
AMEAÇAS À INDEPENDÊNCIA DO AUDITOR: UMA ANÁLISE A PARTIR DA PERCEPÇÃO DE AUDITORES INDEPENDENTES EM CONSONÂNCIA A NBC PA 290

Vania Regina Morás ¹
Taciana Rodrigues de Souza ²
Paulo Roberto da Cunha ³

▪ Artigo recebido em: 21/06/2018 ▪▪ Artigo aceito em: 30/05/2019 ▪▪▪ Segunda versão aceita em: 17/12/2019

RESUMO

O objetivo da pesquisa é identificar como os auditores independentes se comportam diante de situações de ameaças em relação a sua independência, conforme a NBC PA 290 (R2) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Para tanto, realizou pesquisa descritiva, de levantamento e com abordagem quantitativa. A amostra compreende 45 auditores independentes e o instrumento de coleta de dados é constituído por um questionário com 17 assertivas, sendo 7 de caracterização da amostra e 10 casos que caracterizam ameaças e não ameaças à independência do auditor, conforme NBC PA 290 (R2). Os dados foram analisados mediante estatística descritiva e por meio da entropia informacional. Os resultados demonstram que uma parte significativa dos auditores tem uma percepção equivocada quanto às ameaças à independência do auditor. Quando analisados os casos em que consta a ameaça à independência, constatou-se maior assertividade dos respondentes. Os destaques foram o caso 4 com 97,78% de identificação de ameaças, o caso 7 com 88,89% e o caso 8 com 82,24% com alguma ameaça identificada pelos auditores. Estes casos referem-se a ameaças de interesse próprio, de auto revisão ou de familiaridade. Os resultados elucidam a necessidade do constante monitoramento e observância às possibilidades de ameaça à independência do

¹ Doutoranda em Ciências Contábeis e Administração pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau – PPGCC/FURB. Endereço: Rua Antônio da Veiga 140, Sala D202, Campus I, CEP: 89030- 903, Bairro Victor Konder - Blumenau, SC – Brasil. E-mail: vaniar.moras@gmail.com. Telefone: (47) 3321-0565.

<https://orcid.org/0000-0003-3977-8357>

² Doutoranda em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS - Porto Alegre e Doutoranda em Ciências Empresariais pela Universidade do Minho – Portugal. Endereço: Av. Dr. Nilo Peçanha, 1600, CEP: 91330-002, Bairro Boa Vista - Porto Alegre, RS – Brasil. E-mail: taciana.rodrigues.souza@gmail.com. Telefone: (51) 3591-1122.

<https://orcid.org/0000-0002-4066-7251>

³ Doutor em Ciências Contábeis e Administração pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau; Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau – PPGCC/FURB e da Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC. Endereço: Rua Antônio da Veiga 140, Sala D202, Campus I, CEP: 89030- 903, Bairro Victor Konder - Blumenau, SC – Brasil. E-mail: paulocsa@furb.br. Telefone: (47) 3321-0565.

<https://orcid.org/0000-0001-5805-9329>

auditor, visto que, diferentes stakeholders utilizam o resultado final da auditoria para acompanhamento ou tomada de decisão.

Palavras-Chave: Independência do auditor. Ameaças à independência. Auditoria independente.

THREATS TO AUDITOR INDEPENDENCE: AN ANALYSIS FROM THE PERCEPTION OF INDEPENDENT AUDITORS IN ACCORDANCE WITH NBC PA 290

ABSTRACT

The aim of the research is to identify how independent auditors behave in the face of threat situations in relation to their independence, according to NBC PA 290 (R2) of the Brazilian Federal Council of Accounting (CFC). For that, it was performed a descriptive and quantitative survey. The sample comprised 45 independent auditors and the data collection instrument consisted of a questionnaire with 17 assertions, of which 7 characterize the sample and 10 characterize threats and non-threats to the independence of the auditor, according the mentioned NBC PA 290 (R2). Data were analyzed through descriptive statistics and informational entropy. Results show that a significant proportion of the auditors have a misperception about the threats to the auditor's independence. When the cases in which the threat to independence were analyzed, it was verified a greater assertiveness of the respondents. The highlights were case 4 with 97.78% of threat identification, case 7 with 88.89% and case 8 with 82.24% with some threats identified by the auditors. These cases refer to threats of self-interest, self-review or familiarity. The results elucidate the need for constant monitoring and observance of the possibilities of threatening the auditor's independence, since different stakeholders use the final result of the audit for monitoring or decision making.

Keywords: Auditor independence. Threats to independence. Independent auditing.

1 INTRODUÇÃO

A eficiência dos mercados de capitais depende de informações confiáveis que são disponibilizadas referentes às condições das empresas, de maneira que suas ações devem ser negociadas publicamente (Moore et al., 2006). Os grandes colapsos e escândalos contábeis que ocorreram após o ano de 2000, levaram a um interesse, de modo generalizado, nas reformulações regulatórias de auditoria, com o objetivo de melhorar a sua qualidade, na qual inclui a independência do auditor (Mauldin, 2003). Isto ocorreu devido ao fato de que a divulgação das demonstrações financeiras para às partes interessadas deveriam ser consideradas confiáveis. Sendo assim, um profissional independente, no caso os auditores externos, passaram a ter um papel fundamental na análise destes relatórios (Silva & Silva, 2018).

Desta forma, os auditores analisam a veracidade destas informações e confirmam publicamente que foram elaboradas em conformidade com os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos (GAAP), ou ainda, emitem um relatório

no qual declaram o contrário. Ao realizar a certificação dos relatórios, os auditores independentes adquirem responsabilidade que transcende qualquer relação que ocorra de trabalho com o cliente (Moore et al., 2006).

Em geral, para toda a sociedade é de grande relevância à divulgação de informações confiáveis das empresas. Em diversos países, a profissão de auditoria desempenha um papel vital, uma vez que permite a credibilidade das demonstrações financeiras que foram auditadas. A credibilidade possui o fundamento em que o público acredita na capacidade do auditor de tomar decisões objetivas e imparciais, ou seja, quando tomadas com competência e independência. A independência perceptível pode ser considerada um dos aspectos primordiais da atividade de auditoria (Dykxhoorn & Sinning, 1982).

A importância de submeter as demonstrações financeiras das empresas para uma revisão por parte dos auditores independentes é considerada a mais importante. A revisão possibilita credibilidade, segurança e veracidade das informações divulgadas para os investidores (Felker, 2003). No Brasil, a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.311/10 que aprova a NBC PA 290, trata da independência do auditor em seus trabalhos de auditoria e de revisão, alterada em maio de 2017 mediante uma revisão. Esta norma auxilia as firmas e os membros das equipes de auditoria na aplicação de conceitos importantes como a independência de fato e de aparência, para a conquista e a manutenção da independência.

A independência do auditor é um fator crítico em manter a credibilidade dos auditores externos e dos seus serviços. Os profissionais precisam manter a confiança contínua da sociedade e é vital compreender a ética profissional e as penalidades que são impostas (Falk et al., 1999). A auditoria tem como objetivo examinar de forma crítica a elaboração das demonstrações financeiras, bem como obter uma opinião apropriada para fornecer o relatório do auditor independente (Lehman, 2007).

No que se refere a autonomia, pode-se afirmar que é um pilar fundamental da profissão de auditoria, uma vez que caso não esteja presente, a profissão não teria credibilidade necessária para gerar valor à governança corporativa. Além de que a independência é um estado mental que pode ser prejudicado por várias ameaças em potencial, que começam pela objetividade básica, que são ameaças que o auditor e a empresa de auditoria devem lidar e compreender para não se tornarem prejudiciais à independência (Gramling, Rittenberg & Johnstone, 2012).

Os auditores enfrentam elevadas ameaças à independência, a ponto de emitir uma opinião sem modificações. A associação entre a ameaça e a escolha de um relatório é mediada pela avaliação final da informação obtida pelo auditor, ou seja, é improvável que opções diferentes de relatórios podem ser um resultado de escolhas conscientes. Durante o processo de auditoria o auditor é motivado pela avaliação dos testes e desempenha um papel fundamental no efeito das ameaças na tomada de decisões. Deste modo, é improvável que o efeito da ameaça à independência seja um viés de escolha devido a critérios de ajustes das decisões, é mais provável que este seja um problema do processo de julgamento e tomada de decisão (Blay, 2005).

Sendo assim, destaca-se que as ameaças à independência é um foco importante tratado na NBC PA 290 (R2), as quais podem ser criadas por uma

ampla gama de relações e de circunstâncias nas quais criam ameaças que podem afetar o resultado final dos auditores. Estas ameaças, segundo a NBC PA 290 (R2) do CFC, podem ser categorizadas em ameaças de interesse próprio, de auto revisão, de defesa do interesse próprio, de familiaridade e de intimidação. Ao tomar uma decisão, o auditor está dividido entre os benefícios esperados, a partir de oportunidades de negócios, relacionados com o potencial do cliente, e a responsabilidade exigida ao auditor em formar sua opinião. Para seu próprio benefício, o auditor eleva os honorários de auditoria, por meio da concessão e, em contraprestação, o cliente pode efetivamente exercer pressão sobre o auditor em formar uma opinião de auditoria favorável (Lu & Sivaramakrishnan, 2009). Sousa (2018) destaca a importância de aplicar questionário para os auditores a fim de obter informações acerca de suas perspectivas com relação a independências e quais os diferentes condicionantes podem afetá-las.

Diante do exposto, considerando que o trabalho de auditoria deve ser revestido pela independência do auditor, apresenta-se o seguinte problema de pesquisa: Qual a percepção de auditores independentes em relação às ameaças à independência do auditor em consonância a NBC PA 290 (R2)? Dessa forma, o artigo tem como objetivo geral identificar como os auditores independentes se comportam diante de situações de ameaças em relação a sua independência, conforme a NBC PA 290 (R2).

O estudo justifica-se pela importância de abordar o tema de ameaças que o auditor se depara com o processo de auditoria, desde o planejamento, execução e formação do relatório do auditor independente. Assim, a auditoria contábil foi criada como instrumento para amenizar a assimetria existente entre as informações financeiras internas das empresas e aquela divulgada aos diversos *stakeholders*. Deste modo, o trabalho de um auditor independente é entendido como uma atividade cujo objetivo é a emissão de um relatório independente, imparcial e especializado sobre a confiabilidade e fidelidade dos documentos contábeis de uma empresa (Martinez-Blasco, Garcia-Blandon & Vivas-Crisol, 2016).

A competência do auditor independente está atrelada a sua capacidade de detectar a existência de irregularidades contábeis, assegurando a divulgação aos usuários da informação contábil e possíveis irregularidades encontradas. Portanto, a qualidade da auditoria depende da independência e competência do auditor, quanto maior a independência e competência, maior a qualidade realizada (Dantas, Barreto & Carvalho, 2017).

As ameaças à independência do auditor pode ser influenciada pela qualidade do profissional que está executando os trabalhos de auditoria, por eventos externos, por limitações ou restrições as informações contábeis, afinidade do auditor com a empresa auditada, relações de amizade ou família com parceiros e gerentes da empresa auditada, negligência pessoal, interesses financeiros na empresa, relacionamento com os valores auditados e a vinculação dos honorários de auditoria, entre outros (Viloria, 2009). Deste modo, a partir do momento em que a independência do auditor passa a ser influenciada por ameaças, conseqüentemente, o mesmo deixará de emitir um relatório do auditor independente apropriado que vai de encontro a veracidade e fidedignidade das informações contábeis que, por sua vez, passa a ser uma ameaça aos diversos *stakeholders*, os quais não possuem informações íntegras que estão de acordo com a atual situação econômica e financeira da empresa

e tornando-se uma ameaça para a tomada de decisões (Martinez-Blasco, Garcia-Blandon & Vivas-Crisol, 2016).

Diversos estudos, tanto nacionais quanto internacionais, têm abordado temas relacionados à independência do auditor (Martín, Hermosa & Laguna, 2006; Veiga, Borges & Amorim, 2014), relatório do auditor independente (Santos et al., 2009; Dutra, Alberton & Bornia, 2012), qualidade da auditoria independente (Costa & Moreira, 2010; Dantas & Medeiros, 2015; Köse & Ertan, 2016; Husnin, Nawawi & Salin, 2016); falhas no relatório do auditor independente (Wu, Hsu & Haslam, 2016), opinião dos auditores no mercado de ações (Ianniello & Galloppo, 2015), competência do auditor independente (Siagian, 2018). Deste modo, a presente pesquisa difere e procura contribuir em relação as demais, no intuito de fornecer informações sobre a percepção dos próprios auditores sobre diferentes casos que remetem ou não a perda da independência, a luz do que concerne e tipifica a NBC PA 290 (R2). Esta investigação contribui também para que os diferentes *stakeholders*, bem como, os órgãos reguladores estejam cientes da percepção destes auditores quanto as ameaças à independência. Portanto, está temática deve ser pautada e discutida frequentemente pelos órgãos reguladores, a fim de implementar regras e normas a serem seguidas pelos auditores independentes e empresas no processo de auditoria, com a finalidade de mitigar as ameaças tanto a sua independência na emissão do relatório do auditor independente sobre sua opinião, quanto a formação da opinião e apresentação das informações contábeis e financeiras aos diversos *stakeholders* para a tomada de decisão (Serra & Rodríguez, 2013).

Este trabalho além de apresentar esta contextualização, apresenta um referencial teórico, na qual é abordado sobre a independência do auditor, ameaças à independência do auditor e a Teoria da Agência como base teórica. Em seguida, apresenta-se os procedimentos metodológicos adotados, bem como a análise dos resultados. Por fim, são apresentadas as considerações finais e as referências utilizadas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Independência do Auditor

O funcionamento de um mercado de capital eficiente requer a divulgação de informações sobre as empresas por meio de relatórios financeiros, na qual incluem demonstrações financeiras, análise de gestão, discussões, notas e demais documentos. No entanto, as divulgações destas informações são realizadas por meio de intermediários de informação, como especialistas do setor, analistas financeiros, auditores independentes, dentre outros (Healy & Palepu, 2001).

Os auditores externos têm a função de emitir um relatório independente que certifique a veracidade das demonstrações financeiras de uma organização. É fundamental a garantia da independência para que todos os interessados como investidores, credores e parceiros estratégicos possam ter informações confiáveis sobre a empresa. Se não houver independência, não há razão para os auditores externos existirem. Para que a verdadeira independência possa existir, os auditores externos devem auxiliar na busca de um relatório preciso, que não seja afetado por ameaças com diferentes objetivos (Moore et al., 2006).

Neste sentido, a essência da integridade do processo de auditoria é a independência do auditor, exigida pelas normas da profissão contábil. Desta forma, é obrigatório para o auditor manter a integridade de auditoria independente nos relatórios financeiros. Após os grandes escândalos financeiros nas empresas como a Enron e WorldCom, a confiança do público na independência da profissão contábil passou a ser questionada (Chen, Elder & Liu, 2005).

Um provável fator que relativamente sustenta os escândalos e os colapsos corporativos em todo o mundo, segundo Law (2008), é a falta de independência do auditor e, desde o colapso da empresa Enron, a profissão e os órgãos reguladores, como a *Securities and Exchange Commission* (SEC) enfatizam para os problemas associados com a independência dos auditores. Como exemplo, Law (2008) cita os escândalos nos EUA, como a *Enron*, *Sunbeam* e *WorldCom*; na Austrália, como *One Tel* e *HIH*; e na Itália, a *Parmalat*.

Com o objetivo de restaurar a confiança dos mercados e dos investidores, Windsor & Warming-Rasmussen (2009) afirmam que o governo dos EUA, rapidamente, aprovou a *Lei Sarbanes-Oxley*, a fim de melhorar a transparência e a qualidade das informações financeiras das organizações. Subjacente à reforma regulatória, Bugeja (2011) afirma que há a crença de que a prestação de serviços não relacionados à auditoria diminui a qualidade das demonstrações financeiras e, ainda, prejudica a independência do auditor. Neste caso, um investidor pode concluir que um auditor não é capaz de agir sem viés, o que prejudicaria a sua independência.

Nesta perspectiva, DeAngelo (1981) destaca que o auditor deve possuir incentivos para afirmar a verdade quando se refere a uma notícia ruim sob a perspectiva do cliente. Esta afirmação não implica dizer que a opinião do auditor não terá importância, a menos que ele diga a verdade. Pode-se afirmar o inverso, ou seja, quanto mais alto o incentivo para o auditor dizer a verdade, o relatório do auditor terá mais valor.

Na sociedade, o papel dos auditores é garantir que as demonstrações financeiras e os relatórios corporativos representam o real desempenho da empresa para terceiros interessados. Portanto, para que os auditores desempenhem este papel é fundamental que sejam independentes (Lavin, 1977).

A definição de independência do auditor evoluiu ao longo das décadas juntamente com os profissionais da área contábil, segundo Moore et al. (2006). O conceito de independência foi considerado de grande importância, na década de 1920 e 1930 e possuía o foco na eliminação dos conflitos de agência, que surgiram a partir das relações financeiras entre os auditores e os clientes. Já nas décadas posteriores, se tornou mais importante a aparência de independência do auditor. Moore et al. (2006) acrescentam que os conflitos de interesses impedem que os indivíduos façam avaliações objetivas, porém, muitas vezes os profissionais negam que as decisões tomadas são influenciadas por estes conflitos.

A independência dos auditores é reconhecida por possuir duas dimensões distintas: a independência de fato e a independência por aparência. A independência de fato pode ser definida como a capacidade de o auditor tomar decisões na auditoria que sejam objetivas e imparciais, é o estado imparcial mental do auditor. Já a independência por aparência são as

percepções dos usuários das demonstrações contábeis ou até mesmo suas crenças de que o auditor é capaz de tomar decisões indiferentes da auditoria (Dykxhoorn & Sinning, 1982).

No entanto, Zhang, Zhou & Zhou (2005) comentam que a independência do auditor em uma empresa pode estar interligada com a divulgação de problemas referentes aos controles internos. Os autores explicam que quando existe um vínculo econômico forte entre uma empresa auditada e um auditor, o auditor possui incentivo para ignorar os problemas que sejam relevantes e emitir um relatório que seja sem modificação sobre os controles internos da empresa auditada.

Além disso, os agentes econômicos utilizam os serviços de auditoria para aumentar o valor informativo das contas. Sendo assim, os clientes desejam uma auditoria de qualidade e buscam alcançar condições melhores com relação ao contrato firmado com os auditores. Entretanto, pode surgir assimetrias e conflitos complexos. Deste ponto de vista, a base para a qualidade das informações é a competência de técnica e a independência do auditor. No que se refere aos tipos de conflitos em relação à qualidade da auditoria pode-se resumir três deles. O primeiro é a assimetria de informação entre o auditor e o cliente que manifesta a competência técnica do auditor. O segundo é a assimetria indireta entre o auditor e o cliente de um lado e, os usuários de outro, que manifesta a independência do auditor. Por fim, o terceiro é a assimetria indireta entre os diferentes clientes do auditor em relação à sua independência e em relação a outros clientes (Arruñada, 1999).

2.2 Ameaças à Independência do Auditor

A NBC PA 290 (R2) requer que os membros de equipes de auditoria, firmas e firmas em rede sejam independentes dos clientes de auditoria, para aplicar os conceitos que compreendem a independência de pensamento. A norma aborda a postura na qual permite a apresentação e a conclusão dos trabalhos que não comprometa o julgamento profissional, além de uma aparência de independência que se faz necessário no trabalho do auditor. Esta aparência de independência, conforme a NBC PA 290 (R2), referem-se a fatos e circunstâncias que são significativos a ponto de que um terceiro, com experiência, conhecimento e bom senso provavelmente concluiria, que a integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional da firma, ou de membro da equipe de auditoria ficaram comprometidos.

Sendo assim, os auditores são profissionais que devem ser independentes, tanto de fato, quanto em aparência. Para serem independentes de fato precisam ser objetivos e imparciais em suas ações e avaliações e, não se deixarem ser influenciados pelos executivos ou administradores das empresas. Os autores acrescentam ainda que os auditores devem utilizar-se do ceticismo profissional no processo de coletas de evidências. Quanto à independência de aparência, os auditores devem ser percebidos pelos usuários como profissionais independentes a ponto de solicitar uma opinião sobre as demonstrações financeiras auditadas (Gramling, Rittenberg & Johnstone, 2012).

No entanto, pode haver ameaças que possam comprometer à independência dos auditores e a NBC PA 290 (R2) descreve estas ameaças, as

quais podem ser criadas por uma ampla gama de relações e circunstâncias. Quando uma circunstância ou relacionamento cria uma ameaça, esta pode comprometer ou pode ser percebida como se comprometesse o cumprimento dos princípios fundamentais de um auditor. No entanto, uma circunstância ou relacionamento pode criar mais de uma ameaça e, esta pode afetar o cumprimento de um, ou mais princípios fundamentais. A NBC PA 290 (R2) tipifica e conceitua as ameaças da seguinte forma:

- a) ameaça de interesse próprio é a ameaça de que interesse financeiro ou outro interesse influenciará de forma não apropriada o julgamento ou o comportamento do auditor;
- b) ameaça de autorrevisão é a ameaça de que o auditor não avaliará apropriadamente os resultados de julgamento dado ou serviço prestado anteriormente por ele, ou por outra pessoa da firma dele, nos quais o auditor confiará para formar um julgamento como parte da prestação do serviço atual;
- c) ameaça de defesa de interesse do cliente é a ameaça de que o auditor promoverá ou defenderá a posição de seu cliente a ponto em que a sua objetividade fique comprometida;
- d) ameaça de familiaridade é a ameaça de que, devido ao relacionamento longo ou próximo com o cliente, o auditor tornar-se-á solidário aos interesses dele ou aceitará seu trabalho sem muito questionamento;
- e) ameaça de intimidação é a ameaça de que o auditor será dissuadido de agir objetivamente em decorrência de pressões reais ou aparentes, incluindo tentativas de exercer influência indevida sobre o auditor (CFC, 2017).

Cabe salientar que, a NBC PA 290, denominada Resolução 1.311/10 passou por duas alterações, sendo a primeira, com publicação no DOU em 28/05/2014 e a segunda em 26/05/2017, passando a ser denominadas NBC PA 290 (R1) e NBC PA 290 (R2), conseqüentemente. Porém, as duas alterações não apresentaram mudanças no que concerne as ameaças à independência do auditor, objetivo deste estudo, mencionadas acima, manteve-se nas duas alterações, assim, entende-se que as mudanças na norma não influenciaram na pesquisa (CFC, 2014, 2017).

Nas pesquisas de Gramling, Rittenberg & Johnstone (2012) há a discussão referente as principais ameaças à independência do auditor, dentre elas encontram-se: os esquemas de remuneração entre sócios, a familiaridade com os clientes após vários anos de trabalho na mesma empresa em que o auditor pode se tornar menos cético, as pressões de tempo quando os auditores se sentem pressionados na realização de trabalhos e a racionalização de comportamento quando são detectadas informações potencialmente incorretas que exige tempo para determinar se são materiais ou não e, para poupar tempo, o auditor assume suas próprias decisões, na qual podem estar incorretas.

Para DeAngelo (1981), o oportunismo do auditor em aumentar os honorários de auditoria durante a realização dos trabalhos ao alegar excesso de custos pode representar uma ameaça à sua independência, uma vez que no

início do contrato, o auditor não conhece em profundidade os riscos do negócio. Por outro lado, os clientes arcam com os custos e depois, oportunamente, tiram proveito de eventos futuros não previstos, que pode custar a troca do auditor. Um exemplo de ameaça por interesse próprio, destacado por DeAngelo (1981) é quando há honorários elevados que não correspondem aos serviços que foram prestados pelos auditores e isto pode interferir na independência do auditor.

A ameaça à independência também ocorre quando há o medo de perder o cliente e, nesta situação, há uma propensão maior para os auditores sugerirem uma emissão de relatórios de auditoria sem modificações e que estejam de acordo com a preferência do cliente. Por outro lado, quando os auditores enfrentam elevado risco de litígio, há uma propensão maior para os auditores sugerirem uma emissão de relatórios de auditoria modificado. Além disso, um papel fundamental no efeito do risco em um processo de tomada de decisão de um auditor está relacionado com um raciocínio motivado, que ocorre durante a avaliação de evidências (Blay, 2005).

É essencial para a credibilidade e precisão das demonstrações financeiras que o auditor seja independente, pois há menor probabilidade de surgirem preocupações quando há um julgamento que seja independente. Um auditor que passa por práticas contábeis duvidosas provavelmente perde a confiança dos investidores e a sua reputação é questionada, se tais violações são descobertas. Um auditor é mais suscetível de comprometer a independência quando a receita esperada de clientes futuros ultrapassa a perda de reputação. Dessa forma, um grande vínculo econômico entre auditor e cliente pode enfraquecer a independência do auditor (Krishnamurthy, Zhou & Zhou, 2006).

Os honorários de não auditoria, após os escândalos de Arthur Anderson, têm aumentado nos últimos anos, o que pode ameaçar a independência do auditor. A Arthur Anderson foi a empresa de auditoria responsável pela Enron que foi considerada a sétima maior empresa dos EUA e uma das maiores empresas de energia do mundo, que veio a falir. Os escândalos devem-se a mecanismos de manipulação contábil e destruição de documentos de auditoria, uma vez que houve cumplicidade entre estas duas empresas e foi comprovada a existência de alteração e ocultação de informações. No seguimento dos grandes escândalos que ocorrem no final do século XX, surge nos Estados Unidos da América, em 2002, a Lei Sarbanes Oxley que se destina a proteger os investidores e monitorar os auditores (Peixoto, 2018).

Neste sentido, esta lei que proíbe os auditores a exercer certos tipos de serviços de não auditoria para não prejudicar a independência. No Reino Unido, as práticas de auditoria também descrevem serviços de não auditoria que não podem ser prestados para evitar ameaças significativas ao objetivo do auditor e que venham a ter efeitos adversos sobre a realização da auditoria (Chahine & Filatotchev, 2011).

Na realização de trabalhos de auditoria, os auditores que se depararam com ameaças à sua independência devem dar enfoque na gestão destas ameaças que inclui: o estabelecimento e o monitoramento de códigos de conduta para a empresa; o desenvolvimento de esquemas de remuneração apropriados; a implantação de revisões de decisões; a aceitação ou a retenção de clientes de alto nível; a separação de atividades de auditoria e de consultoria; a realização de revisões internas do trabalho e da documentação de auditoria

e; por fim, a realização de revisões e de inspeções, no âmbito da profissão. Neste sentido, pode-se destacar que os comitês de auditoria exercem papel fundamental para garantir a independência do auditor. Para isso, devem considerar todos os fatores que podem vir a afetar a independência profissional e não devem aprovar serviços que julgam ser fora da área e desfavoráveis à independência do auditor (Gramling, Rittenberg & Johnstone, 2012). O conselho de administração pode instituir diversos comitês com o propósito de auxiliar as suas atividades. Desta forma, o comitê de auditoria tem a responsabilidade de fiscalizar temas que englobam controles internos, demonstrações financeiras, auditoria interna e auditoria independente. Os seus membros são compostos por indivíduos do conselho de administração das empresas, preferencialmente independentes (IBGC, 2009).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para atender ao objetivo proposto realizou-se pesquisa descritiva, de levantamento e com abordagem quantitativa. A amostra, por acessibilidade, é composta por 45 auditores independentes. O instrumento de coleta de dados se consubstancia em um questionário com 17 questões. O questionário foi subdividido em duas partes. A primeira consiste na caracterização da amostra, na qual foi composta por 7 questões com o propósito de qualificar os respondentes quanto a idade, ao gênero, ao nível de formação, a área de formação, bem como se atuam ou já atuaram como auditor. Além disso, nos casos em que o respondente atua ou já atuou como auditor, duas outras perguntas foram feitas: por quanto tempo o auditor atua ou atuou e, ainda, se a empresa de auditoria é considerada uma *Big-four*.

A segunda parte do questionário se refere a 10 casos de ameaças e não ameaças à independência dos auditores criados pelos autores com base na NBC PA 290 do Conselho Federal de Contabilidade, no qual determina as seguintes ameaças à independência do auditor: “ameaça de interesse próprio, ameaça de auto revisão, ameaça de defesa de interesse do cliente, ameaça de familiaridade e ameaça de intimidação”. Destas, 5 casos não são considerados ameaças à independência do auditor e os outros 5 casos são considerados ameaças à independência do auditor, ambos elencados aleatoriamente.

Após a leitura de cada caso, o respondente deve assinalar uma opção entre as 5 alternativas possíveis, sendo 1 (nenhuma ameaça), 2 (baixa ameaça), 3 (alguma ameaça), 4 (alta ameaça) e 5 (ameaça máxima). O *link* do questionário foi enviado por *e-mail* juntamente com uma carta de apresentação da pesquisa.

Para a análise de dados foi utilizada na primeira parte do questionário uma descrição da amostra, por meio de estatística descritiva, a fim de identificar as características dos respondentes. Na segunda parte do questionário, com os 10 casos, utilizou-se a entropia informacional. Salienta-se que os casos foram analisados separadamente, isto é, analisaram-se primeiramente os casos que não representavam ameaças aos auditores e posteriormente os que representavam ameaças.

A entropia é um conceito resultante da termodinâmica que, gradualmente, foi sendo apropriado por outras áreas do conhecimento, como a

economia e as ciências da informação. Nas ciências sociais, esse conceito foi introduzido por Theil (1972), cujo objetivo é o de produzir indicadores que subsidiassem a explicação de processos sociais (Vieira, 2008). A entropia da informação refere-se à medida de dispersão dos dados. Dados com ampla distribuição de probabilidade, o valor de entropia será baixo, enquanto, dados com distribuição estreita e em picos, o valor de entropia será elevado. Zeleny (1982) explica a entropia como uma medida simples, mas poderosa, por causa da quantidade de informações fornecida por uma dada fonte de informação. A ocorrência do evento pode ser estimada pela probabilidade.

Por meio da entropia verifica-se a quantidade de informações contidas nas questões propostas. A entropia serve como medida da quantidade de informação, que é útil ao se avaliar situações em que há diferentes respostas. As respostas são medidas a partir de um ponto de referência escolhido pelo pesquisador, e cada resposta é transformada em uma probabilidade dentro de um conjunto, o que faz com que respostas idênticas às esperadas não causem impressões. As que causam impressões por se afastarem daquilo que seria esperado pelo pesquisador acabam avaliando a quantidade de informação contida em uma pergunta ou em um conjunto delas (Zeleny, 1982). Conforme Zeleny (1982), a fórmula do cálculo da entropia da informação é apresentada da seguinte forma:

Sejam $d_i = (d_i^1, d_i^2, \dots, d_i^m)$ os valores normalizados, em que: $d_i^k = \frac{x_i^k}{x_i^*}$

caracteriza o conjunto D, em termos do i-ésimo atributo.

Define-se $D_i = \sum_{k=1}^m d_i^k; i = 1, 2, \dots, n$. A medida de entropia do contraste de intensidade para o i-ésimo atributo é calculado por $e(d_i) = -\alpha \sum_{k=1}^m \frac{d_i^k}{D_i} \ln\left(\frac{d_i^k}{D_i}\right)$, em que $\alpha = \frac{1}{e_{\max}} > 0$ e $e_{\max} = \ln(m)$. Lembrando ainda que $0 \leq d_i^k \leq 1$ e $d_i^k \geq 0$.

Caso todos os d_i^k forem iguais para um dado i, então $\frac{d_i^k}{D_i} = \frac{1}{n}$ e $e(d_i)$ assume

o valor máximo, isto é, $e_{\max} = \ln(m)$. Ao se fixar $\alpha = \frac{1}{e_{\max}}$, determina-se $0 \leq e(d_i) \leq 1$ para todos os dí's. Essa normalização é necessária para efeito comparativo.

A entropia total de D é definida por: $E = \sum_{i=1}^n e(d_i)$.

Quanto maior for $e(d_i)$, menor é a informação transmitida pelo i-ésimo atributo, ou seja, menos dispersa se encontra a informação. Caso $e(d_i) = e_{\max} = \ln(m)$, então o i-ésimo atributo não transmite informação e pode ser removida da análise decisória. Devido ao peso $\tilde{\lambda}_i$ ser inversamente relacionado a $e(d_i)$, usa-se $1 - e(d_i)$ ao invés de $e(d_i)$ e normaliza-se para assegurar que

$$0 \leq \tilde{\lambda}_i \leq 1 \text{ e } \sum_{i=1}^n \tilde{\lambda}_i = 1.$$

Assim, a entropia da informação pode ser representada por:

$$\tilde{\lambda}_i = \frac{1}{n - E} [1 - e(d_i)] = \frac{[1 - e(d_i)]}{n - E}.$$

Após a identificação das questões que apresentaram dispersão nos resultados obtidos, ou seja, maior grau de entropia, utilizou-se a estatística descritiva para descrever a amplitude relacionada a ameaça da independência do auditor.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção apresenta-se a descrição e análise dos resultados. Inicialmente aborda-se a estatística descritiva para caracterização da amostra e, em seguida é apresentada a entropia informacional referente aos casos elaborados. Dessa forma, apresenta-se a caracterização da amostra, conforme a Tabela 1.

Observa-se na Tabela 1 que 6,67% dos respondentes possuem menos de 25 anos, 15,56% possuem idades entre 25 a 34 anos e 17,78% têm entre 35 a 44 anos. Destaca-se que 46,66% da amostra possui idade superior a 55 anos, mesmo percentual de auditores que possuem acima de 30 anos de experiência em auditoria, fato este que enriquece a pesquisa, uma vez que possuem competências para descrever com mais propriedade a sua percepção quanto aos casos de ameaças à independência.

Quanto ao gênero, observa-se que 86,67% são homens, enquanto somente 13,33% são mulheres. Ressalta-se que 35,56% possuem especialização, 33,33% são mestres, 11,11% doutores e apenas 2,22% pós-doutores, ou seja, entre mestre, doutores e pós doutores, a amostra é composta por 46,66%, mesmo percentual observado no tempo de experiência como auditores.

Tabela 1
Caracterização da amostra

Questão	Assertivas	Alternativas	% de Respostas
1	Idade	< 25 anos	6,67%
		Entre 25 a 34 anos	15,56%
		Entre 35 a 44 anos	17,78%
		Entre 45 a 54 anos	13,33%
		> 55 anos	46,66%
2	Gênero	Masculino	86,67%
		Feminino	13,33%
3	Nível de formação	Graduado	15,56%
		Especialista	35,56%
		Mestrado	33,33%
		Doutorado	11,11%
		Pós-Doutorado	2,22%
		Outro	2,22%
4	Área de formação respectivamente ao nível mais elevado	Administração	11,11%
		Economia	0,00%
		Ciências Contábeis	86,67%
		Outros	2,22%
5	Atua ou já atuou como auditor?	Sim	100,00%
		Não	0,00%
6	(Responda somente se a resposta foi sim para a questão 5) Quanto tempo?	< 2 anos	2,22%
		Entre 2 a 9 anos	15,56%
		Entre 10 a 19 anos	17,78%
		Entre 20 a 29 anos	13,33%
		> 30	46,66%
7	(Responda somente se a resposta foi sim para a questão 5) Em empresa de auditoria Big-Four?	Sim	28,89%
		Não	71,11%

Fonte: Elaborada pelos autores.

Conforme esperado, a maioria dos respondentes (86,67%) são contadores, em que 71,11% deles atuaram ou atuam como auditores em empresas *Big Four*. Diante das características encontradas, entende-se que os respondentes contemplam adequadamente o perfil desejado, visto a formação e experiência obtida em auditoria. Após observação de tais características da amostra, em seguida é efetuada a análise da entropia dos casos elaborados de modo que não afetam a independência do auditor independente, exposto na Tabela 2.

Tabela 2

Entropia informacional relacionada aos casos de não ameaças à independência do auditor

Caso	Assertivas	Entropia e (di)	Peso da Assertiva	Média
1	Joana, auditora sênior da firma XY Auditores Independentes, está escalada para efetuar auditoria das demonstrações contábeis da Empresa "P". Sabe-se que Pedro, esposo da Joana, possui uma empresa que fornece todos os serviços de soluções de TI para a Empresa "P". O Gerente de auditoria da XY Auditores Independentes acompanhará e revisará todo o trabalho efetuado pela equipe de auditoria na qual Joana faz parte. Diante do exposto, qual sua percepção quanto ao nível de ameaça à independência da firma de auditoria na Empresa "P"?	0,9760	0,1911	2,86
2	Antônio, auditor sênior da firma XY Auditores Independentes, está escalado para efetuar auditoria das demonstrações contábeis do Banco Rentabilidade S.A. Sabe-se que Antônio, no ano corrente, tomou um empréstimo neste banco para aquisição de um imóvel em área privilegiada na cidade, no montante de R\$ 500.000, no qual procedimentos, prazos e condições de financiamentos adotados são considerados normais a qualquer tomador de empréstimo. Diante do exposto, qual sua percepção quanto ao nível de ameaça à independência da firma de auditoria na Empresa "P"?	0,9713	0,2284	2,57
5	Antônio, ex-auditor sênior da firma XY Auditores Independentes, foi contratado como contador pela Empresa "Z" na qual a firma XY Auditores Independentes realiza trabalho de auditoria das demonstrações contábeis. Antônio atendia a todos os quesitos necessários ao cargo e a contratação ocorreu no mês de outubro do ano corrente. A firma de auditoria designou outro gerente responsável que revisará todo o trabalho efetuado por Antônio enquanto auditor sênior naquele ano. Diante do exposto, qual sua percepção quanto ao nível de ameaça à independência da firma de auditoria na Empresa "Z"?	0,9829	0,1363	2,93
6	Paulo integra a equipe da firma de auditoria "WY" Auditores Independentes, que audita as demonstrações contábeis da empresa "H" Construtora e Incorporadora, a qual necessita urgentemente de uma pessoa para assumir o cargo de diretor financeiro somente para o período de seis meses. Conforme necessidade da empresa "H" Paulo aceitou o cargo de diretor financeiro, porém não é integrante do membro da equipe de auditoria. Diante do exposto, qual sua percepção quanto ao nível de ameaça à independência da firma de auditoria na Empresa "H" Construtora e Incorporadora?	0,9784	0,1718	3,57

Caso	Assertivas	Entropia e (di)	Peso da Assertiva	Média
10	Cesar, auditor da firma de auditoria "JK" Auditores Independentes e membro da equipe que presta serviços tributários ao cliente "T" Soluções Inteligentes, prestou serviços de planejamento tributários à "T" Soluções Inteligentes. Na "JK", Cesar não integra a equipe da firma de auditoria que revisa as demonstrações contábeis. Diante do exposto, qual sua percepção quanto ao nível de ameaça à independência da firma de auditoria na empresa "T" Soluções Inteligentes?	0,9658	0,2724	2,66
Total		4,8744	1,0000	

Fonte: Elaborada pelos autores.

Nos casos que não apresentam ameaças para a independência do auditor, observa-se na Tabela 2 que os maiores $e(di)$ s pertencem aos casos 5 e 6, cujos valores foram de 0,9829 e 0,9784 respectivamente, enquanto o menor $e(di)$ refere-se ao caso 10, com 0,9658. Zeleny (1982) postula que quanto maior for o $e(di)$, menor será a informação transmitida e quanto mais próximo de zero for o $e(di)$, maior o grau de entropia presente.

Observando-se o peso de cada assertiva em relação ao total da categoria, verifica-se que as assertivas 10, 2 e 1 apresentam os maiores pesos (0,2724; 0,2284 e 0,1911), o que demonstram serem as assertivas com maiores dispersões nas respostas obtidas. Deste modo, verifica-se que para estes casos ocorreram as maiores divergências de respostas por parte dos auditores participantes da pesquisa. Essa divergência é melhor elucidada por meio da Figura 1.

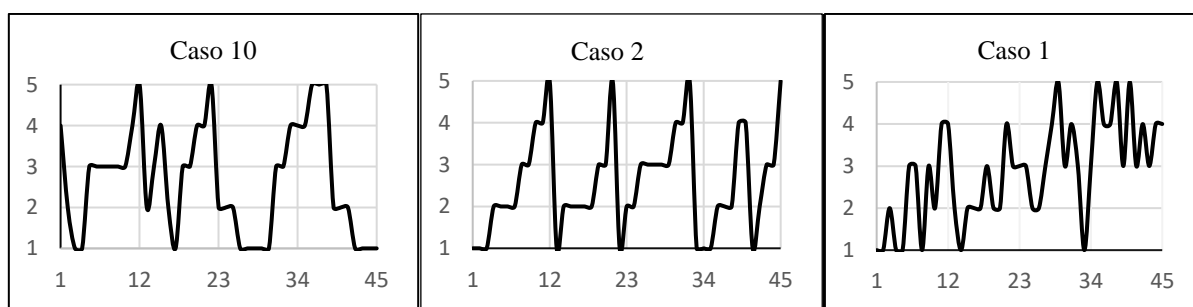


Figura 1 – Gráfico das assertivas quanto aos casos de não ameaças à independência do auditor

Fonte: Elaborada pelos autores.

Destaca-se que todos os cinco casos apresentados (1, 2, 5, 6 e 10) não possuem ameaça à independência do auditor, conforme observado na NBC PA 290 do CFC, entretanto, houve respostas desde a escala 1 (nenhuma ameaça) até a escala 5 (ameaça máxima).

No caso 10 a ameaça de auto revisão, de interesse próprio e de defesa do interesse do cliente é afastada pelo fato de que "César" não faz parte da equipe de auditoria que analisará as demonstrações contábeis da empresa "JK". Para o caso 2, a caracterização da ameaça à independência do tipo interesse próprio

é mitigada pelo fato da operação realizada com “Antônio” condizer com os procedimentos, prazos e condições de financiamento normais a qualquer tomador de empréstimo. Para o caso 1, a ameaça de interesse próprio é eliminada devido o gerente de auditoria acompanhar e revisar todo o trabalho de auditoria. De forma complementar a Figura 1, tem-se a Tabela 3 que demonstra todos os percentuais obtidos com as respostas efetuados aos cinco casos que não ameaça à independência do auditor.

Tabela 3

Estatística descritiva dos casos de não ameaças à independência do auditor

	Nenhum a ameaça	Baixa ameaç a	Algum a ameaç a	Alta ameaç a	Ameaç a máxima	Média	Desvio Padrão	Variância
Caso 1	15,56%	22,22%	31,11%	22,22%	8,89%	2,86	1,20	1,44
Caso 2	20,00%	33,33%	24,44%	13,33%	8,89%	2,57	1,22	1,48
Caso 5	2,22%	40,00%	35,56%	6,67%	15,56%	2,93	1,10	1,20
Caso 6	8,89%	20,00%	8,89%	28,89%	33,33%	3,57	1,37	1,89
Caso 10	26,67%	20,00%	24,44%	17,78%	11,11%	2,66	1,35	1,82

Fonte: Elaborada pelos autores.

Com a Tabela 3 é possível perceber que somadas as escalas de “alguma ameaça” até “ameaça máxima”, ou seja, aquelas que apresentam algum nível de ameaça presente, os casos 6 e 5 foram os que apresentaram maior frequência de respostas pelos auditores, com 71,11% e 57,79% respectivamente. Nota-se que tais casos, apresentados na Tabela 2, apresentam as maiores médias com tendência ao entendimento de algum tipo de ameaça (3,57 para o caso 6 e 2,93 para o caso 5) e os maiores e(di)s com 0,09784 e 0,9829, demonstrando que há menor dispersão nas respostas obtidas nestes casos.

Entende-se pela NBC PA 290 do CFC que o caso 6 não representa ameaça de auto revisão devido a firma de auditoria não incluir o funcionário emprestado como membro da equipe de auditoria. Em específico ao caso 5, não apresenta ameaça à independência uma vez que a firma de auditoria designou outro gerente para revisar todo o trabalho do ano corrente efetuado pelo ex auditor sênior “Antônio”.

Por outro lado, os casos 3, 4, 7, 8 e 9 foram elaborados de modo que sinalizem algum tipo de ameaça à independência do auditor. A Tabela 4 apresenta a entropia informacional relacionada aos casos de ameaças à independência do auditor.

Tabela 4

Entropia informacional relacionada aos casos de ameaças à independência do auditor

Caso	Assertivas	Entropia e (di)	Peso da Assertiva	Média
3	João, auditor da firma XY Auditores Independentes, gerencia o trabalho de auditoria das demonstrações contábeis da Empresa "Z". Sabe-se que João, possui um empreendimento em conjunto com Márcio, membro independente do conselho de administração da Empresa "Z". Este empreendimento conjunto não possui nenhum relacionamento comercial com a Empresa "Z". Diante do exposto, qual sua percepção quanto ao nível de ameaça à independência da firma de auditoria na Empresa "Z"?	0,9751	0,3192	2,95
4	Pedro, auditor da firma XY Auditores Independentes, gerencia o trabalho de auditoria das demonstrações contábeis da Empresa "Z" no qual João, seu primo, é o contador. Percebe-se que esta proximidade entre eles contribui para o trabalho da auditoria pela facilidade de comunicação, acesso aos documentos, esclarecimentos necessários de forma tempestiva. Diante do exposto, qual sua percepção quanto ao nível de ameaça à independência da firma de auditoria na Empresa "Z"?	0,9927	0,0931	4,06
7	José, ex-diretor administrativo da empresa "XZ Empreendimentos Imobiliários", foi contratado pela firma de auditoria "JN" Auditores Independentes, que audita as demonstrações contábeis da empresa "XZ" Empreendimentos Imobiliários para assumir o cargo de auditor sênior e revisar todo o trabalho efetuado pela equipe de auditoria. Diante do exposto, qual sua percepção quanto ao nível de ameaça à independência da firma de auditoria "JN" Auditores Independentes?	0,9874	0,1618	4,02
8	Inácio se desligou do comitê de auditoria da Empresa "JN" Assessoria Empresarial diante da contratação para compor a equipe de auditoria da firma "SS" Auditores Independentes. Sabe-se que a "SS" Auditores Independentes audita as demonstrações contábeis da empresa "JN" Assessoria Empresarial. Como auditor revisará os trabalhos da equipe de auditoria sobre as demonstrações contábeis da empresa. Diante do exposto, qual sua percepção quanto ao nível de ameaça à independência da firma de auditoria na Empresa "SS" Auditores Independentes?	0,9890	0,1410	3,40

Caso	Assertivas	Entropia e (di)	Peso da Assertiva	Média
9	A empresa "LN" Indústria e Comércio S.A. completa 5 anos de balanços financeiros auditados pela firma de auditoria "JR" Auditores Independentes. Foi decidido que não haverá a troca de firma de auditoria, mas sim a troca da equipe de auditores. Paula que exerce o cargo de auditora sênior e possui um excelente histórico profissional, considerada importante pelo exercício de sua função em auditar as demonstrações financeiras permaneceu nesta equipe, dado o histórico dos controles internos que possui da empresa de auditoria. Diante do exposto, qual sua percepção quanto ao nível de ameaça à independência da firma de auditoria na Empresa "JR" Auditores Independentes?	0,9778	0,2848	2,40
Total		4,9220	1,0000	

Fonte: Elaborada pelos autores.

Percebe-se na Tabela 4 que os maiores $e(d_i)$ s são das assertivas dos casos 4 (0,9927), 8 (0,9890) e 7 (0,9874) demonstrando que estes casos apresentam menor dispersão nas respostas obtidas e que as respostas possuem concentração nas escalas de apresentação de algum tipo de ameaça. Isto pode ser mais bem observado ao se verificar os gráficos da Figura 2 relacionados aos casos mencionados.

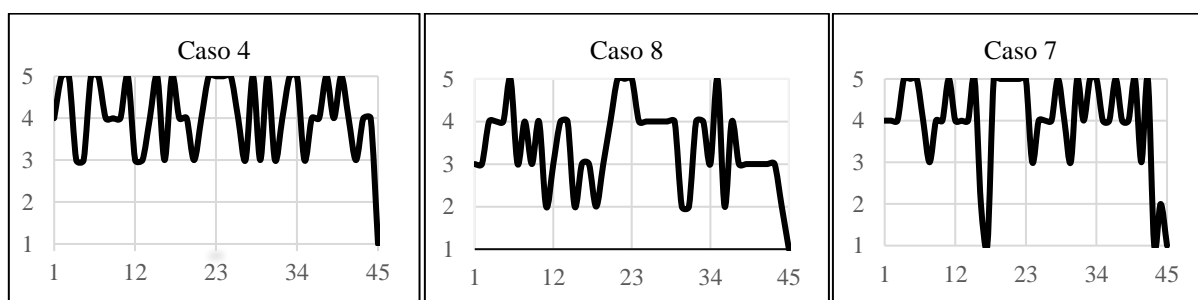


Figura 2 – Gráfico das assertivas quanto aos casos de ameaças à independência do auditor
Fonte: Elaborada pelos autores.

Apesar de perceber maior concentração de respostas nas escalas de ameaça à independência, ainda ocorreu o entendimento por parte dos auditores da inexistência de ameaças nos casos 3, 4, 7, 8 e 9 como observado na Tabela 5.

Tabela 5

Entropia informacional relacionada aos casos de ameaças à independência do auditor

	Nenhuma ameaça	Baixa ameaça	Alguma ameaça	Alta ameaça	Ameaça máxima	Média	Desvio Padrão	Variância
Caso 3	17,78%	13,33%	35,56%	22,22%	11,11%	2,95	1,24	1,54
Caso 4	2,22%	0,00%	24,44%	35,56%	37,78%	4,06	0,92	0,84
Caso 7	6,67%	4,44%	8,89%	40,00%	40,00%	4,02	1,14	1,30
Caso 8	2,22%	15,56%	33,33%	37,78%	11,11%	3,40	0,96	0,93
Caso 9	22,22%	26,67%	40,00%	11,11%	0,00%	2,40	0,96	0,93

Fonte: Elaborada pelos autores.

Destaca-se que os casos 4, 7 e 8 tratam de ameaças de interesse próprio, auto revisão ou familiaridade, respectivamente, o caso 3 de ameaça de interesse próprio e de intimidação e o caso 9 de familiaridade e de interesse próprio. Os casos 3 e 9 se destacam pela quantidade de auditores que entenderam a inexistência de algum tipo de ameaça.

De modo geral, observou-se que os casos sem ameaça à independência apresentaram respostas mais divergentes entre os auditores se comparados com os casos que apresentam algum tipo de ameaça.

Em seguida, na Tabela 6 busca-se averiguar o comportamento dos auditores em situações de ameaças ou não à sua independência conforme perfil dos participantes da pesquisa.

Tabela 6

Entropia informacional dos casos de não ameaça

Questão		Não ameaças à independência						
		Caso 1	Caso 2	Caso 5	Caso 6	Caso 10		
1	< 25 anos	Entropia	0,2573	0,2487	0,2144	0,1974	0,2884	
		Peso	0,1958	0,1980	0,2071	0,2116	0,1876	
	Entre 25 a 34 anos	Entropia	0,2608	0,3180	0,2942	0,3013	0,2471	
		Peso	0,2066	0,1906	0,1972	0,1952	0,2104	
	Entre 35 a 44 anos	Entropia	0,2764	0,3365	0,3371	0,3609	0,2721	
		Peso	0,2118	0,1942	0,1940	0,1870	0,2130	
	Entre 45 a 54 anos	Entropia	0,3355	0,2685	0,2841	0,2343	0,2898	
		Peso	0,1852	0,2039	0,1995	0,2134	0,1979	
	> 55 anos	Entropia	0,5746	0,5337	0,5662	0,5752	0,5891	
		Peso	0,1968	0,2158	0,2007	0,1966	0,1901	
	2	Feminino	Entropia	0,2851	0,2971	0,2715	0,2203	0,2939
			Peso	0,1968	0,1935	0,2006	0,2147	0,1944
Masculino		Entropia	0,8747	0,8640	0,8885	0,9089	0,8598	
		Peso	0,2075	0,2251	0,1846	0,1508	0,2321	
3	Doutorado	Entropia	0,2685	0,2402	0,2376	0,2588	0,2492	
		Peso	0,1953	0,2028	0,2035	0,1979	0,2004	
	Especialista	Entropia	0,4399	0,4289	0,4654	0,4468	0,4235	
		Peso	0,2004	0,2043	0,1912	0,1979	0,2062	

	Questão	Não ameaças à independência					
		Caso 1	Caso 2	Caso 5	Caso 6	Caso 10	
	Graduado	Entropia	0,3622	0,3526	0,3154	0,2953	0,3978
		Peso	0,1946	0,1976	0,2089	0,2151	0,1838
	Mestrado	Entropia	0,4441	0,4778	0,4900	0,4976	0,4364
		Peso	0,2094	0,1967	0,1922	0,1893	0,2123
	Pós-Doutorado	Entropia	-	-	-	-	-
		Peso	-	-	-	-	-
4	Administração	Entropia	0,2224	0,2738	0,2768	0,3151	0,1814
		Peso	0,2084	0,1947	0,1939	0,1836	0,2194
	Ciências Contábeis	Entropia	0,8870	0,8632	0,8762	0,8488	0,8986
		Peso	0,1805	0,2185	0,1977	0,2415	0,1619
	Outro	Entropia	-	-	-	-	-
		Peso	-	-	-	-	-
5	Sim	Entropia	0,9760	0,9713	0,9829	0,9784	0,9658
		Peso	0,1911	0,2284	0,1363	0,1718	0,2724
	Não	Entropia	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
		Peso	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
6	> 30	Entropia	0,4855	0,4211	0,4724	0,4570	0,5545
		Peso	0,1972	0,2218	0,2022	0,2081	0,1707
	Entre 10 a 19 anos	Entropia	0,3636	0,3686	0,3791	0,3603	0,3237
		Peso	0,1986	0,1970	0,1937	0,1996	0,2110
	Entre 2 a 9 anos	Entropia	0,2427	0,3351	0,2950	0,3217	0,2311
		Peso	0,2119	0,1860	0,1972	0,1898	0,1538
	Entre 20 a 29 anos	Entropia	0,4081	0,4097	0,3732	0,3696	0,3391
		Peso	0,1909	0,1904	0,2022	0,2033	0,2132
	< 2 anos	Entropia	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
		Peso	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
7	Sim	Entropia	0,3915	0,4537	0,4442	0,4311	0,3613
		Peso	0,2085	0,1872	0,1905	0,1950	0,2189
	Não	Entropia	0,7823	0,7311	0,7508	0,7556	0,7934
		Peso	0,1835	0,2266	0,2100	0,2059	0,1741

Fonte: Elaborada pelos autores.

Conforme Tabela 6, verifica-se que os respondentes com doutorado e formação em administração apresentam um maior nível de entropia informacional e uma menor dispersão nas informações. De forma generalizada, em todos os casos, a idade dos respondentes demonstra que os mesmos apresentam um elevado grau de entropia informacional com menor dispersão das informações. Portanto, conclui-se que as variações de perfis dos respondentes, influenciam na sua percepção em relação aos casos de não ameaça à sua independência.

Tabela 7

Entropia informacional dos casos de ameaça – análise em separado quanto as variações do perfil dos respondentes

Questão		Ameaças à independência					
		Caso 3	Caso 4	Caso 7	Caso 8	Caso 9	
1	< 25 anos	Entropia	0,2680	0,2686	0,2436	0,2587	0,2923
		Peso	0,1995	0,1994	0,2062	0,2021	0,1929
	Entre 25 a 34 anos	Entropia	0,3202	0,2833	0,3177	0,3119	0,2451
		Peso	0,1930	0,2035	0,1937	0,1954	0,2143
	Entre 35 a 44 anos	Entropia	0,3213	0,3351	0,3284	0,3024	0,3444
		Peso	0,2015	0,1974	0,1994	0,2071	0,1946
	Entre 45 a 54 anos	Entropia	0,2336	0,2580	0,2684	0,2333	0,2133
		Peso	0,2020	0,1956	0,1929	0,2021	0,2074
	> 55 anos	Entropia	0,5402	0,5551	0,5451	0,5815	0,5854
		Peso	0,2097	0,2029	0,2075	0,1909	0,1891
2	Feminino	Entropia	0,2789	0,3038	0,2813	0,2864	0,2876
		Peso	0,2025	0,1954	0,2018	0,2003	0,2000
	Masculino	Entropia	0,8768	0,8829	0,8884	0,8875	0,8753
		Peso	0,2091	0,1988	0,1895	0,1909	0,2117
3	Doutorado	Entropia	0,2298	0,2387	0,2710	0,2734	0,2773
		Peso	0,2076	0,2052	0,1965	0,1959	0,1948
	Especialista	Entropia	0,4630	0,4657	0,4654	0,4230	0,3973
		Peso	0,1928	0,1918	0,1919	0,2072	0,2164
	Graduado	Entropia	0,3750	0,3351	0,3371	0,3816	0,3653
		Peso	0,1950	0,2074	0,2068	0,1929	0,1980
	Mestrado	Entropia	0,4266	0,4946	0,4549	0,4665	0,4856
		Peso	0,2146	0,1892	0,2040	0,1997	0,1925
	Pós-Doutorado	Entropia	-	-	-	-	-
		Peso	-	-	-	-	-
4	Administração	Entropia	0,3000	0,2771	0,2701	0,2597	0,2584
		Peso	0,1926	0,1989	0,2008	0,2037	0,2040
	Ciências Contábeis	Entropia	0,8477	0,8914	0,8802	0,8875	0,8753
		Peso	0,2464	0,1758	0,1939	0,1820	0,2018
	Outro	Entropia	-	-	-	-	-
		Peso	-	-	-	-	-
5	Sim	Entropia	0,9751	0,9927	0,9874	0,9890	0,9778
		Peso	0,3192	0,0931	0,1618	0,1410	0,2848
	Não	Entropia	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
		Peso	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
6	> 30	Entropia	0,4574	0,4628	0,4866	0,5097	0,4929
		Peso	0,2094	0,2074	0,1982	0,1893	0,1958
	Entre 10 a 19 anos	Entropia	0,3906	0,3746	0,3833	0,3860	0,3940
		Peso	0,1984	0,2036	0,2008	0,1999	0,1973
	Entre 2 a 9 anos	Entropia	0,3118	0,3351	0,3228	0,2857	0,2895
		Peso	0,1992	0,1924	0,1960	0,2067	0,1421

	Questão	Ameaças à independência					
		Caso 3	Caso 4	Caso 7	Caso 8	Caso 9	
	Entre 20 a 29 anos	Entropia	0,2984	0,3278	0,3161	0,2953	0,2957
		Peso	0,2024	0,1939	0,1973	0,2033	0,2032
	< 2 anos	Entropia	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
		Peso	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000	0,0000
7	Sim	Entropia	0,4410	0,4272	0,4421	0,4373	0,4282
		Peso	0,1979	0,2028	0,1976	0,1992	0,2025
	Não	Entropia	0,7447	0,7743	0,7573	0,7626	0,7570
		Peso	0,2121	0,1875	0,2015	0,1971	0,2018

Fonte: Elaborada pelos autores.

Ao analisar os casos de ameaça à independência do auditor em relação as variações de perfis dos respondentes, conforme Tabela 7, verificou-se que quanto a idade os casos 3, 4, 7, 8 e 9, possuem um elevado grau de entropia informacional, pois o $e(di)$ apresentados estão abaixo de 0,5854, representado pelos respondentes superiores a 55 anos, os resultados se assemelham aos achados nos casos de não ameaça a independência do auditor, apresentados na Tabela 6.

O mesmo ocorre com o gênero feminino, que em todos os casos apresentam um elevado grau de entropia informacional, em menor dispersão. Enquanto, o gênero masculino, em todos os casos apresentam $e(di)$ acima de 0,8753, ou seja, um menor nível de entropia informacional com maior dispersão nas informações, os resultados também se assemelham aos achados na Tabela 6.

Ainda na Tabela 7, também se verifica que os respondentes com doutorado e formação em administração apresentam um maior nível de entropia informacional e uma menor dispersão nas informações. Assim, observa-se que as variações de perfis dos respondentes possuem distinção quanto a percepção em relação aos casos de ameaça à sua independência.

Diante dos resultados obtidos, é possível identificar na análise unificada nos casos 1, 2, 5, 6 e 10, de não ameaça à independência do auditor, conforme Tabela 2, que os maiores $e(di)s$ pertencem aos casos 5 e 6, cujos valores foram de 0,9829 e 0,9784 respectivamente, e apresentam um menor grau de entropia informacional e maior dispersão nas informações, enquanto o menor $e(di)$ refere-se ao caso 10, com 0,9658. Enquanto, os casos 3, 4, 7, 8 e 9 de ameaças à independência do auditor, apresentados na Tabela 4, os maiores $e(di)s$ são das assertivas dos casos 4 (0,9927), 8 (0,9890) e 7 (0,9874) demonstrando que estes casos apresentam menor dispersão nas respostas obtidas e que as respostas possuem concentração nas escalas de apresentação de algum tipo de ameaça.

Quanto a análise em separado de ameaças e não à independência do auditor com relação as variações de perfis dos respondentes, de acordo com as Tabelas 6 e 7, os resultados demonstraram-se semelhantes nas duas análises, quanto a um elevado grau de entropia informacional e uma menor dispersão nas informações correspondentes a idade, gênero feminino, e os respondentes com doutorado e formação em administração.

Por fim, entende-se a importância de apresentar as diferentes situações de ameaça e não a ameaça à independência do auditor tanto de forma unificada, como de forma separada considerando as variações de perfis dos respondentes, de modo a perceber que a independência do auditor permanece um tema necessário de discussão e debates, tanto no âmbito profissional quanto acadêmico.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do artigo foi identificar como os auditores independentes se comportam diante de situações de ameaças em relação à sua independência, conforme a NBC PA 290 (R2) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Para tanto, realizou-se pesquisa descritiva, de levantamento e com abordagem quantitativa. A amostra foi composta por 45 auditores independentes que responderam a um questionário composto por 17 questões, das quais 10 referiam-se a casos relacionados a ameaças ou não à independência do auditor.

Constatou-se que as características predominantes dos auditores participantes da pesquisa são homens (86,67%), com idade superior a 55 anos e com experiência acima de 30 anos na profissão, o que contempla o perfil desejado pelas competências necessárias para se verificar a percepção de ameaças à independência.

Ao se analisar os cinco casos (1, 2, 5, 6 e 10) em que não consta ameaça à independência do auditor, percebeu-se que os casos 5 e 6 apresentaram as maiores frequências de respostas nas escalas “alguma ameaça” e “ameaça máxima” com 71,11% e 57,79% respectivamente. Entretanto, os auditores tiveram 46,67% e 53,33% de assertividade nos casos 10 e 2 respectivamente ao responderem que consta “nenhuma” ou “baixa ameaça”.

Estes resultados mostram que uma parte significativa dos auditores participantes da pesquisa tem uma percepção equivocada quanto as ameaças à independência do auditor, dado os percentuais encontrados nos cinco casos que não há situação de ameaça com base na NBC PA 290 do CFC.

Quando se analisa os outros cinco casos (3, 4, 7, 8 e 9) em que há ameaça à independência do auditor, percebeu-se que as respostas apresentaram maior assertividade quanto a esta percepção. Os destaques foram: o caso 4 com 97,78% de identificação de ameaças, o caso 7 com 88,89% e o caso 8 com 82,24% com alguma ameaça identificada pelos auditores. Estes casos referem-se às ameaças de interesse próprio, auto revisão ou familiaridade (casos 4, 7 e 8), ameaça de interesse próprio e de intimidação (caso 3) de familiaridade e de interesse próprio (caso 9). No grupo de casos que não apresentam ameaças à independência do auditor também se constatou as maiores entropias informacionais e(d)is, o que demonstra haver menor dispersão nas respostas obtidas comparativamente aos casos em que não havia ameaça à independência. Além da menor dispersão de resultados, também se observou as maiores médias, nas quais figuram nas escalas de alguma ameaça até a ameaça máxima.

Ao averiguar o comportamento dos auditores em situações de ameaças ou não à sua independência, conforme análise do perfil dos respondentes, observou-se que os resultados demonstraram-se semelhantes nas duas análises, quanto a um elevado grau de entropia informacional e uma menor dispersão nas informações correspondentes a idade, gênero feminino, e os respondentes com doutorado e formação em administração.

Desta forma, os resultados elucidam a necessidade do constante monitoramento e observância as situações de ameaça à independência do auditor, visto que, diferentes *stakeholders* utilizam o resultado final da auditoria para acompanhamento ou tomada de decisão.

Como limitação da pesquisa aponta-se que os resultados obtidos só podem ser aplicados para a amostra que compõem este estudo, não podendo ser generalizados dado a coleta ser não probabilística. Além disso, outras variáveis endógenas não contempladas nesse estudo poderiam exercer influência nos resultados alcançados, mas entende-se que as limitações listadas não invalidam os resultados da pesquisa. Para futuras pesquisas sugere-se ampliar a amostra na obtenção de resultados mais generalizados, tanto de auditores vinculados a *Big Four* e não *Big Four*, de modo que seja possível uma análise comparativa da percepção de diferentes grupos. Transcender esta pesquisa a auditores de outros países e confrontar com os resultados desta pesquisa também pode lançar luz a questões que envolvam diferenças institucionais e culturais.

REFERÊNCIAS

- Arruñada, B. (1999). *The economics of audit quality: private incentives and the regulation*. LKluwer Academic Publishers. Barcelona.
- Blay, A. D. (2005). Independence Threats, Litigation Risk, and the Auditor's Decision Process. *Contemporary Accounting Research*. 22(4), 759-789.
- Bugeja, M. (2011). Takeover premiums and the perception of auditor independence and reputation. *The British Accounting Review*. 43(4), 278-293.
- Chahine, S., & Filatotchev, I. (2011). The effects of corporate governance and audit and non-audit fees on IPO value. *The British Accounting Review*. 43(3), 155-172.
- Chen, K. Y.; Elder, R. J., & Liu, J. L. (2005). Auditor independence, audit quality and auditor-client negotiation outcomes: some evidence from Taiwan. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*. 1(2), 119-146.
- Costa, M., & Moreira, J. (2010). A experiência do auditor como determinante da qualidade da auditoria: uma análise para o caso português. *Revista Contabilidade & Gestão*, (9), 9-47.
- Conselho Federal de Contabilidade - CFC (2010). Resolução 1.311, de 09 de dezembro de 2010. Aprova a NBC PA 290 (R2) – *Independência – Trabalhos*

de auditoria e revisão. Brasília. 2010. Disponível em: http://www.portalcfc.org.br/coordenadorias/camaratecnica/normas_brasileiras_de_contabilidade/>. Acesso em: 15 jan 2017.

Conselho Federal de Contabilidade - CFC (2017). NBC PA 290 (R2) – Independência – trabalhos de auditoria e revisão. Brasília. 2017. Disponível em: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2017/NBCPA290\(R2\)&arquivo=NBCPA290\(R2\).doc](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2017/NBCPA290(R2)&arquivo=NBCPA290(R2).doc). Acesso em: 20 jun 2019.

Dantas, J. A., & Barreto, I. T., & de Carvalho, P. R. M. (2017). Relatório com modificação de opinião: risco para o auditor? *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 14(33), 140-157.

Dantas, J. A., & Medeiros, O. R. (2015). Determinantes de qualidade da auditoria independente em bancos. *Revista Contabilidade & Finanças*, 26(67), 43-56.

DeAngelo, L. E. (1981). Auditor independence, 'low balling', and disclosure regulation. *Journal of accounting and economics*. 3(2), 113-127.

Dyxhoorn, H. J., & Sinning, K. E. (1982). Perceptions of auditor independence: Its perceived effect on the loan and investment decisions of German financial statement users. *Accounting, Organizations and Society*. 7(4), 337-347.

Dutra, M. H., Alberton, L., & Borna, A. C. (2012). Sobre o "Parecer da Auditoria Independente" emitido no Brasil: uma reflexão. *Revista Brasileira de Contabilidade*, (176), 54-71.

Falk, H., Lynn, B., Mestelman, S., & Shehata, M. (1999). Auditor independence, self-interested behavior and ethics: some experimental evidence. *Journal of Accounting and Public Policy*, 18(4-5), 395-428.

Felker, N. (2003). The origins of the SEC's position on auditor independence and management responsibility for financial reports. *Research in Accounting Regulation*. 16, 45-60.

Gramling, A. A.; Rittenberg, L. E., & Johnstone, K. M. (2012). *Auditoria*. Tradução técnica: Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Cengage Learning.

Healy, P. M., & Palepu, K. G. (2001). Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature. *Journal of accounting and economics*. 31(1), 405-440.

Husnin, A. I., Nawawi, A., & Salin, A. S. A. P. (2016). Corporate governance and auditor quality—Malaysian evidence. *Asian Review of Accounting*, 24(2), 202-230.

Ianniello, G., & Galloppo, G. (2015). Stock market reaction to auditor opinions—Italian evidence. *Managerial Auditing Journal*, 30(6/7), 610-632.

Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC (2009). Código das melhores práticas de governança corporativa, 4. ed., São Paulo.

Köse, Y., & Ertan, S. (2016). Türkiye'de bağımsız denetçilik ve bağımsız denetçinin sorumluluğu/independent auditing in turkey and independent auditor responsibility. *International Journal of Management Economics & Business*, 12, 290.

Krishnamurthy, S.; Zhou, J., & Zhou, N. (2006). Auditor reputation, auditor independence, and the stock-market impact of andersen's indictment on its client firms. *Contemporary Accounting Research*, 23(2), 465-490.

Lavin, D. (1977). Some effects of the perceived independence of the auditor. *Accounting, Organizations and Society*. 2(3), 237-244.

Law, P. (2008). An empirical comparison of non-Big 4 and Big 4 auditors' perceptions of auditor independence. *Managerial Auditing Journal*. 23(9), .917-934.

Lehman, C. R. (2007). Independent accounts: the possibilities for auditor independence in the age of financial scandal.v. 12. *Elsevier JAI*. Nova York, EUA.

Lu, T., & Sivaramakrishnan, K. (2009). Mandatory audit firm rotation: Fresh look versus poor knowledge. *Journal of Accounting and Public Policy*. 28(2), 71-91.

Martín, A. R., Hermosa, P. Y., & Laguna, L. M. (2006). La independencia del auditor y los conflictos de interés en auditoría. *Partida Doble*, (180), 54-67.

Martínez-Blasco, M., García-Blandon, J., & Vivas-Crisol, L. (2016). El informe de auditoría con salvedades: ¿ una mayor independencia y competencia del auditor aumenta su contenido informativo?. *Revista de Contabilidad*, 19(1), 89-101.

Mauldin, E. G. (2003) Improving auditor independence—the principles vs. standards debate: some evidence about the effects of type and provider of non-audit services on professional investors' judgments. *Research in Accounting Regulation*. 16, 159-169.

Moore, D. A., Tetlock, P. E., Tanlu, L., & Bazerman, M. H. (2006). Conflicts of interest and the case of auditor independence: Moral seduction and strategic issue cycling. *Academy of Management Review*, 31(1), 10-29.

Peixoto, J. C. D. O. (2018). *Audit expectation gap e as responsabilidades do auditor na prevenção e detecção da fraude* (Doctoral dissertation). Instituto Superior de Contabilidade e Administração, Porto.

Santos, A. C., Souza, M. A., Machado, D. G., & da Silva, R. P. (2009). Auditoria independente: um estudo dos pareceres emitidos sobre demonstrações

contábeis de empresas brasileiras listadas na Bovespa e na Nyse. *Revista Universo Contábil*, 5(4), 44-62.

- Serra, S. A. E., & Rodríguez, M. F. (2013). Propensão para emitir relatórios de auditoria modificados: análise da variável reputação e nível de especialização do auditor. *Tourism & Management Studies*, 3.
- Siagian, H. L. (2018). The effect of auditor competence, emotional intelligence of auditors, and auditor independence on auditor performance. *Journal Terapan Ilmu Manajemen Dan Bisnis*, 1(1), 82-97.
- Silva, A. B. D., & Silva, A. H. C. (2018). Qualidade da divulgação de informações sobre os serviços prestados pelos auditores independentes no relatório da administração. *Pensar Contábil*, 19(70).
- Sousa, D. R. D. (2018). *O preço da independência dos auditores* (Doctoral dissertation). Instituto Superior de Contabilidade e Administração, Porto.
- Veiga, R. M. B., Borges, L. J., & Amorim, E. N. C. (2014). Profissão auditor independente no Brasil: percepção dos contadores registrados nos CRCs. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 13(39), 64-78.
- Vieira, J. M. (2008). Transição para a vida adulta no Brasil: análise comparada entre 1970 e 2000. *Revista Brasileira de Estudos de População*, 25(1), 27-48.
- Viloria, N. (2009). La importancia del concepto de independencia para la auditoría. *Actualidad contable FACES*, 12(18), 115-124.
- Windsor, C., & Warming-Rasmussen, B. (2009). The rise of regulatory capitalism and the decline of auditor independence: a critical and experimental examination of auditors' conflicts of interests. *Critical perspectives on accounting*, 20(2), 267-288.
- Wu, C. Y. H., Hsu, H. H., & Haslam, J. (2016). Audit committees, non-audit services, and auditor reporting decisions prior to failure. *The British Accounting Review*, 48(2), 240-256.
- Zeleny, M. (1982). *Multiple criteria decision making*. New York: McGraw-Hill.
- Zhang, Y.; Zhou, J.; Zhou, N. (2005). Audit committee quality, auditor independence, and internal control weaknesses. *Journal of accounting and public policy*, 26(3), 300-327.