



Tourism & Management Studies
ISSN: 2182-8458
tms-journal@ualg.pt
Universidade do Algarve
Portugal

Fernández Rodríguez, M.ª Teresa; da Eira Serra, Sara Alexandra; Villanueva Villar, Mónica

A INFLUÊNCIA DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EXTA-AUDITORIA NA INDEPENDÊNCIA DO AUDITOR: PERCEÇÃO DOS STAKEHOLDERS

Tourism & Management Studies, vol. 3, 2013, pp. 982-994

Universidade do Algarve
Faro, Portugal

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=388743876022>

- ▶ Como citar este artigo
- ▶ Número completo
- ▶ Mais artigos
- ▶ Home da revista no Redalyc

A INFLUÊNCIA DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EXTA-AUDITORIA NA INDEPENDÊNCIA DO AUDITOR: PERCEÇÃO DOS STAKEHOLDERS

THE INFLUENCE OF EXTRA-AUDIT SERVICES ON THE AUDITOR INDEPENDENCE: THE STAKEHOLDERS' PERCEPTION

M.^a Teresa Fernández Rodríguez

Universidade de Vigo.

Faculdade de Ciências Empresariais e Turismo de Ourense

maytefernandez@uvigo.es

Sara Alexandra da Eira Serra

Instituto Politécnico do Cávado e do Ave

sserra@ipca.pt

Mónica Villanueva Villar

Universidade de Vigo.

Faculdade de Ciências Empresariais e Turismo de Ourense

monicavv@uvigo.es

RESUMO

O aumento da dimensão e da complexidade das organizações fomentou a necessidade de aconselhamento e assessoria empresarial, criando uma oportunidade para as empresas de auditoria expandirem o leque de serviços prestados. Desta forma, a partir da década de 90, as empresas de auditoria começaram a oferecer uma vasta gama de serviços relacionados, direta ou indiretamente, com a auditoria, tais como: consultoria, assessoria fiscal e contabilística, instalação de sistemas informáticos; gestão de recursos humanos, entre outros.

Pese a sua evolução, esta prática tem sido considerada como uma das principais causa das fraudes e escândalos financeiros, ocorridos sobretudo nos EUA, dado que se pressupõe que esta diminui a independência do Auditor.

No âmbito desta problemática, efetuamos um estudo empírico com o intuito de verificar a percepção dos *Stakeholders* relativamente à influência da prestação de serviço extra-auditoria na independência do Auditor. Para o efeito, e dado que o estudo foi efetuado em Espanha, aplicamos um questionário a uma amostra de 220 Auditores inscritos no *Registro Oficial de Auditores de Cuentas*, 75 profissionais de empresas auditadas e 171 professores universitários inscritos na *Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad*. Corroborando os resultados de Canning e Gwilliam (1999) Hay, Knechel e Li (2006) e Joshi *et al*, (2007), aferimos que todos os utilizadores consideram que a prestação destes serviços influencia, negativamente, a independência do Auditor. Esta constatação pode diminuir a confiança que os *Stakeholders* depositam no Relatório de Auditoria e, consequentemente, contribuir para a ineficiência do mercado de capitais e de toda a economia.

PALAVRAS-CHAVE

Auditoria, Independência, Serviços extra-auditoria, Fiabilidade das Demonstrações Financeiras, Fraude.

ABSTRACT

The increase of size and complexity of organizations promoted the need of business consultancy and advisory, creating an opportunity for companies to expand the range of audit services. Thus, from the 90s, audit firms begin to offer a vast range of related services, directly or indirectly, to the

audit, such as consultancy, tax and accounting consultancy, installation of computer systems, resource humans' management and others.

Despite its evolution, this practice has been considered a major cause of frauds and financial scandals that occurred, especially in the USA, since it assumes that this decreases the Auditor independence.

Under this problematic, we performed an empirical study in order to verify the stakeholders' perception in relation to influence of providing extra-audit service on Auditor independence. For this purpose, and since the study was performed in Spain, we applied a questionnaire to a sample of 220 Auditors registered in the *Registro Oficial de Auditores de Cuentas*, 75 professionals from audited companies and 171 university teachers registered in the *Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad*. Corroborating the results of Canning and Gwilliam (1999) Hay, Knechel and Li (2006) and Joshi *et al*, (2007), we verified that all users consider the provision of these services influences negatively the Auditor independence. This finding may reduce confidence that stakeholders deposit in the Audit Report and, consequently, contribute to the capital markets inefficiency and the whole economy.

KEYWORDS

Auditing, Independence, Extra-audit services, Reliability of Financial Statements, Fraud.

1. INTRODUÇÃO

A globalização da economia e a evolução dos mercados aumentou, significativamente, a concorrência empresarial, levando, em muito casos, à ocultação ou adulteração da informação financeira e, consequentemente, ao surgimento de escândalos financeiros, com suposto envolvimento dos Auditores. Este cenário abalou a confiança dos *Stakeholders* na informação financeira, levando-os a duvidar da independência e objetividade destes profissionais (Del Gid, 1994).

Várias têm sido as causas apontadas para a diminuição da independência do Auditor, porém, uma das mais enfatizada tem sido a prestação de serviços extra-auditoria, dado que se considera que esta diminui a objetividade do Auditor, que se vê, assim, obrigado a auditar o seu próprio trabalho, criando-se uma ameaça de autorrevisão. Além disso, esta situação pode aumentar a dependência económica do Auditor, face ao seu Cliente, aumentando a pressão na altura de emitir o Relatório de auditoria.

Face ao exposto e dada a limitada evidência quantitativa das investigações realizadas, em Espanha, consideramos importante realizar um estudo empírico, cujo objetivo será estudar as percepções dos *Stakeholders* espanhóis relativamente à influência da prestação de serviço extra-auditoria na independência do Auditor. Para atingir este objetivo será efetuada uma breve revisão de literatura, que apresentará as principais conclusões dos estudos empíricos realizados neste âmbito e das normas emitidas sobre esta temática. Posteriormente, será descrita a metodologia de investigação utilizada e, por fim, serão expostos os resultados obtidos.

2. REVISÃO DE LITERATURA

O aumento da dimensão e da complexidade das organizações fomentou a necessidade de aconselhamento e assessoria empresarial. Esta realidade criou novas oportunidades para as empresas de auditoria expandirem o leque de serviços prestados. Desta forma, a partir da década de

90, as empresas de auditoria começaram a oferecer uma vasta gama de serviços extra-auditoria, dos quais Duréndez Gómez-Guillamón (2001) destaca os seguintes: avaliações de ativos e de empresas; assessoria nas áreas da fiscalidade, contabilidade, gestão, económico-financeira, bem como de recursos humanos e jurídica; realização de outro tipo de auditorias, como o caso de auditoria de gestão, auditoria operativa, auditoria ambiental, auditoria informática e auditoria da qualidade e, por fim, serviços atuariais ou de seguros.

Não obstante, de acordo com Arruñada (1998), a diversificação dos serviços de auditoria não foi motivada pela busca de novas oportunidades para as empresas de auditoria, mas pelo aumento do rigor e objetividade do trabalho prestado pelo Auditor. A complexidade empresarial levou as empresas de auditoria a contratarem profissionais de outras áreas, criando, assim, secções jurídicas, de fiscalidade, de consultoria, de recursos humanos, de informática para auxiliarem o processo de auditoria. Aliás, segundo Magalhães (2003: 88), “não é hoje possível auditar empresas de dimensão e complexidade cada vez maiores sem recorrer de forma significativa a especialistas das mais variadas matérias. Sem estes especialistas, o risco de não serem detetados erros na auditoria aumenta exponencialmente.”

Embora o autor considere que a prestação conjunta de todos estes serviços aumenta a qualidade do processo de auditoria, esta prática tem sido eleita como uma das principais razões para a destruição da independência do Auditor e uma das principais causas das fraudes ocorridas, sobretudo, nos EUA. Aliás, de acordo com Bartlett (1993), Canning e Gwilliam (1999), Kaplan (2004) e Beattie e Fearnley (2004), uma das maiores preocupações que emergiram depois dos escândalos financeiros, está relacionada com a prestação simultânea de serviços de auditoria e extra-auditoria por parte dos Auditores. Neste sentido, muitos autores referem que esta prática provoca consequências nefastas para o processo de auditoria e para a reputação destes profissionais, das quais destacamos as seguintes:

A auditoria foca-se nos interesses do Cliente: Os Clientes que contratam, simultaneamente, serviços de auditoria e extra-auditoria são mais lucrativos para os Auditores, por isso, para os atrair estes profissionais reduzem os preços da auditoria, compensando essa redução com a venda de serviços extra-auditoria.

Os benefícios económicos obtidos com a prestação conjunta destes serviços criou um incentivo para os Auditores desenvolverem o processo de Auditoria de acordo com os interesses e a conveniência dos seus Clientes. Assim sendo, os Auditores evitam emitir opiniões que desagradem a Órgão de Gestão, de modo a manter o seu contrato e continuar a auferir dos lucros desejados (Van Der Plaats, 2000; Ashbaugh, *et al.*, 2003 e Nice e Trompeter, 2004). Também a *Securities and Exchange Commission* (SEC) (2000) considera, que, nestas situações, os Auditores tendem a ser mais permissivos e a tratar os Clientes de forma mais favorável, assim sendo, a natureza da opinião converte-se num fator desencadeador da rutura da relação contractual entre o Auditor e o Auditado. Aliás, de acordo com as investigações empíricas de Wines (1994) e Firth (2002), o receio dos Auditores emitirem uma opinião modificada sobre as demonstrações financeiras de uma empresa aumenta à medida que aumentam os serviços extra-auditoria prestados. Porém, Barkess e Simnett (1994), Craswell (1999) e Craswell, *et al.* (2002) não conseguiram corroborar esta assertão, dado que não encontraram uma relação, estatisticamente, significativa entre a emissão de opiniões modificadas e a prestação de serviços extra-auditoria. Na senda desta opinião, Lennox (1999) e Defond, *et al.* (2002) concluíram que não existe uma relação direta entre as empresas que prestam, simultaneamente, serviços de auditoria e extra-auditoria e o tipo de opinião emitida nos relatórios de Auditoria, o que significa não se provou, estatisticamente, que estas empresas tinham menos

propensão para obter, por parte do Auditor, uma opinião modificada. Além disso, DeAngelo (1981) e Simunic (1984) referem que o desejo de manter a sua reputação é superior à vontade de manter os lucros, por isso, a reputação constitui um estímulo para o Auditor executar devidamente o processo de auditoria e emitir a opinião mais verosímil. Com o intuito de preservar e manter a sua reputação, os Auditores tendem a ser mais exigentes nos serviços de Auditoria e consultoria que desenvolvem. De acordo com García Osma e Albornoz Noguer (2005), o risco de litígio aumenta a qualidade e o fiabilidade dos serviços prestados pelo Auditor, uma vez, que segundo as autoras, quanto maior for a prestação de serviços de auditoria, maior será o risco de litígio para os Auditores, pois maiores são também as expectativas do seu Cliente.

Aumenta a dependência económica relativamente ao Cliente: De acordo com o Título II da lei Sarbanes-Oxley (SOX), a prestação de serviços extra-auditoria aumenta a dependência financeira do Auditor, pois passa a haver uma maior faturamento ao mesmo Cliente, comprometendo, assim, a sua independência e, consequentemente, a qualidade do seu trabalho. Arruñada (1998) contrapõe esta opinião, ao afirmar que a prestação de serviços extra-auditoria aumentará os honorários não apenas de um Cliente, mas de todos que recorrerem a este tipo de serviços, logo, em termos relativos, a independência do Auditor não se vê ameaçada, exceto, se a carteira de Clientes for muito restrita. Nesta linha de pensamento, Magalhães (2003) refere que a eliminação de atividades extra-auditoria provocaria a redução da receita das empresas de auditoria, aumentando, ainda mais, a dependência destes face aos grandes clientes da atividade de auditoria.

Diminui a qualidade da auditoria: A prestação de um conjunto mais alargado de serviços estreita a relação entre o Auditor e o Cliente, dado que aumenta a familiaridade e a confiança com este último, podendo reduzir o nível de ceticismo necessário para efetuar, devidamente, o processo de auditoria e emitir uma opinião neutra (Firth, 1997; Caplan e Kirschenheiter, 2000; Myring e Bloom, 2003). Esta situação pode, assim, conduzir à diminuição da qualidade da auditoria, intencionalmente, ou não. Porém, não é só o risco de “familiaridade ou confiança” que compromete a qualidade do trabalho de auditoria, é sobretudo o risco de “autorrevisão”, quando o profissional atua como Auditor e Consultor e, consequentemente, audita o seu trabalho não se sente incentivado para divulgar as deficiências observadas durante a auditoria, não só porque tem mais dificuldades para as identificar, mas porque tal facto colocaria em causa o seu trabalho de consultoria (Simunic, 1984). De acordo com a Recomendação da Comissão Europeia (Comissão Europeia, 2002), o risco de autorrevisão é uma ameaça demasiado grave para permitir que sejam prestados, pelo Auditor, quaisquer serviços complementares à auditoria.

Pese estas opiniões, os estudos de Reynolds e Francis (2001), Defond, *et al.* (2002), Ashbaugh, *et al.* (2003) e Chung e Kallapur (2003) não conseguiram provar, empiricamente, que a qualidade da informação financeira é afetada quando os Auditores prestem, conjuntamente, serviços de auditoria e extra-auditoria.

Por todos os motivos, anteriormente, apontados, existe uma ideia generalizada de que os Auditores comprometem a sua independência quando prestam, ao mesmo Cliente, serviços de auditoria e extra-auditoria. Esta asserção foi comprovada pelos estudos empíricos de Shockley (1981), Knapp (1985), Gul (1991), Bartlett (1993), Lowe e Pany (1995), Vico Martínez (1997), Martínez García, *et al.* (2000), Dopuch, *et al.* (2003), Davis e Hollie (2004), Barizah, *et al.* (2005), que concluíram que a independência do Auditor diminui quando este presta, simultaneamente, serviços de auditoria e extra-auditoria.

Ainda assim, há autores que consideram que a prestação de serviços de auditoria e complementares pode ser benéfica para a empresa auditada. O primeiro estudo empírico que evidenciou esta

perspetiva foi desenvolvido por Lavin, em 1976, (Vico Martínez e Pucheta Martínez, 2004), a ele muitos outros se seguiram patenteando aspetos positivos desta prática, tais como descreveremos de seguida:

Aumenta os conhecimentos do Auditor sobre o Auditado: Arruñada (1998), Herrador Alcaide (2002) e Dopuch *et al.*, (2003) referem que a prestação, conjunta, de serviços de auditoria e extra-auditoria aumenta o conhecimento do Auditor relativamente à empresa auditada. Deste modo, quanto maior for o número de serviços prestados por este profissional, maior será o seu conhecimento sobre o funcionamento da empresa auditada, esta situação permite que o Auditor desenvolva o processo de auditoria de modo mais objetivo, aumente a sua capacidade para detetar irregularidades nas demonstrações financeiras, formule um juízo profissional mais informado e, consequentemente, emita uma opinião mais ajustada. Deste modo, Arruñada (1998) e Firth (2002) consideram que a prestação destes serviços aumenta o nível de rigor da auditoria e eleva a qualidade técnica da mesma, aliás, se assim não fosse os Clientes seriam os primeiros a abdicar desta modalidade de prestação de serviços.

Redução dos custos: Segundo Arruñada (1998), a prestação de serviços de auditoria e extra-auditoria reduz os custos totais destes serviços, dado que há uma economia de produção conjunta, pois, por um lado, os respetivos custos fixos são repartidos entre os serviços de auditoria e extra-auditoria e, por outro, geram-se eficiências de conhecimento que se transmutam entre os serviços.

Favorece a fidelização do Cliente: O facto de se prestar um serviço de maior qualidade a menor custo, aliado ao estreitamento dos vínculos entre o Auditor e o Auditado, aumenta a satisfação dos Clientes e favorece a fidelização dos mesmos. Por esse motivo, Beck, *et al.* (1988) afirmam que a duração do contrato do Auditor é maior quando o Cliente contrata um elevado nível de serviços extra-auditoria.

Embora existam opiniões díspares sobre o efeito da prestação de serviços de auditoria e complementares, a aparente dependência dos Auditores, provocada pela prestação simultânea de serviços de auditoria e extra-auditoria, levou a generalidade das organizações profissionais e reguladoras a emitir normas sobre esta temática, fixando, na maior parte dos casos, um regime de incompatibilidades. Neste âmbito, em novembro de 2000, a SEC, que foi uma das maiores defensoras da separação entre os serviços de auditoria e extra-auditoria, emitiu uma norma para proibir os Auditores de prestar serviços extra-auditoria aos Clientes por si auditados. Esta posição foi, também, adotada pela Bélgica, França e Itália. O Reino Unido e a Austrália adotaram uma posição mais liberal, optando por não restringir a prestação deste tipo de serviços, todavia, impuseram a divulgação dos honorários obtidos em cada serviço (Gómez Aguilar, 2003).

Os EUA, palco da maioria dos escândalos financeiros, emitiu, em julho de 2002, a SOX, cujo Título II é dedicado, exclusivamente, à independência do Auditor. A entrada em vigor deste normativo proibiu o Auditor de prestar, ao Cliente por si auditado, os seguintes serviços extra-auditoria (Seção 201 da SOX): (1) serviços relacionados com os registos contabilísticos; (2) criação e implementação de sistemas de informação financeira; (3) serviços de avaliação e elaboração de relatórios sobre entradas em espécie; (4) serviços atuariais; (5) serviços de auditoria interna; (6) exercício de funções de gestão ou recursos humanos; (7) serviços de corretagem, consultoria financeira e de auditoria de investimentos; (8) serviços jurídicos e (9) qualquer outro serviço que o *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) proíba, por regulamento. Todos os serviços extra-auditoria não contemplados nesta lista, inclusivamente, a consultoria fiscal, que é um dos serviços mais rentáveis

para as empresas de auditoria, podem continuar a ser prestados, em simultâneo, com os serviços de auditoria.

A nível europeu, esta questão foi, ligeiramente, aflorada no Livro Verde, publicado em 1996 pela Comissão Europeia. Embora este documento não tenha revelado uma posição concreta sobre os efeitos desta prática na independência do Auditor, referiu que este profissional deve assegurar que, nem ele próprio, nem a sua empresa praticarão atos de gestão e administração no seu Cliente. Estes, não deverão, também, participar na elaboração das demonstrações financeiras do Auditado, na avaliação de elementos do seu património, no recrutamento de pessoal ou em qualquer outra ação que possa ter um impacto direto sobre a administração do seu Cliente (parágrafo 4.15 do Livro Verde).

Em 16 de maio de 2002, a União Europeia emitiu um novo documento sobre esta matéria consubstanciado na Recomendação da Comissão n.º 2002/590/CE – “A independência dos Revisores Oficiais de Contas na UE: Um conjunto de princípios fundamentais”. Apesar de mais desenvolvido, este diploma continuou a adotar um instrumento não vinculativo, não fazendo uma proibição expressa dos serviços extra-auditoria e, optando por estabelecer um sistema de princípios gerais e medidas de salvaguarda da independência. No entanto, identificou as situações em que o risco de independência é elevado, para o efeito, enumerou um conjunto de serviços extra-Auditoria, semelhante à lista elencada na SOX, que podem ser interditados aos Auditores, tais como: (1) preparação de registos contabilísticos e demonstrações financeiras; (2) preparação e implementação de serviços tecnológicos de informação financeira; (3) serviços de avaliação; (4) participação em auditorias internas do cliente; (5) atuação, por conta do cliente, na resolução de litígios; e (6) recrutamento de pessoal para altos cargos de gestão. De acordo com este normativo, estes serviços só devem ser proibidos se comprometerem a independência do Auditor, ou seja, caso exista qualquer tipo de relação com o Auditado que, na opinião razoável de um terceiro, objetivo, racional e informado, possa comprometer a sua independência. Significa, então, que não se procura preservar, apenas, a independência real, mas, principalmente, a independência aparente. Porém, é o Auditor que deve determinar risco a sua independência. Assim, segundo o princípio geral estabelecido nesta Recomendação e reafirmado na 8ª Diretiva revista, caberá a cada Auditor provar que a prestação de serviços extra-auditoria não prejudica a sua independência nem a aparência da mesma. Esta prática vem inverter o ónus da prova, consubstanciando um incentivo à criação de mecanismos adequados à manutenção da sua independência. Este documento refere, ainda, que quando este profissional prestar serviços extra-auditoria deve tomar as medidas necessárias para garantir, não só, que os seus colaboradores não participam em qualquer processo de decisão do Cliente, mas também a redução de quaisquer riscos de dependência para um nível aceitável (Gomes, 2006).

De acordo com o supracitado autor, esta solução parece ser mais equilibrada do que a adotada pela SOX, embora esta última reforce mais a confiança dos *Stakeholders* na profissão. Esta solução possibilita que os intervenientes, através da interação competitiva no mercado, conjuguem, adequadamente, os serviços de auditoria e extra-auditoria, dado que permite ajustar o custo ao benefício de cada possibilidade e prestar serviços mais eficientes, uma vez que o Auditor usa o conhecimento e informação recolhida na prestação de serviços extra-Auditoria, sempre que isso não afete a sua independência real e aparente.

Outra das medidas propostas para sanar este problema é a divulgação separada dos honorários advindos da prestação de serviços de auditoria e extra-auditoria, dado que desta forma os *Stakeholders* terão a oportunidade de avaliar se a proporção destes últimos serviços, face aos primeiros, põe em causa a independência do Auditor (Rockness e Rockness, 2005 e Ferreira, 2007).

A Comissão Europeia (2002) refere, ainda, que a divulgação pública desta informação deverá permitir que um terceiro razoável e bem informado forme uma opinião sobre um eventual desequilíbrio entre os honorários pagos por uma auditoria e os honorários pagos por outros serviços. Aliás, Frankel, *et al.* (2002) concluíram que as empresas que divulgaram honorários de serviços extra-auditoria superiores aos esperados pelos Investidores baixaram o valor das suas ações no dia da publicação desta informação.

Nos termos do artigo 5º da Recomendação da Comissão n.º 2002/590/CE, se um Auditor ou empresa de auditoria tiver recebido honorários do Cliente por serviços de auditoria e extra-auditoria, todos os honorários deverão ser publicamente divulgados. Para o efeito, o valor total dos mesmos deve ser desagregado em quatro categorias: serviços de auditoria, outros serviços de garantia de fiabilidade, serviços de consultoria fiscal e outros serviços que não de auditoria. As remunerações correspondentes à categoria de outros serviços que não auditorias devem ser desagregadas por subcategorias, esta desagregação deve, pelo menos, proporcionar informações sobre a remuneração auferida pela prestação de serviços de tecnologia da informação financeira, auditoria interna, avaliação, defesa em justiça e recrutamento.

Não obstante a pertinência destas medidas, Magalhães (2003) assevera que a auditoria é realizada por pessoas, portanto, para colmatar esta problemática não basta criar normas, é necessário, também, selecionar, treinar e promover, diariamente, os princípios de objetividade, integridade e independência dos Auditores e dos seus colaboradores.

3. METODOLOGIA

O objetivo deste estudo é verificar a percepção dos *Stakeholders* relativamente à influência da prestação de serviços extra-auditoria na independência do Auditor. Para o efeito, foi construído um questionário semiestruturado de perguntas fechadas associadas a uma escala de medição de atitudes. Cumpre referir que este questionário contempla trinta variáveis, porém, neste artigo, só iremos analisar a variável “prestação de serviços extra-auditoria”, a qual foi considerada nos termos que se seguem:

Tabela 1: Definição da variável: Prestação de serviços extra-auditoria

Variável	Justificação	Pressupostos
Prestação de serviços extra-auditoria	López Gavira (2005), Hay <i>et al</i> (2006), Canning y William (1999) e Joshi <i>et al</i> (2007)	<ol style="list-style-type: none">1. Os honorários dos serviços extra-auditoria superiores aos dos serviços de auditoria2. Os honorários dos serviços extra-auditoria são iguais a 50% dos honorários dos serviços de auditoria3. Os honorários dos serviços extra-auditoria são iguais a 25% dos honorários dos serviços de auditoria

A amostra foi selecionada, considerando a população de Auditores, em exercício, registados no *Registro Oficial de Auditores de Cuentas*, sendo os dados extraídos do relatório denominado “*Situación de la Auditoría en España*” publicado pelo *Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas* (ICAC). Optou-se por uma amostragem aleatória simples, realizada com o auxílio de organismos profissionais a que pertencem os Auditores. Para o conjunto de utilizadores da informação financeira, consideram-se os profissionais das empresas com contas auditadas e das instituições financeiras. Finalmente, foi considerado o grupo de professores universitários, doravante, designados por académicos,

membros da *Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad* (ASEPUC), dado que esta é a única organização de professores existentes em Espanha na área da Contabilidade. As principais características da investigação encontram-se descritas na tabela seguinte:

Tabela 2: Ficha técnica da amostra

Ámbito geográfico	Nacional (Espanha)
Ámbito temporal	13 de janeiro de 2010 a 29 de fevereiro 2010
Inquiridos	Auditores, Académicos e utilizadores da informação financeira
Tipo de Amostra	Amostra aleatória simples
Tratamento de dados	SPSS v.17.0

Tabela 3: Tamanho de cada amostra

Grupo	Tamanho da população	Erro da amostra	Tamanho da amostra
Auditores	5.467	3,6%	220
Académicos	980	5%	75
Utilizadores da informação financeira	99.400	5%	171

4. PRINCIPAIS RESULTADOS

Para detetar as diferenças nas percepções, dos grupos analisados, relativamente à influência da prestação de serviços extra-auditória na independência do Auditor, aplicou-se o teste Kruskal-Wallis, dado que Newbold (1997) indica que se deve efetuar este teste quando se suspeita que a distribuição da população estudada é diferente da "normal" e não há homogeneidade das variâncias, logo, não seria adequado usar a ANOVA.

Tabela 4: Resultado do Teste Kruskal-Wallis

Fatores que afetam a independência do Auditor	Valores médios do fator			Kruskal-wallis	
	Auditores	Académicos	Utilizadores da informação financeira	Chi-quadrado	Significância
1. Os honorários dos serviços extra-auditória são superiores aos dos serviços de auditoria.	2,36	1,8	1,81	37,869	,000*
2. Os honorários dos serviços extra-auditória são iguais a 50% dos honorários dos serviços de auditoria.	2,43	1,89	1,93	38,740	,000*
3. Os honorários dos serviços extra-auditória são iguais a 25% dos honorários dos serviços de auditoria.	2,74	2,43	2,44	24,222	,000*

A Tabela 4 mostra os valores médios de cada um dos fatores considerados, tendo em conta uma escala de *Likert* que vai de 1 a 5, em que 1 significa "prejudica gravemente a independência" e 5 significa "melhora significativamente a independência". Esta tabela evidencia, também, os resultados do teste Qui-quadrado, que determina se a distribuição de uma variável categórica se ajusta ou não a uma determinada distribuição teórica. A hipótese da qualidade do ajustamento é testada usando uma estatística projetada para comparar as frequências, efetivamente, obtidas numa amostra específica com as frequências que deveríamos encontrar se a variável, realmente, seguisse a distribuição teórica proposta na hipótese nula. Em todo caso, selecionamos, apenas, os fatores cujo valor é inferior ou igual a 0,05, os quais nos permitirão rejeitar a igualdade de médias, isto é, detetar as diferenças de opinião significativas entre os grupos. Para os fatores em que o teste Kruskal-Wallis evidencia diferenças significativas, foi aplicado o método das comparações múltiplas de Games-Howell.

Da análise dos testes estatísticos realizados, pode deduzir-se que todos os inquiridos consideraram que a prestação de serviços extra-auditória influencia, negativamente, a independência do Auditor. Porém, todos os grupos consideram que a influência será maior quando os honorários dos serviços extra-auditória são superiores aos dos serviços de auditoria, diminuindo esta influência à medida que se reduz o valor dos honorários recebidos pela prestação de serviços extra-auditória.

Analizando as diferenças entre os grupos estudados, aferimos que os Auditores, ainda que considerem que a prestação de serviços extra-auditória prejudica a independência do Auditor, são mais permissivos face a esta situação, o que seria de esperar, dado que eles são os principais interessados na prestação destes serviços.

Cumpre, no entanto, verificar se a percepção dos Auditores relativamente a esta problemática varia em função da sua experiência profissional e da dimensão da sua carteira de clientes.

Relativamente à experiência profissional, consideramos uma escala que contemplava as seguintes componentes: menos de cinco anos, cinco a dez anos, entre 10 e 20 anos e mais de 20 anos de experiência no exercício da auditoria. Para conhecer as diferenças entre os grupos, aplicamos o teste

de comparações múltiplas de Tukey. O resultado demonstrou que os Auditores menos experientes, ou seja, com menos de 5 anos de experiência profissional, têm uma percepção mais negativa, do que os restantes Auditores, relativamente ao impacto da prestação de serviços extra-auditória na independência do auditor. Talvez, porque estes têm maior receio da perda de reputação. Porém, se os honorários dos serviços extra-auditória forem iguais a 25% dos honorários dos serviços de auditoria, as opiniões entre os diversos Auditores são homogéneas, o que significa que neste caso o fator experiência não é relevante.

Relativamente à dimensão da sua carteira de clientes, consideramos uma escala com as seguintes componentes: Menos de 5 Clientes, Entre 5 e 10 Clientes, Entre 11 a 20 Clientes, Entre 21 a 50 Clientes e Mais de 50 Clientes.

A análise do teste Kruskal-Wallis revela diferenças significativas entre os grupos, apenas no caso Os honorários dos serviços extra-auditória são iguais a 25% dos honorários dos serviços de auditoria. Ainda assim, a maioria dos grupos apresentam opiniões muito semelhantes (2,73, 2,84, 2,86), diferenciando-se, apenas, os Auditores com menores carteiras que Clientes que consideram que têm uma percepção mais negativa dos efeitos da prestação de serviços extra-auditória sobre a independência do Auditor.

5. CONCLUSÕES

Corroborando os resultados dos estudos empíricos de Canning e Gwilliam (1999), realizados na Irlanda, Joshi, *et al.* (2007) realizados em Bahrain e Hay, Knechel e Li (2006), realizados na Nova Zelândia, os resultados evidenciaram que os *Stakeholders* consideraram que a prestação de serviços extra-auditória diminui a independência do Auditor. Embora as opiniões dos inquiridos sejam semelhantes, as diferenças mais significativas ocorrem entre os Auditores e os restantes grupos, apresentando-se os Auditores menos críticos face à prestação de serviços extra-auditória. Esta situação talvez possa ser explicada pelo facto deles serem os prestadores destes serviços, enquanto os outros Utilizadores se apresentam com Utilizadores das demonstrações financeiras e dos Relatórios de auditoria, estando, por isso, mais preocupados com a credibilidade destes documentos, uma vez que ela pode comprometer o seu processo de decisão.

Apesar destes resultados, uma das principais conclusões do Congresso do *Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas*, realizado em 2000, sobre os problemas atuais de organização e gestão de empresas de auditoria, foi que a multidisciplinaridade é necessária para as empresas de auditoria, uma vez que permitirá o crescimento de atividades complementares à auditoria tradicional (Gómez-Guillamon Duréndez, 2001). Neste sentido, García Díez (1999), referido por Gómez-Guillamon Duréndez (2001), afirma que a independência não deve ser usada como um argumento para excluir os Auditores do mercado de consultoria e assessoramento, para o qual estão totalmente capacitados.

BIBLIOGRAFIA

Alcaide, T. (2002). *El informe de auditoría financeira de la cuentas anuales como conclusión y objetivo del trabajo del auditor: um estudio empírico para la comunidad autónoma de Madrid*. Consejo Económico y Social. (1^a Edición). Madrid, Espanha...

Aguilar, N. (2003). *El Informe de auditoría y su efecto sobre la decisión del cambio de Auditor, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*. Premio de Investigación Contable José M^a Fernández Pirla (XI Edición).

- Almeida, B. (2004). Auditoria e sociedade: o diálogo necessário. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, (34), 80-96.
- Arruñada, B. (1998). El auditor y la prestación de otros servicios. *Partida Doble*, (87), 68-73.
- Ashbaugh, H., Lafond, R. & Mayhew, B. (2003). Do Non-Audit Services Compromise Auditor Independence? Further Evidence. *The Accounting Review*, 78(3), 611-639.
- Barizah, N., Rahim, A. & Majdi, H. (2005). Factors influencing auditor independence: Malaysian loan officers'perceptions. *Managerial Auditing Journal*, 2(8), 804-822.
- Barkess, L. & Simnett, R. (1994). The provision of other services by auditors: Independence and pricing issues. *Accounting and Business Research*, (24), 99-108.
- Bartlett, R. (1993). A scale of perceived independence: new evidence on an old concept. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 6(2), 52-67.
- Beattie, V., Brandt, R. & Fearnley, S. (1999). Perceptions of Auditor Independence: UK Evidence. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 8(1), 67-107.
- Beattie, V. & Fearnley, S. (2004). Auditor Independence and Non-Audit Services: A Literature Review. *Institute of Chartered Accountants in England and Wales*.
- Beck, P., Frecka, T. & Solomon, I. (1988). An empirical analysis of the relationship between MAS involvement and auditor tenure: Implications for auditor independence. *Journal of Accounting Literature*, (7), 65-84.
- Canning, M. & Gwilliam, D. (1999). Non-audit services and auditor independence: some evidence from Ireland. *The European Accounting Review*, 8(3), 401-419.
- Caplan, D. & Kirschenheiter, M. (2000). Outsourcing and Audit Risk for Internal Audit Services. *Contemporary Accounting Research*, 17(3), 387-428.
- Catanach, A., Walker, P. (1999). The international debate over mandatory auditor rotation: A conceptual research framework. *Journal of International Accounting Auditing & Taxation*, (8)1, 43-66.
- Chung, H. & Kallapur, S. (2003). Client importante, nonaudit services, and abnormal accruals. *Accounting Review*, (78), 931-955.
- Comissão das Comunidades Europeias. (1996), *Livro Verde: Papel, Estatuto e Responsabilidade do Revisor Oficial de Contas na União Europeia*, Bruxelas.
- Comissão das Comunidades Europeias. (2002). A independência dos revisores oficiais de contas na UE: Um conjunto de princípios fundamentais. *Jornal Oficial das Comunidades Europeias*, L(191), 22-57.
- Craswell, A. (1999). Does the provision of non-audit service impair independence? *International Journal of Auditing*, (3), 29-40.
- Craswell, A., Stokes, D. & Laughton, J. (2002). Auditor independence and fee dependence. *Journal of Accounting and Economics*, (33), 253-275.
- Davis, S. & Hollie, D. (2004). *An experimental investigation of non-audit services fees and investors' perceptions of auditor independence: post-Enron era*. Working paper, Georgia State University.

- DeAngelo, L. (1981a). Auditor independence, 'low balling', and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 113–127.
- Defond, M., Raghunandan, K. & Subramanyam, K. (2002). Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions", *Journal of Accounting Research*, 40(4), 1247-1274.
- Gómez, J. Del Cid (1994). Extensión de la responsabilidad del auditor: implicaciones y estrategias defensivas. *Técnica Contable*, 46(552), 825-834.
- Dopuch, N., King, R. & Schwartz, R. (2003). Independence in appearance and in fact: an experimental investigation. *Contemporary Accounting Research*, 20(1), 79-114.
- Gomez-Guillamon. A. (2001). *La auditoría de cuentas en España: un estudio empírico sobre la función, utilidad y comprensión del informe de auditoría*. Tese de Doutoramento, Universidad de Murcia.
- Ferreira, E. (2007). *O papel do auditor na prevenção, detecção e denúncia da fraude: uma análise empírica em Portugal*. Tese de Mestrado, Universidade do Minho.
- Firth, M. (1997). The provision of nonaudit services by accounting firms to their audit clients. *Contemporary Accounting Research*, 14, 1-21.
- Firth, M. (2002). Auditor-Provided consultancy services and their associations with audit fees and audit opinions. *Journal of Business Finance & Accounting*, 29(5/6), 661-693.
- Frankel, R., Johnson, M. & Nelson, K. (2002). Non-audit fees paid auditors: do they lead to managed earnings? *Directorship*, 28(7), 6-8.
- Geiger, M., Lowe, D. & Pany, K. (2002). Outsourced internal audit services and the perception of auditor independence. *The CPA Journal*, 72(4), 20-24.
- Gomes, J. (2006). A fiscalização externa das sociedades comerciais e a independência dos auditores. *Cadernos do Mercado de Valores Mobiliários*, (24), 180-216.
- Gul, F. (1989). Bankers' Perceptions of Factors Affecting Auditor Independence. *Journal of Accounting, Auditing and Accountancy*, 2(3), 40-51.
- Gul, F. (1991). Size of audit fees and perceptions of auditor's ability to resist management pressure in audit conflict situations. *Abacus*, 162-170.
- Hay, D., Knechel, R. & LI, V. (2006). Non-audit Services and Auditor Independence: New Zealand Evidence. *Journal of Business Finance & Accounting*, 33(5/6), 715-734.
- Jaques, T. & Ávila, N. (2009). *La professió d'auditoria a Espanya*. III Congrés Catalá de Comptabilité Direcció, Barcelona.
- Joshi, P., Bremser, W., Hemalatha, J. & Al-Mudhaki, J. (2007). Non-audit services and auditor independence: Empirical findings from Bahrain. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 4(1), 57-89.
- Kaplan, R. (2004). The mother of all conflicts: Auditors and their clients. *The Journal of Corporation Law*, Winter, 363-383.

- Knapp, M. (1985). Audit conflict: An empirical study of the perceived ability of auditors to resist management pressure. *The Accounting Review*, 60(2), 202-211.
- Lennox, C. (1999). Non-audit fees, disclosure and audit quality. *The European Accounting Review*, 8(2), 239-252.
- Lowe, D. & Pany, K. (1995). CPA performance of consulting engagements with audit clients: effects on financial statement user's perceptions and decisions. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 14(2), 35-53.
- Magalhães, L. (2003). Conflitos de interesses e credibilidade das contas – O papel dos Auditores/Consultores. *Cadernos do Mercado de Valores Mobiliários*, (16), 85-91.
- Martínez, A. (1997). *Expectativas ante la auditoría: la independencia del auditor*, Tese de Doutoramento, Universidad Jaume I.
- Martínez, A. & Martínez, C. (2004). El valor de las percepciones sobre la independencia del auditor. *Revista de Contabilidad*, 7(14), 173-194.
- García, F., Laviada, A. & Rodríguez, F. (2000). *La situación de la auditoría en Cantabria: Una aportación al debate sobre la función actual de la auditoría*. IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Las Palmas de Gran Canaria.
- Myring, M. & Bloom, R. (2003). ISB's Conceptual Framework for Auditor Independence. *The CPA Journal* (January), 31-35.
- Newbold, P. (1997). *Estadística para los negocios y la economía*. Traducción de Macarena Estévez Muñoz. Madrid, Espanha: Prentice Hall.
- Nice, J. & Trompeter, G. (2004). The Demise of Arthur Andersen's One-Firm Concept: A Case Study in Corporate Governance. *Business and Society Review*, 109(2), 183-207.
- Osma, B. & Noguer, B. (2005). La auditoria y servicios de consultoria: Reflexiones sobre efectos en la independencia del auditor. *Revista AECA*, (71), 16-19.
- Reynolds, J. & Francis, J. (2001). Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions. *Journal of Accounting and Economics*, (30), 375-400.
- Rockness, H. & Rockness, J. (2005). Legislated ethics: from Enron to Sarbanes-Oxley, the impact on Corporate America. *Journal of Business Ethics*, Springer, 57(11), 31-54.
- Securities and Exchange Commission. (2000), *Revision of the Commission's Auditor Independence Requirements*.
- Simunic, D. (1984). Auditing, consulting, and auditor independence. *Journal of Accounting Research*, (22), 679-702.
- Shockley, R. (1981). Perceptions of auditor independence: an empirical analysis. *The Accounting Review*, (56), 785-800.
- Plaats, E. (2000). Regulating auditor independence. *The European Accounting Review*, 9(4), 625-638.
- Wines, G. (1994). Auditor independence, audit qualifications and the provision of non-audit services: A note. *Accounting and Finance*, May, 75-86.