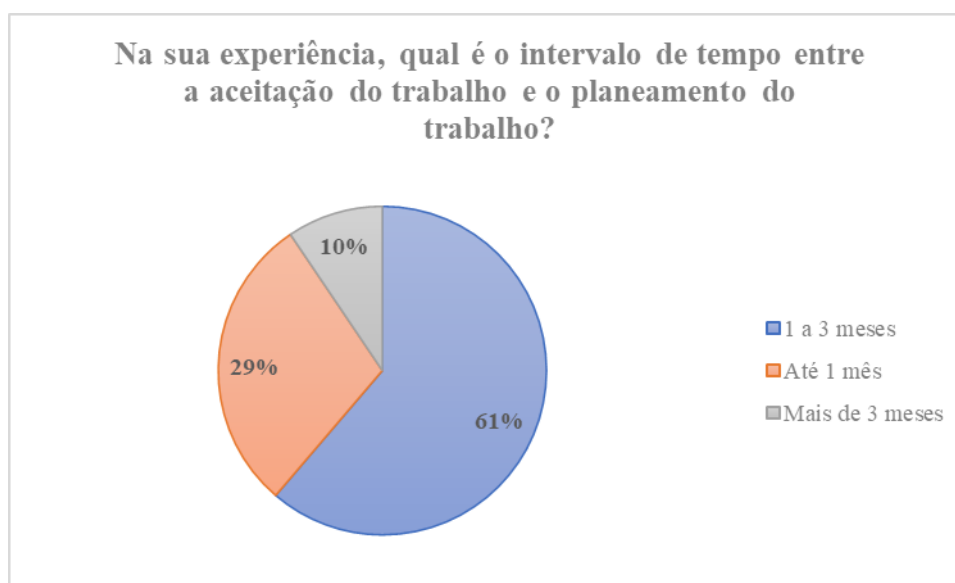


Figura 3.12 - Intervalo médio entre aceitação do trabalho e início do planeamento da auditoria

Os resultados obtidos na questão 12 evidenciam que a auditoria, em grande parte dos casos, se inicia meses após a fase de aceitação ou continuação do cliente, sendo que 62% dos respondentes indicam que o trabalho começa entre um a três meses depois. Este desfasamento temporal acarreta riscos relevantes, sobretudo quando conjugado com a constatação da questão 10, onde apenas 32% dos participantes afirmam reavaliar sempre os riscos identificados. Tal cenário sugere que a materialidade de execução pode não refletir de forma integral todos os riscos pertinentes, já que, com o decurso de alguns meses, podem emergir novos fatores de risco ou, em alternativa, os riscos inicialmente identificados podem não estar devidamente documentados ou comunicados, o que aumenta a probabilidade de serem esquecidos ao longo do tempo e, conseqüentemente, de não serem considerados no cálculo da materialidade de execução. Esta fragilidade é reforçada pelos resultados da questão 8, estes mostram que, embora a existência de processos formais de partilha de riscos seja assinalada pela maioria, 37% referem que tais mecanismos apenas ocorrem na maioria dos casos e 7% admitem que raramente ou nunca são utilizados. Estas lacunas reduzem a fiabilidade da materialidade de execução enquanto instrumento orientador do desenho dos procedimentos adicionais de auditoria.

A análise estatística à questão 12 permitiu avaliar se o intervalo de tempo entre a aceitação do trabalho e o planeamento varia em função de características dos auditores e das entidades auditadas. Os resultados demonstraram que os anos de experiência como auditor apresentaram um valor p de 0,0625, superior ao nível de significância adotado, mas

próximo do limiar, o que sugere uma ligeira tendência de associação que, contudo, não se confirma estatisticamente.

Para o número de entidades auditadas anualmente, o valor p de 0,6239 não revelou qualquer evidência de relação significativa. De forma semelhante, a dimensão média das empresas auditadas apresentou um valor p de 0,4718, igualmente acima do nível de significância estabelecido. Dessa forma, conclui-se que o intervalo de tempo entre a aceitação e o planeamento do trabalho não apresenta diferenças estatisticamente significativas em função da experiência do auditor, do número de entidades auditadas ou da dimensão média das empresas em que este atua.

Adicionalmente, no âmbito do questionário aplicado, foi incluída uma questão aberta que permitiu aos ROC expressar as suas opiniões e experiências de forma mais detalhada. A análise destas respostas qualitativas oferece uma perspetiva complementar às questões fechadas, de forma a enriquecer a compreensão dos desafios relacionados com a comunicação e a identificação de riscos nas equipas de auditoria.

À questão 15 “Pode descrever uma situação que tenha tido conhecimento de uma falha de comunicação que impactou negativamente a auditoria?” Diversos profissionais mencionam situações em que riscos relevantes não foram devidamente considerados.

Um exemplo é a referência a “*riscos de fraude não considerados*”, ou ainda a situações em que “*não houve um total conhecimento do negócio e como tal falhou a redação da CLC (...) e nem todas as distorções foram devidamente analisadas*”. Também foi apontado que, após uma reunião do sócio responsável com o órgão de gestão do cliente, este tomou conhecimento de um contencioso relevante, mas “*não comunicou adequadamente a situação à equipa, do que resultou planeamento inadequado e procedimentos insuficientes*”. Estes testemunhos ilustram como a ausência de uma comunicação clara e tempestiva compromete a conceção dos testes a realizar, aumentando o risco de distorções materiais não serem detetadas.

Outro aspeto recorrente nas respostas refere-se à definição da materialidade, que depende da comunicação eficaz entre o sócio responsável e os restantes membros da equipa. Foi relatado que ocorreu uma “*não comunicação adequada dos principais riscos da empresa e também não definição adequada da materialidade*”. Estes exemplos evidenciam que, quando a informação relativa a riscos significativos não é partilhada de forma clara e estruturada, a determinação da materialidade fica comprometida. Tal falha compromete

não só a extensão dos testes planeados, mas também a robustez da avaliação global da auditoria, já que a materialidade constitui um elemento central na ligação entre riscos identificados e procedimentos adicionais a executar.

Outros ROC salientaram que a falta de alinhamento comunicacional conduz à execução de trabalho desnecessário ou ineficiente. Foram relatados casos em que “*foram realizados procedimentos inadequados*” ou em que “*foi executado trabalho a mais face ao nível de risco e abordagem de auditoria a seguir*”. Em alguns contextos, “*trabalho efetuado não responde aos riscos identificados*”, enquanto noutros houve “*perda de tempo por serem realizados procedimentos inadequados*”. Estes exemplos demonstram como a falta de ligação entre riscos identificados e execução prática se traduz em ineficiências, desperdício de recursos e perda de foco nos riscos mais relevantes.

A problemática da transmissão incompleta ou informal de informação dentro da equipa também foi destacada. Um dos respondentes referiu que a “*informação passada sem ser por escrito a um dos membros da equipa não foi partilhada atempadamente*”, originando falhas de coordenação. Outro apontou a “*incorreta perceção da equipa do objetivo dos procedimentos e conclusões inadequadas*”, mostrando como a ausência de clareza na comunicação interna pode afetar a qualidade das conclusões de auditoria.

Para além destes exemplos pontuais, alguns comentários refletem falhas de comunicação mais sistémicas e estruturais. Um ROC referiu que “*as falhas de comunicação são generalizadas, porque as pessoas/técnicos não falam entre si e com os clientes, preferem enviar e-mails (...) e as reuniões por via eletrónica e o teletrabalho vieram agravar as dificuldades de comunicação e, desta forma, a qualidade dos trabalhos*”. Este testemunho sublinha que o problema não se resume a episódios isolados, mas antes a um desafio organizacional que afeta a forma como a equipa comunica e executa o trabalho de auditoria. Em síntese, os testemunhos dos profissionais evidenciam de forma consistente que, quando a informação sobre riscos não é devidamente comunicada entre os diferentes níveis da equipa de auditoria, ocorre uma quebra crítica na ligação entre os fatores de risco identificados e o desenho dos procedimentos adicionais. As consequências vão desde a execução de procedimentos redundantes ou inadequados, até à possibilidade de distorções materiais não serem identificadas, colocando em causa a eficácia e a qualidade da auditoria.

De uma forma geral, os respondentes consideram que a prática de auditoria assegura de modo adequado a ligação entre os riscos identificados e o desenho dos procedimentos adicionais de auditoria. Os resultados evidenciam a existência de processos formais de comunicação que permitem que a informação relativa aos riscos identificados na fase de aceitação ou continuação seja, na maioria dos casos, transmitida para as etapas seguintes do trabalho. Assim, pode concluir-se que, em termos globais, este processo está a ser corretamente executado. Contudo, subsistem fragilidades relevantes, nomeadamente a participação limitada de membros menos experientes nas reuniões de planeamento, a reduzida frequência de reuniões de equipa, a ausência de reavaliação sistemática dos riscos e a dependência excessiva de canais informais de comunicação. Estas limitações, reconhecidas pelos próprios profissionais, confirmam que, quando ocorrem falhas na comunicação, existe um impacto direto na adequação dos procedimentos adicionais de auditoria e na eficácia global da auditoria, ficando, deste modo, confirmada a hipótese 1.

Por outro lado, a hipótese 2, que propõe que a materialidade de execução não reflete totalmente os fatores qualitativos de risco identificados na fase de aceitação ou continuação do serviço, é sustentada pelas questões 13, 14, 16, 17, 18, 20, 22, 23 e 28 que visam avaliar a adequação da ligação entre esses fatores qualitativos e a definição da materialidade de execução. A hipótese defende que, quando os riscos associados ao serviço não são devidamente incorporados no cálculo da materialidade de execução, a auditoria pode não ser suficientemente robusta para identificar possíveis distorções materiais, já que os procedimentos adicionais de auditoria acabam por ser insuficientes em termos de profundidade e extensão.

A figura abaixo apresenta a distribuição das respostas dos ROC relativamente à questão 13.

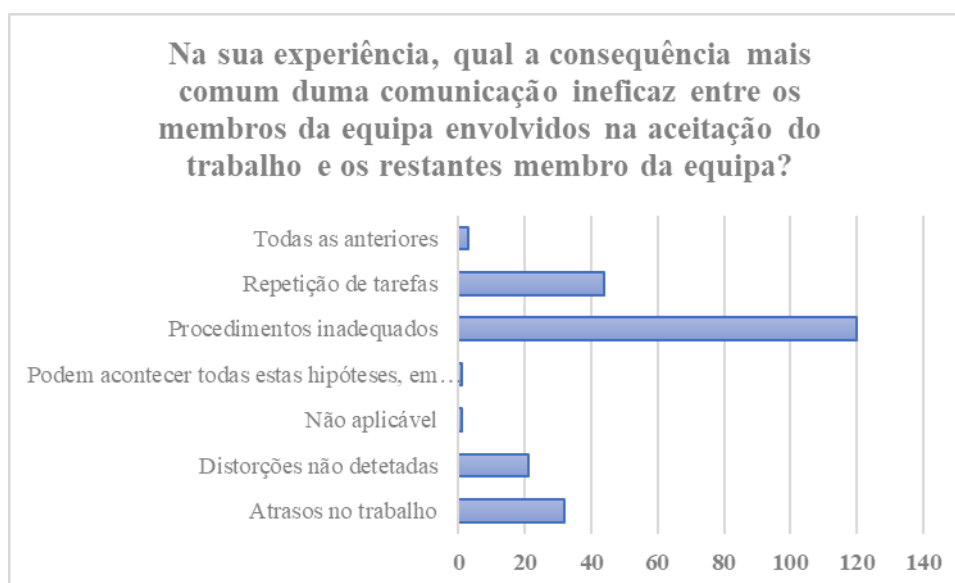


Figura 3.13 - Consequências comuns da comunicação ineficaz na equipa de auditoria

Os resultados da questão 13 reforçam esta ideia: quando questionados sobre as consequências mais comuns de uma comunicação ineficaz entre os membros da equipa envolvidos na aceitação do trabalho e os restantes elementos, a maioria dos respondentes apontou como principal impacto a realização de “procedimentos inadequados”, o que confirma que falhas na transmissão de informação têm como resultado a definição de procedimentos adicionais de auditoria que não estão devidamente ajustados aos riscos, sustentando assim a hipótese em análise.

A análise estatística permitiu avaliar se a perceção das consequências mais comuns de uma comunicação ineficaz entre os membros da equipa envolvidos na aceitação do trabalho e os restantes membros da equipa varia em função de características dos auditores e das entidades auditadas. Para a análise foram consideradas duas categorias de respostas: procedimentos inadequados e outras consequências, nas quais se incluem atrasos no trabalho, distorções não detetadas, repetição de tarefas e a possibilidade de ocorrência simultânea de todas estas hipóteses. Os resultados demonstraram que os anos de experiência como auditor apresentaram um valor p de 0,0501, muito próximo do limiar de significância, pelo que, se pode considerar que existe uma associação estatisticamente significativa entre a experiência profissional e a perceção das consequências de uma comunicação ineficaz. Auditores mais experientes tendem a reconhecer com maior frequência o risco de adoção de procedimentos inadequados, enquanto profissionais com menos tempo de atuação identificam sobretudo outras consequências, como atrasos,

distorções não detetadas e repetição de tarefas. Os resultados sugerem que a vivência profissional amplia a sensibilidade para os riscos associados a falhas comunicacionais. Para o número de entidades auditadas anualmente, o valor p de 0,2559 não revelou qualquer evidência de relação significativa. De forma semelhante, a dimensão média das empresas auditadas apresentou um valor p de 0,9677, o que demonstra a inexistência de diferenças relevantes entre os grupos. Assim, conclui-se que a percepção de que uma comunicação ineficaz conduz a procedimentos inadequados não varia de forma estatisticamente significativa em função do número de entidades auditadas ou da dimensão média das empresas em que atuam.

A figura abaixo apresenta a distribuição das respostas dos ROC relativamente à questão 14.

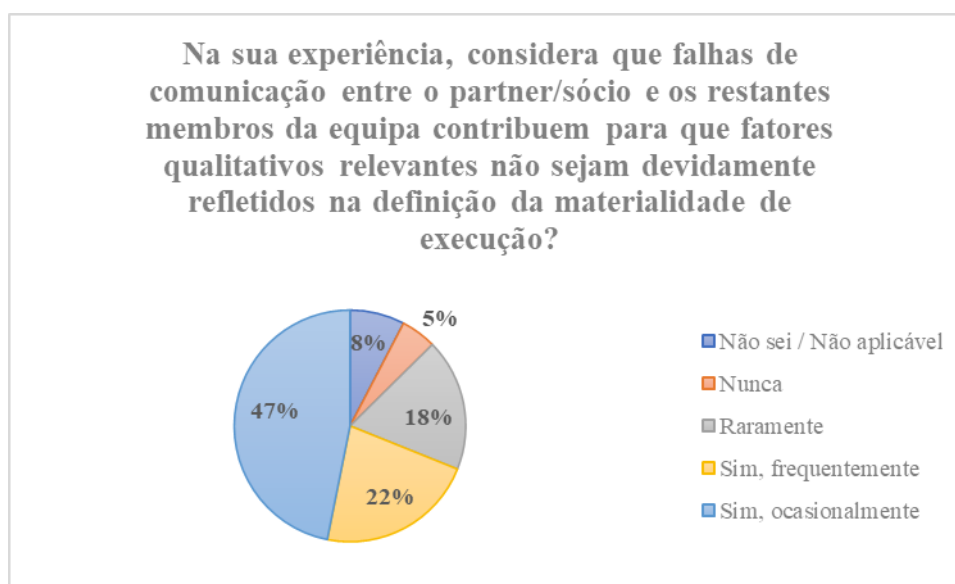


Figura 3.14 - Impacto das falhas de comunicação na consideração de fatores qualitativos na definição da materialidade de execução

Ao questionar se as falhas de comunicação entre o sócio e os restantes membros da equipa contribuem para que fatores qualitativos relevantes não sejam devidamente refletidos na definição da materialidade de execução. Os resultados obtidos na questão 14 indicam que uma parte significativa dos respondentes reconhece este risco, o que sugere que, a partilha insuficiente de informação entre os diferentes níveis hierárquicos pode comprometer a correta incorporação dos riscos qualitativos no cálculo da materialidade. Este resultado reforça a noção de que, quando a comunicação não é eficaz, existe uma probabilidade elevada de a materialidade definida ser desajustada. Tal evidência vai ao encontro da hipótese 2, ao demonstrar que a materialidade de execução pode não incorporar

plenamente os fatores de risco qualitativos identificados na fase de aceitação ou continuação do serviço.

A análise estatística permitiu avaliar se a percepção dos auditores sobre o impacto de falhas de comunicação entre o sócio e a equipa na consideração de fatores qualitativos relevantes na definição da materialidade de execução varia em função das características profissionais dos auditores e das empresas auditadas. Os resultados demonstraram que os anos de experiência como auditor apresentaram um valor p de 0,1972, o número de entidades auditadas anualmente um valor p de 0,5877 e a dimensão média das empresas auditadas um valor p de 0,4530, todos superiores ao nível de significância adotado. Dessa forma, conclui-se que a percepção dos auditores sobre a influência das falhas de comunicação se mantém consistente independentemente da experiência, do volume de auditorias ou da dimensão das empresas em que atuam.

A figura abaixo apresenta a distribuição das respostas dos ROC relativamente à questão 16.

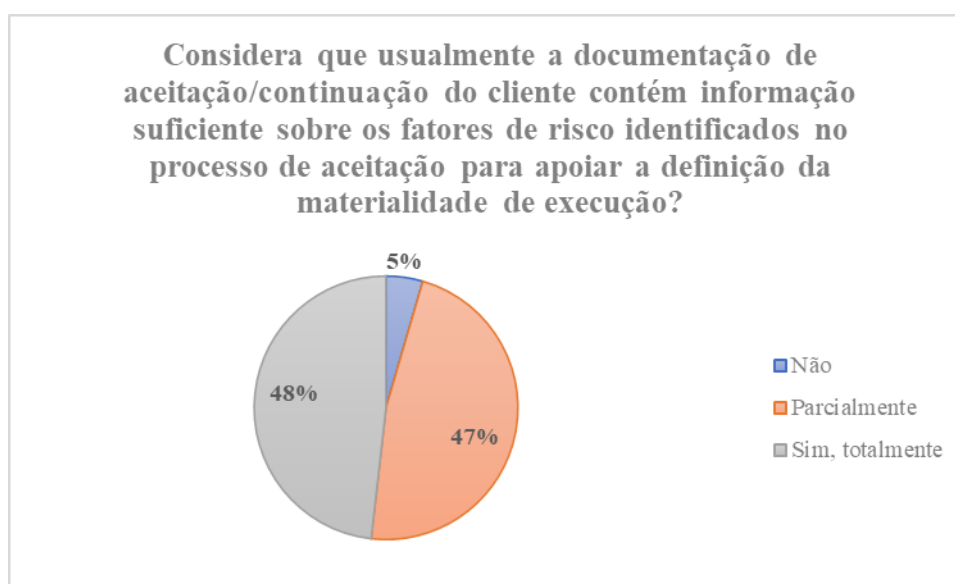


Figura 3.15 - Suficiência da documentação de aceitação/continuação para suportar a definição da materialidade de execução

Relativamente à questão 16, observa-se que 47% dos respondentes consideram que a documentação de aceitação/continuação do cliente contém apenas informação parcialmente suficiente sobre os fatores de risco identificados para apoiar a definição da materialidade de execução, e 5% afirmam mesmo que essa informação não está presente. Em contraste, menos de metade dos respondentes (48%) acreditam que a documentação é totalmente adequada. Este resultado sugere que, em mais de metade dos casos (52%), os ROC consideram que existe um risco de perda ou de transmissão incompleta de informação

crítica desde a fase de aceitação até à definição da materialidade de execução. Esta evidência confirma a hipótese 2, ao evidenciar que a materialidade de execução pode não refletir integralmente os fatores de risco qualitativos identificados sempre que a informação não é transmitida de forma completa e rigorosa. Tal risco é agravado pelo desfasamento temporal identificado na questão 12, onde se verificou que a auditoria, na maioria dos casos, tem início mais de três meses após a aceitação do cliente. Se a documentação não for suficientemente detalhada e não existir um fluxo de comunicação eficaz entre os membros da equipa, a materialidade pode acabar por ser definida de forma desajustada. Nestas circunstâncias, os profissionais responsáveis pela execução do trabalho de campo poderão não ter acesso integral aos riscos inicialmente identificados, e comprometer a robustez do planeamento da auditoria.

A análise estatística permitiu avaliar se a perceção dos auditores sobre a suficiência de informação contida na documentação de aceitação ou continuação do cliente, relativamente aos fatores de risco identificados no processo de aceitação, varia em função das características profissionais dos auditores e das empresas auditadas. Os resultados demonstraram que os anos de experiência como auditor apresentaram um valor p de 0,4789, o número de entidades auditadas anualmente um valor p de 0,5268 e a dimensão média das empresas auditadas um valor p de 0,8906, todos superiores ao nível de significância adotado. Dessa forma, conclui-se que a perceção dos auditores sobre a adequação da documentação de aceitação/continuação se mantém consistente independentemente da experiência, do volume de auditorias ou da dimensão das empresas em que atuam, o que evidencia uma uniformidade de julgamento quanto à utilização dessa documentação para apoiar a definição da materialidade de execução.

A figura abaixo apresenta a distribuição das respostas dos ROC relativamente à questão 17.

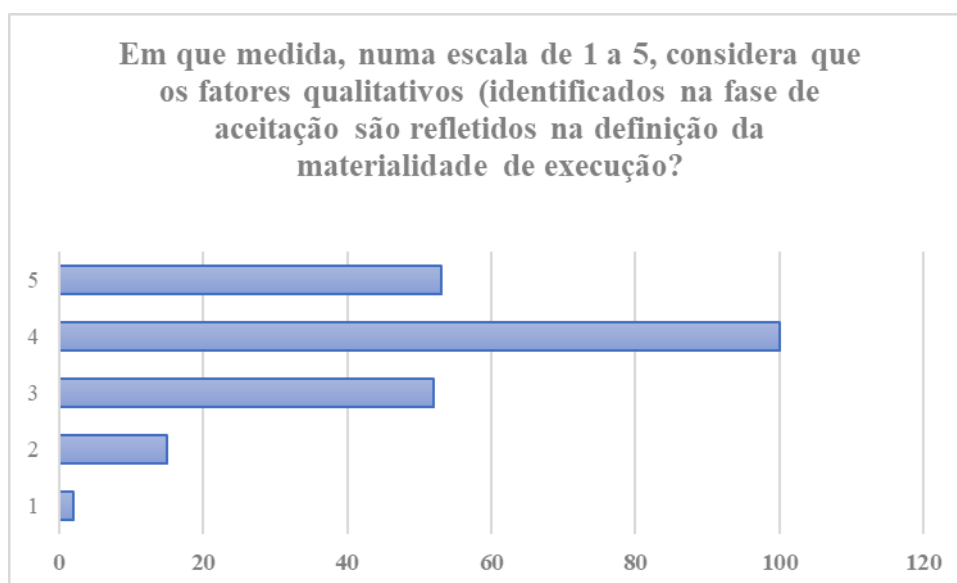


Figura 3.16 - Nível de consideração dos fatores qualitativos na materialidade de execução

No que diz respeito à questão 17, foi solicitado aos respondentes que avaliassem, numa escala de 1 a 5, em que medida os fatores qualitativos (tais como a integridade da gestão, alterações no ambiente de controlo e juízos subjetivos) identificados na fase de aceitação são refletidos na definição da materialidade de execução. Embora a maioria das respostas seja globalmente positiva, com 153 respondentes a atribuíram as notas 4 e 5, um número significativo de 69 respondentes atribuiu valores entre 1 e 3 o que resultou numa média de, aproximadamente, 3,9. Isto indica que, apesar de a integração dos fatores qualitativos na materialidade de execução ser reconhecida como satisfatória pela maioria, persiste um número considerável de ROC que identifica falhas ou insuficiências neste processo, o que evidencia um espaço para melhorias na consideração destes aspetos qualitativos na definição da materialidade de execução durante a auditoria. Este resultado está em consonância com a hipótese 2, ao demonstrar que a materialidade de execução nem sempre reflete integralmente os fatores de risco qualitativos identificados na fase de aceitação ou continuação do serviço.

A análise estatística permitiu avaliar se a perceção dos auditores sobre a forma como os fatores qualitativos identificados na fase de aceitação (como integridade da gestão, mudanças no ambiente de controlo e juízos subjetivos) são refletidos na definição da materialidade de execução varia em função das características profissionais dos auditores e das empresas auditadas. Os resultados demonstraram que os anos de experiência como auditor apresentaram um valor p de 0,5324, o número de entidades auditadas anualmente

um valor p de 0,7482 e a dimensão média das empresas auditadas um valor p de 0,1112, todos superiores ao nível de significância adotado. Dessa forma, conclui-se que a percepção dos auditores quanto à consideração dos fatores qualitativos na definição da materialidade de execução se mantém consistente entre diferentes grupos profissionais.

A figura abaixo apresenta a distribuição das respostas dos ROC relativamente à questão 18.

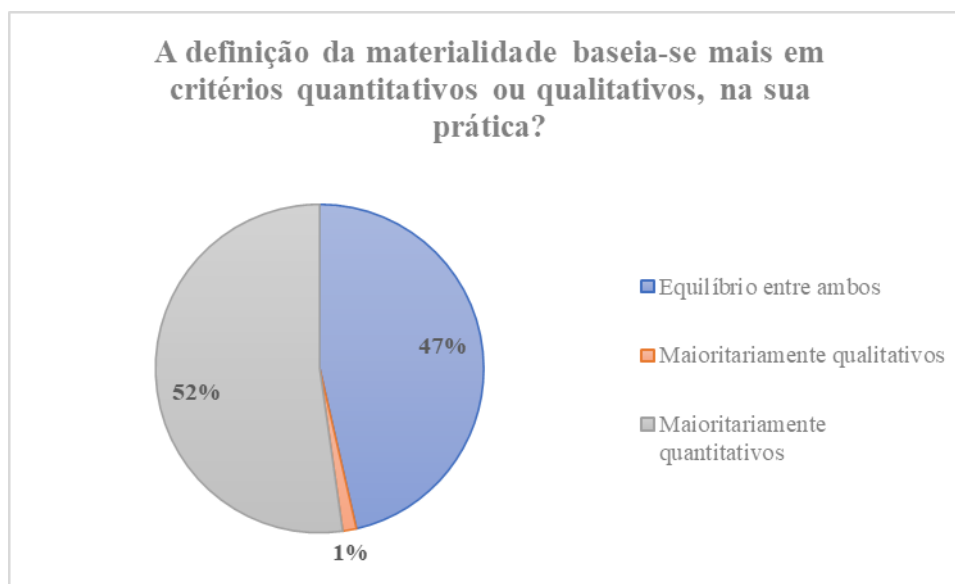


Figura 3.17 - Critérios predominantes usados na definição da materialidade: quantitativos versus qualitativos

No âmbito da questão 18, foi questionado em que medida a definição da materialidade na prática se baseia predominantemente em critérios quantitativos ou qualitativos. A maioria dos respondentes (52%) indicou que a materialidade é definida majoritariamente com base em critérios quantitativos. Contudo, uma parte significativa, 47%, assinalou existir um equilíbrio entre critérios quantitativos e qualitativos na definição da materialidade. Esta distribuição revela que, apesar da prevalência dos aspetos quantitativos, há um reconhecimento quase equilibrado da importância dos fatores qualitativos, o que demonstra uma abordagem que procura integrar ambos os tipos de critérios no processo de determinação da materialidade de execução. Assim, pode concluir-se que a hipótese 2 não é corroborada de forma absoluta, uma vez que os auditores demonstram uma atenção crescente à integração dos fatores qualitativos na determinação da materialidade.

A análise estatística permitiu avaliar se a definição da materialidade, baseada predominantemente em critérios quantitativos ou qualitativos, varia em função das características profissionais dos auditores. Considerando o nível de significância adotado, os resultados indicam que apenas a variável anos de experiência como auditor apresenta

diferenças estatisticamente significativas, com um valor p de 0,0003, enquanto o número de entidades auditadas anualmente com um valor p de 0,4261 e a dimensão média das empresas auditadas com um valor p de 0,3812 não revelam diferenças relevantes entre os grupos. A análise das médias em função dos anos de experiência dos auditores revela variações na definição da materialidade entre critérios quantitativos e qualitativos. Auditores com menor experiência (menos de 5 anos) apresentam média igual a 0, o que indica uma tendência predominante para critérios quantitativos. Nos grupos com experiência intermédia, entre 5 a 10 anos e 11 a 20 anos, as médias aumentam ligeiramente para 0,133 e 0,021, respetivamente, o que demonstra uma maior utilização de critérios qualitativos. Curiosamente, auditores com mais de 20 anos de experiência apresentam novamente média igual a 0, refletindo que, apesar da experiência acumulada, estes profissionais confiam predominantemente em critérios quantitativos, possivelmente devido à prática rotineira, à aplicação de normas, e à padronização de procedimentos em auditorias de maior complexidade. Dessa forma, conclui-se que a experiência profissional constitui um fator diferenciador na forma como os auditores fundamentam a definição da materialidade, ao passo que o volume ou a dimensão das auditorias realizadas não exerce influência significativa sobre essa percepção.

A figura abaixo apresenta a distribuição das respostas dos ROC relativamente à questão 22.

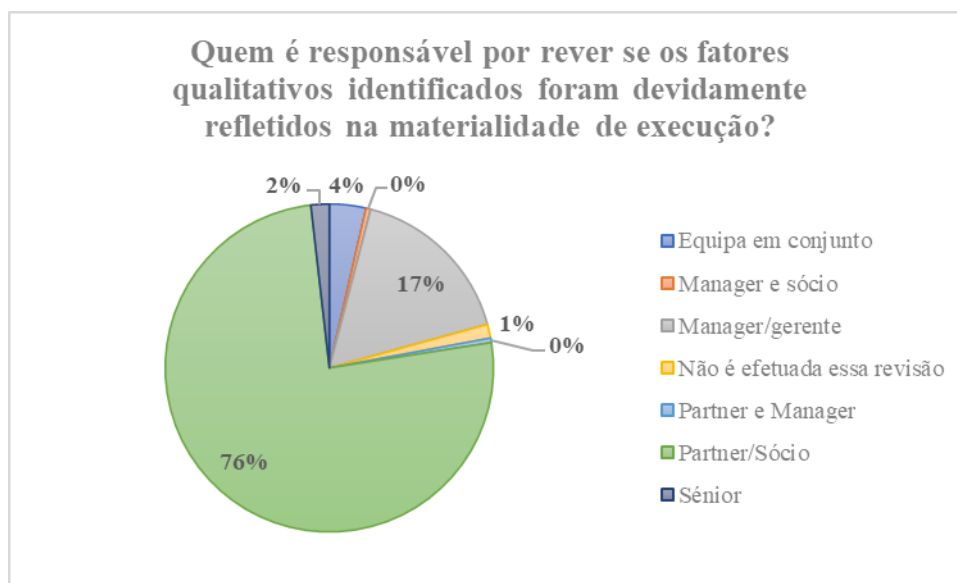


Figura 3.18 - Responsável pela revisão da reflexão dos fatores qualitativos na definição da materialidade de execução

Relativamente à questão 22, foi questionado quem é responsável por rever se os fatores qualitativos identificados foram devidamente refletidos na materialidade de execução. A

maioria expressiva, 76%, indicou que essa responsabilidade recai sobre o sócio. Este resultado é positivo, dado que o sócio é geralmente a figura que identifica os riscos na fase de aceitação ou continuação do trabalho, o que reforça a coerência e a ligação entre a avaliação inicial dos riscos e a definição da materialidade utilizada durante a execução da auditoria.

Na questão 22, que investiga quem é responsável por rever se os fatores qualitativos identificados foram devidamente refletidos na materialidade da execução, optou-se por não realizar o teste ANOVA em função dos anos de experiência como auditor. Esta decisão metodológica baseia-se na premissa de que a responsabilidade pela revisão destes fatores qualitativos está mais intimamente relacionada com a estrutura organizacional da firma e com a complexidade ou dimensão das entidades auditadas do que com a experiência individual dos revisores. A inclusão da variável relativa à experiência não acrescentaria valor explicativo relevante, enquanto as variáveis selecionadas apresentam maior pertinência.

A análise estatística não evidenciou diferenças estatisticamente significativas relativamente à perceção dos auditores sobre quem é responsável por rever se os fatores qualitativos identificados foram devidamente refletidos na materialidade de execução. Especificamente, não se observaram variações significativas em função do número de entidades auditadas anualmente com um valor p de 0,3011 nem da dimensão média das empresas auditadas com um valor p de 0,4106. Estes resultados sugerem que a atribuição de responsabilidade por essa revisão é percecionada de forma homogénea entre os auditores, independentemente do volume de auditorias realizadas ou da dimensão das entidades em que atuam.

A questão 20, à semelhança da questão 15, teve como objetivo captar perceções mais detalhadas acerca de situações reais em que a ligação entre os fatores de risco qualitativos identificados e a definição da materialidade de execução possa ter falhado. A pergunta formulada foi: “Pode descrever um caso de que tenha conhecimento em que um fator qualitativo relevante (por exemplo, suspeita de fraude, mudanças na gestão, entre outros) não tenha sido refletido na materialidade de execução? Quais foram as consequências?” Esta questão permitiu recolher exemplos práticos que ilustram falhas na integração dos fatores qualitativos na definição da materialidade, evidenciando o impacto potencial destas lacunas nas decisões e resultados da auditoria.

Os respondentes relataram diversas situações que ilustram esta problemática. Por exemplo, um dos participantes mencionou uma “mudança do responsável da contabilidade”, que resultou em *“maiores erros ao nível das estimativas”*. Outro descreveu um caso em que *“numa empresa em que não foi devidamente considerada a personalidade de um gerente, aceitou-se uma operação como adequada, quando deveria ter sido detetada uma fraude e não continuar o trabalho”*.

Noutra situação, foi mencionado um *“processo judicial que afetava a Gerência quanto à sua integridade”*, mas em que *“a materialidade de execução foi inadequada face às circunstâncias”*. De forma semelhante, um participante destacou que *“atitudes da gerência colocaram em causa a ponderação da sua integridade pelo auditor, consequência de maior trabalho desenvolvido a nível substantivo e comunicações acrescidas entre os membros da equipa, incluindo o sócio”*.

O efeito da definição incorreta da materialidade surge também em casos em que *“a determinação de um nível mais elevado de materialidade, que não foi adequadamente revisto, originou um volume de procedimentos e testes mais reduzido que o devido”*. Acresce a referência à *“credibilidade do órgão de gestão, que veio a incorrer em processos de fraude”*, ou ainda situações em que *“não houve preocupação de conhecer verdadeiramente o carácter dos novos administradores”*, resultando em *“desvios de meios líquidos da empresa”*. Outros participantes reforçam a mesma ideia ao afirmar que *“a situação originou a execução de menos testes decorrentes de uma materialidade de execução superior à devida”*, ou ao exemplificar que a *“derrogação de controlos pelo órgão de gestão”* teve como consequência *“procedimentos adicionais de auditoria standard e não específicos”*.

Também foram relatados casos concretos de *“mudança de órgão de gestão durante o serviço com alteração de estimativas contabilísticas de reconhecimento do rédito”*, em que foi necessário o *“alargamento da extensão e alteração da natureza dos procedimentos em todas as rubricas envolvendo estimativas contabilísticas, com maior consumo de tempo e recursos”*. Noutro testemunho, afirma-se que *“já aconteceu ter mudado a gerência e não ter sido refletida na materialidade inicial e depois foi necessário rever a materialidade e fazer mais trabalho”*.

A análise das respostas abertas, permite concluir que existem múltiplas situações em que fatores qualitativos relevantes, como mudanças na gestão, processos judiciais,

credibilidade dos administradores ou indícios de fraude, não são refletidos no cálculo da materialidade de execução. As consequências mais frequentes traduzem-se em insuficiência de testes, necessidade de revisão posterior da materialidade, aumento inesperado da extensão dos procedimentos e, em alguns casos, falhas na deteção de irregularidades graves. Estes testemunhos corroboram, assim, a hipótese 2, ao demonstrar que a materialidade de execução, quando não ajustada aos riscos qualitativos identificados, pode comprometer a robustez e a eficácia da auditoria.

A figura abaixo apresenta a distribuição das respostas dos ROC relativamente à questão 23.

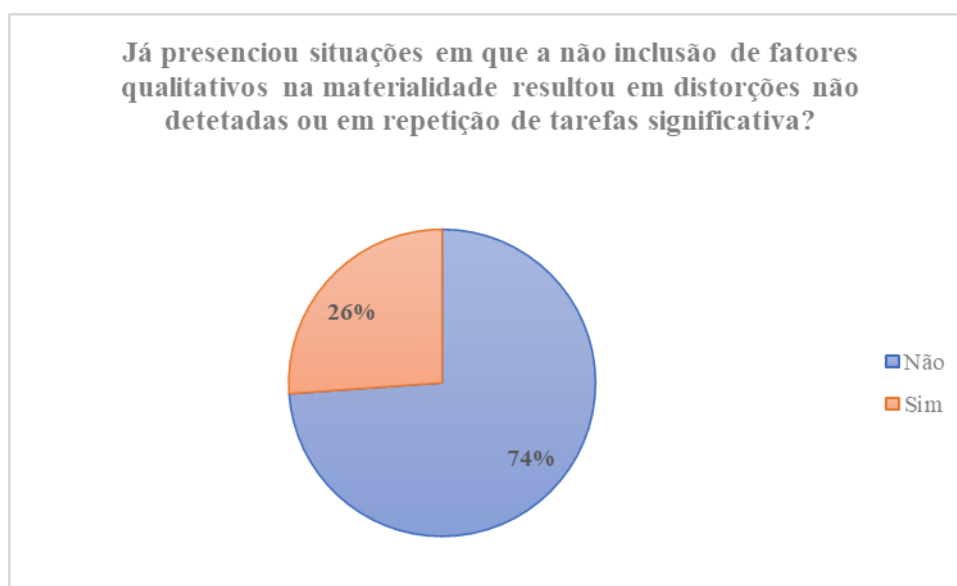


Figura 3.19 - Experiência com consequências da não inclusão de fatores qualitativos na materialidade

De acordo com a questão 23, quando questionado se já presenciaram situações em que a não inclusão de fatores qualitativos na definição da materialidade resultou em distorções não detetadas ou numa repetição significativa de tarefas. A maioria, 74%, respondeu negativamente, porém, ainda existe uma percentagem relevante de 26% que confirmou ter observado tais situações. Estes dados reforçam que a consideração insuficiente dos fatores qualitativos na definição da materialidade pode, de facto, conduzir a falhas na deteção de distorções e à repetição de tarefas. Assim, a hipótese 2 é parcialmente confirmada: embora a maioria dos respondentes (74%) não tenha presenciado problemas decorrentes da exclusão de fatores qualitativos, a percentagem de 26% que afirmou já ter observado tais situações evidencia que, quando os riscos associados ao serviço não são devidamente incorporados no cálculo da materialidade de execução, o valor definido pode tornar-se demasiado elevado. Esta situação pode levar a uma subestimação do risco de agregação e

comprometer a robustez da auditoria, ao reduzir a capacidade de identificar distorções materiais relevantes.

A análise estatística permitiu avaliar se a percepção dos auditores relativamente à ocorrência de situações em que a não inclusão de fatores qualitativos na materialidade resultou em distorções não detetadas ou em repetição de tarefas significativa varia em função das suas características profissionais. De acordo com o nível de significância escolhido, verificou-se que apenas o número de entidades auditadas anualmente apresenta diferenças estatisticamente significativas com um valor p de 0,0195, enquanto os anos de experiência como auditor com um valor p de 0,8080 e a dimensão média das empresas auditadas com um valor p de 0,2957 não revelam variações relevantes entre os grupos. Estes resultados indicam que a frequência com que o auditor participa em diferentes auditorias pode influenciar a percepção sobre as consequências da não inclusão de fatores qualitativos na definição da materialidade. Em particular, auditores envolvidos em um maior número de auditorias tendem a reportar mais situações em que a ausência de consideração adequada dos fatores qualitativos está associada a distorções não detetadas ou à necessidade de repetir procedimentos, possivelmente por estarem expostos a uma maior diversidade de contextos e riscos. Por outro lado, a experiência acumulada em anos e a dimensão das entidades auditadas parecem não exercer impacto significativo neste julgamento.

A figura abaixo apresenta a distribuição das respostas dos ROC relativamente à questão 28.

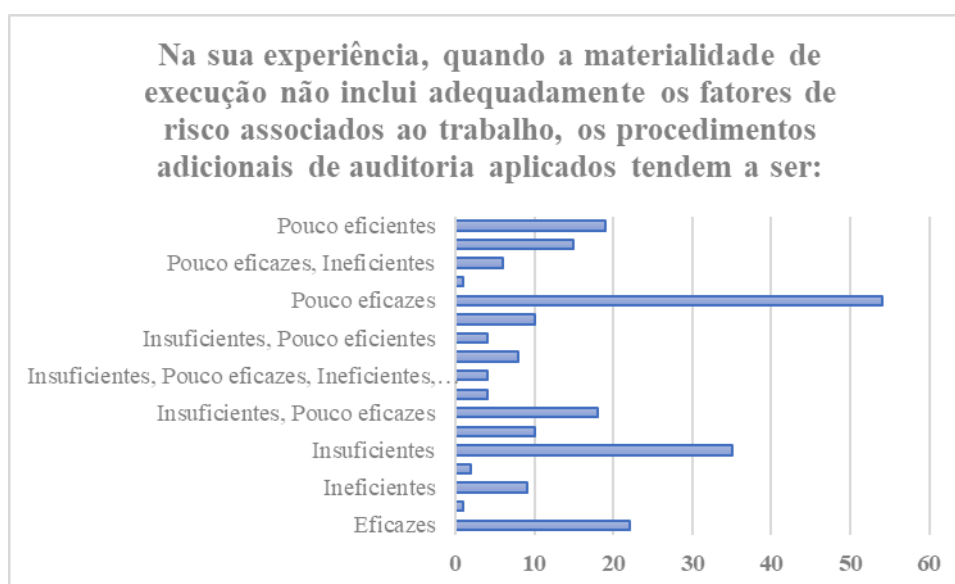


Figura 3.20 - Impacto da insuficiente consideração dos riscos na materialidade de execução sobre os procedimentos adicionais de auditoria

Os resultados da questão 28, permitem analisar a percepção dos respondentes sobre a eficácia dos procedimentos adicionais de auditoria quando a materialidade de execução não inclui adequadamente os fatores de risco associados ao trabalho. Das 221 respostas obtidas, apenas 22 consideram que os procedimentos aplicados são eficazes, desta forma, a grande maioria reconhece que, nestas situações, os procedimentos adicionais tendem a ser pouco eficazes e eficientes. Este resultado confirma a hipótese 2, na medida em que reforça a ideia de que, quando a materialidade de execução não reflete integralmente os fatores de risco qualitativos identificados na fase de aceitação ou continuação do serviço, a auditoria pode tornar-se menos robusta, ao ficar a sua capacidade de detetar distorções materiais comprometida.

A análise estatística teve como objetivo avaliar se a percepção dos auditores sobre a eficácia dos procedimentos adicionais aplicados quando a materialidade de execução não inclui adequadamente os fatores de risco associados ao trabalho varia em função das suas características profissionais. Para efeitos desta análise, as respostas foram agrupadas em duas categorias: uma categoria correspondente a procedimentos insuficientes/ineficazes e outra categoria correspondente a procedimentos eficazes. Os resultados não evidenciaram diferenças estatisticamente significativas em função dos anos de experiência como auditor com um valor p de 0,3562, do número de entidades auditadas anualmente com um valor p de 0,0664 ou da dimensão média das empresas auditadas com um valor p de 0,6818. Assim, conclui-se que a percepção dos auditores sobre a eficácia dos procedimentos adicionais não se altera de forma relevante consoante a experiência, o volume ou a dimensão das entidades auditadas. Ainda assim, o valor p de 0,0664 observado no número de entidades auditadas anualmente aproxima-se do limiar de significância (5%), o que pode indicar uma tendência incipiente de que a frequência com que o auditor participa em diferentes auditorias influencia, em certa medida, a sua percepção sobre a eficácia dos procedimentos adicionais. Embora esta evidência não seja suficiente para afirmar diferenças estatisticamente significativas, sugere que auditores com maior volume de trabalhos tendem a estar mais sensíveis às implicações de uma definição inadequada da materialidade de execução.

Por último, em resposta à questão 21 “Qual é, na sua opinião, o principal obstáculo à utilização plena da materialidade de execução no desenho dos procedimentos adicionais de auditoria?” a análise das respostas revela alguns padrões consistentes. O fator mais

mencionado foi a falta de ferramentas ou metodologias específicas para o cálculo da materialidade, o que evidencia uma lacuna que limita a aplicação rigorosa deste conceito.

Em segundo lugar, vários ROC destacaram a rentabilidade do trabalho, ao referir que, pressões relacionadas com custos e produtividade podem influenciar a profundidade e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria.

A falta de formação ou experiência das equipas de auditoria surge como outro obstáculo relevante que compromete a correta aplicação da materialidade de execução. Além disso, limitações de tempo e problemas de comunicação foram citados com frequência, dificultando a adaptação da materialidade às especificidades do serviço.

Outros fatores mencionados incluem a necessidade de julgamento profissional, dificuldades em rubricas de análise qualitativa, desconhecimento do cliente ou do setor, e, em menor grau, eventual incumprimento das normas.

Em síntese, os principais obstáculos identificados pelos ROC na utilização plena da materialidade de execução estão relacionados com: ferramentas/metodologias insuficientes, pressões de rentabilidade, falta de formação, limitações de tempo e comunicação insuficiente.

De uma forma geral, os resultados obtidos permitem concluir que a materialidade de execução, embora seja globalmente reconhecida como um instrumento relevante para orientar o desenho dos procedimentos adicionais de auditoria, nem sempre reflete de forma adequada os fatores qualitativos de risco identificados na fase de aceitação ou continuação do serviço. A análise das questões fechadas e abertas evidencia que, em diversos casos, aspetos como mudanças na gestão, processos judiciais, credibilidade dos administradores ou indícios de fraude não foram incorporados de forma consistente no cálculo da materialidade, o que levou a consequências como a execução de procedimentos insuficientes, a necessidade de revisões posteriores e, em situações mais graves, a não deteção de distorções materiais.

Apesar de a maioria dos respondentes reconhecer que existe uma preocupação em integrar fatores qualitativos no processo, a predominância de critérios quantitativos na definição da materialidade, bem como limitações relacionadas com a formação das equipas e pressões de rentabilidade, revelam obstáculos estruturais.

Assim, conclui-se que, embora a prática demonstre esforços significativos para refletir fatores qualitativos na materialidade de execução, persistem falhas relevantes que podem

comprometer o processo de auditoria. Estes resultados oferecem suporte à hipótese 2, na medida em que confirmam que a não incorporação plena dos fatores qualitativos no cálculo da materialidade tem impacto direto na adequação dos procedimentos adicionais e, conseqüentemente, na qualidade global do trabalho de auditoria.

Por fim, a hipótese 3 propõe que o desenho e a execução dos procedimentos adicionais de auditoria não consideram inteiramente a materialidade de execução. Para avaliar esta hipótese, foi realizada uma análise às questões 19, 24, 25, 26, 27, 29, 30 e 31 que procura verificar até que ponto a materialidade estabelecida para execução orienta efetivamente a definição da natureza, extensão e oportunidade dos procedimentos adicionais. Esta avaliação é fundamental para evidenciar se existe uma correta aplicação do conceito de materialidade durante a auditoria, e garantir assim que os procedimentos adotados sejam proporcionais e adequados aos riscos.

A figura abaixo apresenta a distribuição das respostas dos ROC relativamente à questão 19.

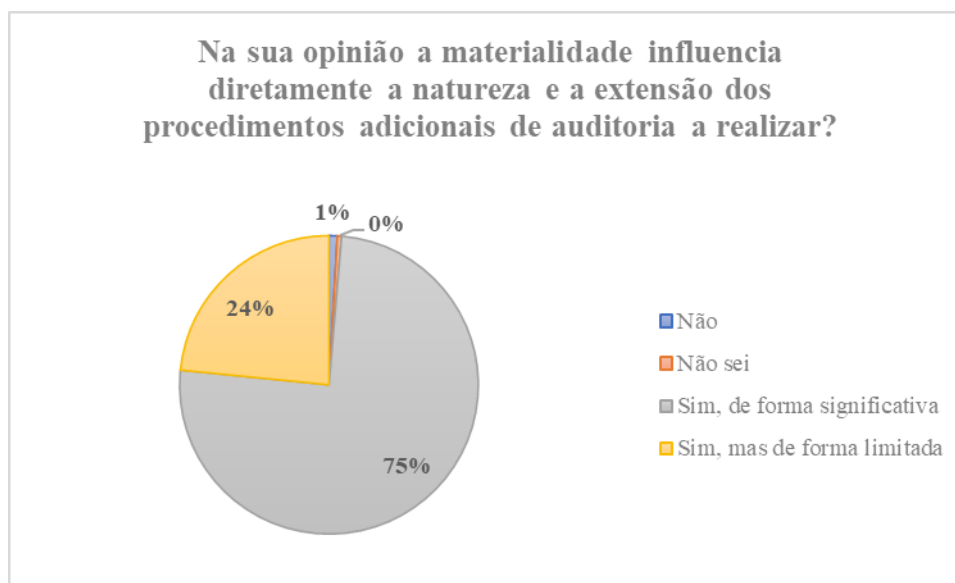


Figura 3.21 - Influência da materialidade na definição da natureza e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria

De acordo com a questão 19, a grande maioria dos respondentes, 98%, concorda que a materialidade influencia diretamente a natureza e a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria a realizar. Este consenso reforça a importância da definição adequada da materialidade, uma vez que esta serve como base para determinar como e em que medida os procedimentos adicionais são aplicados. Importa salientar que, caso a materialidade não seja devidamente considerada no desenho dos procedimentos, existe o risco de estes se revelarem insuficientes.

A análise estatística teve como objetivo avaliar se a percepção dos auditores relativamente à influência da materialidade sobre a natureza e a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria varia em função das suas características profissionais. Os resultados revelam que apenas a variável dimensão média das empresas auditadas apresenta diferenças estatisticamente significativas com um valor p de 0,0035. A análise das médias revela que, de forma geral, os auditores consideram que a materialidade influencia diretamente a natureza e a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria. Nos grupos EIP, grandes e médias empresas, a média é igual a 1, o que demonstra unanimidade na percepção da influência da materialidade. No grupo das pequenas empresas, a média é ligeiramente inferior (0,986), enquanto nas microempresas a média diminui para 0,857, o que sugere que em entidades de menor dimensão a percepção da influência da materialidade é menos uniforme.

Relativamente aos anos de experiência como auditor com um valor p de 0,8184 e o número de entidades auditadas anualmente com um valor p de 0,1450 não demonstraram variações relevantes entre os grupos. Assim, conclui-se que a dimensão das entidades auditadas constitui um fator diferenciador na percepção sobre a influência da materialidade na definição da natureza e extensão dos procedimentos adicionais, ao passo que a experiência profissional e o volume de auditorias realizadas não se revelam determinantes neste julgamento.

A figura abaixo apresenta a distribuição das respostas dos ROC relativamente à questão 24.

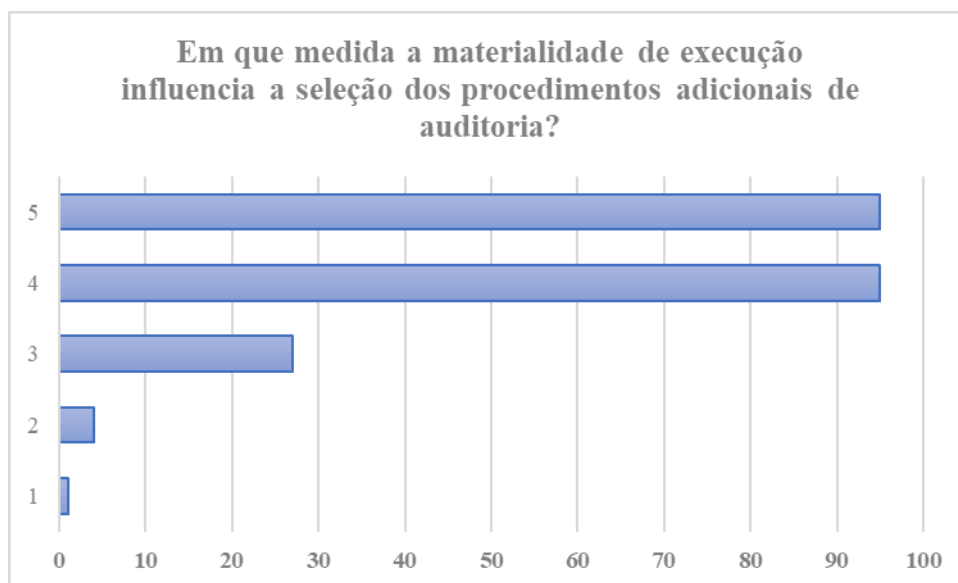


Figura 3.22 - Grau de influência da materialidade de execução na seleção dos procedimentos adicionais de auditoria

A figura abaixo apresenta a distribuição das respostas dos ROC relativamente à questão 25.

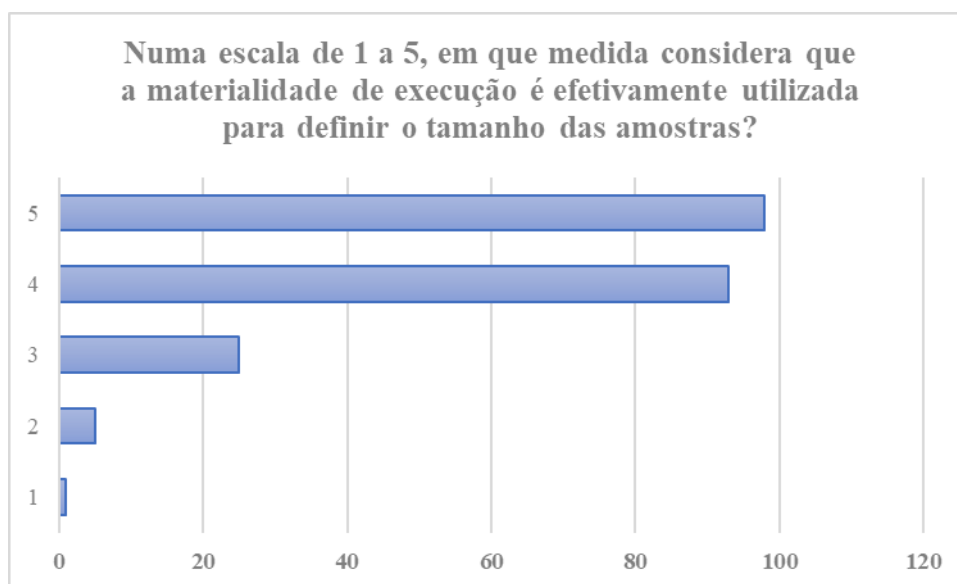


Figura 3.23 - Grau de utilização da materialidade de execução na definição do tamanho das amostras

Os resultados das questões 24 e 25 evidenciam de forma clara a percepção dos respondentes relativamente à influência da materialidade de execução no processo de auditoria. Na questão 24, que procurava avaliar em que medida a materialidade de execução impacta a seleção dos procedimentos de auditoria, a média obtida foi de 4,25 numa escala de 1 a 5 (1 = nada, 5 = totalmente), o que demonstra uma concordância elevada quanto ao papel determinante deste conceito na definição da abordagem de auditoria. De forma semelhante, a questão 25, referente à influência da materialidade de execução na definição do tamanho das amostras, registou uma média ainda ligeiramente superior, de 4,28.

Estes resultados estão diretamente relacionados com a hipótese 3, pois confirmam a percepção generalizada de que a materialidade de execução é um fator central no desenho e na execução dos procedimentos de auditoria, em particular na seleção e na amplitude das amostras. No entanto, embora estes valores médios elevados sugiram alinhamento entre teoria e prática, a própria formulação da hipótese 3 alerta para o facto de que, em certas situações, esse referencial pode não ser considerado de forma plena na execução da auditoria, o que significa que, apesar do reconhecimento da sua importância, subsistem riscos de aplicação insuficiente na prática.

Nas questões 24 e 25, que investigam, respetivamente, a influência da materialidade de execução na seleção de procedimentos adicionais da auditoria e a sua utilização prática na definição do tamanho das amostras, optou-se por realizar o teste ANOVA exclusivamente em função da dimensão das entidades auditadas. Esta decisão metodológica fundamenta-se

na consideração de que a aplicação da materialidade de execução é intrinsecamente dependente da complexidade, do volume de transações e das características estruturais das entidades auditadas, aspectos diretamente relacionados com a sua dimensão. Por outro lado, o número total de entidades auditadas por ano e os anos de experiência dos revisores, embora relevantes para outros contextos de estudo, apresentam uma relação mais indireta com o fenómeno em análise. A experiência individual dos auditores não determina, de forma sistemática, como a materialidade é aplicada na seleção de procedimentos ou na definição do tamanho das amostras, e o número de entidades auditadas pode influenciar apenas a carga de trabalho, sem afetar necessariamente as práticas adotadas. Consequentemente, a inclusão dessas variáveis poderia introduzir ruído estatístico e dispersão nos resultados, sem acrescentar valor explicativo relevante. A escolha de focar apenas na dimensão das entidades auditadas visa, assim, aumentar a precisão e a pertinência da análise.

A análise estatística à questão 24, procurou avaliar se a percepção dos auditores relativamente à influência da materialidade de execução na seleção dos procedimentos adicionais de auditoria varia em função da dimensão média das empresas em que realizam auditorias. Os resultados não evidenciaram diferenças estatisticamente significativas entre os grupos com um valor p de 0,2785. Assim, uma vez que não existem diferenças estatisticamente significativas entre os grupos considerados, conclui-se que a percepção dos auditores sobre o grau de influência da materialidade de execução na escolha dos procedimentos adicionais mantém-se consistente, independentemente da dimensão das entidades auditadas.

A análise estatística à questão 25, procurou avaliar de igual forma se a percepção dos auditores quanto à utilização da materialidade de execução na definição do tamanho das amostras varia em função da dimensão média das empresas em que realizam auditorias. Os resultados não evidenciaram diferenças estatisticamente significativas entre os grupos com um valor p de 0,9535. Assim, conclui-se que a percepção dos auditores sobre a utilização da materialidade de execução para determinar o tamanho das amostras é consistente, independentemente da dimensão das entidades auditadas.

A figura abaixo apresenta a distribuição das respostas dos ROC relativamente à questão 27.

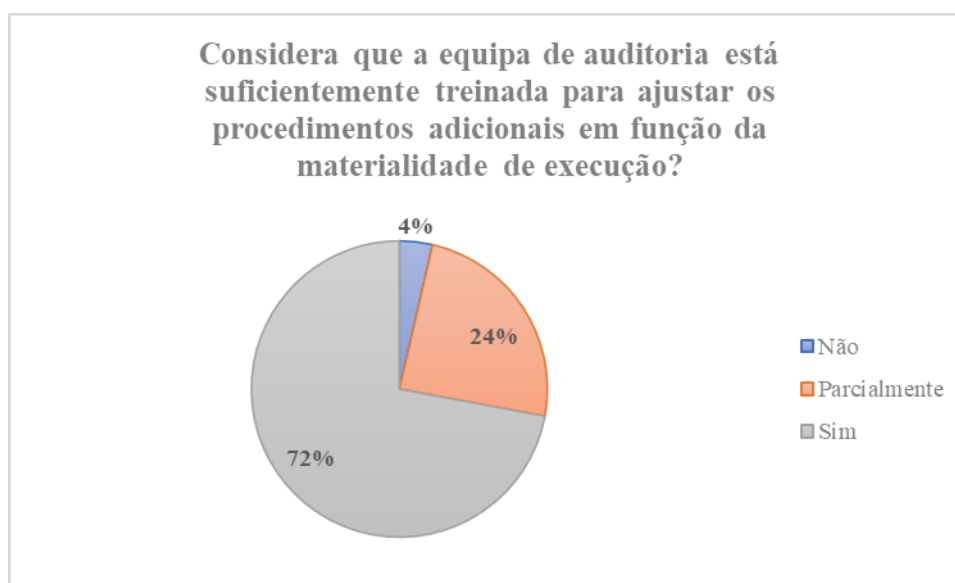


Figura 3.24 - Grau de preparação da equipa para ajustar procedimentos em função da materialidade de execução

Os principais obstáculos identificados na questão 26, que tem carácter aberto, em ajustar os procedimentos adicionais de auditoria em função da materialidade de execução incluem falta de formação específica, pressões de rentabilidade e limitações de tempo. A presença destes obstáculos confirma a hipótese 3, ao evidenciar que, embora a relevância teórica da materialidade de execução seja reconhecida, a sua aplicação prática pode ser comprometida por constrangimentos operacionais, o que reduz a eficácia dos procedimentos de auditoria e, conseqüentemente, aumenta o risco de não deteção de distorções materiais relevantes. Em linha com a questão 26, os resultados obtidos à questão 27, relativamente à preparação da equipa para ajustar os procedimentos adicionais em função da materialidade de execução não é consensual: Embora 72% dos respondentes considerem que as equipas estão suficientemente treinadas para essa adaptação, 28% dos respondentes considera que a formação e a experiência das equipas são parcialmente suficientes ou insuficientes para garantir essa adaptação. Embora os 28% de respondentes que consideram a formação e a experiência das equipas parcialmente suficiente ou insuficiente constituam uma minoria, essa proporção é suficiente para confirmar a hipótese 3. A existência deste segmento demonstra que, apesar de a maioria reconhecer um nível adequado de preparação, persiste uma parcela de auditores que reconhece dificuldades na adaptação dos procedimentos adicionais com base na materialidade de execução. Este facto reforça que, na prática, a aplicação plena da materialidade de execução não está assegurada, sustentando assim a hipótese em análise.

A análise estatística à questão 27 teve como objetivo avaliar se a percepção dos auditores relativamente ao grau de preparação da equipa para ajustar os procedimentos adicionais em função da materialidade de execução varia em função das suas características profissionais. Os resultados evidenciam diferenças estatisticamente significativas apenas no que respeita ao número de entidades auditadas anualmente com um valor p de 0,0010.

A análise das médias revela que, de forma geral, os auditores consideram que a equipa está suficientemente treinada para ajustar os procedimentos adicionais em função da materialidade de execução, embora com variação entre os grupos. Auditores responsáveis por 6 a 10 entidades apresentam a média mais elevada (0,95), o que reflete uma percepção quase unânime de treino adequado. Nos grupos com 1 a 5 e 11 a 20 entidades, as médias são 0,821 e 0,813, respetivamente, enquanto no grupo com mais de 20 entidades a média diminui para 0,652, os resultados sugerem que, à medida que aumenta o número de entidades auditadas, a percepção sobre o treino adequado da equipa se torna menos uniforme.

Quanto aos anos de experiência como auditor com um valor p de 0,3577 e a dimensão média das empresas auditadas com um valor p de 0,2122 não revelam variações relevantes entre os grupos.

Assim, conclui-se que a percepção sobre o nível de treino e capacidade de adaptação da equipa de auditoria está associada ao volume de entidades auditadas, não sendo, contudo, influenciada pela experiência individual ou pela dimensão das empresas auditadas.

A figura abaixo apresenta a distribuição das respostas dos ROC relativamente à questão 29.

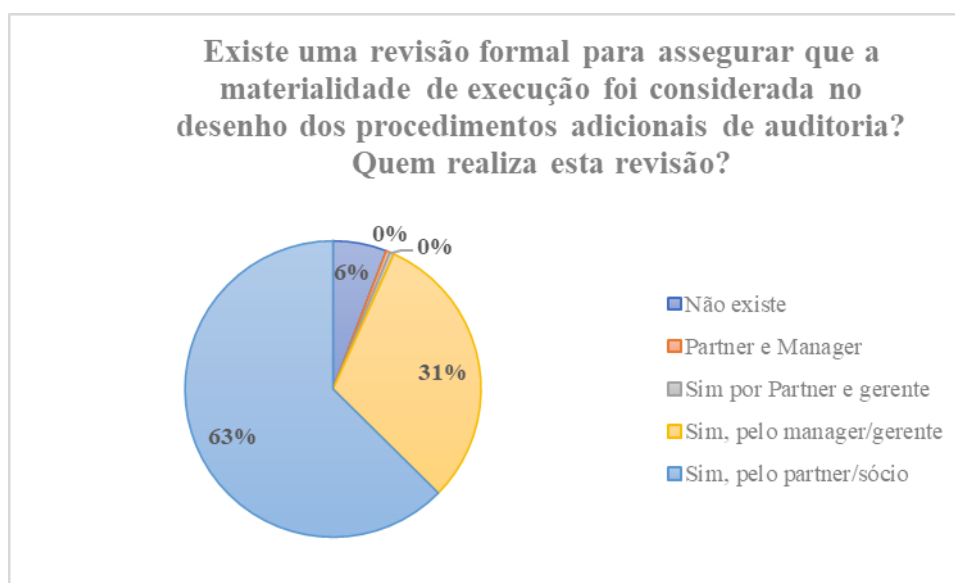


Figura 3.25 - Existência e responsabilidade da revisão formal sobre a aplicação da materialidade de execução nos procedimentos de auditoria

Do ponto de vista do controlo, as respostas questão 29 indicam que existe uma revisão formal para assegurar que a materialidade de execução foi considerada no desenho dos procedimentos adicionais de auditoria na maioria dos casos, geralmente realizada pelo sócio ou gerente (94%). Apenas em cerca de 6% dos casos não se verifica tal revisão, o que indica uma margem de falha reduzida. Assim, embora a existência dessa minoria sem revisão formal evidencie a necessidade de atenção contínua para mitigar riscos residuais, não é possível afirmar que a hipótese 3 esteja plenamente confirmada com base apenas nesta evidência, dado que a maioria das equipas demonstra conformidade com as boas práticas.

A análise estatística teve como objetivo avaliar se a perceção dos auditores relativamente à existência de uma revisão formal para assegurar que a materialidade de execução foi considerada no desenho dos procedimentos adicionais de auditoria, bem como quem realiza essa revisão, varia em função das suas características profissionais. Os resultados não evidenciaram diferenças estatisticamente significativas entre os grupos analisados: anos de experiência como auditor com um valor p de 0,1561, número de entidades auditadas anualmente com um valor p de 0,2541 e dimensão média das empresas auditadas com um valor p de 0,3995. Estes resultados sugerem que a perceção sobre a existência e a responsabilidade desta revisão formal é homogénea entre os auditores, independentemente da experiência profissional, do volume de auditorias realizadas ou da dimensão das empresas auditadas.

A figura abaixo apresenta a distribuição das respostas dos ROC relativamente à questão 30.



Figura 3.26 - Experiências com distorções não detetadas devido à definição inadequada da materialidade de execução

Quanto à questão 30, foi perguntado aos respondentes se já presenciaram situações em que a materialidade de execução, inadequadamente determinada, resultou em distorções não detetadas. Uma percentagem considerável de 24% respondeu afirmativamente, corroborando a hipótese 3, que propõe que, caso a materialidade não seja considerada de forma apropriada, as amostras podem ser insuficientes para garantir um nível de confiança adequado. Isto aumenta o risco de que erros relevantes passem despercebidos, comprometendo a fiabilidade dos resultados da auditoria.

A análise estatística teve como objetivo avaliar se a percepção dos auditores relativamente a situações em que a materialidade de execução inadequadamente determinada resultou em distorções não detetadas varia em função das suas características profissionais. Os resultados não evidenciaram diferenças estatisticamente significativas entre os grupos analisados: anos de experiência como auditor com um valor p de 0,7589, número de entidades auditadas anualmente com um valor p de 0,0927 e dimensão média das empresas auditadas com um valor p de 0,4818. Estes resultados sugerem que a percepção dos auditores sobre as consequências de uma materialidade de execução inadequada é consistente, independentemente da experiência, do volume de auditorias realizadas ou da dimensão das entidades auditadas.

Em resposta à questão 31 “Que melhorias sugere para garantir uma utilização mais eficaz da materialidade de execução no desenho e execução dos procedimentos adicionais de

auditoria?” a análise das respostas evidencia várias medidas recorrentes. A formação das equipas surge como a sugestão mais frequente, incluindo formação em estatística, normas ISA, julgamento profissional e aplicação prática da materialidade de execução.

Outro ponto-chave é o conhecimento profundo da entidade e do setor, destacando a importância de reuniões iniciais, compreensão do funcionamento interno e avaliação dos fatores de risco qualitativos e quantitativos. Muitos respondentes também mencionaram a necessidade de planeamento mais robusto e metodologias claras, incluindo definição de *thresholds*, utilização de softwares de auditoria e integração de inteligência artificial para apoiar a escolha de procedimentos.

De uma forma geral, os resultados obtidos confirmam que a materialidade de execução é amplamente reconhecida pelos ROC como um referencial fundamental no desenho e na execução dos procedimentos adicionais de auditoria, ao influenciar diretamente a seleção, a natureza, a extensão e o tamanho das amostras.

Contudo, verificou-se igualmente que a sua aplicação prática enfrenta limitações. Aspectos como falta de formação específica, pressões de rentabilidade, restrições de tempo e experiência insuficiente de parte das equipas foram identificados como obstáculos que podem comprometer a correta adaptação dos procedimentos adicionais em função da materialidade definida. O facto de 24% dos respondentes afirmarem já ter presenciado situações em que uma materialidade inadequadamente determinada conduziu a distorções não detetadas confirma a hipótese 3.

Neste contexto, embora exista um consenso sobre a relevância da materialidade de execução como guia fundamental, os resultados demonstram que a sua aplicação não é universal nem isenta de fragilidades. A necessidade de maior formação técnica, supervisão mais rigorosa, planeamento robusto, utilização de metodologias consistentes e integração de ferramentas tecnológicas revela que ainda há espaço para reforçar a eficácia do processo. Assim, conclui-se que a hipótese 3 é suportada pelos dados, na medida em que as limitações identificadas confirmam que o desenho e a execução dos procedimentos adicionais de auditoria podem não considerar inteiramente a materialidade de execução.

4. Conclusão

A presente dissertação procurou analisar a influência do risco do serviço na determinação dos procedimentos adicionais de auditoria, com particular atenção à comunicação entre os membros da equipa e à aplicação do conceito de materialidade de execução. A investigação, sustentada numa revisão teórica aprofundada e numa análise empírica junto dos ROC, permitiu identificar lacunas e desafios relevantes na aplicação efetiva dos riscos identificados na definição da materialidade de execução.

Em relação à primeira hipótese, foi confirmado que falhas na comunicação entre os membros da equipa comprometem significativamente a ligação entre os fatores de risco qualitativos identificados na fase de aceitação/continuação e o desenho dos procedimentos adicionais de auditoria. Apesar da existência de processos formais de comunicação, a participação limitada dos membros menos experientes nas reuniões de planeamento, a reduzida frequência dessas reuniões e a falta de reavaliação sistemática dos riscos identificados evidenciam lacunas que afetaram negativamente a eficiência do trabalho da equipa.

Quanto à segunda hipótese, os dados demonstraram que a materialidade de execução, embora amplamente reconhecida como um instrumento essencial para orientar o planeamento, não reflete adequadamente os fatores qualitativos do risco do serviço na prática. A predominância do uso de critérios quantitativos, aliada a obstáculos como insuficiente formação, pressões para rentabilizar o trabalho e limitações de tempo, dificulta a aplicação rigorosa e contextualizada da materialidade, o que pode resultar em procedimentos de auditoria menos eficazes. A experiência prática dos auditores mostrou-se um fator relevante, com profissionais mais experientes a adotar uma visão mais equilibrada entre critérios quantitativos e qualitativos.

Relativamente à terceira hipótese, os resultados indicam que, apesar de a materialidade de execução ser um referencial fundamental na definição da natureza, extensão e oportunidade dos procedimentos adicionais, a sua aplicação na prática não é sempre plena ou consistente. Embora a generalidade dos respondentes reconheça a influência da materialidade no desenho dos procedimentos, limitações operacionais, tais como falta de formação adequada e barreiras comunicacionais, podem comprometer a adaptação das abordagens de auditoria às especificidades dos riscos identificados.

Para além destas conclusões, importa destacar que os resultados obtidos se encontram alinhados com a literatura existente, reforçando a validade externa do estudo. Tal como referido por alguns respondentes, “não houve um total conhecimento do negócio e como tal falhou a redação da CLC”, o que converge com investigações que evidenciam o impacto das falhas de comunicação na identificação e resposta aos riscos. Estudos como os de Cameran et al. (2017) demonstram que a diversidade de perfis dentro das equipas, a existência de subgrupos hierárquicos e fenómenos de *groupthink* podem originar falhas de comunicação que comprometem a transmissão de informação.

A predominância de critérios quantitativos na definição da materialidade observada no estudo confirma tendências identificadas por Baldauf et al. (2015) e Choudhary et al. (2019), que demonstram que os auditores tendem a privilegiar métricas numéricas e a adotar limiares conservadores, frequentemente desconsiderando fatores qualitativos.

Por fim, a constatação de que uma materialidade inadequadamente definida pode conduzir a procedimentos insuficientes ou à não deteção de distorções relevantes está em linha com a evidência empírica apresentada por Goh et al. (2023) e Choudhary et al. (2019), que demonstram que limiares de materialidade excessivamente permissivos aumentam o risco de erros não detetados e de reformulações subsequentes das demonstrações financeiras. Assim, este estudo não só confirma fragilidades já documentadas, como acrescenta evidência empírica específica ao contexto português.

Em suma, este estudo contribui para a compreensão aprofundada das dinâmicas de comunicação e da aplicação do conceito de materialidade de execução na auditoria, ao destacar a necessidade de reforçar os processos formais de comunicação entre os membros da equipa. Propõe-se que as firmas de auditoria adotem medidas que promovam a participação mais ativa de todos os membros da equipa, melhorias na frequência e qualidade das reuniões, e a implementação de formação específica que assegure uma adequada integração dos fatores qualitativos na definição da materialidade.

Estes aperfeiçoamentos são fundamentais para elevar a qualidade das auditorias realizadas e minimizar os riscos associados à insuficiente consideração dos fatores qualitativos de risco.

As limitações deste estudo incluem a focalização no contexto específico dos ROC em Portugal, o que pode restringir a generalização dos resultados para outras jurisdições ou tipos de auditoria. Adicionalmente, a utilização predominante de questionários com

respostas fechadas limita a profundidade e a abrangência das percepções captadas, recomendando-se a realização de entrevistas ou estudos qualitativos mais detalhados em investigações futuras. Acresce ainda que a recolha das respostas foi efetuada via e-mail, o que pode ter afetado a taxa de resposta, devido a fatores como a desconfiança quanto à proveniência do *link* de acesso ao questionário.

Sugere-se que pesquisas futuras explorem, de forma integrada, as interações entre comunicação, avaliação do risco do serviço e definição da materialidade em diferentes contextos organizacionais e culturais. Investigação adicional poderia focar-se no impacto do uso de tecnologias de comunicação e metodologias inovadoras de definição de materialidade, assim como na análise longitudinal do efeito da formação contínua sobre a eficácia dos procedimentos adicionais de auditoria.

Referências bibliográficas

- Al-Adeem, K. R. (2023). The risk associated with the one-partner audit team scenario: A preliminary study. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 20(1), 102-128.
- Annelin, A., & Che, L. (2023). Audit team distance and audit quality threatening behaviour. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 43(1), 1-23. doi:<https://doi.org/10.2308/AJPT-2019-514>
- Arafat, Y., & Novani, S. (2025). AHP approach for selecting audit team to reduce audit report lag. *Ilomata International Journal of Management*, 6(1), 113-128. doi:<https://doi.org/10.61194/ijjm.v6i1.1454>
- Baldauf, J., Steckel, R., & Steller, M. (2015). The influence of audit risk and materiality guidelines on auditors' planning materiality assessment. *Accounting and Finance Research*, 4(4). doi:<https://doi.org/10.5430/afr.v4n4p97>
- Bamber, M. (1983). Expert judgment in the audit team: A source reliability approach. *Journal of Accounting Research*, 21(2), 396-412. Retrieved from <https://www.jstor.org/stable/2490781>
- Barbadillo, E. R., Conesa, I. M., Madrid, J. S., & Liburd, H. B. (2024). Audit risk management and audit effort in small and medium audit firms. *Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review*, 27(2), 212-228. doi:<https://www.doi.org/10.6018/rcsar.462211>
- Bastos, J., Sousa, J., Silva, P., & Aquino, R. (2023). O Uso do Questionário como Ferramenta Metodológica: potencialidades e desafios. *Brazilian Journal Of Implantology And Health Sciences*, 5(3), pp. 623-636.
- Birje, A. (2024). *In-Person Meetings vs Virtual Meetings: A Comprehensive Comparison*. Retrieved from Airmeet: <https://www.airmeet.com/hub/blog/in-person-meetings-vs-virtual-a-comprehensive-comparison/>
- Cameran, M., Ditillo, A., & Pettinicchio, A. (2017). *Audit team characteristics matter: how diversity affects audit quality*. Milan Italy: Università Bocconi.
- Cardile, D., Ielo, A., Corallo, F., Cappadona, I., D'Aleo, G., Cola, M., & Ciurleo, P. (2023). Communication training: Significance and effects of a preliminary psychological intervention upon an audit team. *International Journal of*

Environmental Research and Public Health, 20(5), pp. 1-11.
doi:<https://doi.org/10.3390/ijerph20054173>

- Chong, D., Eerde, W., Chai, K., Rutte, C., & Brombacher, A. (2005). *The impact of time pressure on teams in new product development: An exploratory study*. Canada: Engineering Management Conference.
- Choudhary, P., Merkley, K., & Schipper, K. (2019). Auditors' quantitative materiality judgments: Properties and implications for financial reporting reliability. *Journal of Accountig Research*, 57(5), 1-64. doi: <https://doi.org/10.1111/1475-679X.12286>
- Clor-Proell, S., Kadous, K., & Proell, C. (2023). Do as I say: A look at the supervisor behaviors that encourage upward communication on audit teams. *Accounting Horizons*, 15-24. Retrieved from https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4029042
- Cohen, J., Khalil, S., & Schwartz, K. (2011). Client engagement risks and the auditor search period. *Accounting Horizons*, 1-26. Retrieved from https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1855797
- Costa, C. B. (2017). *Auditoria Financeira: Teoria & Prática* (Vol. 11ª Edição). Lisboa: Rei dos Livros Editora.
- DeZoort, T., Harrison, P., & Taylor, M. (2006). Accountability and auditors' materiality judgments: The effects of differential pressure strength on conservatism, variability, and effort. *Accounting, Organizations and Society*, 31(4-5), 373-390. doi:<https://doi.org/10.1016/j.aos.2005.09.001>
- Dubrovsky, V., Kiesler, S., & Sethna, B. (1991). The equalization phenomenon: Status effects in computer-mediated and face-to-face decision-making groups. *Human-Computer Interaction*, 6(2), 119-146. Retrieved from https://www.researchgate.net/publication/242544877_The_Equalization_Phenomenon_Status_Effects_in_Computer-Mediated_and_Face-to-Face_Decision-Making_Groups
- Dwyer, K.-A. M., Brennan, N. M., & Kirwan, C. E. (2022). Accounting, Finance & Governance Review. 29. doi:<https://doi.org/10.52399/001c.36802>
- Ethridge, J., Marsh, T., & Revelt, B. (2007). Engagement risk: Perceptions and strategies from audit partners. 5(4). doi:<https://doi.org/10.19030/jber.v5i4.2536>

- Eyo, B., Temitayo, D., & Anthony, A. (2018). The effects of materiality concept on auditing practices and decision making. *Research Journal of Finance and Accounting*, 9(2), 113-119. Retrieved from https://www.academia.edu/94541958/The_Effects_of_Materiality_Concept_on_Auditing_Practices_and_Decision_Making
- Francisco, L. M. (2013). *A Análise Digital em Portugal – Um estudo empírico*. Leiria: Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico de Leiria.
- Gochhayat, J., Giri, V., & Suar, D. (2017). Influence of organizational culture on organizational effectiveness: The mediating role of organizational communication. *Global Business Review*, 18(3), 691-702. doi:<https://doi.org/10.1177/0972150917692185>
- Goh, B., Lee, J., Li, D., Li, N., & Wang, M. (2023). Auditor materiality threshold and audit quality – Evidence from the revised ISA 700 in the U.K. *School of Accountancy Research Paper Series*, 11(1), 1-67. Retrieved from https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4334886
- Halimatusyadiah. (2014). *The impact of leadership style and the organizational culture on the communication in an auditing team*. Indonesia: University Of Bengkulu.
- Hegazy, M., & Salama, S. (2021). Effects of qualitative factors and auditors' personal characteristics on materiality judgments. *Managerial Auditing Journal*, 37(3), 305-335. doi:<https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2019-2379>
- IAASB. (2022). *International Standard on Quality Management 1*.
- IAASB. (2025). *International Standards on Auditing (ISAs)*. International Federation of Accountants. Retrieved from <https://www.ifac.org/>
- ICAEW. (2017). *Materiality in the audit*.
- IFAC. (2018). *Guia de aplicação das ISA - Conceitos fundamentais e orientação prática*. International Federation of Accountants.
- IFAC. (2018). *Manual das normas internacionais de controlo de qualidade, auditoria, revisão, outros trabalhos de garantia de fiabilidade e serviços realizados*. Retrieved from https://www.oroc.pt/uploads/normativo_tecnico/auditoria/normativo_ifac/Signed/Manual%20de%20Normas%201_OROC_2019.pdf

- Indrastuti, S., Mardianty, D., Hasan, H., & Nugroho, G. (2024). Optimizing auditor performance : Examining the mediating role of communication in the work environment. *ATESTASI: JURNAL ILMIAH AKUNTANSI*, 7(1), 248-259. doi:<https://doi.org/10.57178/atestasi.v7i1.766>
- Johnstone, K. (2000). Client-acceptance decisions: Simultaneous effects of client business risk, audit risk, auditor business risk, and risk adaptation. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(1), 1-25. doi:<https://doi.org/10.2308/aud.2000.19.1.1>
- KPMG. (2022). *Understanding materiality in the context of the financial statements audit*. doi:<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/in/pdf/2022/10/chapter-2-aau-understanding-materiality-context-financial-statements.pdf>
- Kumor, I., & Mackowiak, E. (2018). Materiality in accounting and auditing. *32nd International Scientific Conference on Economic and Social Development – Odessa*, 218-225. Retrieved from <https://www.researchgate.net/publication/367966721>
- Masiulevičius, A., & Suryani, V. (2019). *Differentiation of performance materiality in audit based on business needs*. doi:<https://jssidoi.org/jesi/article/212>
- OROC. (2015). *Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas [Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, com as alterações introduzidas pela Lei n.º 99-A/2021, de 31 de dezembro, e pela Lei n.º 79/2023, de 20 de dezembro]*. Diário da República.
- OROC. (2023). *Estatuto da ordem dos revisores oficias de contas*. Retrieved from https://www.oroc.pt/uploads/a ordem/estatuto_oroc/Estatuto%20Ordem%20Revisores%20Oficiais%20de%20Contas.pdf
- Ostapenko, Y. (2024). Materiality level in the audit of financial statements and its impact on the auditor's professional judgment. *Oblik à Finansi [Accounting and Finance]*, 69-75. doi:[https://doi.org/10.33146/2307-9878-2024-4\(106\)-69-75](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2024-4(106)-69-75)
- Pedro, B. R. (2021). *Comunicação com os Encarregados de Governação: Os efeitos da pressão no revisor*. Lisboa: ISCTE Business School.
- Pedro, J. M. (2005). *Segurança informática em auditoria*. Retrieved from Sítio Oficial da Inspeção Geral de Finanças - Autoridade de Auditoria: https://igf.gov.pt/inftecnica/75_anos_IGF/pedro/pedro_tema.htm

- Sawyer, S. (2009). Analysis of Variance: The Fundamental Concepts. *Journal of Manual & Manipulative Therapy*, 17(2), pp. 27-38. doi:10.1179/jmt.2009.17.2.27E
- Sengur, E. (2012). Relationships among components of engagement risk. *Annals of the University of Petroşani, Economics*, 12(2), 292-304. Retrieved from <https://www.upet.ro/annals/economics/pdf/2012/part1/Sengur.pdf#:~:text=Engagement%20risk%20refers%20the%20overall%20risk%20associated%20with,of%20engagement%20risk%20and%20explain%20relations%20among%20them.>
- Suryani, D., & Sitorus, T. (2018). The client risk and the audit planning: Influence of acceptance of audit engagement. *International Research Journal of Business Studies*, 10(3), 183-198. doi:<https://doi.org/10.21632/irjbs>
- Wellmeyer, P., Mock, T., & Stuart, I. (2020). *The impact of hierarchical teams, method of communication, and auditor priming on key audit decisions.* doi:https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3690562

Apêndice A: Questionário aplicado aos ROC

1. Anos de experiência como Auditor?
2. Anos de experiência como Revisor Oficial de Contas?
3. Número de entidades auditadas anualmente?
4. Qual a dimensão média das empresas em que realiza auditorias?
5. Qual o formato mais comum das reuniões de equipa?
6. Quem costuma participar nas reuniões de planeamento da auditoria?
7. Em média, quantas reuniões de equipa se realizam durante a fase de planeamento da auditoria?
8. Existe um processo formal que assegure a comunicação ou partilha de riscos identificados na fase de aceitação com toda a equipa antes do início do trabalho de campo?
9. Considera que a informação sobre os fatores de risco identificados na fase de aceitação/continuação do cliente é claramente transmitida aos membros da equipa que desenham os procedimentos adicionais de auditoria?
10. Com que frequência os riscos identificados na fase de aceitação são reavaliados em reuniões de planeamento?
11. Na sua experiência, a comunicação entre os diferentes níveis da equipa de auditoria (ex.: *partner/sócio*, *manager/gerente*, assistentes) é eficaz durante o planeamento do trabalho?
12. Na sua experiência, qual é o intervalo de tempo entre a aceitação do trabalho e o planeamento do trabalho?
13. Na sua experiência, qual a consequência mais comum duma comunicação ineficaz entre os membros da equipa envolvidos na aceitação do trabalho e o restantes membro da equipa?
14. Na sua experiência, considera que falhas de comunicação entre o *partner/sócio* e os restantes membros da equipa contribuem para que fatores qualitativos relevantes (ex.: integridade da gestão, suspeita de fraude, mudanças na estrutura de controlo

- interno) não sejam devidamente refletidos na definição da materialidade de execução?
15. Pode descrever uma situação que tenha tido conhecimento de uma falha de comunicação que impactou negativamente a auditoria?
 16. Considera que usualmente a documentação de aceitação/continuação do cliente contém informação suficiente sobre os fatores de risco identificados no processo de aceitação para apoiar a definição da materialidade de execução?
 17. Em que medida, numa escala de 1 a 5, considera que os fatores qualitativos (ex.: integridade da gestão, mudanças no ambiente de controlo, juízos subjetivos) identificados na fase de aceitação são refletidos na definição da materialidade de execução? (1 = nada refletidos, 5 = totalmente refletidos)
 18. A definição da materialidade baseia-se mais em critérios quantitativos ou qualitativos, na sua prática?
 19. Na sua opinião a materialidade influencia diretamente a natureza e a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria a realizar?
 20. Pode descrever um caso de que tenha conhecimento em que um fator qualitativo relevante (ex.: suspeita de fraude, mudanças na gestão, ...) não foi refletido na materialidade de execução? Quais foram as consequências?
 21. Qual é, na sua opinião, a principal barreira para que fatores qualitativos sejam devidamente refletidos na definição da materialidade de execução?
 22. Quem é responsável por rever se os fatores qualitativos identificados foram devidamente refletidos na materialidade de execução?
 23. Já presenciou situações em que a não inclusão de fatores qualitativos na materialidade resultou em distorções não detetadas ou em repetição de tarefas significativa?
 24. Em que medida a materialidade de execução influencia a seleção dos procedimentos adicionais de auditoria? (1 = nada, 5 = totalmente)
 25. Numa escala de 1 a 5, em que medida considera que a materialidade de execução é efetivamente utilizada para definir o tamanho das amostras?

26. Qual é, na sua opinião, o principal obstáculo à utilização plena da materialidade de execução no desenho dos procedimentos adicionais de auditoria?
27. Considera que a equipa de auditoria está suficientemente treinada para ajustar os procedimentos adicionais em função da materialidade de execução?
28. Na sua experiência, quando a materialidade de execução não inclui adequadamente os fatores de risco associados ao trabalho, os procedimentos adicionais de auditoria aplicados tendem a ser: Insuficientes, Pouco Eficazes, Eficazes, Ineficazes, Ineficientes, Pouco Eficientes, Não sei.
29. Existe uma revisão formal para assegurar que a materialidade de execução foi considerada no desenho dos procedimentos adicionais de auditoria? Quem realiza esta revisão?
30. Já presenciou situações em que a materialidade de execução inadequadamente determinada resultou em distorções não detetadas?
31. Que melhorias sugere para garantir uma utilização mais eficaz da materialidade de execução no desenho e execução dos procedimentos adicionais de auditoria?