

## **Diferenças de Expectativas em Auditoria no Brasil**

**FERNANDO ROCHA PEREIRA**

*Universidade Federal de Minas Gerais*

**RENATA TUROLA TAKAMATSU**

*Universidade Federal de Minas Gerais*

### **Resumo**

O presente trabalho examinou a atual situação das diferenças de expectativas entre auditores e não-auditores em relação aos deveres da auditoria externa após a revisão das normas internacionais que culminaram na aplicação do Novo Relatório dos Auditores no Brasil no ano de 2017. Questionários aplicados em dois congressos nacionais e disponibilizados eletronicamente resultaram 185 respostas válidas para análises. O nível de exigência dos usuários da contabilidade em relação aos deveres dos auditores, captado pela proxy Índice de Expectativa (IE), foi calculado com base na metodologia desenvolvida por Porter (1993), que estruturou pela soma de três componentes, sendo: responsabilidades que a sociedade espera dos auditores e o que é razoável esperar pelos seus trabalhos; responsabilidades que a sociedade espera dos auditores e as responsabilidades determinadas por normas e leis; e desempenho que o auditor deveria atender de acordo com as normas e leis e o desempenho percebido pela sociedade. Testes de Mann-Whitney revelaram que recentes modificações no relatório dos auditores não foram capazes de expurgar as diferenças de expectativas em auditoria no contexto brasileiro, em face da persistência da expectativa inferior dos auditores comparado aos não-auditores. Detectou-se que o índice de expectativa dos não-auditores em relação aos deveres da auditoria externa foi estatisticamente superior ao índice de expectativa dos próprios auditores independentes. Nesse sentido, apesar da adoção da revisão das normas internacionais de auditoria, que culminaram na utilização de um novo formato de relatório de auditoria no ano de 2017, o índice de expectativas dos não-auditores (demais usuários) em relação aos deveres da auditoria externa persiste superior ao índice de expectativa dos auditores. Testes adicionais indicaram que não foram encontradas diferenças significativas do índice de expectativas entre gêneros e diferentes níveis de utilização do relatório de auditoria.

**Palavras-chave:** Diferenças de Expectativas em Auditoria; Relatório dos auditores; Novo Relatório dos Auditores.

## 1. INTRODUÇÃO

A auditoria independente tem a função de atestar a confiabilidade das informações financeiras das entidades (Mafra, Cavalcanti & Penha, 2017). No advento da profissão, auditores eram contratados para examinar todas as transações das companhias e opinar com precisão sobre a existência ou não de fraudes (Boyd, Boyd & Boyd, 2001). Com o crescimento das empresas e surgimento de operações cada vez mais complexas, como transações envolvendo *leasing* e derivativos, os exames dos auditores passaram a ser realizados por amostragens e opiniões emitidas com objetivo de assegurar a razoabilidade das demonstrações financeiras, de acordo com seus aspectos relevantes (Fonseca, Nunes & Santana, 2016).

Apesar da adaptação do papel do auditor ao novo contexto globalizado, ainda persistem litígios entre sociedade e auditores, amplificados diante de escândalos financeiros (e.g. Lehman Brothers, 2008; MF Global, 2011; Petrobrás, 2014), os quais evidenciam que os usuários das demonstrações contábeis podem esperar resultados diferentes dos trabalhos dos auditores em comparação ao que estes realizam (Almeida, 2004). Nos casos relacionados, a auditoria não foi capaz de evitar a ocorrência das fraudes nas demonstrações contábeis. Estes descompassos destacaram as discussões acerca da integridade das atividades do auditor independente e da eficácia do relatório de auditoria (Mock, Bédard, Coram, Davis, Espahbodi & Warn, 2013).

Divergências nas expectativas em relação aos deveres dos auditores, entre auditores e não-auditores (demais usuários das demonstrações contábeis), caracterizam a denominada *Audit Expectation Gap* (AEG), traduzidas como Diferenças de Expectativas em Auditoria (DEA). As DEA estabelecem um ponto relevante a ser explorado, pois não impactam apenas os profissionais de auditoria, mas também podem causar prejuízos na credibilidade da profissão contábil (Sterzeck, 2017). Sua composição pode ser desmembrada pelas seguintes parcelas:

- Diferença de Razoabilidade - descompasso entre as responsabilidades que a sociedade espera dos auditores e o que é razoável esperar pelos seus trabalhos;
- Padrões Deficientes - diferença entre as responsabilidades esperadas pela sociedade e as responsabilidades determinadas pelas normas;
- Desempenho Deficiente - diferença entre o desempenho que o auditor deveria atender de acordo com as normas e o desempenho percebido pela sociedade (Porter, 1993).

No conjunto das diferenças de expectativas em auditoria, existem também lacunas de informação e comunicação entre os auditores e não-auditores (demais usuários do relatório) (Turner, Mock, Coram & Gray, 2010; IAASB, 2011; Mock, Bédard, Coram, Davis, Espahbodi & Warne, 2013; Litjens, Buuren & Vergoossen, 2015). A lacuna de informação condiz à diferença entre o que os não-auditores desejam receber de informação e o que está disponível para eles através do relatório (IAASB, 2011), enquanto a lacuna de comunicação representa a diferença entre o que os não-auditores compreendem e o que é comunicado pelos auditores (Mock *et al.*, 2013).

Devido a constante insatisfação do mercado em relação ao desempenho dos auditores (Cordos & Fulop, 2015; DeFond & Zhang, 2014; Kamau, 2013; Salehi, 2011), ampliadas devido aos sucessivos escândalos financeiros (Enron, 2001; Worldcom, 2002; Xerox, 2002) em conjunto com a percepção dos padrões deficientes (Porter; Gowthorpe, 2004), o *International Auditing and Assurance Standard Board* -IAASB, em 2004, iniciou o "Projeto *Clarity*". Este projeto, finalizado em fevereiro de 2009 e com vigência a partir de janeiro de

2010, teve como intuito realizar uma primeira revisão integral das Normas Internacionais de Auditoria (ISAs) para atingir, de forma geral, maior transparência e objetividade normativa. De acordo com o IAASB, o projeto apresentou os seguintes propósitos: identificar e esclarecer nas ISAs os propósitos gerais do auditor; estipular um objetivo para cada ISA e as obrigações do auditor com relação a cada objetivo; esclarecer as obrigações impostas ao auditor e a linguagem utilizada; reduzir a possibilidade de ambiguidade sobre as exigências do auditor a serem atingidas; melhorar a leitura e entendimento sobre as ISAs.

Diante do exposto, o presente trabalho visa avaliar a diferença entre o índice de expectativa entre os auditores e demais partes interessadas em relação os deveres dos auditores externos, após o novo relatório do auditor.

A possível existência de uma discrepância entre as expectativas dos auditores e não-auditores em relação aos deveres da auditoria externa é o fato motivador para a realização desta pesquisa. A presença destas diferenças alimenta o ambiente de críticas e litígios contra a integridade dos auditores, podendo causar o rompimento de confiança entre estes e os demais usuários das demonstrações financeiras (Almeida, 2004). Caso as diferenças de expectativas entre auditores e não-auditores forem acentuadas, a confiança no relatório de auditoria poderá ser reduzida, o que, conseqüentemente, pode dificultar o processo de tomada de decisões dos investidores e demais *stakeholders* (Asare & Wright, 2012).

## 2. REVISÃO DE LITERATURA

### 2.1 Novo Relatório do Auditor

Após a promulgação das normas internacionais de auditoria (ISAs) no ano de 2015, o Brasil iniciou o procedimento de tradução integral e catalogação no contexto brasileiro. Posto isso, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) ofereceram aos usuários, por meio de edital de audiência pública, as minutas traduzidas para efeito de debates, comentários e estudos. Após este procedimento, as normas foram aprovadas e publicadas em junho de 2016 no Diário Oficial da União (DOU) com vigência para auditorias de demonstrações contábeis de períodos que se findam em, ou após, 31 de dezembro de 2016. Destaca-se que a classificação e denominação seguiram os padrões internacionais, conforme ilustrado na Figura 1:

NBC	Nome da Norma	Correlação	
		IFAC	IBRACON
NBC TA 260 (R2)	Comunicação com os Responsáveis pela Governança	ISA 260	Não há
NBC TA 570	Continuidade Operacional	ISA 570	Não há
NBC TA 700	Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis;	ISA 700	Não há
NBC TA 701	Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente;	ISA 701	Não há
NBC TA 705	Modificações na Opinião do Auditor Independente;	ISA 705	Não há
NBC TA 706	Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente.	ISA 706	Não há

**Figura 1 – Correlação entre normas Nacionais e Internacionais**

Fonte: Site do Conselho Federal de Contabilidade - CFC, 2016

Dado a aprovação e divulgação das normas, cabe avaliar os seus efeitos. De acordo com Manoel e Quel (2017), entre as modificações fundamentais ocorridas no intuito de

atender às expectativas do usuário, estão: a reorganização dos parágrafos; a confirmação da independência do auditor; comentário dos auditores e dos executivos em relação às possíveis incertezas da continuidade operacional da entidade; inclusão do *Key Audit Matters* ou Principais Assuntos de Auditoria; Adição de seção sobre outras informações sobre as demonstrações contábeis; e descrição mais detalhada sobre as responsabilidades do auditor.

A primeira mudança estrutural citada por Manoel e Quel (2017) corresponde à reorganização dos parágrafos do relatório do auditor. Destaca-se que a opinião do auditor, antes apresentada nas partes finais do relatório, passa para o início e incorpora o parágrafo introdutório. Em seguida, abaixo da opinião, apresenta-se a base da opinião. De acordo com Veiga (2016) nesta seção o auditor deve mencionar dentre outras informações, o motivo que levou à modificação da opinião e se a auditoria foi realizada de acordo com as normas e requisitos éticos.

Outro ponto de destaque refere-se ao realce da questão acerca da continuidade operacional. De acordo com a revisão realizada na ISA 570, o relatório passa a incluir informações acerca da responsabilidade do auditor e da gestão referente às incertezas no tocante à atividade (continuidade) da empresa. Desta forma, há a inserção do tópico de incertezas relevantes.

Para as empresas listadas em bolsa de valores, torna-se obrigatório a evidenciação dos *Key Audit Matters* (KAM) traduzidos como Principais Assuntos de Auditoria (PAA) e a divulgação do nome do sócio responsável pelos trabalhos. De acordo com a NBC TA 701, item 8, os Principais Assuntos de Auditoria (PAA) são assuntos que foram os mais relevantes no processo de auditoria das demonstrações contábeis do período corrente. Destaca-se desta forma que os principais assuntos de auditoria são selecionados entre os assuntos comunicados aos responsáveis pela governança.

Cordos e Fulop (2015, p.132) sublinham que “a comunicação de KAMs exige que o auditor aplique seu julgamento profissional, mas também tenha em conta a natureza e extensão da comunicação com os responsáveis pela governança”. Nesse sentido, os principais assuntos de auditoria representam a principal mudança no relatório dos auditores (Bédard, Gonthier-Besacier, & Schatt, 2014; Cordos, & Fülöpa, 2015; Fellnäs & Strömbäck, 2015).

Vale observar que as mudanças ocorridas no relatório dos auditores não esgotam a possibilidade de futuras alterações no formato, escrita e inclusões de novas informações com o objetivo de redução das diferenças de expectativas em auditoria. Pesquisas são desenvolvidas para avaliar as possíveis inclusões de informações e alterações do relatório, as quais serão abordadas no próximo tópico.

## 2.2 Diferenças de Expectativas em Auditoria

Divergências nas expectativas em relação aos deveres dos auditores, entre auditores e não-auditores (demais usuários das demonstrações contábeis), caracterizam a denominada *Audit Expectation Gap* (AEG), traduzidas como Diferenças de Expectativas em Auditoria (DEA) (Sterzeck, 2017). Não há, na literatura, um consenso sobre as causas das DEA. Porter (1993), entretanto, apresenta duas visões sobre a fonte do problema das diferenças de expectativas. A primeira visão atribui a manutenção das DEA à ignorância da sociedade a respeito da natureza dos trabalhos da auditoria. Este ponto de vista tem sido utilizado pelos profissionais de auditoria para contrariar às críticas no seu desempenho (Manson & Zamon, 2001). Consequentemente, as estratégias adotadas pelos profissionais de auditoria ao longo dos anos para superar as DEA têm sido orientadas no sentido de educar os usuários das demonstrações contábeis e aumentar a consciência da sociedade sobre o significado de uma

auditoria (Maseko, 2016). Esses esforços incluem a publicação de normas de auditoria e distribuição de panfletos educacionais (Epstein & Geiger, 1994).

A segunda visão de Porter (1993) surge da crítica dos mecanismos defensivos da profissão de auditoria. Uma dessas críticas é que os esforços educacionais só servem para criar uma falsa impressão na sociedade de que medidas estão sendo (ou tem sido) tomadas para corrigir as lacunas de expectativas em auditoria (Sweeney, 1997). Para entender a construção da DEA, deve-se levar em consideração os elementos envolvidos neste contexto, que são as expectativas, percepções e direitos da sociedade em relação aos trabalhos dos auditores; as expectativas, percepções e deveres dos auditores; e as normas e leis relacionadas à atividade de auditoria (Almeida, 2004).

Porter (1993) segregou as DEA em dois componentes estruturais, sendo: diferenças de razoabilidade e diferença de desempenho. De acordo com a autora, a diferença de razoabilidade corresponde ao *gap* entre as responsabilidades que a sociedade espera dos auditores e o que é razoável de se esperar pelos seus trabalhos. A Diferença de Desempenho, que é subdividida em Padrões Deficientes e Desempenho Deficiente, é caracterizada como a lacuna entre a responsabilidade que a sociedade espera dos auditores e a respectiva percepção da sociedade. Os Padrões Deficientes representam o *gap* entre as responsabilidades esperadas pelos usuários e as responsabilidades determinadas por normas e leis. E o Desempenho Deficiente equivale à diferença entre o desempenho que o auditor deveria atender de acordo com as normas e leis *versus* o desempenho percebido pela sociedade. Ilustrativamente, os componentes podem ser representados da seguinte forma:

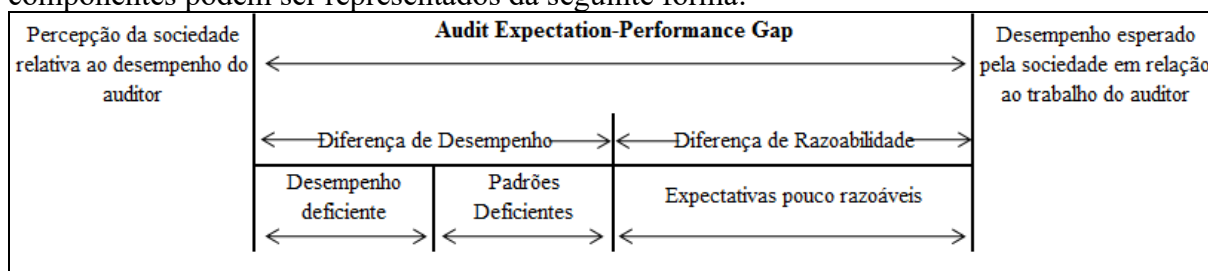


Figura 2 – Componentes estruturais do DEA

Fonte: Adaptado de Almeida, 2004

Conforme demonstrado por Almeida (2004), a partir dessa estrutura das diferenças de expectativas, destaca-se que a fronteira entre a diferença de razoabilidade e diferença de desempenho é constituída pelos deveres que podemos razoavelmente esperar dos auditores. Almeida (2004) retrata os componentes esclarecendo que a diferença de razoabilidade ocorre devido os usuários esperarem mais que a auditoria pode oferecer, por exemplo no caso em que o público espera que o auditor detecte integralmente as fraudes, independentemente de sua materialidade e relevância. Para as normas inadequadas, Almeida (2004) explica que é o caso de o usuário esperar que o auditor informe desvios de fundos às entidades reguladoras enquanto as leis ou regulamentos não o exijam. O desempenho inadequado, por sua vez, seria o fato de o auditor não mencionar dúvidas que existam sobre a continuidade da empresa, procedimento este estabelecido pelas normas.

Füredi-Fülöp (2015), em estudo realizado na Hungria, constatou que as DEA decorrem da combinação do desempenho deficiente dos auditores, deficiências nos padrões de auditoria, expectativas desproporcionais e interpretações erradas das funções de auditoria. Veiga (2016) aponta que as normas inadequadas se referem à forma como as normas e regulamentos profissionais condicionam a função da auditoria e o seu papel, enquanto o desempenho inadequado está relacionado com a falta de zelo profissional e competência

técnica exigível do auditor. Para efeito de análise, Porter (1993) levantou em sua pesquisa a representatividade de cada componente na construção das DEA, detectando, naquela oportunidade, que: 16% referiam ao desempenho inadequado; 34% eram dadas pelas diferenças de razoabilidade e 50% dado pelas normas inadequadas.

Porter and Gowthorpe (2004) replicaram o estudo de Porter (1993) com o objetivo de avaliar a composição das DEA no Reino Unido em comparação com a Nova Zelândia. O estudo constatou que, diferentemente da Nova Zelândia, o Reino Unido apresentou uma maior proporção nas diferenças de razoabilidade (50%). Estudos realizados na última década têm apontado para esta mudança, no qual o componente de maior representatividade na composição das DEA é dado pelas expectativas pouco razoáveis dos usuários (Almeida & Colomina, 2008; Salehi, Mansoury & Azary, 2009; Gold, Gronewold & Pott, 2012; Kamau, 2013).

A composição das DEA em componentes estruturais facilitou a identificação e diferenciação das principais causas das diferenças de expectativas. Nesse sentido, delimitar e pormenorizar as possíveis causas inerentes a cada tipo de diferença colabora com a busca por estratégias eficazes para a redução das DEA. Dutra (2011) explica que a divisão em componentes facilita a obtenção de informações sobre cada item e colabora para concentração de esforços na tentativa de reduzir os *gaps* existentes.

Gray, Turner, Coram and Mock (2011) ampliaram os trabalhos sobre as razões determinantes para o desempenho inadequado, normas inadequadas e expectativas pouco razoáveis. Neste contexto, os autores relacionam a falta de competência com a falta de conhecimento e de experiência, seja devido a ignorância dos auditores em relação à suas atribuições ou então devido à complexidade dos negócios. Quanto à independência do auditor, os autores destacam a importância do acesso a todas as informações e a necessidade de que não sejam realizadas modificações dos relatórios devido pressões de diretores das empresas auditadas. A independência da profissão é relacionada à ausência (ou presença tardia) de normas com maior rigor aos profissionais e à concentração das empresas de auditoria. A clarificação do papel do auditor retrata que se as atribuições do auditor forem esclarecidas, logo as expectativas dos usuários tendem a se tornar razoáveis.

Definido os componentes estruturais e demais características da DEA, alternativas para minimização desta lacuna são estudadas e avaliadas pelos auditores e órgãos reguladores. Para melhor entendimento, no próximo tópico serão abordadas as principais formas encontradas na literatura para estreitamento das diferenças de expectativas entre os auditores e não-auditores (demais usuários da contabilidade).

## 2.2 Impacto Novo Relatório do Auditor nas Diferenças de Expectativas

No contexto da adoção do novo relatório dos auditores, Gold, Gronewold and Pott (2012) avaliaram o estado das diferenças de expectativas em auditoria na Alemanha e testaram se a presença de novas informações nos relatórios ocasiona uma redução nas diferenças de expectativas em auditoria. Questionários foram enviados a auditores de firmas *Big Four*, analistas financeiros e estudantes. Os achados sugeriram que as diferenças de expectativas na auditoria persistem no cenário germânico, corroborando com os estudos de Best, Buckby and Tan (2001). Adicionalmente, os autores constataram que as modificações apresentadas no novo relatório do auditor não afetaram as diferenças de expectativas em auditoria.

Breesch, Hardies and Muylder (2012) realizaram um experimento para identificar qual dos processos é mais eficaz na redução das DEA: a expansão do relatório do auditor ou a educação dos usuários. O estudo foi conduzido com 159 estudantes de economia da Bélgica.

Os resultados apontaram que a educação em auditoria reduz significativamente as DEA dado que, de acordo com as análises, os participantes que participaram de aulas de auditoria tiveram um entendimento mais apropriado da função, responsabilidades do auditor em relação à prevenção e detecção de fraude e referente a avaliação da continuidade da empresa. Adicionalmente, os autores constataram, assim como Gold, Gronewold and Pott (2012), que o relatório expandido dos auditores não afeta significativamente a compreensão dos usuários sobre auditoria em geral, apenas em pontos isolados como: detecção de fraude, segurança e amostragem.

Mock, Bédard, Coram, Davis, Espahbodi and Warne (2013) realizaram um levantamento de pesquisas publicadas no período dos anos de 2006 a 2011 no intuito de identificar quais tipos de informações específicas que os *stakeholders* desejavam incluir no relatório de auditoria. Os achados demonstraram que informações relacionadas ao processo de auditoria, independência do auditor, materialidade, nível de garantia que o auditor está fornecendo; informações relacionadas à entidade, políticas contábeis e informações relacionadas aos riscos de continuidade foram os tópicos mais recorrentes. Ademais, os autores também destacaram que alterações do relatório no sentido de explicar melhor as responsabilidades dos auditores e da administração foram notadas pelos *stakeholders*, entretanto, não pareceram melhorar o valor comunicativo do relatório de auditoria e contribuir para redução das diferenças de expectativas.

As informações incluídas no novo relatório do auditor, o confronto entre qualidade ou quantidade de informações e seus efeitos nas diferenças de expectativas em auditoria foram foco do estudo de Litjens, Buuren and Vergoossen (2015). Os autores realizaram uma pesquisa na Holanda avaliando o efeito da inclusão de informações sobre a empresa auditada, sobre o processo de auditoria e sobre a modificação do relatório dos auditores nas DEA. Dado o objetivo proposto, 1.520 questionários construídos com base na escala *Likert*<sup>1</sup> (com intervalos entre 0 a 6) foram enviados a uma população composta por: gestores de empresas privadas holandesas (gerente-proprietário, diretor-presidente, diretor financeiro) que necessitam de auditoria obrigatória; banqueiros que operam no mercado de empréstimos de empresas privadas; e auditores de firmas de auditoria de médio porte. Obteve-se uma amostra final de 302 respondentes (123 auditores, 118 gestores e 61 bancários), totalizando aproximadamente 20% da população. Os resultados, que reforçaram os achados de Gold *et al.* (2012), apontaram para o fato de que os banqueiros não atribuem alto valor às mudanças no formato e escrita relatório do auditor, e que estas mudanças não afetam as diferenças de expectativas. Por outro lado, os autores destacaram que informações sobre o processo de auditoria relacionados à continuidade e evidenciação dos erros são capazes de reduzir as diferenças de expectativas dos bancários.

Boolaky and Quick (2016) investigaram o impacto da divulgação do nível de segurança, materialidade e pontos-chaves da auditoria no novo relatório do auditor sobre a percepção dos diretores bancários alemães acerca da qualidade das demonstrações financeiras, processos de auditoria e do relatório de auditoria para decisão de aprovações de crédito. A amostra foi composta por 105 diretores bancários e a análise de Covariância (ANCOVA) foi utilizada para determinar as variáveis que explicam as percepções e decisões dos diretores. Os resultados sugeriram que a divulgação do nível de segurança teve um impacto positivo nas decisões para concessão de crédito, enquanto a divulgação da materialidade e pontos-chaves de auditoria não alteraram significativamente as percepções dos diretores bancários.

---

<sup>1</sup> Tipo de escala de resposta psicométrica usada em questionários

Lundgren and OldenBorg (2016) desenvolveram uma pesquisa na Suíça com o objetivo de analisar como a adoção das normas internacionais de auditoria revisadas (ISA 700 e ISA 701) impactam na comunicação, no *expectation gap* e na atribuição de valor ao novo relatório do auditor pelos investidores não profissionais suíços. Os resultados apontaram que 64% dos investidores consideraram o novo relatório mais informativo e que as mudanças, principalmente dada pela inclusão dos pontos-chaves de auditoria, aumentaram o potencial de possíveis leitores no futuro do relatório dos auditores, passando de 49% (atual) para 63% (futuro).

Maseko (2016) pesquisou se o novo relatório do auditor, dado pela revisão da norma ISA 700 realizado pelo IAASB, reduziria as diferenças de expectativas em auditoria no contexto da África do Sul. O estudo focou nas diferenças de expectativas referentes à responsabilidade dos auditores, fidedignidades das demonstrações financeiras auditadas e utilidade das demonstrações auditadas para tomada de decisão. Uma amostra de 300 participantes (100 auditores *Big 4*, 100 bancários e 100 estudantes), obtida através da rede *LinkedIn*, foi selecionada. Os testes não paramétricos de *Kruskal-Wallis* e *Mann-Whitney* foram utilizados para analisar os dados. Os resultados mostraram que, em geral, apesar das modificações no relatório de auditoria, as diferenças de expectativas mantiveram-se em relação às responsabilidades dos auditores. Destacou-se, assim como Lundgren and Oldenborg (2016), que o novo relatório aumentou a confiança dos usuários nas demonstrações contábeis e a sua utilidade como instrumento de tomada de decisões.

Dessa forma, verifica-se que, em geral, os resultados dos recentes estudos que relacionam as diferenças de expectativas e o relatório dos auditores apresentam a tendência de que as modificações ocorridas na estrutura e redação do relatório dos auditores, em decorrência da adoção das revisões das normas internacionais de auditoria, não afetaram significativamente as diferenças de expectativas.

Por parte dos auditores, a investigação das DEA é relevante pois impacta a segurança jurídica desses profissionais e também evidencia uma discussão sobre seu papel perante os usuários do relatório do auditor e seu papel na sociedade (Sterzeck, 2017). Para os órgãos reguladores, a pesquisa na área constitui-se de uma contribuição teórica, podendo ser utilizada para embasamento de futuros estudos e para formulação e implementação de normas e medidas preventivas. Aos não-auditores (demais usuários) e sociedade em geral, a exploração do tema contribui para o melhor entendimento dos deveres dos auditores e os limites do relatório da auditoria, podendo assim trazer mais segurança na avaliação econômico-financeira das instituições, detectando riscos relacionados e, inclusive, auxiliando na escolha de possíveis investimentos futuros.

Destaca-se que a auditoria, em geral, trata-se de uma atividade que absorve um elevado número de profissionais contábeis e ainda conta com lacunas de pesquisas acadêmicas (Sterzeck, 2017). No Brasil, os estudos de Almeida (2004); Almeida e Taborda (2004); Albuquerque (2009); Albuquerque, Dias Filho e Bruni (2010); Menezes e Costa (2012) e Oliveira (2015) trouxeram importantes contribuições em relação à existência das DEA. O presente estudo visa contribuir nessa ceara de pesquisa, após a implantação do novo relatório do auditor.

### 3 ABORDAGEM METODOLÓGICA

#### 3.1 População e Amostra

A população do estudo compreende os profissionais que atuam como auditores independentes (seja em firmas de auditoria ou de forma autônoma) e não-auditores. No grupo dos auditores, foram considerados a participação de todos os profissionais, independente do



cargo exercido. Ou seja, o mesmo instrumento foi utilizado para coletar dados desde *trainees* e outros cargos de início de carreira até sócios de auditoria.

Para o grupo dos não-audidores, buscou-se respondentes que fossem envolvidos com contabilidade, auditoria ou que utilizassem demonstrações contábeis auditadas e/ou relatório de auditoria para tomada de decisões. Antes da aplicação do questionário, como forma de pré-teste, o instrumento foi enviado a quatro professores com experiência específica na área de contabilidade e auditoria. As sugestões e contribuições dos especialistas foram recebidas por email e de forma física, totalizando 25 sugestões de ordem técnica, semântica e de conteúdo.

Então, questionários foram direcionados aos auditores, estudantes, analistas e entre outros profissionais atuantes ou que já atuaram em áreas afins. Cabe destacar que os instrumentos utilizados foram idênticos aos dois grupos de respondentes (auditores e não-audidores). Para obtenção de uma amostra robusta, aplicou-se o instrumento presencialmente e formulários para respostas também foram disponibilizados por meio eletrônico durante os meses de julho a outubro de 2017. Portanto, o estudo fez uso de uma amostra não probabilística por acessibilidade que leva em consideração um conjunto de elementos que possuem características que foram objeto de estudo. Em conformidade com a ideia apresentada por Vergara (2011) a amostra selecionada por acessibilidade e por tipicidade inserem-se entre aquelas classificadas como não probabilística.

A amostra coletada constou, inicialmente, de 194 observações, porém, parte das respostas levantadas pela pesquisa apresentaram informações faltantes (*missing data*). Nesses casos, ao responder o questionário eletronicamente, dados foram omitidos por vontade própria ou por descuido do respondente, o que levou a presença de questionários incompletos na base de dados. Dessa forma, optou-se por retirar essas observações, sendo considerado ao final 185 respostas.

### 3.2 Escalas propostas e validação

O presente estudo fez uso do questionário. As 46 questões foram distribuídas em três seções: (i) Perfil do Respondente; (ii) Expectativas em relação aos deveres dos auditores; (iii) Inclusão de informações adicionais no relatório do auditor. Dentre as 46 questões, 34 foram construídas em forma de sentenças para avaliação com base na escala *Likert*. Para a construção das escalas, optou-se por utilizar 7 escores, na qual a escala mínima 1 correspondeu a "Discordo Totalmente" ou "Não melhora a compreensão do papel da auditoria", e, a escala máxima 7 correspondeu a "Concordo Totalmente" ou "Melhora fortemente a compreensão do papel da auditoria". A distribuição das sentenças foram: 12 questões acerca do perfil do respondente, 18 sentenças para avaliação das expectativas em relação aos deveres do auditor contábil.

Apresenta-se a seguir a distribuição das escalas por seções, sendo segregadas em perfil dos respondentes, mensuração das expectativas em relação aos deveres dos auditores e mensuração de importância atribuída em relação à inclusão de informações no relatório dos auditores.

#### a) Perfil dos Respondentes

Para avaliar o perfil dos respondentes foram elaboradas questões que captaram características pessoais como: gênero, idade, grau de instrução, área de formação, profissão atual, área que desenvolve as atividades, tempo de experiência na profissão atual e cargo atual. Adicionalmente, elencaram-se também questões relacionadas ao envolvimento do respondente com auditoria e com relatório dos auditores. Para tanto, questionou-se se o tipo de experiência com auditoria (apenas acadêmica, acadêmica e profissional, apenas

profissional ou nenhuma), se leu algum relatório do auditor publicado em 2017, e, por fim, se considera que o relatório de auditoria, como meio de comunicação, pode ser melhorado.

**b) Mensuração das expectativas dos respondentes em relação aos deveres dos auditores**

Baseada nos constructos de pesquisa utilizados por Litjens, Buuren and Vergoossen (2015) embasados no trabalho de Porter (1993) 18 sentenças foram definidas para mensurar o índice de expectativa dos auditores e não auditores. Destaca-se que o Índice de Expectativas, nesse sentido, é constituída de três partes, sendo: Desempenho Deficiente - DD (sentenças 1 a 6), Padrões Deficientes - PD (sentenças 7 a 11) e Diferença de Razoabilidade – DR (sentenças 12 a 18) conforme apresentado na Figura 3.

As declarações que visam mensurar o índice de expectativas dos auditores e não-auditores são segregadas em declarações sobre os deveres existentes dos auditores, deveres razoavelmente esperado dos auditores e deveres que não podem ser esperados dos auditores.

A existência da diferença, nesse sentido, é calculada comparando os resultados dos auditores em relação aos não-auditores. Para a presente pesquisa, seguindo método adotado por Hassink *et al.* (2009) e Litjens *et al.* (2015), os respondentes apontaram de acordo com o próprio julgamento o grau de concordância ou discordância em relação às sentenças propostas com base na escala *likert*. Posteriormente, o índice de expectativa de cada respondente foi calculado levando-se em consideração a média dos componentes das DEA:

$$IE = \frac{\sum(DD,PD,DR)}{n^{\circ} \text{ sentenças}} \quad (1)$$

Neste ponto, cabe salientar que as diferenças de expectativa, seguindo a linha dos trabalhos de Porter (1993) foi verificada realizando-se a diferença de média entre o índice de expectativa médio dos auditores em comparação aos não-auditores.

Em que medida você acredita que o respectivo item é um dever relevante de um auditor independente?	
Sentenças	Grupos
1. O auditor deve ser independente.	DD
2. O auditor deve declarar se as demonstrações financeiras refletem adequadamente os negócios de uma empresa.	
3. O auditor contábil deve auditar apenas as demonstrações financeiras.	
4. O auditor deve detectar e divulgar distorções intencionais de informações financeiras que têm impacto relevante nas demonstrações financeiras.	
5. O auditor deve detectar roubo de ativos corporativos pelos funcionários e pela administração.	
6. O auditor deve assegurar o cumprimento das normas contábeis.	
7. O auditor deve examinar e reportar aos usuários a fidedignidade das estimativas financeiras apresentadas pela empresa nas demonstrações.	PD
8. O auditor deve relatar suspeitas de fraude aos órgãos reguladores.	
9. O auditor deve relatar aos órgãos reguladores as distorções intencionais de informações.	
10. O auditor deve avaliar e relatar a qualidade dos controles internos.	
11. O auditor deve avaliar e relatar como os riscos de fraude são gerenciados.	
12. O auditor deve elaborar as demonstrações financeiras.	DR
13. O auditor deve detectar e relatar fraudes que não afetam diretamente as contas da empresa.	
14. O auditor deve verificar/analisar todas as transações contábeis ocorridas no exercício contábil.	
15. O auditor deve verificar o pressuposto da continuidade em relação as atividades da empresa.	
16. O auditor deve garantir que as demonstrações financeiras são precisas.	
17. O auditor deve examinar e relatar a eficácia/eficiência da gestão.	
18. O auditor deve revelar distorções intencionais de ativos corporativos por funcionários.	

**Figura 3 – Expectativas em relação aos deveres dos auditores**

Em que DD = Desempenho Deficiente, PD = Padrões Deficientes; DR = Diferença de razoabilidade.

Fonte: Baseado nos trabalhos de Litjens, Buuren & Vergoossen (2015)

### 3.3 Teste de Média

A comparação de duas categorias, em relação aos seus valores das variáveis analisadas, pode ser feita por meio de testes paramétricos (como o teste T para comparação de duas amostras) ou testes não paramétricos de médias (como o de *Mann-Whitney*). O teste T, usado quando se objetiva saber se há diferenças estatisticamente significativas entre as médias de duas amostras que compõem o objeto de estudo, apresenta como pressuposto o fato de que as amostras, as quais se deseja verificar a existência de diferença estatística, devem ser provenientes de população normalmente distribuída. (Devore, 2006).

Caso a hipótese de normalidade da distribuição das variáveis exigida pelo teste T não seja cumprida, deve-se optar por um teste de média não paramétrico. O teste de *Mann-Whitney* (conhecido como teste U) é um teste estatístico não paramétrico usado para verificar se dois grupos independentes são provenientes de uma mesma população, ou seja, o teste verifica a existência de diferenças significativa entre soma dos postos de duas amostras provenientes de populações distintas. As hipóteses do teste de *Mann-Whitney* são estabelecidas em termos dos valores medianos da amostra estudada (Siegel & Castellan Jr., 2006).

Essa pesquisa faz uso do teste de diferença de média para verificar a existência de diferença estatisticamente significativa entre as expectativas entre as expectativas dos auditores e demais usuários das demonstrações contábeis (estudantes, analistas financeiros e entre outros

profissionais) em relação aos deveres dos auditores. A opção por testes paramétricos ou não paramétricos foi baseada na distribuição dos dados, avaliado pelo teste *Shapiro-Francia* de normalidade dos dados.

#### 4 ANALISE DOS RESULTADOS

##### 4.1 Estatísticas Descritivas

A amostra inicialmente coletada foi constituída por 194 questionários respondidos, dentre os quais 9 apresentaram dados faltantes (*missing data*), sendo considerado para fins de análise, portanto, um total de 185 observações, constituídas por 40 auditores e 145 não-auditores (demais usuários das informações contábeis).

Antes de abordar aspectos referentes às expectativas dos respondentes acerca dos deveres dos auditores, apresenta-se as principais características amostrais, tais como gênero, grau de instrução, área de formação, profissão e entre outras.

**Tabela 1 – Perfil dos Respondentes**

Identificação		Freq. Abs	%	Identificação		Freq. Abs	%
<b>Gênero</b>	Feminino	82	44.3%	<b>Área de Formação</b>	Ciências Contábeis	157	84.9%
	Masculino	103	55.7%		Administração	15	8.1%
	<b>TOTAL</b>	<b>185</b>	<b>100.0%</b>		Economia	5	2.7%
<b>Faixa Etária</b>	Até 20 anos	3	1.6%		Direito	4	2.2%
	Entre 21 e 30 anos	97	52.4%		Outras	4	2.2%
	Entre 31 e 40 anos	54	29.2%		<b>TOTAL</b>	<b>185</b>	<b>100.0%</b>
	Entre 41 e 50 anos	21	11.4%	<b>Ocupação atual</b>	Contador (a)	123	66.5%
	Acima de 50	10	5.4%		Auditor (a)	40	21.6%
	<b>TOTAL</b>	<b>185</b>	<b>100.0%</b>		Estudante	14	7.6%
<b>Grau de Instrução</b>	Doutor	4	2.2%		Outros	8	4.3%
	Mestre	27	14.6%		<b>TOTAL</b>	<b>185</b>	<b>100.0%</b>
	Especialista	64	34.6%	<b>Tempo de experiência na Profissão Atual</b>	Até 5 anos	97	52.4%
	Ensino superior completo	65	35.1%		Entre 6 e 15 anos	66	35.7%
	Ensino médio/técnico	25	13.5%		Acima de 15 anos	22	11.9%
	<b>TOTAL</b>	<b>185</b>	<b>100.0%</b>		<b>TOTAL</b>	<b>185</b>	<b>100.0%</b>

No que se refere ao gênero, constata-se a preponderância de respondentes do gênero masculino comparada ao gênero feminino na amostra coletada. Na análise em conjunto (auditores e não-auditores), dentre os 185 respondentes, 44% assinalaram ser do gênero feminino, correspondendo a 82 observações, e 56% assinalaram ser do gênero masculino, correspondendo a 103 observações. Ao analisar separadamente por grupo de usuários, observou-se que o número do gênero masculino é dado em maior escala no grupo dos respondentes que trabalham com auditoria, sendo que, do total de 40 auditores, 68% assinalaram ser do gênero masculino, correspondendo 27 observações, e 33% do gênero feminino, correspondendo 13 observações.

Um dos fatores que explicam a prevalência do gênero masculino na amostra relacionado ao ambiente da auditoria e contabilidade pode estar relacionado às diferenças entre os gêneros historicamente registrada no mercado de trabalho. Apesar de estar

umentando, a taxa de participação das mulheres no mercado de trabalho ainda está marcada por uma forte diferença em relação ao dos homens (Abram, 2006). Entretanto, cabe destacar que a presença feminina no contexto do mercado de trabalho relacionado à contabilidade e auditoria tende a crescer, dado o grande número de estudantes desse gênero em formação (Cruz, Lima, Durso & Cunha, 2016).

Outro ponto observado refere-se à faixa etária da amostra em estudo. De acordo com a Tabela 1, a maior concentração foi dada na faixa de 21 a 30 anos, representando 52% dos respondentes. A idade mínima da amostra foi de 19 anos e a máxima de 59. Destaca-se também que a idade de maior frequência foi de 28 anos. No que se refere a área de formação, chama-se a atenção para o fato de que a maioria dos respondentes são formados em Ciências Contábeis, no total de 85%, representando 157 respondentes. Em segundo, observa-se 8% respondentes formados em administração e 7% formados em outras áreas tais como Direito, Economia, Estatística e entre outros.

Ao analisar a ocupação exercida pelos respondentes, verifica-se que 92% da amostra exercem profissão no mercado de trabalho, correspondendo a 171 observações distribuídas entre Contador, Auditor, Professor, Advogado, Bancário, Minerador, Técnico de Informação, Vendedor e Engenheiro. Dentre as ocupações informadas pelos respondentes, aquelas que obtiveram a maior representatividade foram a de Contador (a), Auditor (a), Professor (a) e Estudante, com a representatividade de respectivamente 56%, 22%, 11% e 8% da amostra, correspondendo ao total de respectivamente 103, 40, 20 e 14 observações.

Após analisado as principais características que compõem o perfil dos respondentes, buscou-se avaliar o envolvimento e conhecimento dos respondentes em relação aos trabalhos de auditoria e o respectivo relatório dos auditores, conforme dados apresentados na Tabela 2:

**Tabela 2 – Envolvimento dos respondentes com auditoria e relatório dos auditores**

Identificação	Frequência	%	
<b>Experiência com Auditoria</b>	Acadêmica e Profissional	78	42%
	Apenas Acadêmica	66	36%
	Apenas Profissional	19	10%
	Nenhuma	22	12%
	<b>TOTAL</b>	<b>185</b>	<b>100%</b>
<b>Como utiliza o relatório dos auditores?</b>	Leio	109	59%
	Não Leio	76	41%
	<b>TOTAL</b>	<b>185</b>	<b>100%</b>
<b>Leu o novo relatório dos auditores?</b>	Sim	70	38%
	Não	115	62%
	<b>TOTAL</b>	<b>185</b>	<b>100%</b>
<b>Relatório pode ser melhorado?</b>	Sim	136	74%
	Não	3	2%
	Não Sei	46	25%
	<b>TOTAL</b>	<b>185</b>	<b>100%</b>

Observa-se que 88% da amostra já teve ou tem experiência com auditoria, correspondendo 163 respondentes. Destes, 42% assinalaram ter experiência acadêmica e profissional, que corresponde a 78 respondentes, 36% com experiência apenas acadêmica, representando 66 observações e 10% com experiência apenas profissional. Apesar da representatividade de respondentes com experiência em auditoria, seja na forma acadêmica e/ou profissional, apenas 38% da amostra assinalaram ter lido o novo relatório dos auditores dada pela adoção da revisão das normas de auditoria ISAs 700, 701, 705 e 706. Por fim,

quando questionados se o relatório do auditor ainda pode ser melhorado, verifica-se que 74% apontaram pela possível melhoria, enquanto 25% não souberam e 2% afirmaram que não cabem melhorias.

Em seguida, antes dos testes estatísticos, apresenta-se a estatística descritiva do índice de expectativa segregada por grupo. A Tabela 3 demonstra a média, desvio-padrão e coeficiente de variação do Índice de Expectativa segregado por auditores e não-auditores.

**Tabela 3 – Índice de expectativa segregado entre auditores e demais usuários**

Grupo	Observação	Média	Desvio-Padrão	Coef. Variação
Não-Auditores	145	5,60	0,07	0,01
Auditores	40	4,89	0,18	0,04
<b>Total</b>	<b>185</b>			

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se na Tabela 3 que o grupo dos não-auditores apresenta, em média, uma expectativa superior em relação aos deveres da auditoria quando comparado com as expectativas dos próprios auditores, o que aponta indícios para uma possível diferença de expectativa. Observa-se ainda que não houve grande dispersão dos dados como nota-se pelo coeficiente de variação. Contudo, a significância dessa relação só pode ser confirmada por técnicas inferências, tais como testes de média.

Posteriormente, as médias do índice de expectativa levando-se em consideração o tipo de uso do relatório dos auditores pelo respondente é demonstrado na Tabela 4:

**Tabela 4 – Índice de Expectativa com base no nível de utilização do Relatório de Auditoria**

	Auditores		Não-auditores		Total	
	Observações	Média	Observações	Média	Observações	Média
Leio	40	4,89	69	5,63	109	5,36
Não leio	-	-	76	5,58	76	5,58
<b>Total</b>	<b>40</b>		<b>145</b>		<b>185</b>	

Fonte: Dados da pesquisa

Nota-se pela Tabela 4 que a média do Índice de Expectativa total daqueles que leem o relatório é inferior em 0,22 comparado aos que não leem, tal fato pode ser explicado à medida que se espera um maior conhecimento das normas de auditoria por parte daqueles que leem o relatório de auditoria, implicando assim em uma menor expectativa.

#### 4.2 Estatísticas Inferenciais

Para testar a normalidade da distribuição do Índice de Expectativa (IE) utilizou-se o teste de *Shapiro-Wilk* (Valor-P: 0.00001) e *Shapiro Francia* (Valor-P: 0.00006), conforme recomendam Torman, Coster and Riboldi (2012). Constata-se que os achados de ambos os testes rejeitaram a hipótese nula de normalidade da distribuição do Índice de Expectativa. No entanto, para verificar se existem diferenças de expectativas em auditoria entre os auditores e não-auditores, utilizou-se, então, o teste não paramétrico de *Mann-Whitney*, apresenta-se na Tabela 5 os seus resultados.

**Tabela 5 – Resultado do teste de Mann-Whitney para diferenças de expectativas em auditoria**

Grupo	Soma dos Postos	Valor Esperado	Valor-P
Não-Auditores	14.525	13.485	
Auditores	2.680	3.720	0.0005
<b>Total</b>	<b>17.205</b>	<b>17.205</b>	

Fonte: Dados da pesquisa

O resultado do teste apresentado na Tabela 5, delineado para verificar se a diferença de expectativa entre os auditores e não-auditores em relação aos deveres da auditoria externa, é dada pela expectativa inferior dos auditores em comparação aos não-auditores, aponta-se que

a soma dos postos do grupo de auditores no total de 2.680, inferior ao valor esperado de 3.720. Por outro lado, verifica-se que a soma dos postos dos não auditores, dada no total de 14.525, foi superior ao valor esperado de 13.485. Neste rumo, ao analisar o valor-p do teste de *Mann-Whitney*, constata-se que houve a rejeição do pressuposto de comportamento igual dos Índices de Expectativa entre os grupos. Os achados seguem os estudos de Porter (2009); Best, Buckby and Tan (2001), Hassink *et al.* (2009), Albuquerque (2009) e Litjens *et al.* (2015).

Os principais motivos do distanciamento entre as expectativas dos auditores e não-auditores podem ser relativos a assuntos específicos, como a responsabilidade dos auditores na prevenção de fraudes, manutenção dos registros contábeis e julgamento na seleção dos procedimentos de auditoria (Best, Buckby & Tan, 2001), temas nos quais os não-auditores podem criar expectativas superestimadas na tentativa de salvaguardar seus interesses. Outro ponto de destaque é que apesar da recente adoção das normas internacionais de auditoria (ISAs 700, 701, 570, 705, 706, 260 e 720), que modificaram o relatório dos auditores, o *gap* entre as expectativas dos auditores e não-auditores permaneceram no contexto brasileiro. Isso indica que as alterações realizadas no formato do relatório do auditor não foram capazes de expurgar as diferenças de expectativas em auditoria, sejam elas oriundas da deficiência nos relatórios dos auditores ou devido ao nível de conhecimento/educação dos usuários.

Sob uma outra ótica, a manutenção do descompasso entre as expectativas dos auditores e não-auditores pode estar atrelada à falta de conhecimento dos auditores em relação aos seus deveres, falta de capacidade técnica ou falta de interesse por parte dos auditores por considerar determinadas obrigações não rentáveis (Lee *et al.*, 2009). Ao se reduzir as atividades desenvolvidas, os auditores incorrem em menor tempo de trabalho, o que consequentemente reduz os custos de auditoria e pode incrementar os lucros da firma.

Após verificado empiricamente a existência das diferenças de expectativas, investigou-se a possível existência de diferença de média entre o Índice de Expectativa do grupo que lê o relatório dos auditores comparado aos que não leem, dado que o grau de expectativa pode estar relacionado ao nível de utilização dos relatórios e a familiaridade com os mesmos. Os resultados são demonstrados na Tabela 6:

**Tabela 6 – Diferença de média por tipo de uso do relatório**

Grupo	Auditores e Não-Auditores				Não-Auditores			
	Obs	Soma dos Postos	Valor Esperado	Valor-P	Obs	Soma dos Postos	Valor Esperado	Valor-P
Leio	109	7.442	7.068	0.2964	69	5.173	5.037	0.5901
Não Leio	76	9.763	10.137		76	5.412	5.548	
<b>Total</b>	<b>185</b>	<b>17.205</b>	<b>17.205</b>		<b>145</b>	<b>10.585</b>	<b>10.585</b>	

Fonte: Dados da pesquisa

Apesar de apresentar diferenças entre a soma dos postos de ambos os grupos, os resultados apontaram para inexistência de diferença significativa entre o Índice de Expectativa daqueles que leem o relatório comparado aos que não leem. Expectativas exacerbadas e irreais sobre os deveres dos auditores poderia ser esperado por quem não lê o respectivo relatório. Contudo, constatou-se o contrário, aqueles que não leem o relatório apresentaram expectativas inferiores, o que pode ser resultado do fato de que quem não utiliza o relatório, não cria grandes exigências acerca dos deveres dos auditores. Cabe ressaltar, entretanto, que a diferença resultante do teste não foi estatisticamente significativa. Resultados similares foram detectados ao se realizar a análise daqueles que indicaram já ter lido o novo relatório dos auditores, dado pela adoção da revisão das normas internacionais de auditoria ISAs 700, 701, 705 e 706, em comparação aos que não leram.

Em seguida, analisou-se a possível existência de diferença significativa do Índice de Expectativa pelo critério de gênero, conforme demonstrado na Tabela 7.

Tabela 7 – Diferença de média por gênero

Grupo	Observações	Soma dos Postos	Valor Esperado	Valor-P
Feminino	82	8.217,5	7.626	
Masculino	103	8.987,5	9.579	0,1020
<b>Total</b>	<b>185</b>	<b>17.205</b>	<b>17.205</b>	

Fonte: Dados da pesquisa

Observa-se na Tabela 7 que não existe diferença significativa entre o Índice de Expectativa quando analisado entre os gêneros feminino e masculino. Apesar disso, verifica-se que a soma dos postos do gênero feminino é superior ao esperado, enquanto, no caso masculino, observa-se o inverso. A expectativa superior do gênero feminino pode ser explicada pelo fato de que as mulheres podem ter sido submetidas a práticas educativas pelos pais mais intensas do que os homens, o que as levou a apresentarem escores mais elevados em algumas escalas, especialmente as relacionadas as de exigência (Costa, Teixeira & Gomes, 2000). Ainda assim, a diferença não foi suficientemente expressiva.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo examinou-se a atual situação das diferenças de expectativas entre auditores e não-auditores (demais usuários da informação contábil) em relação aos deveres da auditoria externa após a adoção da revisão das normas internacionais de auditoria (ISAs 700, 701, 705) que culminaram na aplicação do Novo Relatório dos Auditores no Brasil no ano de 2017.

Estudos relacionados às expectativas dos auditores e não-auditores (demais usuários) oferecem evidências empíricas, *inputs* e possibilidades de melhorias para as normas de auditoria vigentes, seja como resposta a crises e falhas referentes a confiabilidade da informação contábil, ou como estratégia de prevenção a estes fatos. Dessa maneira, a compreensão de quais são as reais necessidades informacionais das partes interessadas pode fazer com que os relatórios de auditoria e a própria contabilidade venha a atender adequadamente o seu principal objetivo, que é ser relevantes aos seus usuários para tomada de decisões. Ao compreender as reais necessidades informacionais de cada grupo de usuários (*e.g* credores, acionistas, governo), estratégias singulares podem ser traçadas no intuito de suprir tais demandas, seja pela ampliação da gama de informações a ser disponibilizada no relatório ou pela intensificação de programas voltados à educação dos usuários em relação ao papel da auditoria.

O nível de exigência dos usuários da contabilidade em relação aos deveres dos auditores, captado pela *proxy* Índice de Expectativa (IE), foi calculado com base na metodologia desenvolvida por Porter (1993), utilizado em diferentes estudos (Chong & Pflugrath, 2008; Albuquerque, 2009; Gold, Gronewold & Pott, 2012), que estruturou pela soma de três componentes, sendo: responsabilidades que a sociedade espera dos auditores e o que é razoável esperar pelos seus trabalhos; responsabilidades que a sociedade espera dos auditores e as responsabilidades determinadas por normas e leis; e desempenho que o auditor deveria atender de acordo com as normas e leis e o desempenho percebido pela sociedade.

Questionários, elaborados com base nos trabalhos de Litjens *et al.* (2015), disponibilizados em meio eletrônico e aplicados presencialmente em dois congressos da área contábil no Brasil captaram 194 respostas, das quais 9 apresentaram dados faltantes, restando, portanto, uma amostra final não probabilística de 185 respondentes composta por 40 auditores e 145 não-auditores (demais usuários das demonstrações contábeis).



Nesse rumo, com a finalidade de detectar se o índice de expectativa dos auditores independentes em relação aos deveres dos auditores é inferior ao índice de expectativa dos não-auditores. O teste de Mann-Whitney levou à rejeição da hipótese nula de comportamento equivalente entre os grupos, o que, neste caso, constatou-se que o índice de expectativa dos não-auditores em relação aos deveres da auditoria externa foi superior ao índice de expectativa dos próprios auditores independentes. Nesse sentido, apesar da adoção da revisão das normas internacionais de auditoria, que culminaram na utilização de um novo formato de relatório de auditoria no ano de 2017, o índice de expectativas dos não-auditores (demais usuários) em relação aos deveres da auditoria externa persiste superior ao índice de expectativa dos auditores, seguindo os achados de estudos anteriores (Best, Buckby & Tan, 2001; Hassink *et al.*, 2009; Albuquerque, 2009; Litjens *et al.*, 2015).

O presente estudo contribui à literatura contábil ao oferecer evidências sobre a persistência das diferenças de expectativas entre os agentes interessados, que não foi suprida pela alteração do relatório do auditor. Adicionalmente, ao expor a limitada participação do Brasil em discussões e debates internacionais sobre o tema, este estudo promove o incentivo a mudanças em conjunto com os órgãos reguladores.

Dentre as limitações deste trabalho, destaca-se o tamanho da amostra e sua composição, que foi dada predominantemente por respondentes formados em Ciências Contábeis, podendo trazer possível viés aos resultados, uma vez que, respondentes com esta formação podem ter cursado disciplinas de auditoria contábil no curso, obtendo assim maior familiaridade com os deveres dos auditores estabelecidos em normas e leis, o que pode refletir em expectativas inferiores ao que seria encontrado em amostra diversa.

Ademais, diante da indisponibilidade de dados históricos, não foi possível comparar se a adoção da revisão das normas internacionais de auditoria, que implicaram no novo relatório dos auditores, reduziu significativamente as diferenças de expectativas em auditoria. Sugere-se para estudos futuros o uso de uma análise experimental no intuito de avaliar o índice de expectativa dos usuários antes e depois da inclusão hipotética de informações específicas da entidade auditada e sobre o processo de auditoria no relatório dos auditores. Para tanto, diferentes tipos de relatórios podem ser distribuídos em um ambiente controlado e, posteriormente, verificado as possíveis interferências causadas pelas novas informações inseridas.

## REFERÊNCIAS

- Abram, L. (2006). Desigualdades de gênero e raça no mercado de trabalho brasileiro. *Ciência e cultura*, 58(4), 40-41.
- Albuquerque, K. S. L. D. S. (2009). *Auditoria e sociedade: análise das diferenças de expectativas dos usuários da contabilidade em relação ao papel do auditor* (Dissertação de mestrado). Universidade Federal da Bahia, Bahia, BA, Brasil. Recuperado de <http://www.repositorio.ufba.br:8080/ri/handle/ri/7408>
- Albuquerque, K. S. L. D. S., Dias Filho, J. M., & Bruni, A. L. (2010). Um estudo empírico sobre a produção de legitimidade em Auditoria e as expectativas GAP. *Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil. Recuperado de <http://www.congressosp.fipecafi.org/anais/artigos102010/551.pdf>
- Almeida, B. J. M. D. (2004). Auditoria e sociedade: o diálogo necessário. *Revista Contabilidade & Finanças*, 15(34), 80-96.
- Almeida, B. J. M. D., & Taborda, D. M. G. (2004). A fraude como problemática central nas diferenças de expectativas em auditoria. *X Congresso Contabilidade: Relato financeiro e*

- responsabilidade social*. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, Lx, Portugal. Recuperado de <https://repositorio.ipl.pt/handle/10400.21/1628>
- Almeida, B. & Colomina, C.. (2008), "Evidencia de las diferencias de expectativas en auditoria en mercados bursátiles de reducida dimensión: el caso portugués", *Revista de Contabilidade Financeira*, 1(19), 102-111.
- Asare, S. K., & Wright, A. M. (2012). Investors', auditors', and lenders' understanding of the message conveyed by the standard audit report on the financial statements. *Accounting Horizons*, 26(2), 193-217.
- Bédard, J., Gonthier-Besacier, N., & Schatt, A. (2014). Costs and benefits of reporting Key Audit Matters in the audit report: The French experience. *International Symposium on Audit Research*. Recuperado de [http://documents.escdijon.eu/pdf/cig2014/ACTESDUCOLLOQUE/BEDARD\\_GONTHIER\\_BESACIER\\_SCHATT.pdf](http://documents.escdijon.eu/pdf/cig2014/ACTESDUCOLLOQUE/BEDARD_GONTHIER_BESACIER_SCHATT.pdf).
- Best, P. J., Buckby, S., & Tan, C. (2001). Evidence of the audit expectation gap in Singapore. *Managerial Auditing Journal*, 16(3), 134-144.
- Boyd, D. T., Boyd, S. C., & Boyd, W. L. (2001). The audit report: A "misunderstanding gap" between users and preparers. *National Public Accountant*, 45(10), 56-60.
- Breesch, D., Hardies, K. & De Muylder, *The Added Value of Auditing in Belgium: Does Audit Remain If No Longer Mandatory?* (2012). Recuperado de <https://ssrn.com/abstract=2190396> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2190396>
- Boolaky, P. K., & Quick, R. (2016). Bank Directors' Perceptions of Expanded Auditor's Reports. *International Journal of Auditing*, 20(2), 158-174.
- Chong, K. M., & Pflugrath, G. (2008). Do different audit report formats affect shareholders' and auditors' perceptions?. *International Journal of Auditing*, 12(3), 221-241.
- Cordos, G. S., & Fülöpa, M. T. (2015). Understanding audit reporting changes: introduction of Key Audit Matters. *Accounting and Management Information Systems*, 14(1), 128.
- Costa, F. T., Teixeira, M. A. P., & Gomes, W. B. (2000). Responsividade e exigência: duas escalas para avaliar estilos parentais. *Psicologia: reflexão e crítica*. Porto Alegre. Vol. 13, n. 3 (2000), p. 465-473.
- Cruz, Lima, Durso & Cunha (2016). Desigualdade de gênero em empresas de auditoria externa. *XVI Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, São Paulo, SP, Brasil.
- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of accounting and economics*, 58(2-3), 275-326.
- Devore, J. L. (2006). *Probabilidade e Estatística: para Engenharia e Ciências*. São Paulo: Pioneira Thomson. Learning.
- Epstein, M. J., & Geiger, M. A. (1994). Investor views of audit assurance: Recent evidence of the expectation gap. *Journal of Accountancy*, 177(1), 60.
- Fellnäs, V., & Strömbäck, J. (2015). Key Audit Matters - En studie i dess värde för privata investerare (Dissertação de Mestrado) Lunds Universitet. Lund, Suécia. Recuperado de <https://lup.lub.lu.se/student-papers/search/publication/7455470>
- Fonseca, V. H., Nunes, D. M. S., & Santana, C. M. (2016). Amostragem: Conhecimento e uso em empresas de auditoria. *Revista de Auditoria Governança e Contabilidade -RAGC*, 4(16).
- Füredi-Fülöp, J. (2015). An Empirical Study of Audit Expectation Gap in Hungary. *Theory, Methodology, Practice*, 11(1), 37.
- Gold, A., Gronewold, U., & Pott, C. (2012). The ISA 700 auditor's report and the audit expectation gap—do explanations matter?. *International Journal of Auditing*, 16(3), 286-307.

- Gray, G. L., Turner, J. L., Coram, P. J., & Mock, T. J. (2011). Perceptions and misperceptions regarding the unqualified auditor's report by financial statement preparers, users, and auditors. *Accounting Horizons*, 25(4), 659-684.
- Hassink, H. F., Bollen, L. H., Meuwissen, R. H., & de Vries, M. J. (2009). Corporate fraud and the audit expectations gap: A study among business managers. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 18(2), 85-100.
- Humphrey, C., Moizer, P. & Turley, S. (1993). The audit expectation gap in Britain: An empirical investigation. *Accounting and business research*, 23, 395-411.
- IAASB - International Auditing and Assurance Standards Board. 2011. Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change. Recuperado de <https://www.ifac.org/publications-resources/enhancing-value-auditor-reporting-exploring-options-change>.
- Kamau, C. G. (2013). Determinants of Audit Expectation Gap: Evidence from Limited Companies in Kenya. *International Journal of Science and Research*, India. Recuperado de <https://pt.scribd.com/document/254325280/Kamau-2013-Determinants-of-Audit-Expectation-Gap-Evidence-From-Limited-Companies-in-Kenya>
- Lee, T. H., Ali, A. M., Gloeck, J. D., Yap, C. S., Ng, Y. L., & Boonyanet, W. (2010). The audit expectation gap in Thailand. *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, 10(1), 1-17.
- Litjens, R., Buuren, J., & Vergoossen, R. (2015). Addressing information needs to reduce the audit expectation Gap: evidence from Dutch bankers, audited companies and auditors. *International Journal of Auditing*, 19(3), 267-281.
- Lundgren, L., & Oldenborg, M. (2016). The public interest paradox of the Swedish auditing profession: A quantitative study of potential effects of the Swedish implementation of ISA 700 (revised) and ISA". Recuperado de <http://umu.diva-portal.org/smash/record.jsf?pid=diva2%3A940407&dswid=3209>
- Mafra, A. S., Cavalcanti, M. A. N., & Penha, R. S. (2017). Fatores Condicionantes da Opinião Modificada nos Relatórios de Auditoria de Empresas Listadas na BM&FBovespa. *Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade*, 5(20).
- Manoel, J., & Quel, L. F. (2017). Innovation in the International Standards for the New Independent Audit Report. *Journal on Innovation and Sustainability*, 8(1), 114-127.
- Manson, S., & Zaman, M. (2001). AUDITOR COMMUNICATION IN AN EVOLVING ENVIRONMENT: GOING BEYOND SAS 600 AUDITORS'REPORTS ON FINANCIAL STATEMENTS. *The British Accounting Review*, 33(2), 113-136.
- Maseko, K. N. (2016). Will the expanded audit report model proposed by IAASB reduce the expectation gap in South Africa? (Dissertação de mestrado). University of the Witwatersrand. Joanesburgo. Recuperado de <http://wiredspace.wits.ac.za/handle/10539/20005>
- Menezes, A. L. D., & Costa, F. M. D. (2012). Expectation Gap em Auditoria: Impactos no Brasil Após a Adoção do Projeto Clarity. *XXXVI Encontro da ANPAD*. Rio de Janeiro. Recuperado de [http://www.fucape.br/\\_public/producao\\_cientifica/2/ANDERSON%20LUIZ.pdf](http://www.fucape.br/_public/producao_cientifica/2/ANDERSON%20LUIZ.pdf)
- Mock, T. J., Bédard, J., Coram, P. J., Davis, S. M., Espahbodi, R. & Warne, R. C. (2013), The audit reporting model: current research synthesis and implications, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32 (1), 323-51.
- Oliveira, P. A. D. (2015). *A mudança no relatório do auditor independente em resposta as expectativas de mercado: um auxílio na delimitação de sua responsabilidade?* (Dissertação

- de Mestrado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo. Recuperado de <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/1618>
- Porter, B. (1993). An empirical study of the audit expectation-performance gap. *Accounting and business research*, 24(93), 49-68.
- Porter, B. (2009). *Report on research conducted in the united kingdom and new Zealand in 2008 investigating the Audit Expectation-Performance Gap and Users' understanding of, and desired improvements to, the auditor's report.* (Tese de Doutorado), School of Accounting and Commercial Law, Victoria University, Wellington, New Zealand. Recuperado de [http://www.ifac.org/system/files/downloads/Porter\\_et\\_al\\_Final\\_Report\\_Combined.pdf](http://www.ifac.org/system/files/downloads/Porter_et_al_Final_Report_Combined.pdf)
- Porter, B., & Gowthorpe, C. (2004). *Audit expectation-performance gap in the United Kingdom in 1999 and comparison with the Gap in New Zealand in 1989 and in 1999. Edinburgh, Scotland: Institute of Chartered Accountants of Scotland.* Recuperado de <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.474.1715&rep=rep1&type=pdf>
- Salehi, M. (2011). Audit expectation gap: Concept, nature and trace. *African Journal of Business Management*, 5(21), 8376-8392.
- Salehi, M., Mansoury, A., & Azary, Z. (2009). Audit independence and expectation gap: Empirical evidences from Iran. *International Journal of Economics and Finance*, 1(1), 165.
- Siegel S, Castellan HJ. (2006). *Estatística não paramétrica para ciências do comportamento* (2a ed). Porto Alegre: Artmed.
- Sterzeck, G. (2017). *Audit expectation gap nos litígios das firmas de auditoria* (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo. Recuperado de <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-14062017-093241/pt-br.php>
- Sweeney, B. 1997. Bridging the expectation gap - on shaky foundations. *Accountancy Ireland*, 2, 18-20.
- Torman, V. B. L., Coster, R., & Riboldi, J. (2012). Normalidade de variáveis: métodos de verificação e comparação de alguns testes não-paramétricos por simulação. *Clinical & Biomedical Research*, 32(2).
- Turner, J. L., Mock, T. J., Coram, P. J., & Gray, G. L. (2010). Improving transparency and relevance of auditor communications with financial statement users. *Current issues in auditing*, 4(1), 1-8.
- Veiga, J. G. T. (2016). *O relatório de auditoria e as diferenças de expectativas em auditoria: recentes alterações* (Dissertação de Mestrado). Universidade de Aveiro. Recuperado de <http://revistas.ua.pt/index.php/estudosdoisca/article/view/5119>