

**A Independência dos Auditores Independentes: Um Estudo da Percepção dos  
Auditores sobre as Situações que Influenciam a sua Perda**

**JEFFERSON BATISTA DE OLIVEIRA**

*Universidade Federal de Pernambuco*

**HANNA MARIA RIBEIRO MARINHO**

*Universidade Federal de Pernambuco*

**DAVI JÔNATAS CUNHA ARAÚJO**

*Universidade Federal de Pernambuco*

**UMBELINA CRAVO TEIXEIRA LAGIOIA**

*Universidade Federal de Pernambuco*

**JULIANA GONÇALVES DE ARAUJO**

*Universidade Federal de Pernambuco*

## **A Independência dos Auditores Independentes: Um Estudo da Percepção dos Auditores sobre as Situações que Influenciam a sua Perda**

### **RESUMO**

O objetivo do estudo foi identificar as situações que podem influenciar a perda da independência dos auditores externos, ao realizarem suas atividades profissionais. Para tanto, foi realizada uma pesquisa de campo, com o uso de questionários. O instrumento de coleta foi seccionado em quatro blocos: 1) Quanto ao cliente; 2) Quanto às atividades do auditor; 3) Quanto ao perfil do auditor; e 4) Quanto ao contrato. Desta forma, o questionário foi constituído de um total de 23 questões fechadas com múltipla escolha, além de uma única pergunta discursiva. A amostra deste estudo foi composta por auditores independentes atuantes na região metropolitana da cidade do Recife, Estado de Pernambuco, perfazendo o total de 48 respondentes. Após a obtenção dos dados, efetuou-se a tabulação dos mesmos no *software Microsoft Excel*, e posterior análise dos dados através do *software IBM SPSS Statistics*. Por meio do referido *software* foi possível à realização da análise descritiva e do teste qui-quadrado, o qual só foi possível ser realizado através da transformação das variáveis ordinais em nominais. Através da análise realizada, pode-se observar que os auditores apresentaram maior grau de discordância dos fatores dispostos no questionário. No entanto, os fatores relacionados às atividades dos auditores, apresentou maior concordância pelos respondentes, indicando maior presença da influência na perda da independência do auditor. Essas questões estão relacionadas ao vínculo pessoal com clientes, interesse financeiro na entidade auditada, relação trabalhista existente entre o auditor e o cliente antes da execução da auditoria, e, com maior representatividade, o grau de parentesco com os membros da gestão. Em contrapartida, foram apontados resultados com elevado grau de discordância (mais de 80%), relacionados à categoria de perfil do auditor, presumindo-se que este não interfere na prestação do serviço.

## 1 INTRODUÇÃO

As entidades tem como pressuposto a sua continuidade, e para que esta seja mantida, por vezes, faz-se necessário que os gestores analisem opções de captação de recursos junto aos sócios ou a terceiros. Uma dessas formas de captação para entidades de grande porte pode ser realizada através do processo de abertura de capital (*initial public offering - IPO*). No entanto, a entrada de uma empresa no mercado de capitais implica em exigências específicas de reporte e prestação de informações às partes interessadas.

Dessa forma, com a busca por provedores de capital no mercado, surge a necessidade de assecuração da veracidade das demonstrações contábeis. Esta verificação de fidedignidade das informações divulgadas tem como finalidade proteger o investidor, proporcionar maior confiabilidade e oferecer melhores condições para captação dos recursos necessários. Conforme Almeida (2010), os investidores passaram a exigir que as demonstrações contábeis das empresas fossem examinadas por um profissional independente e de reconhecida capacidade técnica como medida de segurança para evitar a manipulação de informações. Tal função é desempenhada pelo profissional intitulado de Auditor Externo ou Auditor Independente.

A Norma Brasileira de Contabilidade NBC TA 700 dispõe que a auditoria externa, ou independente, tem como principal objetivo expressar a opinião acerca da veracidade das demonstrações contábeis e verificar se estas estão apresentadas de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável (RES. CFC nº 1.231/2009).

Diante disto, a fim de alcançar o interesse público, de manter a qualidade da auditoria e exercer seu papel com independência de pensamento e de ações, a Norma Brasileira de Contabilidade NBC PA 290 determina que o profissional auditor deve adotar uma postura mental independente e zelar pela sua independência, de modo a evitar fatos e circunstâncias que possam comprometer ou aparentar o comprometimento da integridade (RES. CFC nº 1.311/2010).

Contudo, mesmo havendo dispositivos legais que regulem os casos impeditivos de atuação do auditor no exercício da sua profissão, as Normas de Auditoria não alcançam todas as situações que podem ocorrer durante a execução de suas atividades e, portanto, podem ocorrer circunstâncias em que o mesmo venha a perder sua independência.

Pela subjetividade das normas quanto à determinação dos casos impeditivos do exercício da auditoria por perda de independência, surge o seguinte problema de pesquisa: *Qual a percepção dos auditores sobre as situações que podem influenciar a perda da sua independência no desempenho de suas atividades profissionais?*

Em vista do exposto, o objetivo do presente estudo foi verificar a percepção dos auditores quanto às situações que podem exercer influência para a perda da independência dos mesmos, ao realizarem suas atividades profissionais.

O estudo é justificado pela necessidade de verificar se o auditor compreende o fenômeno da independência como garantia de qualidade do seu trabalho e a partir disto, analisar a percepção destes sobre as circunstâncias que podem influenciar a perda de sua independência.

### 1. REVISÃO DE LITERATURA

#### 1.1 Histórico e conceitos de auditoria

Segundo Brown (1962), desde antes do século XVI na Itália, as atividades de auditoria possuíam o objetivo de prevenir fraudes em potencial nos navios que eram enviados de outros continentes com mercadorias e pedras preciosas, além da realização de suas práticas no processo de arrecadação de impostos dos cidadãos.

## **Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil**

A partir do desenvolvimento econômico proveniente da Revolução Industrial, a necessidade da auditoria surgiu “em virtude do aparecimento das grandes empresas e da taxaço do imposto de renda, baseado nos resultados apurados” (FRANCO E MARRA, 2011).

Nesse contexto, o crescimento das empresas conduziu um conseqüente aumento de investimentos realizados por essas organizaçoes, tornando crescente a busca por recursos financiados por capitais próprios e de terceiros. No entanto, escândalos, fraudes e desvios ocorridos em grandes empresas - como a *Enron*, *WorldCom*, *Parmalat* e *Xerox*, despertaram maior interesse, principalmente por parte destes provedores de capital, pela veracidade das informações contábil-financeiras divulgadas pelas empresas (SOUZA E SCARPIN, 2006);.

Neste cenário, a auditoria se constitui um mecanismo para assegurar o alinhamento de interesses dos gestores e dos proprietários (detentores de capital), e, por meio das informações auditadas, os investidores se sentem mais seguros quanto à destinação de seus recursos (BECKER *ET AL*; 1998). Desta forma, a auditoria torna-se uma aliada na diminuição do conflito de agência, termo utilizado por Jensen e Meckling (1972) para denominar o conflito resultante da assimetria de informação entre os administradores (agentes) e o investidor (principal).

Para que a qualidade da auditoria seja mantida, algumas práticas devem ser observadas pelos auditores na execução de seus trabalhos. Neste contexto, a imparcialidade representa uma das características presentes na execução das atividades do auditor e conseqüentemente, este não deve ser influenciado por fatores estranhos, preconceitos ou quaisquer outros elementos materiais ou afetivos que resultem na perda de sua independência, além disso, este deve possuir o máximo de cautela na realização dos seus trabalhos e zelo na exposição de suas conclusões.

Em concordância, Dias e Reis (2005) contextualizam que as companhias devem, por força de lei, ser auditadas por profissionais qualificados que, embora contratados pelas mesmas, devem adotar uma postura independente e imparcial na prestação de seus serviços.

### **1.2 A independência do auditor e as normas brasileiras de auditoria**

No ano de 1997, a NBC P1 – Normas Profissionais de Auditor Independente, em seu item “1.2 – Independência”, estabeleceu que o auditor deve exercer independência, “não podendo deixar-se influenciar por fatores estranhos, por preconceitos ou quaisquer outros elementos materiais ou afetivos que resultem perda, efetiva ou aparente, de sua independência”. Apesar de tratar de forma genérica a perda da independência, a mesma norma explicita situações que caracterizam circunstâncias de dependência entre auditores e auditados.

A NBC P1 ainda expõe os fatos que geram impedimento do exercício da prática de auditoria, como o vínculo conjugal ou de parentesco consanguíneo em linha reta, “sem limites de grau, em linha colateral até o 3º grau e por afinidade até o 2º grau, com administradores, acionistas, sócios ou com empregados que influenciem a gestão do negócio ou que sejam responsáveis por sua contabilidade”.

Outro ponto impeditivo do exercício da auditoria é o vínculo trabalhista com a empresa auditada. Assim, o auditor não deve ter tido relação de trabalho como “empregado, administrador ou colaborador associado nos dois últimos anos” na empresa, além de sua participação como acionista ou sócio da entidade, bem como, acesso privilegiado às informações financeiras e contábeis divulgadas. Ademais, a norma também determina como impedimento, a fixação, pelo auditor, de honorários condicionais ou incompatíveis com a natureza do trabalho contratado e, ainda, qualquer outra situação que venha ocasionar conflito

## **Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil**

de interesse no exercício da auditoria, na forma definida pelos órgãos reguladores e fiscalizadores.

No entanto, as normas vigentes conduzem os fatos que impedem o exercício da auditoria de forma mais genérica e subjetiva, atribuindo ao auditor à responsabilidade de julgar sobre a matéria de impedimento por perda da independência. Dentre o conjunto dessas normas, a NBC TA Estrutura Conceitual (Resolução CFC nº 1.202/2009), define os elementos e os objetivos de um trabalho de asseguarção, “no qual o auditor independente expressa uma conclusão com a finalidade de aumentar o grau de confiança”, destacando o objetivo da opinião do auditor para o aumento da confiança sobre as informações auditadas.

A NBC TA 200 (Resolução CFC nº 1.203/2009), em seu item A16, exige a independência para que o profissional auditor desempenhe suas atribuições, esclarecendo que “se exige que o auditor seja independente da entidade sujeita a auditoria.” A norma também define que a independência abrange uma “postura mental independente e independência na aparência”, ressaltando a importância da referida independência para salvaguardar a capacidade de formação da opinião de auditoria.

Os itens 20 a 24 da NBC PA 01 (Resolução CFC nº 1.201/2009) determinam que a “firma deve estabelecer políticas e procedimentos para fornecer segurança razoável de que a firma e seu pessoal cumprem as exigências éticas relevantes”, incluindo àquelas relacionadas à independência. Neste contexto, a NBC TA 220 (R1) (Resoluções CFCs nºs 1.205/2009 e NBC TA 220(R1)/2014), em seus itens 9 a 11, dispõe sobre as responsabilidades do sócio do trabalho quanto ao cumprimento dos requisitos de independência aplicáveis ao trabalho de auditoria, determinando que este obtenha e avalie informações sobre possíveis ameaças à independência e que tome as medidas necessárias para eliminação ou redução dessas ameaças a um nível aceitável.

Consecutivamente, o CFC aprovou, em 2010, a Resolução nº 1.311, que dispõe sobre a NBC PA 290 – Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão. Tal aprovação foi efetuada com o objetivo de auxiliar as firmas e os membros das equipes de auditoria na aplicação dos conceitos de independência e que devem ser observados pelo auditor independente no exercício de suas atividades profissionais, visando à conquista e manutenção dessa independência. Em seu item 6, a referida norma estabelece que o auditor deve aplicar, como princípios básicos de independência, as seguintes ações: (a) adoção de uma postura que permita apresentar conclusões sem efeitos de influências que comprometam o seu julgamento profissional, de modo a possibilitar que sua atuação seja realizada com integridade, objetividade e ceticismo profissional; e (b) evitar fatos e circunstâncias que sejam tão significativos a ponto de que um terceiro com experiência, conhecimento e bom senso provavelmente concluiria, ponderando todos os fatos e circunstâncias específicas, que a integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional da firma, ou de membro da equipe de auditoria ficaram comprometidos.

A NBC PA 290, em seu item 7, ainda dispõe que tais princípios e conceitos devem ser aplicados pelos auditores para “(i) identificar ameaças à sua independência; (ii) avaliar a importância das ameaças identificadas; e (iii) aplicar salvaguardas, quando necessário, para eliminar essas ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável”. Quando o auditor avalia que salvaguardas apropriadas não estão disponíveis ou que estas não podem ser aplicadas para eliminar ou reduzir as ameaças a um nível aceitável, o auditor deve eliminar a circunstância ou o relacionamento que lhes dão origem, reduzir ou descontinuar o trabalho de auditoria. Nesse contexto, a referida norma também esclarece que o auditor deve usar julgamento profissional ao aplicar estes conceitos sobre a independência.

### **1.3 ESTUDOS ANTERIORES**

## **Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil**

Nesta seção objetivou-se sumarizar resultados de estudos voltados à temática da independência da auditoria. Diante disso, Um dos trabalhos que abordam questões voltadas sobre a independência do auditor é o realizado por Carvalho e Pinho (2004), os quais buscaram verificar questões de independência, estratégias mercadológicas e satisfação do cliente. Neste estudo, verificou-se que as questões de independência dispostas pelas normas aplicáveis à época não eram vistas pelos clientes de auditoria como pontos exclusivos de ocorrência de perda da independência.

Verificou-se ainda um estudo que analisou os motivos da falta de qualidade nos trabalhos de auditoria independente. Neste caso, STAHN (2005) observou que a falta de qualidade nos trabalhos pode ser explicada quando a auditoria independente subordina-se aos administradores.

Outros trabalhos trataram da mesma temática (independência da auditoria), com o foco voltado também ao rodízio de auditores independentes. Neste sentido, cita-se o estudo de Formigoni *et al* (2008), que teve como objetivo de pesquisa a verificação da contribuição do rodízio das firmas de auditoria para a independência profissional e qualidade dos serviços prestados pelas empresas de auditoria. Os autores verificaram que os gestores que compuseram a amostra do estudo afirmaram que a prática do rodízio não acarretou no aumento da independência dos profissionais de auditoria, tampouco na melhoria da qualidade dos serviços prestados pelos mesmos.

Oliveira e Santos (2007) também buscaram evidenciar aspectos da independência e da prática de rodízio no Brasil através da aplicação de questionários junto aos gestores das 300 maiores empresas, segundo dados da Revista Exame, dos 50 maiores bancos brasileiros indicados pela Revista Conjuntura Econômica, e de 70 profissionais atuantes em empresas de auditoria independente. Através deste estudo, os autores concluíram que a prática de rodízio entre as firmas de auditoria não é eficaz na diminuição da independência do auditor, e, conseqüentemente, não é característica fundamental na redução de fraudes.

Azevedo e Costa (2012) buscaram de forma correlata verificar os efeitos da mudança da firma de auditoria no gerenciamento de resultados das companhias abertas brasileiras. Os autores esperavam que a troca da firma de auditoria contribuísse para o aumento da independência e que o aumento da independência tivesse como consequência um menor nível de gerenciamento de resultados. As evidências encontradas são preliminares e não permitem afirmar que sempre que existe troca da firma de auditoria há, necessariamente, redução no nível de gerenciamento de resultados nas empresas brasileiras. Portanto, não foi possível afirmar que o rodízio resulte em aumento da qualidade das demonstrações contábeis.

Encontrou-se também trabalhos que buscaram investigar aspectos comportamentais no julgamento do auditor. A esse respeito, cita-se o trabalho de Firmino e Paulo (2013), o qual objetivou estudar como se comportam os auditores no julgamento de situações subjetivas, inseridos em um cenário pessimista ou otimista, quando da execução dos trabalhos da auditoria. Os resultados obtidos sugerem que o julgamento do auditor em situações de subjetividade é influenciado por aspectos comportamentais, sendo que eles podem apresentar opiniões distintas em seus relatórios. O presente estudo, portanto, avança em relação aos demais na medida em que busca verificar, na percepção dos próprios auditores quais são as circunstâncias que podem vir a ocasionar a perda de sua independência quando da execução dos seus trabalhos.

## **2. METODOLOGIA**

O estudo se propôs a verificar qual a percepção dos auditores quanto às situações que podem exercer influência para a perda da independência dos mesmos, ao realizarem suas atividades profissionais. Para que este objetivo fosse alcançado foi definida uma pesquisa de

## Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

caráter exploratório, por meio da aplicação de questionários estruturados a auditores independentes atuantes na região metropolitana da cidade do Recife, Estado de Pernambuco.

O questionário foi construído de forma a garantir o total sigilo dos respondentes, e por este motivo, não foi levantada nenhuma pergunta de identificação do auditor.

Ao iniciar a leitura do questionário, os auditores encontravam a seguinte afirmação: “O auditor deve ser independente. Não pode deixar-se influenciar por fatores estranhos, por preconceitos ou quaisquer outros elementos materiais ou afetivos que resultem em perda, efetiva ou aparente, de sua independência. Dessa forma, julgue de acordo com a sua percepção as situações apresentadas abaixo”.

Com base nesta afirmação, os questionamentos foram agrupados em 4 grandes áreas e foram elaborados com base na relação entre o trabalho do auditor e seus clientes, às suas técnicas profissionais, ao seu perfil e à administração dos seus contratos. Consequentemente, o questionário foi seccionado em quatro blocos: 1) Quanto ao cliente; 2) Quanto às atividades do auditor; 3) Quanto ao perfil do auditor; e 4) Quanto ao contrato, sendo constituído de um total de 23 questões objetivas.

As respostas a cada uma dessas perguntas foi estruturada com base na *Escala Likert* de 5 pontos, em que o ponto 1 correspondia a opinião “discordo totalmente” e os demais pontos, respectivamente, “discordo parcialmente”, “sou indiferente”, “concordo parcialmente” ou “concordo totalmente” com “a influência de cada circunstância apresentada na perda de minha independência na execução dos trabalhos”.

Além das questões objetivas, foi formulada uma única questão subjetiva, na qual o auditor era questionado sobre alguma situação adicional que considerava como possível causa da perda de independência no seu trabalho e que não havia sido abordada no questionário.

Para coleta dos dados, a técnica utilizada consistiu na “bola de neve”. A amostra inicial foi composta por auditores que participaram de um curso de Pós Graduação *latu sensu* e que aceitaram responder ao questionário. Posteriormente, solicitou-se que estes auditores entregassem o questionário a outros auditores conhecidos. Dessa forma, a amostra final deste estudo foi composta de 48 auditores independentes atuantes na região metropolitana da cidade do Recife, Estado de Pernambuco.

Garantiu-se aos participantes da pesquisa o total sigilo às suas identidades. Ressalta-se, contudo, que nesta amostra estão presentes auditores pertencentes às empresas de auditorias “*Big Four*” e de empresas de auditorias regionais.

Os dados coletados foram tabulados no *software Microsoft Excel*. A análise foi feita por meio da estatística descritiva (análise das respostas individualmente) e inferencial (associações significativas entre as respostas), e para tanto se utilizou o pacote estatístico *IBM SPSS Statistics*. O teste estatístico utilizado para realizar a análise inferencial foi o teste *qui-quadrado*, pois este é o mais indicado para a natureza dos dados coletados. Com a finalidade de se reduzir a possibilidade do teste encontrar tabelas cruzadas sem dados em algum dos quadrantes, realizou-se um agrupamento das respostas obedecendo ao seguinte regramento: As respostas que correspondiam às afirmações “discordo totalmente”, “discordo parcialmente” e “sou indiferente” foram agrupadas como “DISCORDO”. As respostas que correspondiam às afirmações “concordo parcialmente” e “concordo totalmente” foram agrupadas como “CONCORDO”. Desta forma, o teste foi rodado com tabelas associativas do tipo “2 x 2”, e foram consideradas significativas as associações que obtiveram um *p* valor < 5%.

As principais limitações desta pesquisa dizem respeito ao tamanho da amostra e ao método empregado para coletar o questionário, que impossibilita a realização de outros testes estatísticos.

### **3. ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Este tópico encontra-se seccionado em 4 partes, as mesmas presentes na estrutura do questionário aplicado, visando uma análise inerente a cada característica predominante à seção. Por fim, serão exibidas as relações inferenciais encontradas entre as alternativas dispostas, com o intuito de obter explicações mais aprofundadas.

#### **3.1 Quanto ao cliente**

Em sua primeira seção, o questionário abordou questões intrínsecas aos clientes e possíveis relações que, na opinião dos auditores, causam, ou não, a perda da independência do auditor.

O primeiro questionamento surge sobre a rentabilidade que o cliente proporciona ao auditor, e se este fator é levado em consideração no momento do exercício de procedimentos da auditoria, podendo modificar a forma de tratamento das informações. Para esta questão, a maioria dos auditores discordou da assertiva, entendendo que este fator não influencia na perda da independência. Desta forma, 29% afirmaram discordar totalmente, e também 29% discordaram parcialmente (cerca de 58% de discordância), enquanto apenas 35% afirmaram concordar (31% concordando parcialmente, enquanto 4% concordando totalmente).

O segundo questionamento realizado se refere a um cliente que é antigo, podendo esta característica interferir na independência do auditor. Quanto a esta questão, verificou-se que a maioria discorda totalmente (38%), enquanto que 29% discorda parcialmente. Este mesmo percentual é observado quando da opção “concordo parcialmente”, onde 14 auditores afirmaram concordar parcialmente com a influência desta variável (29%).

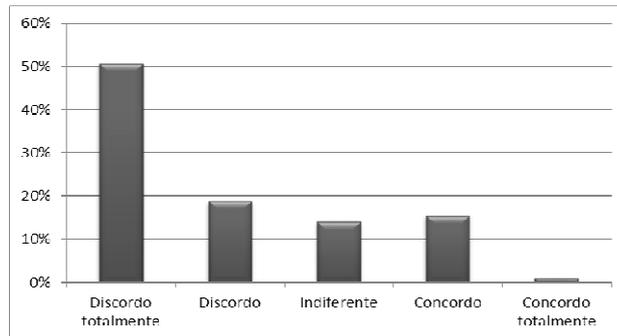
A terceira questão implica na análise da variável “expressão de mercado” do cliente. A maioria dos auditores (44%) discordam totalmente que a expressão de mercado seja um fator de influência, enquanto 27% discordam parcialmente e 19% concordam parcialmente.

As duas questões seguintes trataram do âmbito de atuação, sendo a primeira referente a uma atuação “local/regional”, enquanto a segunda a uma atuação “internacional”. Para a primeira alternativa, a maioria significativa dos respondentes optou por discordar totalmente deste fator de influência (65%), e 27% se mostraram indiferentes. O mesmo comportamento foi observado na questão seguinte, onde 63% discordam totalmente, enquanto o restante distribui sua resposta entre as alternativas “discordo parcialmente”, “indiferente” e “concordo parcialmente”, com 12%, 15% e 10%, respectivamente.

A última questão pertencente à seção referente aos clientes diz respeito à maior experiência do contador da empresa a ser auditada em detrimento à experiência do próprio auditor. Os auditores marcaram estar em discordância total com esta variável em 65%, enquanto 23% mostram-se indiferentes quanto a este aspecto, admitindo nenhuma interferência da experiência do contador da empresa a ser auditada.

Desta forma, observa-se que a seção que diz respeito ao cliente foi predominantemente caracterizada pela discordância com os itens propostos, assim, expondo, na opinião dos auditores, que tais fatores não influenciam ou não se personificam como fatos impeditivos para a perda da independência.

A figura abaixo exhibe a média percentual de cada variável analisada para a seção “cliente”:



**Figura 1 Grau de concordância com os fatores relacionados aos clientes**

### 3.2 Quanto às atividades do auditor

Esta seção foi composta por 7 questionamentos referentes às atividades desenvolvidas pelo profissional auditor. O primeiro questionamento levantado se refere ao segmento que o auditor está atuando, buscando verificar se este fator causa influência ao objeto deste estudo, a perda da independência do auditor. Desta forma, provocou-se à reflexão se o auditor perde sua independência quando: *“Irá auditar um segmento diverso daquele em que ele é especializado.”* Para esta assertiva, verificou-se um grau de discordância em 84%, dos quais cerca de 63% discordaram totalmente e 21% discordaram parcialmente, sendo o percentual de concordância parcial representado por apenas 6% (3).

A segunda proposição abordou sobre a execução de trabalhos simultâneos realizados pelos profissionais de auditoria independente, sendo o respondente questionado se o auditor perde sua independência quando: *“Está executando trabalhos simultâneos em vários clientes”*. Da mesma forma que a questão antecedente, houve grande representatividade de discordância total entre os respondentes, atingindo o percentual de 69% (33), enquanto 10% discordam de forma parcial, e 15% mostram-se indiferentes. Apenas 6%, como na questão supracitada, consideram parcialmente a influência deste fator.

A terceira indagação trouxe como referência a existência de contato prévio do auditor em relação às atividades desenvolvidas da empresa auditada. Semelhantemente às questões anteriores, a discordância total obteve maior representatividade com 71% (34), no entanto, a opção “indiferente” comportou-se de maneira divergente da anterior, atingindo o percentual de 21% (10). A discordância parcial foi à alternativa escolhida por apenas 6% (3), enquanto que apenas 2% (1) optou por concordar parcialmente pela influência da variável.

A quarta questão tratou do estabelecimento de vínculo pessoal com clientes. Nesta questão foi encontrada uma maior dispersão das alternativas escolhidas. O grau de discordância apresentou-se em 38%, composto por 17% (8) de discordância total dos respondentes e 21% (10) de discordância parcial. Cerca de 10% (5) mostraram-se indiferente a esta assertiva, enquanto 33% concordaram parcialmente com a influência do vínculo pessoal na atividade de auditoria, e 19% (9) concordam totalmente, perfazendo um percentual de 52% de concordância.

A quinta questão trouxe como variável de análise o “interesse financeiro” na empresa auditada, e, semelhantemente a questão a respeito o vínculo pessoal, o interesse financeiro foi indicado pela maioria dos respondentes como uma influência na perda de independência do auditor. Aproximadamente 77% dos respondentes afirmou concordar com tal influência, onde 25% (12) apresentaram uma concordância parcial, e 52% (25) uma concordância total desta variável. O grau de discordância foi de 19% (8% discordando totalmente e 11% discordando parcialmente).

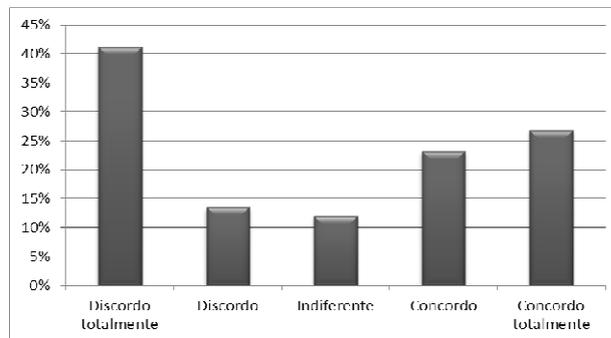
A sexta questão apresentou “grau de parentesco com membros da gestão” como variável. E, assim como nas duas questões antecedentes, o grau de concordância foi

apresentado com maior representatividade. Cerca de 85% afirmou concordar com a influência de tal variável na perda da independência, apresentando 32% (15) de concordância parcial e 55% (26) de concordância total. Apenas 6% (3) apresentaram discordância, assim como 7% mostrou-se indiferente.

A última questão teve o objetivo de esclarecer a respeito das relações de trabalho, onde é questionado se o auditor perde a independência quando: “*Já foi funcionário da empresa auditada*”. A maioria dos respondentes apresentou concordância, cerca de 70%, onde 35% (17) concordam parcialmente e 35% (17) concordam totalmente com a assertiva. O nível de discordância se apresentou em 25%, sendo 17% (8) discordantes totalmente, enquanto 8% (4) discordam parcialmente.

Nesta seção é possível identificar alguns comportamentos. Nas primeiras 3 questões, as quais envolveram auditar em um segmento diverso daquele em que o auditor é especializado, execução de trabalhos simultâneos em vários clientes e o conhecimento prévio das atividades desenvolvidas pela empresa auditada, é possível verificar que o grau de discordância foi elevado. Desta forma, a maioria dos auditores não considera tais fatores como ameaça à execução da auditoria independente. No entanto, as questões seguintes, as quais trataram de vínculo pessoal entre o auditor e seus clientes, interesse financeiro do mesmo na empresa auditada, grau de parentesco com membros da gestão e relação de trabalho existente anteriormente, foi apontada como fatores que podem causar a perda da principal característica do auditor externo, a independência.

Para exemplificar de forma ilustrativa, a seguinte figura apresenta o percentual médio de concordância com as variáveis relacionadas às atividades do auditor:



**Figura 2 Grau de concordância com os fatores relacionados às atividades dos auditores**

### 3.3 Quanto ao perfil do auditor

Para esta seção foram elaboradas 5 questões acerca do perfil do auditor. O primeiro questionamento levou em consideração o gênero, onde é questionado se o auditor perde sua independência quando este é do sexo feminino. Para esta questão, obteve-se um grau de discordância total elevado, cerca de 83% (40), enquanto 15% (8) se mostrou indiferente.

Para a segunda alternativa, levantou-se a discussão sobre a cor de pele, e com um percentual ainda mais elevado de discordância total, encontrou-se um nível de 85% (41), enquanto que 15% (7) mostraram-se indiferentes, evidenciando nenhuma influência da cor de pele na perda de independência do auditor.

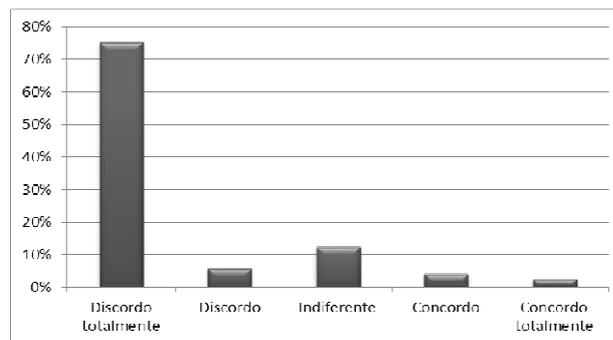
Além dos fatores anteriores, elencou-se a questão de experiência do auditor. Assim, perguntou-se se o auditor perde a independência quando este é jovem. As respostas para esta alternativa foram evidenciadas de forma um pouco mais distribuída do que as anteriores. Cerca de 77% (37) discordam totalmente da proposição, enquanto 4% (2) discordam parcialmente e 13% (6) mostram-se indiferentes. Apenas 6% (3) concordam parcialmente com a existência deste fator como influência.

A penúltima questão suscitada tratou da remuneração do auditor, buscando identificar se uma baixa remuneração do auditor causa a dependência da empresa auditada. Aproximadamente 81% (39) discordam totalmente da assertiva, enquanto 15% (7) mostraram-se indiferentes. A participação daqueles que concordam parcialmente foi de apenas 2% (1), mesmo percentual encontrado por aqueles que discordam parcialmente.

Por fim, abordou-se a respeito da formação básica do auditor, e se o fato de este não possuir formação em contabilidade exerce influência na perda da independência. Nesta questão, verificou-se um percentual de 50% (24) de discordância total, e 6% (3) de discordância parcial. Cerca de 19% (9) optaram por “indiferente”, enquanto que o percentual de concordância foi de 25%, sendo metade deste percentual composto por discordância parcial e metade por discordância total.

Para esta seção observou-se um grau de discordância elevado constante em todas as questões, podendo analisar-se, genericamente, que, as questões relacionadas ao perfil do auditor elencadas pelo questionário não influenciam a perda da independência do auditor.

A figura seguinte ilustra graficamente o comportamento médio do grau de concordância com relação às variáveis de perfil do auditor:



**Figura 3 Grau de concordância com os fatores relacionados ao perfil dos auditores**

### 3.4 Quanto ao contrato

A última seção do questionário foi composta por 5 questões que referiam-se aos aspectos contratuais como influência na perda da independência. A primeira proposição exprimiu o contexto de renovação contratual, ou seja, se a renovação do contrato pode causar alguma influência ao auditor. Aproximadamente 79% dos respondentes afirmaram discordar deste fator, 56% (27) discordando totalmente e 23% (11) discordando parcialmente. O grau de concordância parcial foi representado em 15% (7), enquanto apenas 4% (2) concordaram totalmente com a existência da influência desta variável.

Após a renovação contratual, indagou-se a respeito do valor estabelecido contratualmente, e se um alto valor tem a capacidade de causar influência na execução das atividades do auditor independente. Novamente observou-se uma representação maior de discordância em detrimento as outras alternativas, onde 58% (28) apresentou discordância total e 19% (9) discordância parcial. O mesmo percentual foi observado para aqueles que concordam parcialmente (19%), e apenas 4% (2) concordam totalmente com a influência do valor contratual.

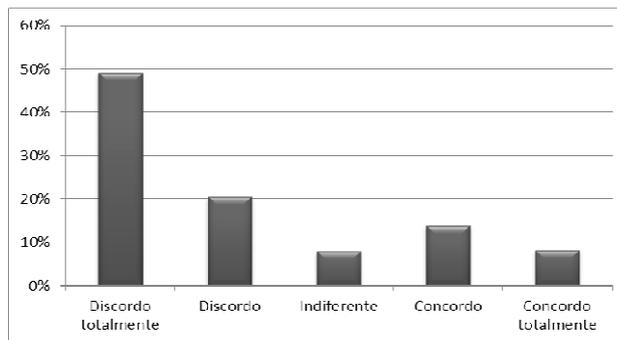
A terceira questão tratou sobre a também execução dos serviços de consultoria, juntamente com as atividades de auditoria. Assim, verificou-se que a maioria dos respondentes apresentou um nível de discordância total em 28% (13), enquanto 26% (12) discordam parcialmente. Quanto aos que concordam, 23% (11) concordam parcialmente com a assertiva, e 15% (7) concordam totalmente, restando apenas 8% (4) de respondentes indiferentes a esta alternativa.

A penúltima questão traz a elaboração das notas explicativas como fator de análise, onde se buscou verificar se a empresa auditada contrata serviços de elaboração das notas explicativas. Cerca de 42% (20) discordam totalmente desta proposição, enquanto 25% (12) discorda parcialmente. O grau de concordância é evidenciado em 16%, onde 6% concordam parcialmente, e 10% concordam totalmente, sendo os restantes indiferentes a esta alternativa.

Por fim, a última indagação do questionário tratou dos honorários como um fator de influência. Assim, o respondente deveria responder se o auditor perde sua independência quando “O pagamento de honorários é efetuado pela empresa auditada”. Foi verificado um nível de 62% (30) de discordância total e 10% (5) de discordância parcial. A representação de concordância a esta assertiva foi de apenas 14%, sendo 8% (4) de concordância total e 6% (3) de concordância parcial.

É possível observar que as questões contratuais propostas também apresentaram um elevado nível de discordância, indicando que os auditores não veem elevada influência contratual na perda da independência do auditor.

A figura 4, a seguir, apresenta o percentual médio do grau de concordância com as assertivas dispostas na seção referente às questões contratuais:



**Figura 4 Grau de concordância com os fatores relacionados ao contrato**

### 3.5 Relações estatisticamente significativas entre as variáveis do estudo

Nesta seção serão apresentados alguns dos principais resultados obtidos por meio da realização do teste de associação entre as 23 variáveis correlacionadas.

Inicialmente serão apresentadas algumas relações encontradas com as variáveis pertencentes à área 1 - Relação entre o trabalho do auditor e seus clientes. Os resultados encontram-se evidenciados na Tabela 1 a seguir.

**Tabela 1: Associação das variáveis relacionadas com a área 1 (clientes) em fevereiro 2013**

Áreas	Variável analisada	Variáveis relacionadas	Asymp. Sig. (2-sided)
Cliente	Rentabilidade do cliente	“Vínculo pessoal com clientes”	0,034
		“Renovação de contrato”	0,000
		“Contrato de grande valor”	0,000
	Cliente antigo	“Trabalhos simultâneos”	0,008
		“Vínculo pessoal com clientes”	0,021
		“Renovação de contrato”	0,000
		“Estabelecimento de honorários”	0,007

Conforme Tabela 1, foram verificadas associações significativas entre “rentabilidade do cliente” e “vínculo pessoal com clientes” ( $p$  valor = 0,034). Dessa forma, 80% dos respondentes que concordaram que a rentabilidade do cliente influencia na perda de sua independência, também concordaram que o vínculo pessoal provoca a mesma influência.

## Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

Verificou-se também uma associação significativa entre a variável “renovação do contrato” e “rentabilidade do cliente” ( $p$  valor = 0,000), em que todos os auditores discordam que perdem a sua independência quando um contrato de um cliente rentável é renovado. Da mesma forma observou-se que todos os auditores também discordaram que a celebração de um novo contrato de um cliente rentável influencia para perda de sua independência ( $p$  valor = 0,000).

A associação significativa entre as variáveis “cliente antigo” e “estabelecimento de honorários” ( $p$  valor = 0,007), apresentou que 93% dos auditores discordaram que o estabelecimento de honorários por um cliente antigo influencia para a perda de sua independência na execução dos trabalhos. Quanto à renovação de um contrato de um cliente antigo, a associação significativa ( $p$  valor = 0,000) indicou que 97% dos auditores também discordaram que este fato influencia para perda de sua independência.

Na associação entre a variável “cliente antigo” e “trabalhos simultâneos” ( $p$  valor = 0,008), todos os auditores discordaram que a realização de trabalhos simultâneos em vários clientes não influencia a perda de sua independência na execução dos trabalhos. Quando as variáveis “cliente antigo” e “vínculo pessoal com clientes” foram associadas ( $p$  valor = 0,021), 85% dos auditores concordaram que o relacionamento com um cliente antigo influencia para perda da independência.

A seguir, serão evidenciadas algumas das relações encontradas com as variáveis delimitadas na área 2 – Relação entre o trabalho do auditor e suas técnicas profissionais.

**Tabela 2: Associação das variáveis relacionadas com a área 2 (atividades do auditor) em fevereiro 2013**

Áreas	Variável analisada	Variáveis relacionadas	Asymp. Sig. (2-sided)
Atividades do auditor	Trabalhos simultâneos	“Auditor jovem”	0,021
		“Auditor de baixa remuneração”	0,001
	Vínculo pessoal com clientes	“Auditor não contador”	0,015
		“Rentabilidade”	0,034

No que concerne ao desenvolvimento de trabalhos simultâneos por um auditor jovem, a associação significativa ( $p$  valor = 0,021), indicou que 95% dos auditores afirmaram que este fato não influencia a perda de sua independência na execução de suas atividades. A associação significativa entre as variáveis “trabalhos simultâneos” e “auditor de baixa remuneração” ( $p$  valor = 0,001), também indicou que 95% dos auditores discordaram que o desenvolvimento de trabalhos simultâneos quando o auditor possui baixa remuneração não influencia a perda de sua independência.

Para as associações significantes entre as variáveis “vínculo pessoal com clientes” e “rentabilidade” ( $p$  valor = 0,034), 54% dos auditores discordaram que o vínculo pessoal com clientes rentáveis influencia a perda de sua independência. Já a associação entre o “vínculo pessoal com clientes” quando o “auditor não é contador” ( $p$  valor = 0,015), indicou que 63% dos auditores discordam que este fato também não influencia a perda de sua independência.

Sequencialmente, apresentam-se as relações encontradas com as variáveis delimitadas na área 3 – Relação entre o trabalho do auditor e seu perfil profissional.

**Tabela 3: Associação das variáveis relacionadas com a área 3 (perfil do auditor) em fevereiro 2013**

Áreas	Variável analisada	Variáveis relacionadas	Asymp. Sig. (2-sided)
Perfil do auditor	Auditor jovem	“Experiência do contador da empresa auditada”	0,000
		“Segmento diverso do que o auditor é especializado”	0,000
	Auditor de baixa remuneração	“Contrato de grande valor”	0,026
		“Expressão no mercado”	0,018

## Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

		“Trabalhos simultâneos”	0,001
		“Conhecimento prévio das atividades da empresa”	0,000

No que se refere à associação entre o “auditor jovem” quando este “desenvolve uma atividade em um segmento diverso do que ele é especializado”, verifica-se pela indicação da associação significativa ( $p$  valor = 0,000) que todos os auditores discordaram que este fato provoca influência para perda de sua independência.

Ao associar “um auditor jovem” com “um contador experiente na empresa auditada” obteve-se uma relação significativa ( $p$  valor = 0,000) em que todos os auditores também discordaram que este fato influencia para perda de sua independência.

Quanto à relação entre “baixa remuneração do auditor” e o “conhecimento prévio da atividade da empresa auditada” ( $p$  valor = 0,000), todos os auditores discordaram que este fato interfere na perda da sua independência.

No que concerne à relação entre “baixa remuneração do auditor” e a “celebração de um contrato de grande valor” ( $p$  valor = 0,026), todos os auditores também discordaram que este fato interfere na perda da sua independência.

Por fim, as principais relações encontradas entre as variáveis delimitadas na área 4 – Relação entre o trabalho do auditor e os contratos será detalhada a seguir.

**Tabela 4: Associação das variáveis relacionadas com a área 4 (contratos) em fevereiro 2013**

Áreas	Variável analisada	Variáveis relacionadas	Asymp. Sig. (2-sided)
Contrato	Renovação de contrato	“Expressão no mercado”	0,000
		“Vínculo pessoal com clientes”	0,035
	Contrato de grande valor	“Conhecimento prévio das atividades da empresa”	0,009
		“Vínculo pessoal com clientes”	0,020

A partir da relação significativa entre “renovação do contrato” quando o cliente é de “grande expressão no mercado” ( $p$  valor = 0,000), 94% dos auditores discordaram que esta associação influencia a perda de sua independência. Quanto à relação entre “a renovação do contrato” quando se possui um “vínculo pessoal com clientes” ( $p$  valor = 0,035), 89% dos auditores concordaram que esta associação influencia a perda da independência quando na execução de suas atividades.

A associação entre “celebração de contrato de grande valor” com “conhecimento prévio das atividades de uma determinada empresa” ( $p$  valor = 0,009) indicou que 89% dos auditores discordaram que este fato interfere na perda de sua independência.

Pela relação significativa entre a “celebração de um contrato de grande valor” quando existe “vínculo pessoal com algum cliente” ( $p$  valor = 0,020), 90% dos auditores concordaram que esta associação contribui para a perda de independência dos mesmos quando desenvolvem suas atividades.

### 3.6 Relação entre as análises descritiva e inferencial

Apesar da análise descritiva apresentar pouco mais de 10% de concordância dos auditores quanto aos fatores que relacionam o trabalho do auditor aos clientes (Área 1), a análise inferencial detalhou que 80% desses auditores concordam que a rentabilidade de um cliente e o vínculo pessoal com estes influencia a perda de sua independência. Quanto ao vínculo pessoal com um cliente antigo, 85% desses auditores também concordaram que este fator contribui para perda de sua independência.

Para os fatores que relacionaram o trabalho do auditor as suas técnicas profissionais (Área 2), a análise descritiva apresentou que 40% dos auditores discordaram dos fatores que

## **Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil**

foram apresentados. Especificamente, a análise inferencial detalhou que esta discordância foi expressa pelos auditores quando trabalhos simultâneos são desenvolvidos por um auditor jovem (95%) ou quando este possui baixa remuneração (95%) e mantém um vínculo pessoal com clientes rentáveis (54%) e não é contador (63%).

A análise descritiva ainda apresentou que mais de 70% dos auditores apresentaram discordância dos fatores que foram relacionados ao seu perfil (Área 3). Destarte, a análise inferencial evidenciou que esta discordância foi distribuída entre o auditor jovem desenvolver uma atividade de segmento diverso do que ele é especializado (100%) ou ainda quando este se relaciona com um contador experiente na empresa auditada (100%). A discordância dos auditores quanto à perda de sua independência também ocorreu quando o auditor possui baixa remuneração e possui um conhecimento prévio da atividade da empresa auditada (100%) ou quando celebra um contrato de grande valor e possui baixa remuneração (100%).

Para os fatores que relacionaram o trabalho do auditor ao contrato (Área 4), a análise descritiva apresentou pouco mais de 10% de concordância dos auditores quanto as variáveis que influenciam a perda de sua independência. Destes, a análise inferencial apresentou que 89% concordaram que a renovação de um contrato quando se possui vínculo pessoal com clientes provoca a perda de sua independência, assim como 90% concordaram que essa perda ocorre mediante celebração de um contrato de grande valor quando se existe esse vínculo.

#### **4 CONCLUSÃO**

O objetivo deste estudo foi verificar quais fatos, segundo os profissionais de auditoria independente, exercem influência na perda da independência na execução da atividade, tendo como ponto de partida a abrangência e subjetividade das normas de auditoria. Desta forma, é atribuída ao auditor a responsabilidade pelo julgamento de relações e eventos que influenciem o exercício da auditoria descaracterizada pela sua independência.

Assim, através das análises realizadas, pode-se concluir que os auditores apresentaram maior grau de discordância dos fatores dispostos no questionário. No entanto, os fatores relacionados às atividades dos auditores, segunda seção do questionário, apresentou maior concordância pelos respondentes, indicando uma maior presença da influência na perda da independência do auditor. As questões que apresentaram maior influência estão relacionadas ao vínculo pessoal com clientes, interesse financeiro na entidade auditada, relação trabalhista existente entre o auditor e o cliente antes da execução da auditoria, e, com maior representatividade, o grau de parentesco com os membros da gestão.

Em contrapartida, foram apontados resultados com elevado grau de discordância (mais de 80%), os quais se referiam ao gênero feminino, e cor de pele. Segundo os respondentes, estes fatores não exercem influência na perda da independência, assim como eventual baixa remuneração do auditor. Desta forma, verifica-se que as questões que mais apresentaram discordância pertenciam à categoria de perfil do auditor, presumindo-se que este não interfere na prestação do serviço.

As questões relacionadas aos clientes e às especificidades contratuais apresentaram um grau de discordância aproximado, sendo o último um pouco mais influente na perda da independência, apresentando percentual timidamente elevado de concordância.

Devido às muitas relações estatísticas encontradas, sugere-se, para pesquisas futuras, que autores acrescentem mais variáveis de atividades do auditor, principalmente relacionadas às relações entre auditor e cliente, além de elencar mais variáveis de perfil, a fim de identificar o comportamento atribuído às variáveis semelhantes.

O estudo apresenta uma participação reduzida dos profissionais atuantes em âmbito nacional, desta forma, representando comportamento encontrado apenas na região metropolitana da cidade do Recife, Estado de Pernambuco. Assim, tem-se como objetivo para

pesquisa futura a ampliação da amostra para melhor entendimento do comportamento do auditor independente no Brasil.

### REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, M. C. *Auditoria: um curso moderno e completo*. São Paulo: Atlas, 2010.
- AZEVEDO, F. B.; COSTA, F. M. Efeito da Troca da Firma de Auditoria no Gerenciamento de Resultados das Companhias Abertas Brasileiras. *Revista de Administração Mackenzie*, v. 13, n. 5, p. 65-100, 2012.
- BECKER, C. L.; DEFOND, M. L.; JIAMBALVO, J.; SUBRAMANYAM K, R. The effect of audit quality on earnings management. *Contemporary Accounting Research*, v. 15, n. 1, Spring 1998.
- BROWN, G. R. Changing audit objectives and techniques. *The Accounting Review*, v. 37, n. 4, Oct. 1962.
- CARVALHO, L.N.; PINHO, R. C. S. Auditoria: Independência, Estratégias Mercadológicas e Satisfação do Cliente – Um Estudo Exploratório sobre a Região Nordeste. *Revista de Contabilidade & Finanças – USP*, São Paulo, n. 34, p. 23-33, jan/abr, 2004.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. *NBC PI – Normas Profissionais de Auditor Independente*. 1997.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. *NBC PA 01 – Controle de Qualidade para Firms (Pessoas Jurídicas e Físicas) de Auditores Independentes*. 2009.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. *NBC PA 290 – Independência – Trabalhos de Auditoria e Revisão*. 2010.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. *NBC TA ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Trabalhos de Asseguração*. 2009.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. *NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria*. 2009.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. *NBC TA 220 (R1) – Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis*. 2014.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Normas Brasileiras de Contabilidade. *NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis*. 2014.
- DIAS, F.; REIS, J. *Auditoria Independente*. IX INIC e V EPG - UNIVAP – 2005 – IX Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e V Encontro Latino Americano de Pós-Graduação. 2005. Disponível em: < [http:// biblioteca.univap. br/dados/INIC /cd/inic/IC6 %20anais/IC6-66.PDF](http://biblioteca.univap.br/dados/INIC/cd/inic/IC6%20anais/IC6-66.PDF)>
- FIRMINO, J. M.; PAULO, E. Aspectos Comportamentais no Julgamento Profissional dos Auditores Independentes. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, v. 16, n. 3, p. 17-40, 2013.
- FORMIGONI, H.; ANTUNES, M. T. P.; LEITE, R. S.; PAULO, E. A Contribuição do Rodízio de Auditoria para a Independência e Qualidade dos Serviços Prestados: Um Estudo Exploratório Baseado na Percepção de Gestores de Companhias Abertas Brasileiras. *Revista de Contabilidade Vista e Revista*, Belo Horizonte, v. 19, n.3, p. 149-167, jul./set., 2008.
- FRANCO, H; MARRA, E. *Auditoria Contábil*. São Paulo: Atlas, 2011.
- JENSEN, M. C.; MACKLING, W. H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, v. 3, n. 4, p. 305-360, 1976.

## **Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil**

OLIVEIRA, A. Q.; SANTOS, N. M. B. F. Rodízio Brasileiro de Firmas de Auditoria: A Experiência Brasileira e as Conclusões de Mercado. *Revista de Contabilidade & Finanças – USP*, São Paulo, v. 18, n. 45, p. 91-100, set./dez. 2007.

SOUZA, José Carlos; SCARPIN, Jorge Eduardo. *Fraudes Contábeis: As respostas da contabilidade nos Estados Unidos e na Europa*. III SEGeT – Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia. 2006. Disponível em: <<http://www.aedb.br/seget/>>

STAHN, S. P. Estudo Exploratório da Falta de Qualidade nos Trabalhos de Auditoria Independente. *Dissertação de Mestrado apresentada à Banca examinadora da Pontífice Universidade Católica – PUC*, São Paulo. Disponível em: <[www.sapientia.pucsp.br/tde\\_busca/arquivo.php?codArquivo=1278](http://www.sapientia.pucsp.br/tde_busca/arquivo.php?codArquivo=1278)>