

UM ESTUDO EMPÍRICO SOBRE A PRODUÇÃO DE LEGITIMIDADE EM AUDITORIA E AS *EXPECTANTION GAP*

KÁTIA SILENE LOPES DE SOUZA ALBUQUERQUE
FACULDADE ANÍSIO TEIXEIRA DE FEIRA DE SANTANA

JOSÉ MARIA DIAS FILHO
UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA

ADRIANO LEAL BRUNI
UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA

Resumo

O objetivo principal desta pesquisa foi identificar possíveis diferenças entre as expectativas dos usuários da Contabilidade e as dos auditores em relação ao papel do auditor independente, tomando como referência a teoria da legitimidade. A amostra desta pesquisa contou com 50 questionários respondidos por auditores e 106 por outras camadas de usuários da Contabilidade. As escalas propostas passaram por validação estatística de (a) dimensionalidade; (b) confiabilidade; e (c) convergência. Os testes das hipóteses foram realizados com a utilização de estatística descritiva, e testes paramétricos de diferença de média para uma e duas amostras. Os resultados revelaram que tanto auditores quanto os demais usuários da Contabilidade apresentaram diferenças de expectativas significativas no tocante à responsabilidade do auditor independente na detecção e prevenção de fraudes. Essas diferenças são também verificadas quando comparadas com as percepções de usuários e auditores, apresentando-se significativas. Observou-se também que tanto auditores quanto os demais usuários da Contabilidade atribuem um alto grau de legitimidade à auditoria, não existindo diferenças significativas entre tais grupos de usuários. Tais descobertas sobre legitimidade atribuem funções à auditoria fora do seu escopo. E caso o usuário alimente a crença de que tais funções são de responsabilidade do auditor pode-se instalar uma crise de credibilidade e a um menor prestígio associados ao trabalho do auditor independente, o que pode até acarretar uma eventual diminuição de legitimidade da Auditoria.

Palavras-chaves: Diferenças de expectativas; Auditoria; Normas; Percepção; Legitimidade.

1 INTRODUÇÃO

Para que uma prática seja legitimada, ela deverá necessariamente passar pelo processo de institucionalização. Lawrence, Winn e Jennings (2001) analisaram as características temporais do fenômeno da institucionalização, apontando as seguintes fases: (a) fase inicial de inovação; (b) fase de rápida difusão; (c) fase de saturação e legitimação completa; e d) fase de desinstitucionalização. A desinstitucionalização pode ser compreendida como a deslegitimação de uma prática. Ela pode ocorrer quando há conflito de interesses entre os atores envolvidos. Portanto, “enquanto não surge um conflito, a institucionalização se anôia

de conduta social, que, com o decorrer do tempo, pode legitimar-se ou não, dependendo do grau de aceitação da sociedade. Assim, pode-se sugerir que a Teoria Institucional pode ser capaz de explicar porque, às vezes, as práticas tidas como as melhores não são utilizadas, em favor daquelas consideradas menos eficientes ou eficazes. Apresenta, ainda, uma resposta a temas relacionados ao comportamento de atores individuais, como a racionalidade limitada. Esse é um fato que deve ser considerado no estudo da Auditoria Independente, a fim de averiguar seu grau de legitimação e a racionalidade técnica contida nos seus procedimentos de trabalho, em relação aos anseios da sociedade.

Pela possível legitimidade que a Auditoria Independente possui, acredita-se que os usuários alimentem a crença de que a Auditoria fornece respostas e soluções para problemas empresariais e financeiros que estejam totalmente fora do seu campo de atuação, não apenas relacionados a fraudes e erros nas demonstrações contábeis auditadas, mas também em relação à garantia de informações ao mercado financeiro, ao fornecimento de informações para o processo decisório nas empresas, à minimização de riscos operacionais, ao fornecimento de subsídios para a avaliação de desempenho de gestores e ao fornecimento de subsídios para o planejamento estratégico.

Caso isso se confirme, está se atribuindo à Auditoria um alto grau de legitimidade. E consequentemente isto torna possível que os usuários venham atribuir ao auditor um papel mais amplo do que aquele estabelecido nas normas, o que poderá resultar em diferenças de expectativas (*expectation gap*) em Auditoria.

Assim Power (1994) assevera que o público espera que uma Auditoria forneça um certo tipo de garantia, quando na realidade ela fornece muito menos. Idéia essa reforçada pelo pensamento de Power (1994; 2003) e Porter (1988) de que há uma diferença entre o que a sociedade espera do auditor e o que o auditor acredita ser o seu papel. E há divergência também entre diferentes grupos de usuários. É o que se denomina de *expectation gap*, ou seja, diferença de expectativa em auditoria.

Assim, é possível que as diferenças de expectativas em auditorias podem existir em razão dessa profissão ser altamente legitimada pelos seus usuários. Por isso, esta pesquisa se propõe a fornecer respostas para o seguinte problema: **Existem diferenças significativas entre o que o auditor acredita ser sua função e as expectativas dos usuários da Contabilidade em relação ao papel que se atribui ao auditor independente? As possíveis diferenças de expectativas podem ser explicadas pelo grau de legitimidade que os auditores e usuários conferem à Auditoria.**

Assim, o objetivo principal da presente pesquisa consiste em identificar a existência de possíveis diferenças entre as expectativas dos usuários da Contabilidade e as dos auditores em relação ao papel do auditor independente, buscando explicar tais diferenças à luz da teoria da legitimidade. (a) verificar se auditores e demais usuários da Contabilidade possuem diferentes expectativas em relação ao papel do auditor independente e o que estabelecem as normas de auditoria, no tocante à responsabilidade do auditor em detectar e prevenir fraudes; (b) verificar a existência de diferença significativa entre as expectativas dos auditores independentes e as expectativas dos usuários da Contabilidade, no tocante ao papel do auditor independente na prevenção e detecção de fraudes; e (c) verificar o grau de legitimidade que auditores e demais usuários da Contabilidade atribuem à Auditoria independente.

Partindo do pressuposto de que a Auditoria Independente é uma prática que tem sido utilizada para fortalecer o grau de legitimidade das organizações e não propriamente para

Como a Auditoria é também uma prática legitimada pela sociedade, as expectativas da sociedade não podem estar muito distantes do seu real papel estabelecido pelas normas, visto que, se isso ocorrer, a auditoria pode entrar em um processo de desinstitucionalização ou deslegitimação por parte dos seus usuários.

No Brasil, essa discussão é bastante incipiente ainda, visto que uma busca nos principais periódicos e eventos científicos do País não identificou a publicação de pesquisadores brasileiros, versando sobre o tema. Foram encontrados apenas quatro artigos de autores portugueses publicados na Seção Internacional, da Revista de Contabilidade e Finanças da USP, sendo três de cunho teórico, e apenas um empírico, que evidencia as diferenças de expectativas em auditoria no mercado bursátil português (ALMEIDA, 2002; ALMEIDA, 2004; 2005; ALMEIDA; COLOMINA, 2008). Além disso, não foi localizada nenhuma dissertação ou tese por meio de busca no banco de teses da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), e na Biblioteca Digital de Teses e Dissertação do Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia (IBICT).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A auditoria e a produção de legitimidade

Power (2003) evidencia que a pesquisa em Auditoria e a produção de legitimidade é relativamente recente, iniciando-se praticamente nos anos 1990, quando comparada com a Contabilidade Gerencial, mas isso não significa que seja menos importante.

Para que uma prática se torne legítima, é necessário que os usuários acreditem nela. Dessa forma, a legitimidade da Auditoria Independente se apóia na credibilidade que tem perante os seus usuários. Por isso, auditores e empresas de Auditoria estão sempre preocupados em manter sua reputação, que está intimamente ligada à sua independência e competência. Considera-se que a existência da figura do auditor confere maior grau de confiabilidade nos dados econômicos fornecidos pelas organizações de negócios aos usuários interessados. (CARDOZO, 1989).

Ao questionar sobre o que a Auditoria produz, Power (2003) afirma que a resposta convencional é que ela produz segurança ou aumenta a confiança no negócio objeto da Auditoria. Power ainda assevera que, dessa maneira, as demonstrações contábeis auditadas são mais confiáveis que as não auditadas.

O fato de uma prática ser legitimada não significa necessariamente que ela adota as melhores técnicas, o que proporcionaria um grau máximo de utilidade dessa prática; reflete, sim, as crenças e valores do ambiente em que ela está inserida. Com a Auditoria não é diferente, pois a ela pode ser atribuída uma expectativa maior, em relação às suas funções, do que aquelas estabelecidas pelas normas. Daí a afirmativa de Power (1997) de que a Auditoria surgiu para ligar o funcionamento interno das organizações às metas macroeconômicas, tais como o bom funcionamento dos mercados de capitais, garantindo um papel no sistema econômico quase independentemente do seu potencial operacional.

Pesquisa realizada no Reino Unido, por Tafler, Lu e Kausar (2004) investigou a reação do preço das ações após a emissão de uma parecer *going concern*. Os resultados indicaram que as empresas que tiveram esse tipo de parecer sofreram uma redução no valor de suas ações. Isso denota a legitimidade que tem o parecer de Auditoria no mercado de ações, visto que nem sempre a emissão de um parecer *going concern* significa necessariamente que a

contexto das opiniões da Auditoria e falências (HOPWOOD; MCKEOWN; MUTCHLER, 1994; CARCELLO; HERMANSON; HUSS, 1995, 1997). Um erro de classificação Tipo I ocorre quando um cliente recebe uma opinião *going-concern* do auditor, mas subsequenteiramente continua em operação. Em contraste, um erro de classificação Tipo II ocorre quando uma companhia entra em falência, mas não recebeu opinião *going-concern* do auditor no período imediatamente precedente à decretação da falência.

Power (2003) escreveu um ensaio sobre a Auditoria e produção de legitimidade, em que foram analisados artigos de Auditoria associados à produção de legitimidade acerca de quatro temas substantivos: a) o processo de Auditoria e estrutura formal; b) Auditoria como um negócio; c) administração de imagem; e d) novas verificações. O objetivo desse estudo foi prover uma releitura crítica de pesquisas realizadas com relação à sua contribuição para a produção e entendimento da legitimidade. Os resultados indicaram que a prática da Auditoria está longe de ser uma série de técnicas que requerem melhoras ocasionais, mas é, antes, uma série de esperanças e aspirações inscritas em suas rotinas. Chegou-se também à conclusão de que o sistema de Auditoria exporta e importa legitimidade, mas está num ciclo de reformas constantes em que as mudanças devem ser feitas na própria legitimidade, e no qual a legitimidade da Auditoria é constantemente tratada pela falta de alinhamento de expectativas sobre e dentro do sistema. Estas ameaças levam a pressões por racionalização, formalização e transparência do processo de Auditoria, sob a forma de padrões e guias técnicos, gerando assim diferentes expectativas em torno das funções inerentes à auditoria independente.

Complementando, Ojo (2005) afirma que grandes diferenças de expectativas em Auditoria podem levar a uma menor credibilidade, reduz os honorários potenciais e o prestígio associados ao seu trabalho.

2.2 Contextualização das Diferenças de Expectativas em Auditoria

Por volta de 1974, as diferenças de expectativas começaram a ser debatidas com maior profundidade. (ALMEIDA, 2004). Portanto essa discussão é relativamente recente. Almeida (2004) relata ainda que a partir dessa época foram criadas, nos Estados Unidos, comissões – a Cohen Comissão, em 1974; a Metacalf Comissão, em 1975, e a Moss Comissão, em 1976 – para averiguar a existência de diferenças de expectativas, buscando assim encontrar soluções para essas diferenças. A *Cohen Comissão* concluiu que o problema estava nos profissionais de Auditoria, que não conseguiram reagir e evoluir com a rapidez necessária para acompanhar a evolução dos negócios e as mudanças sociais; e a *Metcalf Comissão* chegou à conclusão de que a *performance* dos auditores era muito abaixo do esperado.

Guy e Sullivan (1988, p.36), Harris e Marxen (1997, p.160) e Wolf, Tackett e Claypool (1999, p. 470) definem as diferenças de expectativas como as “diferenças entre o que o público e os utilizadores da informação financeira crêem que são as responsabilidades dos auditores e o que os auditores pensam ser as suas responsabilidades”.

Ainda não se chegou a um consenso sobre as causas das diferenças de expectativas, podendo estas estarem associadas à incerteza quanto ao objetivo, valor, natureza e efeito da Auditoria. Humphrey, Moizer e Turley (1992) enumeram os aspectos a seguir, que podem estar contribuindo para as diferenças de expectativas: a) a própria natureza da Auditoria; b) a ignorância e expectativas pouco razoáveis da sociedade; e as crises das empresas, que originam o surgimento de novas expectativas.

que o público espera que o auditor realize e aquela que ele razoavelmente tem o dever de realizar (BLACK; GARDNER, 1998; ALMEIDA, 2004). E por **diferença de desempenho**, entende-se que é aquela entre o que os usuários podem razoavelmente esperar que os auditores realizem e o que este público percebe em relação ao desempenho do auditor (BLACK; GARDNER, 1998; ALMEIDA, 2004). Esta diferença é subdividida em duas: a) a diferença entre o que se pode razoavelmente esperar dos auditores e os deveres dos auditores, definidos por leis e regulamentos profissionais: Normas inadequadas; e b) a diferença entre o desempenho que os auditores deveriam ter à luz das leis e regulamentos profissionais e a percepção que o público tem do desempenho do auditor: Desempenho inadequado.

2.3 Evidências Empíricas sobre as Diferenças de Expectativas

As evidências empíricas, em sua maioria, indicam diferenças de expectativas em diversas partes do mundo, evidenciando a necessidade de busca de caminhos para a sua redução. (NAIR; RITTENBERG, 1987; HUMPHREY; MOIZER; TURLEY, 1992; BEST; BUCKBY; TAN, 2001; LIN, 2004; FRANK; LOWE; SMITH, 2004; DIXON; WOODHEAD; SOHLIMAN, 2006; SIDANI, 2007; SAHA; BARUAH, 2008).

Nair e Rittenberg (1987) comprovaram, em sua pesquisa, a existência de diferenças entre as percepções de CPAs e banqueiros em relação aos pareceres de Auditoria. Humphrey, Moizer e Turley (1992) investigaram a diferença de expectativa (*expectation gap*) no Reino Unido e concluíram que as posições dos auditores e dos usuários das demonstrações contábeis eram diferentes, em relação à natureza e o desempenho de uma Auditoria.

Best, Buckby e Tan (2001) pesquisaram as diferenças de expectativas em Cingapura, fazendo uma análise comparativa com o estudo realizado por Schelluch, em 1996, na Austrália. Os resultados dessa pesquisa indicaram que auditores acreditam que têm pouca responsabilidade na detecção e prevenção de fraude, enquanto banqueiros e investidores parecem atribuir responsabilidade significativa aos auditores para essas tarefas. Esses resultados evidenciaram que esse estudo estava de acordo com aquele realizado na Austrália, no tocante a existir uma forte diferença de expectativa associada com a responsabilidade do auditor quanto à prevenção de fraude.

Lin (2004), em estudo realizado na República da China, por meio de um questionário, investigou a responsabilidade e independência dos auditores sob a perspectiva dos auditores e usuários. O estudo obteve evidência substancial sobre as diferenças de expectativas na China, em relação aos objetivos da Auditoria, à obrigação do auditor em detectar e reportar fraude e às obrigações dos auditores para com terceiros.

Frank, Lowe e Smith (2004) conduziram uma pesquisa visando investigar as diferenças de expectativas de auditores, banqueiros e estudantes de Contabilidade. O estudo teve um objetivo duplo: primeiro foram comparadas as atitudes dos auditores e banqueiros, para determinar se existiam diferenças entre esses grupos e determinar como essas diferenças poderiam ter implicações legais para o auditor; em segundo lugar, foram comparadas as atitudes dos auditores e estudantes de Contabilidade. Para tal, foram aplicados questionários, com questões categorizadas dentro de três grupos: a) conhecimento de Auditoria; b) papel do auditor; e c) atitudes gerais relacionadas à profissão. Foram conduzidos testes paramétricos Kruskal-Wallis para examinar a diferença de médias entre os três grupos. Os resultados revelaram uma enorme diferença de expectativas entre auditores e banqueiros.

diferença de expectativas no Egito, nas áreas de responsabilidades do auditor para prevenção de fraudes, manutenção dos registros contábeis, e julgamento do auditor na seleção de procedimentos de Auditoria.

Sidani (2007) pesquisou a possível existência de uma diferença de expectativas entre contadores e não-contadores (juizes, advogados, banqueiros, etc.) no Líbano. Uma diferença significativa de expectativas foi encontrada sobre o entendimento dos auditores acerca da sua profissão, comparado com a percepção dos outros usuários. Encontrou-se ainda uma diferença significativa na percepção do papel do auditor em relação à detecção de fraudes.

Saha e Baruah (2008) realizaram pesquisa na Índia aplicando questionário a membros de vários grupos de usuários, como diretores financeiros, contadores, banqueiros e jornalistas financeiros, visando identificar os níveis de diferenças de expectativas. Os resultados indicaram que cada grupo tinha diferentes expectativas em relação ao papel do auditor independente.

Outra pesquisa feita por Almeida e Colomina (2008) em Portugal investigou se em um pequeno mercado de capitais, como é o mercado português, existe diferença de expectativas em Auditoria e quais os seus principais componentes. Foram pesquisados auditores e professores de Contabilidade e Auditoria a respeito de vários tópicos que influenciam a diferença de expectativas em Auditoria e a incrementam. Também foram pesquisados usuários de informação financeira portugueses sobre a sua visão do papel atual da Auditoria, para confrontar a opinião deles com estudos realizados em países anglo-saxões. Chegou-se à conclusão de que as expectativas dos usuários portugueses são semelhantes à daqueles dos países anglo-saxões, e o principal tópico nas diferenças de expectativas são as fraudes.

Grandes diferenças de expectativas pode ser prejudicial para os usuários das demonstrações contábeis e para os auditores. Por essa razão estudiosos vêm realizando pesquisas, buscando identificar métodos efetivos na sua redução. Lee, Azham, e Kandasamy (2008), citam os seguintes métodos, que poderão ajudar a reduzir as diferenças de expectativas em Auditoria: a) educação; b) parecer expandido; c) metodologias estruturadas de Auditoria; e d) expansão das responsabilidades dos auditores e melhoria do desempenho dos auditores.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Em congruência com os objetivos desta pesquisa e em alinhamento com os estudos apresentados no referencial teórico, foram formuladas as hipóteses a seguir, partindo do pressuposto de que uma pesquisa desta natureza realizada no Brasil pode apresentar resultados semelhantes àqueles encontrados em estudos internacionais anteriores.

H_A: Existe diferença significativa entre as expectativas dos usuários da Contabilidade e o conteúdo das normas de Auditoria editadas pelo CFC.

H_B: Não existe diferença significativa entre as expectativas dos auditores independentes e o conteúdo das normas de Auditoria editadas pelo CFC.

H_C: Existe diferença significativa entre as expectativas dos auditores independentes e as expectativas dos usuários da Contabilidade.

H_D: Tanto auditores quanto demais usuários da Contabilidade conferem um alto grau de legitimidade à Auditoria.

Usuários sobre Legitimidade da Auditoria; e (c) o perfil do respondente, se auditor ou demais usuários da Contabilidade.

Tais variáveis foram obtidas a partir da aplicação de um questionário, no qual foi utilizada uma escala Likert de 7 pontos, sendo apresentados conjuntos de afirmações, buscando obter informações sobre: (a) a percepção que os respondentes tinham em relação às normas de Auditoria editadas pelo CFC, no tocante à responsabilidade do auditor independente na detecção e prevenção de fraudes; (b) o nível de atitude dos usuários sobre a legitimidade da Auditoria; e (c) afirmações para identificação dos usuários e auditores.

A amostra inicial desta pesquisa foi composta por 182 questionários, coletados durante os meses de setembro e outubro de 2009, entre auditores independentes e estudantes de MBAs, ligados à área de Controladoria e Finanças, da Universidade Federal da Bahia (UFBA). Tal amostra passou por um refinamento para definir os respondentes que seriam enquadrados como auditores e aqueles que deveriam ser considerados como demais usuários da Contabilidade, doravante denominados simplesmente de “usuários”.

Para esse fim foram inclusas duas afirmações no questionário: (a) Eu trabalho ou já trabalhei exercendo a função de auditor independente; e (b) Eu trabalho ou já trabalhei manuseando relatórios ou informações contábeis. Caso o respondente concordou totalmente com a primeira afirmação, atribuindo-lhe o valor sete na escala de *likert*, este foi considerado como Auditor. Em relação à segunda afirmação, caso o respondente atribuiu à escala uma pontuação entre cinco e sete, e não se encontra enquadrado também como auditor, de acordo com o critério adotado anteriormente, este foi considerado como usuário da Contabilidade. Da mesma forma, aquele respondente que atribuiu valores 1 a 4 para a segunda e não se declarou auditor, não foi considerado auditor nem usuário, portanto não foi enquadrado na pesquisa, ficando fora dos testes realizados.

Após este refinamento, a amostra inicial foi reduzida para 156 questionários, dos quais 106 respondentes (67,9%) foram considerados usuários da Contabilidade; e 50 (32,1%), auditores. Nessa classificação, 26 dos respondentes não foram enquadrados na amostra final. O tamanho das amostras atendeu aos requisitos para a utilização de testes paramétricos, pois segundo Hair et al. (2005) e Bruni (2009) amostras com menos de 30 observações são inapropriadas para a aplicação de tais técnicas.

As escalas propostas para a mensuração desta pesquisa – (a) mensuração da atitude dos usuários em relação à prevenção e detecção de fraudes; e (b) mensuração da atitude dos usuários sobre legitimidade da Auditoria – foram, inicialmente, apreciadas por dois especialistas doutores, cuja função foi avaliar a validade de tradução das escalas. Serpa (2006) afirma que a validade de tradução representa o quanto um *constructo* está efetivamente sendo traduzido na medida operacional que está sendo proposta e envolve duas formas iniciais de validade da escala: validade de conteúdo e validade de face. Ainda segundo a autora, o objetivo básico da validade de conteúdo é garantir que os itens da escala reflitam efetivamente o conteúdo do *constructo* alvo; e a validade de face visa aumentar a possibilidade de cooperação dos futuros respondentes da pesquisa.

Conforme recomendado por Hair et al. (2005); Netemeyer (2007) e Serpa (2006), as escalas propostas foram avaliadas estatisticamente, quando da análise dos dados coletados, em três aspectos: (a) dimensionalidade, (b) confiabilidade e (c) convergência.

A **dimensionalidade** foi calculada por meio (a) da Análise Fatorial Exploratória de Componentes Principais, que buscou verificar a unidimensionalidade da escala; (b) do Índice

fatorial da escala é apropriada. Os valores para o índice de KMO acima de 0,70 são desejáveis e valores abaixo de 0,5 são inaceitáveis. Já o nível de significância do teste de esfericidade de Bartlett deve ser baixo o suficiente para rejeitar a hipótese nula e indicar que há uma correlação forte entre os itens (HAIR et al., 2005). A **confiabilidade** foi analisada por meio do Alfa de *Cronbach*, que avalia o grau de consistência entre as múltiplas medidas da variável (grau em que ela se encontra livre de erros aleatórios). Essa é a medida mais amplamente utilizada, sendo que o nível de confiabilidade mínimo geralmente aceito é 0,7, apesar de poder ser reduzido para 0,6, em pesquisas exploratórias (HAIR et al., 2005). E por fim, para avaliar a **convergência** foi calculado o coeficiente de correlação ρ de *Spearman*, que procurou identificar se os itens que medem o *constructo* apresentam uma correlação razoavelmente alta entre si, ou seja, se convergem para um mesmo fator.

Na análise fatorial aplicada à escala “Atitude dos Usuários em Relação à Prevenção e detecção de fraudes” verificou-se a existência de quatro dimensões que foram designadas como: (a) Nível de responsabilidade na prevenção e detecção de fraudes (RESPFRAU); (b) Planejamento de auditoria e comunicação de fraudes (PLANFRAU); (c) Efeitos no parecer na detecção de fraudes (EPARFRAU); e (d) Certeza da não existência de fraudes (NAOFRAU). Em função da concentração dos pontos da escala no primeiro e segundo agrupamentos e também de acordo com os objetivos desta pesquisa, apenas as dimensões PLANFRAU E RESPFRAU passarão pelo processo de validação de escalas para verificar a possibilidade de uso das mesmas nesta pesquisa.

A escala PLANFRAU não foi validada para ser utilizada nesta pesquisa, pois apesar de atender aos critérios de dimensionalidade, o resultado do Alfa de Cronbach igual a 0,566, atesta falta de confiabilidade da escala. Resultado esse que tornou desnecessária a verificação da convergência através do coeficiente ρ de Spearman

Já a escala RESPFRAU foi validade para utilização nesta pesquisa, pois atendeu aos critérios de dimensionalidade, confiabilidade e convergência, apresentando os seguintes resultados: (a) a análise fatorial apontam a unidimensionalidade da escala; (b) Índice KMO = 0,733, considerado desejável; e (c) Teste de esfericidade de Bartlett (Qui-quadrado = 148,471 e sig = 0,000), sugere a existência de uma correlação forte entre os itens da escala; (d) Alfa de Cronbach = 0,703, atesta o alto grau de confiabilidade da escala utilizada; e (e) o Coeficiente ρ de Spearman identificou que os itens que medem a escala apresentam uma correlação razoavelmente alta entre si.

A análise fatorial aplicada à escala “Mensuração da Atitude dos Usuários sobre Legitimidade” atestou a unidimensionalidade da escala, identificando uma única dimensão, assim nomeada: (a) Nível de atitude sobre a legitimidade da Auditoria (LEGIT), sendo esta escala submetida ao processo de validação de escalas.

A escala LEGIT foi validada para ser utilizada nesta pesquisa atendendo aos critérios de dimensionalidade, confiabilidade e convergência, apresentando os seguintes resultados: (a) a análise fatorial apontam a unidimensionalidade da escala; (b) Índice KMO = 0,821, considerado desejável; e (c) Teste de esfericidade de Bartlett (Qui-quadrado = 405,617 e Sig. = 0,000), sugere a existência de uma correlação forte entre os itens da escala; (d) Alfa de Cronbach = 0,813, atesta o alto grau de confiabilidade da escala utilizada; e (e) o Coeficiente ρ de Spearman, identificou que os itens que medem a escala apresentam uma correlação razoavelmente alta entre si.

Assim, a mensuração para cada uma das variáveis da pesquisa ficou assim

detecção de fraudes), 1c (Eu acredito que o auditor independente assuma responsabilidade pela qualidade dos mecanismos de controles internos adotados pela empresa), 1d (Eu acredito que, ao detectar fraudes, o auditor tenha a obrigação de comunicar aos órgãos judiciais) e 1e (Eu acredito que, ao detectar fraudes, o auditor deva imediatamente emitir um parecer com ressalva ou adverso); e (b) LEGIT: mensurada por meio de escala de sete afirmações que são:

1a (Eu acredito que a Auditoria Independente atua como um mecanismo de prevenção à ocorrência de erros ou fraudes na elaboração das demonstrações contábeis), 1b (Eu acredito que a Auditoria Independente fornece subsídios para a melhoria na tomada de decisões de investimentos no curto prazo), 1c (Eu acredito que a Auditoria Independente fornece subsídios para a melhoria na tomada de decisões de investimento no longo prazo), 1d (Eu acredito que a Auditoria Independente garante a produção de informações mais confiáveis para o mercado financeiro), 1e (Eu acredito que a Auditoria Independente minimiza riscos de ordem operacional, como a possibilidade de ocorrência de perdas resultantes de falha, deficiência ou inadequação de processos internos da entidade), 1f (Eu acredito que a Auditoria Independente fornece subsídios para avaliação de desempenho dos gestores), e 1g (Eu acredito que a Auditoria Independente fornece subsídios para o planejamento estratégico).

Após a validação das escalas, foram testadas as hipóteses e nesta pesquisa, os testes de hipóteses foram aplicados levando em consideração o agrupamento dos dados de acordo com as hipóteses delineadas – H_A , H_B , H_C e H_D . Assim, os métodos estatísticos utilizados para o teste destas hipóteses foram: (a) a estatística teste (tt) para uma amostra, para as hipóteses H_A e H_B ; (b) a estatística teste (tt) para duas amostras para a hipótese H_C ; e (c) para a verificação da hipótese H_D , as técnicas estatísticas utilizadas foram: (a) estatística descritiva; e (b) estatística teste (tt) para duas amostras.

Bruni (2009) ressalta que, quando o teste de hipóteses é do tipo paramétrico e a média é o parâmetro testado, o SPSS calcula a estatística teste t. Se **Sig. $\geq 0,05$** : aceita a hipótese nula, de igualdade e inexistência de diferenças significativas; e sendo **Sig. $< 0,05$** : aceita a hipótese alternativa, de desigualdade e existência de diferenças significativas.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

4.1 Teste das Hipóteses H_A , H_B e H_C : Analisando as diferenças de expectativas

Na primeira parte dessa análise que visa verificar a existência de diferença de expectativas significativa entre usuários *versus* normas (H_A); auditores *versus* normas (H_B); e usuários *versus* auditores (H_C) foi utilizada a escala RESPFRAU, para a realização dos testes de diferença de média. No questionário aplicado foi utilizada uma escala Likert de sete pontos, onde o domínio absoluto da norma deveria fazer com que as respostas fossem iguais a 1 e um domínio impreciso faria com que as respostas se afastassem da constante 1. Portanto, quanto mais a média se distancia de 1 (na escala de 1 a 7) maior é a diferença de expectativas dos usuários da Contabilidade em relação ao que estabelecem as normas de Auditoria. Neste caso, a média da escala deve ser comparada com o valor da constante 1. A seguir encontram-se destacados os grupos de hipóteses testadas nesta pesquisa:

H_{A0} : Não existe diferença significativa entre as expectativas dos usuários da Contabilidade e o conteúdo das normas de Auditoria editadas pelo CFC.

H_{A1} : Existe diferença significativa entre as expectativas dos usuários da Contabilidade e o conteúdo das normas de Auditoria editadas pelo CFC.

Auditoria editadas pelo CFC.

H_{C0}: Não existe diferença significativa entre as expectativas dos auditores independentes e as expectativas dos usuários da Contabilidade.

H_{C1}: Existe diferença significativa entre as expectativas dos auditores independentes e as expectativas dos usuários da Contabilidade.

De acordo com o disposto no referencial teórico é esperado comprovar H_{A1}, H_{B0} e H_{C1}.

A Tabela 1 expõe as médias por perfil do respondente e pode ser observado que tanto os usuários quanto os auditores apresentam uma distância substancial da constante 1, indicando a existência de diferenças de expectativas entre o que acreditam ser o papel do auditor independente e o que preconizam as normas, em relação à responsabilidade do auditor na prevenção e detecção de fraudes.

Tabela 1: Estatísticas descritivas

| | Perfil do Respondente | N | Média | Desvio Padrão | Erro Padrão Médio |
|----------|-----------------------|-----|--------|---------------|-------------------|
| RESPFRAU | Usuário | 106 | 4,1943 | 1,38796 | 0,13481 |
| | Auditor | 50 | 2,8280 | 1,12341 | 0,15887 |

Fonte: Elaboração própria, 2009

No entanto, o valor da média dos auditores (2,820) é menor, isto é, mais próxima a 1, que aquela encontrada para os demais usuários da Contabilidade (4,1943). Isto indica que a diferença de expectativas dos auditores em relação às normas existe, no entanto é menor que aquela encontrada para os demais usuários da Contabilidade. Com base nesses resultados fez-se necessário analisar se essas diferenças são significativas e as Tabelas 2 e 3 apresentam o resultado dos testes T, que fazem essa verificação.

Tabela 2: Teste t para uma amostra – RESPFRAU

| Perfil do respondente | Test Value = 1 | | | | | |
|-----------------------|----------------|-----|------------------|--------------------|---|----------|
| | T | GL | Sig. (bi-caudal) | Diferença de média | Intervalo de Confiança 95% da Diferença | |
| | | | | | Inferior | Superior |
| Usuário | 23,695 | 105 | ,000 | 3,19434 | 2,9270 | 3,4616 |
| Auditor | 11,506 | 49 | ,000 | 1,82800 | 1,5087 | 2,1473 |

Fonte: Elaboração própria, 2009

Tabela 3: Teste t para amostras independentes – usuário versus Auditor

| | Teste de Levene para Igualdade de Variâncias | | T-test para Igualdade de Médias | | | | | | | |
|----------|--|-------|---------------------------------|-------|------------------|--------------------|--------------------------|---|----------|---------|
| | F | Sig. | T | GL | Sig. (Bi-caudal) | Diferença de média | Diferença de Erro Padrão | Intervalo de Confiança 95% de diferença | | |
| | | | | | | | | Inferior | Superior | |
| RespFrau | Variâncias | 3,020 | 0,084 | 6,081 | 154 | ,000 | 1,26624 | 0,23468 | 0,02240 | 1,81010 |

diferentes
assumidas

Fonte: Elaboração própria, 2009

Os resultados apresentados na Tabela 2 indicaram que para as duas amostras – usuário e auditor – os níveis de significância foram iguais a zero, aproximadamente (**Sig < 0,05**). Esses resultados apontam para uma diferença significativa em relação à constante 1, empregada no teste. Logo, a hipótese nula foi rejeitada, aceitando assim, a hipótese alternativa, de desigualdade e existência de diferenças significativas. A rejeição da hipótese nula sugere que há diferença significativa entre as expectativas dos usuários da Contabilidade em relação ao que estabelecem as normas, no tocante ao papel do auditor independente na prevenção e detecção de fraudes. Verificando também que existe diferença significativa entre as expectativas dos auditores e tais normas.

A Tabela 3 apresenta o Teste de Levene para igualdade de variâncias e o T-Test para igualdade de médias. Como o Teste de Levene encontrou $\text{sig} \geq 0,05$ (0,084, RespErro), é possível aceitar a hipótese nula H_0 que estabelece a igualdade das variâncias. Isso significa que provavelmente as amostras foram extraídas de população com mesma variância. Diante desse resultado foi analisada a primeira linha do T-test.

Os resultados do T-test indicaram uma estatística teste (t_i) igual a 6,081, com número de graus de liberdade (gl) igual a 154 e um nível de significância bi-caudal (Sig) igual a 0,000, aproximadamente. Sendo $\text{Sig} < 0,05$, rejeita-se a hipótese nula de igualdade de médias, sugerindo que existem diferenças significativas entre a expectativa dos usuários sobre a função do auditor independente e o que o auditor acredita ser seu papel.

A expectativa inicial de encontrar diferença significativa entre usuários e normas foi confirmada, no entanto não era esperado encontrar diferença significativa entre auditores e normas. Sendo assim, esses achados corroboram parcialmente com a literatura anterior sobre o tema, visto que existe a crença de que as limitações da Auditoria, geralmente, são de conhecimento dos auditores, porém não são dos usuários da Contabilidade (ALMEIDA, 2004). O'Reilly et al. (1998) complementam essa afirmação dizendo o público pode ter a percepção de que a qualidade da Auditoria é inferior à que realmente foi desenvolvida. Acredita-se que quando o referido autor fala sobre a qualidade da auditoria, o mesmo está se referindo ao escopo de atuação do auditor independente.

A diferença de expectativa entre auditores e usuários também era esperada, principalmente no tocante à responsabilidade na prevenção e detecção de fraudes. Esse resultado corrobora com aqueles encontrados em pesquisas anteriores. Foram encontradas diferenças de expectativas em Auditoria, entre auditores e usuários: a) no Reino Unido por Humphrey, Moizer e Turley (1992); b) na Cingapura por Best, Buckby e Tan (2001), c) na Austrália por Schelluch (1996); d) na China, por Lin (2004); e) no Egito por Dixon, Woodhead e Sohliman (2006); f) no Líbano por Sidani (2007); g) na Índia por Saha e Baruah (2008); e h) em Portugal por Almeida e Colomina (2008)

4.2 Teste da hipótese H_D : analisando o nível de atitude dos usuários sobre a legitimidade da Auditoria (LEGIT)

A hipótese H_D pressupõe que tanto os auditores quanto os demais usuários da Contabilidade conferem um alto grau de legitimidade à Auditoria, portanto esta análise buscou comprovar esse fato para a amostra selecionada, e adicionalmente, analisar se existem

Para testar esta hipótese foi utilizada a escala LEGIT, cujos itens foram respondidos por meio de questionário, o qual utilizou uma escala Likert de sete pontos, onde a atribuição de um alto grau de legitimidade à auditoria pelos usuários e auditores deveria fazer com que as respostas fossem iguais a sete, e quanto mais as respostas se afastassem de sete, menos legitimidade tais grupos conferiam à auditoria. Portanto, quanto mais a média se aproxima de sete (na escala de 1 a 7) maior é o grau de legitimidade conferida à auditoria. Neste caso, a média da escala deve ser comparada com o valor da constante 7.

A Tabela 4, apresenta as estatísticas descritivas que possibilitaram inferir sobre o nível de atitude dos usuários sobre o grau de legitimidade da auditoria.

Tabela 4: Resultados das estatísticas descritivas – nível de atitude dos usuários sobre legitimidade

| ESTATÍSTICA DESCRITIVA | USUÁRIO | AUDITOR | TOTAL |
|-------------------------------|----------------|----------------|--------------|
| Média | 5,25 | 5,01 | 5,23 |
| Mediana | 5,43 | 4,86 | 5,43 |
| Variância | 1,79 | 0,79 | 1,44 |
| Desvio Padrão | 1,34 | 0,89 | 1,20 |
| Amplitude | 6,00 | 4,29 | 6,00 |
| Amplitude Interquartil | 1,71 | 1,29 | 1,61 |
| Assimetria | (1,09) | (0,19) | (0,87) |
| Curtose | 1,12 | 0,07 | 1,09 |

Fonte: Elaboração própria, 2009

Pode-se observar, conforme a Tabela 4, que, em média, tanto auditores independentes quanto os demais usuários da Contabilidade atribuem um alto grau de legitimidade à Auditoria, ultrapassando cinco pontos na escala Likert. Apesar dos segundos conferirem um grau maior de legitimidade do que os primeiros, essa diferença é relativamente pequena, ou seja, a diferença de média foi de apenas 0,24 pontos.

Buscando livrar a influência de dados extremos (para mais e para menos) foi observada também a mediana, podendo ser verificado que se repete a semelhança entre auditores e demais usuários da Contabilidade em relação a conferência de alto grau de legitimidade à Auditoria, sendo que a diferença de pontos para essa estatística foi de 0,57 pontos.

Em relação à dispersão (Desvio-padrão), verifica-se uma similitude entre o grupos de usuários, tendo em vista a peculiaridade deste tipo de indicador (dispersão dos pontos em relação à média), com uma leve majoração para o grupo dos demais usuários da Contabilidade. Observando essa estatística em conjunto com o grau de curtose, verifica-se também que esse grupo apresenta uma dispersão bem maior dos dados em relação ao observado para o grupo de auditores independentes.

A assimetria é negativa (distribuição declina para a esquerda) para ambos os grupos de usuários, confirmando a tendência não normal da distribuição. Cabe destacar que os auditores independentes têm uma assimetria negativa bem menor que aquela verificada para os demais usuários da Contabilidade. A assimetria negativa significa que a média aritmética será menor do que a mediana, e esta, por sua vez, é menor do que a moda.

legitimidade à Auditoria, significando que os respondentes podem estar atribuindo à Auditoria uma função bem mais ampla do que aquela que as normas determinam.

Conforme observado através das estatísticas descritivas, verificou-se que tanto os auditores como os demais usuários da Contabilidade conferem um alto grau de legitimidade à Auditoria. E apesar dos dados estatísticas sugerirem que os demais usuários atribuem um grau maior de legitimidade à Auditoria que os auditores, percebeu-se que a diferença de média é relativamente pequena, surgindo assim a necessidade de analisar se essa diferença é significativa. Com essa finalidade, foi aplicado o teste estatístico de igualdade de médias na escala LEGIT, conforme observado na Tabela 5, onde são apresentados o Teste de Levene para igualdade de variâncias e o T-Test para igualdade de médias.

O Teste de Levene encontrou $\text{sig} = 0,014$, portanto menor que 0,05. Esse resultado estabelece a desigualdade das variâncias, significando que provavelmente as amostras foram extraídas de população com variâncias diferentes. Diante desse resultado do Teste de Levene, foi analisada a segunda linha do T-test.

Tabela 5: Teste de amostras independentes – nível de atitude sobre legitimidade

| | | Teste de Levene para Igualdade de Variâncias | | T-test para Igualdade de Médias | | | | | | |
|-------|---------------------------------|--|-------|---------------------------------|---------|------------------|--------------------|--------------------------|---|----------|
| | | F | Sig. | T | GL | Sig. (Bi-caudal) | Diferença de Média | Diferença de Erro Padrão | Intervalo de Confiança 95% de diferença | |
| | | | | | | | | | Inferior | Superior |
| LEGIT | Variâncias Iguais assumidas | 6,168 | 0,014 | 1,128 | 154 | 0,261 | 0,23482 | 0,20812 | -0,17633 | 0,64596 |
| | Variâncias diferentes assumidas | | | 1,300 | 137,088 | 0,196 | 0,23482 | 0,18060 | -0,12231 | 0,59194 |

Fonte: Elaboração própria, 2009

Os resultados do T-test indicam uma estatística teste (t_i) igual a 1,300, com número de graus de liberdade (gl) igual a 137 e um nível de significância bi-caudal (Sig) igual a 0,196. Sendo $\text{Sig} \geq 0,05$, aceita-se a hipótese nula de igualdade de médias, sugerindo assim que não existem diferenças significativas entre as médias das expectativas de auditores e demais usuários da Contabilidade em relação ao nível de atitude dos usuários sobre a legitimidade da Auditoria.

Sumarizando, tem-se que tanto auditores quanto usuários da Contabilidade atribuem um alto grau de legitimidade para a Auditoria, não havendo diferenças significativas entre as médias de expectativas de ambos. Esse resultado corrobora com as pesquisas anteriores, segundo as quais a Auditoria é uma prática legitimada na sociedade. A Auditoria produz segurança ou aumenta a confiança no negócio objeto da Auditoria (POWER, 2003). O autor também afirma que as demonstrações contábeis são mais confiáveis que as não auditadas, chegando à conclusão de que o sistema de Auditoria importa e exporta legitimidade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

buscou-se verificar a existência de diferença significativa entre as expectativas dos auditores independentes e as expectativas dos usuários da Contabilidade, no tocante ao papel do auditor independente na prevenção e detecção de fraudes. De igual forma, buscou-se averiguar se a expectativa de auditores e demais usuários da Contabilidade divergem em relação às normas de Auditoria. Além disso, procurou-se investigar o grau de legitimidade que auditores e demais usuários da Contabilidade atribuem à Auditoria independente.

Os resultados revelaram que tanto auditores quanto os demais usuários da Contabilidade apresentam diferenças de expectativas em relação ao que estabelecem as normas de Auditoria, no tocante à responsabilidade do auditor independente na detecção e prevenção de fraudes. No entanto, os auditores se afastam menos das normas do que os demais usuários da Contabilidade. Tal diferença foi também encontrada entre a expectativa dos usuários sobre a função do auditor independente e o que o auditor acredita ser seu papel. Por fim, comprovou-se por meio dos testes de diferenças de médias que estas diferenças são estatisticamente significantes.

Assim, os resultados dos testes estatísticos em relação à legitimidade indicaram que tanto auditores como os demais usuários da Contabilidade conferem um alto grau de legitimidade à Auditoria, atribuindo a esta funções que estão totalmente fora do seu escopo. Isso está de acordo com a afirmativa de Power (1997) de que a Auditoria surgiu para ligar o funcionamento interno das organizações às metas macroeconômicas, tais como o bom funcionamento dos mercados de capitais, garantindo um papel no sistema econômico quase independentemente do seu potencial operacional.

A descoberta, nesta pesquisa, de possíveis indícios de que a Auditoria é utilizada, na prática, como instrumento de legitimação da entidade auditada é corroborada por Cardozo (1989), quando este considera que a existência da figura do auditor confere um maior grau de confiabilidade nos dados econômicos fornecidos pelas organizações de negócios aos usuários interessados. Porém, essa não é função da Auditoria e a legitimidade dessa atividade está intimamente ligada à sua imagem, credibilidade, reputação e competência da profissão. Dessa forma, se as expectativas dos usuários em relação às funções da Auditoria extrapolam o escopo dos seus deveres reais, está se atribuindo um alto grau de legitimidade à Auditoria, relacionada a funções que não são próprias da sua atuação. Por conseguinte, se o usuário acredita que tais funções são de responsabilidade do auditor pode se instalar uma crise de credibilidade e um menor prestígio associados ao trabalho do auditor independente, com prejuízos para a legitimação da Auditoria.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, José Joaquim Marques de. A auditoria legal na União Européia: enquadramento, debate actual e perspectivas futuras. *Revista de Contabilidade & Finanças*, São Paulo, n. 28, p. 29-38, jan./abr. 2002.

ALMEIDA, Bruno José Machado de. Auditoria e sociedade: o diálogo necessário. *Revista de Contabilidade & Finanças*, São Paulo, n. 34, p. 80-96, jan./abr. 2004.

ALMEIDA, Bruno José Machado de. Análise comparativa das filosofias de auditoria. *Revista de Contabilidade & Finanças*, São Paulo, n. 37, p. 85-102, jan./abr. 2005.

ALMEIDA, Bruno José Machado de; COLOMINA, Clara Isabel Muñoz. Evidencia de lãs diferencias de expectativas em auditoria em mercados bursátiles de reducida dimensión: El

- BEST, Peter J.; BUCKBY, Sherrena; TAN, Clarice. Priors evidence of the audit expectation gap in Singapore. *Managerial Auditing Journal*, v. 16, n. 3, p.134-144, 2001.
- BLACK, John; GARDINER, Ray. The professional accounting bodies as the guardians of accounting and auditing ethics. In: GOWTHORPE, Catherine; BLAKE, John. *Ethical issues in accounting*. New York: Routledge, 1998.
- BRUNI, Adriano Leal. *SPSS aplicado à pesquisa acadêmica*. São Paulo: Atlas, 2009.
- CARCELLO, J.; HERMANSON D.; HUSS, F. Temporal changes in bankruptcy-related reporting. **Auditing: a Journal of Practice & Theory**, n.14, p. 133-143, 1995.
- CARCELLO, J.; HERMANSON D.; HUSS, F. The effect of SAS n. 59: how treatment of the transition period influences results. **Auditing: a Journal of Practice & Theory**, n.16, p. 114-123, 1997.
- CARDOZO, Júlio Sérgio S. O papel do auditor na sociedade ou o que a sociedade espera do auditor. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 18, n. 56, p. 44-52, jul. 1989.
- DIXON, R.; WOODHEAD, A. D; SOHLIMAN, M. An investigation of the expectation gap in Egypt. *Managerial Auditing Journal*, v. 21, n. 3, p.293-302, 2006.
- FRANK, Kimberly E.; LOWE, D. Jordan; SMITH, James K. The expectation gap: perceptual differences between auditors, jurors and students. *Managerial auditing journal*, v. 16, n. 3, p.145-149, 2001.
- GAY, G. et al. Perceptions of messages conveyed by review and audit reports. *Accounting & Accountability Journal*, Bradford, p. 472-494, 1998.
- GUY, D.; SULLIVAN, D. The expectation gap auditing standards, *Journal of Accountancy*, New York, p. 36-46, apr. 1988.
- HAIR, Joseph F. J.; ANDERSON, Rolph E.; TATHAM Ronald L.; BLACK, William C. TATHAM, R. L. *Multivariate data analysis*. 6. ed. New Jersey: Pearson, 2006.
- HARRIS, S.; MARXEN, D. The auditor expectation and performance gaps: views from auditors and their clients. *Research in Accounting Regulation*, v. 11, p. 159-176, 1997.
- HOPWOOD, W; MCKEOWN, J; MUTCHLER. Reexamination of auditor versus model accuracy within the context of the *ging concern* opinion decision. **Contemporary Accounting Research**, n. 11, p. 295-310, 1994.
- HUMPHREY, C; MOIZER, P; TURLEY, S. *The Audit Expectation Gap in the United Kingdom*. London: The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 1992.
- LAWRENCE, Thomas B; WINN, Monika I; JENNINGS, P. Devereaux. The temporal dynamics of institutionalization. **The Academy of Management of Review**, v. 26, n. 4, p. 624-644, 2001.
- LEE, Teck Heang; AZHAM, M. Ali; KANDASAMY, Shamini. Towards reducing the audit expectation gap: possible mission? *Accounting Today*, v. 21, n. 2, p. 18-22, 2008.
- LIN, Z. Jun. Auditor's responsibility an independende: evidence from China. *Research in Accounting Regulation*, United States, v. 17, 2004.
- NAIR, R. D.; RITTENBERG , L. E. Messages perceived from audit, review, and compilation

NETEMEYER, Richard G.; BEARDEN, William O.; SHARMA, Subhash. *Scaling procedures issues and applications*. London: Sage Publications, 2003.

OJO, Marianne. The external auditor's role in bank regulation and supervision: helping the regulator avoid regulatory capture. **MPRA Paper**, 2005. Disponível em: <<http://mpa.ub.uni-muenchen.de/230/>>. Acesso em: 10 nov. 2009.

PORTER, B. A. *The auditing expectation gap*. New Zealand: Massey University New Zealand, 1988. (Discussion Paper, n. 72).

PORTER, B. A. An empirical study of the audit expectation performance gap. *Accounting and Business Research*, London, v. 24, n. 93, p. 49-68, 1993.

POWER, Michael. The audit society. In: HOPWOOD, Anthony G.; MILLER, Peter. *Accounting as social and institutional practice*. New York: Cambridge University Press, 1994.

POWER, Michael. **The audit society**: rituals of verification. New York: Oxford University Press, 1997.

POWER, Michael. Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society*, v. 28, 2003.

SAHA, Ashit; BARUAH, Sri Debananda. Audit expectations gap in Índia: na empirical survey. *The Icfai University Journal of Audit Practice*, Dibrugarh, v. 5, n. 2, p. 67-83, apr. 2008.

SERPA, Daniela Abrantes Ferreira. **Eeitos da responsabilidade social corporativa na percepção do consumidor sobre preço e valor**: um estudo experimental. 2006. 191 f. Tese (Doutorado em Administração) – Instituto COPPEAD de Administração, UFRJ, Rio de Janeiro, 2006.

SIDANI, Yusuf Munir. The audit expectation gap: evidence from Lebanon. *Managerial Auditing Journal*, v. 22, n.3, 2007.

SWEENEY, B. Bridging the expectations gap – on shaky foundations. *Accountancy Ireland*, v. 2, n. 2, p. 18-20, apr. 1997.

TAFFLER, Richard J.; LU, Jeffrey; KAUSAR, Asad. In denial? Stockmarket underreaction to going-concern audit report disclosures. **Journal of Accounting and Economics**, n.38, p.263-296, set. 2004.

TEIXEIRA, Joélise Collyer et al. O processo de institucionalização da atividade de auditoria da controladoria geral do município de fortaleza: uma análise incipiente sob o enfoque da teoria institucional. In: ENCONTRO DA ANPAD – ENANPAD, 31., 2007, Rio de Janeiro. **Anais...**Rio de Janeiro: ANPAD, 2007.

WOLF, Fran M.; TACKETT, James A.; CLAYPOOL, Gregory A. Audit disaster futures: antidotes for the expectation gap? *Managerial Auditing Journal*, v. 14, n. 9, p. 468-478, 1999.