



**UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA  
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE  
MESTRADO EM CONTABILIDADE**

**KÁTIA SILENE LOPES DE SOUZA ALBUQUERQUE**

**AUDITORIA E SOCIEDADE:  
ANÁLISE DAS DIFERENÇAS DE EXPECTATIVAS DOS USUÁRIOS  
DA CONTABILIDADE EM RELAÇÃO AO PAPEL DO AUDITOR**

**SALVADOR  
2009**

**KÁTIA SILENE LOPES DE SOUZA ALBUQUERQUE**

**AUDITORIA E SOCIEDADE:  
ANÁLISE DAS DIFERENÇAS DE EXPECTATIVAS DOS USUÁRIOS  
DA CONTABILIDADE EM RELAÇÃO AO PAPEL DO AUDITOR**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Bahia, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Área de concentração: Controladoria

Orientador: Prof. Dr. José Maria Dias Filho

Co-orientador: Prof. Dr. Adriano Leal Bruni

**SALVADOR  
2009**

**KÁTIA SILENE LOPES DE SOUZA ALBUQUERQUE**

**AUDITORIA E SOCIEDADE: ANÁLISE DAS DIFERENÇAS DE EXPECTATIVAS  
DOS USUÁRIOS DA CONTABILIDADE EM RELAÇÃO AO PAPEL DO AUDITOR**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Bahia, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Aprovada em 19 de dezembro de 2009.

**Banca Examinadora**

---

**Prof. Dr. José Maria Dias Filho**  
Universidade Federal da Bahia – UFBA

---

**Prof. Dr. Adriano Leal Bruni**  
Universidade Federal da Bahia – UFBA

---

**Prof. Dr. Raimundo Nonato Rodrigues**  
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE

À  
*minha família*

## AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar agradeço a Deus, por ter me concedido a graça da vida e o discernimento necessário para a elaboração deste trabalho.

Agradeço imensamente ao Prof. Dr. José Maria Dias Filho, meu orientador, pelas sábias orientações que contribuíram para o aprimoramento deste trabalho, bem como pelo seu apoio para o engrandecimento da minha vida acadêmica e profissional.

Ao Prof. Dr. Adriano Leal Bruni, meu co-orientador, sem palavras para agradecer todo o apoio a mim dispensado. Sintetizo os meus agradecimentos a esse grande amigo como: o incentivo para continuar.

Ao Prof. Dr. Raimundo Nonato Rodrigues por dar sua valiosa contribuição para o aprimoramento deste trabalho.

Ao Prof. Dr. Joseilton Silveira da Rocha, coordenador do Programa de Mestrado, primeiramente pela grandeza de sua nobre alma; segundo pela sua dedicação, competência e responsabilidade para com o programa; e terceiro por mostrar-se sempre disponível e solícito quando precisei.

Ao corpo docente do Mestrado em Contabilidade da Universidade Federal da Bahia, que muito contribuiu para o amadurecimento do meu aprendizado, não podendo deixar de citar aqui a Prof. Dra. Sônia Gomes e o Prof. Dr. Antônio Lopo Martinez.

À Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Bahia – extensivo a todos os professores e funcionários – onde dei os primeiros passos no aprendizado da Contabilidade.

À Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes).

Aos colegas, com quem dividi os momentos de tensão e descontração, durante essa etapa da minha vida, e que muito contribuíram para o meu amadurecimento acadêmico. Em especial a Franklin Carlos Cruz, César Valentim, Graciela Reis, Miguel Rivera e Fábio Viana.

Aos meus familiares e amigos, pelo apoio em todos os sentidos, e por compreenderem a minha ausência em muitos momentos importantes durante esse período.

*Não me pergunte quem sou e não me diga para  
permanecer o mesmo.*

Michel Foucault

## RESUMO

O objetivo desta dissertação foi identificar possíveis diferenças entre as expectativas dos usuários da Contabilidade e o conteúdo das normas de Auditoria, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, no que diz respeito ao papel do auditor independente em prevenir e detectar erros e fraudes, para, posteriormente, verificar se, por intermédio da opinião dos usuários, a auditoria apresentaria indicadores de legitimidade. As diferenças de expectativas foram verificadas entre os grupos: a) Usuários *versus* Normas; b) Auditores *versus* Normas; e c) Usuários *versus* Auditores. Complementarmente, foi testada a hipótese de que um maior nível de envolvimento com práticas de Auditoria contribui para a redução das diferenças de expectativas. A amostra desta pesquisa foi composta por 50 auditores e 106 usuários das demonstrações contábeis, selecionados entre estudantes de MBAs ligados às áreas de Contabilidade e Administração, da Universidade Federal da Bahia. Para validar as escalas foram testadas: a) a dimensionalidade, através da análise fatorial, índice KMO e do Teste de esfericidade de Bartlett; b) a confiabilidade, por meio do Alfa de Cronbach; e c) a convergência, utilizando o Coeficiente  $\rho$  de Spearman. Depois de validadas as escalas, foram realizados testes de hipóteses, utilizando testes paramétricos de diferença de média para uma e duas amostras, regressão linear simples e múltipla. Os resultados encontrados apontaram a existência de diferenças significativas de expectativas entre os três grupos analisados, em relação à responsabilidade dos auditores em prevenir e detectar fraudes, não existindo essa diferença significativa entre usuários e auditores apenas em relação à responsabilidade do auditor em comunicar erros. Esta pesquisa constatou ainda que o nível de envolvimento com práticas de auditoria somente está relacionado a uma menor diferença de expectativa quando analisada a percepção do auditor independente em relação ao conteúdo das normas, no tocante à responsabilidade do auditor em prevenir e detectar fraudes. Para as demais escalas de fraude e todas de erro para os grupos de usuários, a pesquisa revelou que o nível de envolvimento em Auditoria não está relacionado a uma menor diferença de expectativas. Conclui-se, portanto, que existem diferenças de expectativas significativas entre auditores e demais usuários da Contabilidade em relação ao que estabelecem as normas de Auditoria, sendo que os auditores se afastam menos das normas do que os demais usuários da Contabilidade. Essas diferenças são também verificadas entre a percepção que os auditores têm do seu papel e a percepção que os demais usuários têm sobre a função do auditor independente. Informações adicionais encontradas nesta pesquisa evidenciam que a redução das diferenças de expectativas não está relacionada ao nível de envolvimento com práticas em Auditorias, mas sim ao perfil do respondente (usuário ou auditor), e que tais diferenças de expectativas podem ser explicadas pelo alto grau de legitimidade que a profissão possui.

**Palavras-chave:** Diferença de expectativa. Normas de auditoria. Usuários da contabilidade. Auditor independente. Legitimidade.

## ABSTRACT

The aim of this thesis was to identify possible differences between the expectations of Accounting's users and content of audit standards issued by the Federal Accounting Council, with regard to the role of independent auditors in preventing and detecting errors and fraud, and, later, examine whether through the users' opinion, the audit presented indicators of legitimacy. The expectation gap were checked between the groups: a) Users versus Standards b) Auditors versus Standards and c) Users versus Auditors. And in addition we tested the hypothesis that a greater level of involvement in the Audit practice helps to reduce the expectations gap. The sample was composed of 50 auditors and 106 users of financial statements, selected from students of MBA-related areas of Accounting and Business Administration of Federal University of Bahia. To validate the scales were tested: a) the dimensionality by factor analysis, KMO index and Bartlett's sphericity test; b) the reliability, by means of Cronbach's alpha; and c) the convergence using the Spearman coefficient. After validation of scales were performed hypothesis testing using parametric tests of mean differences for one and two samples, simple linear regression and multiple linear regression. The results indicate the existence of significant differences in expectations between the three groups analyzed in relation to auditors' liability to prevent and detect fraud and there isn't this significant difference between users and auditors only for the auditor's responsibility to communicate errors. This research also found that the level of involvement in audit practice is only related to a smaller difference in expectations when analyzing the perception of the independent auditor for the content of standards, related to the auditor's responsibility to prevent and detect fraud. For the other scales of fraud and all error for all the groups the survey revealed that the involvement level in audit is not related to a smaller expectations gap. The conclusion is that there are significant expectations gaps between auditors and other users of accounting in relation to establishing audit standards and auditors to move away from less of audit standards than other users of accounting. These differences are also found between the perception that auditors have their role and the perception that other users have on the function of the independent auditor. Additional information found in this research show that the reduction of expectations gaps is not related to the level of engagement with practice audits, but the profile of the respondent (User or auditor) and that such expectations gaps can be explained by the high degree of legitimacy that the profession has.

Key words: Expectation gap. Auditing standards. Accounting users. Auditor. Legitimacy.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 -	Normas de auditoria geralmente aceitas	31
Figura 2 -	As componentes estruturais das diferenças de expectativas	38
Figura 3 -	Medidas que visam a estreitar as diferenças de expectativas	43
Figura 4 -	Curva tradicional de institucionalização	48
Figura 5 -	Comparativo da Curva Tradicional de Institucionalização Lawrence e Jennings (2001) <i>versus</i> Tolbert e Zucker (1998)	49
Figura 6 -	Modelo operacional da pesquisa	57
Figura 7 -	Nível de envolvimento com práticas de auditoria	60
Figura 8 -	Nível de atitude em relação à prevenção e detecção de fraudes	61
Figura 9 -	Nível de atitude em relação à prevenção e detecção de erros	63
Figura 10 -	Nível de atitude sobre legitimidade	64
Figura 11 -	Critérios para a segregação dos questionários respondidos	74

## LISTA DE QUADROS

Quadro - 1	Evolução histórica da auditoria	29
Quadro - 2	As limitações inerentes à auditoria	35
Quadro - 3	Estágios e processos de institucionalização	48
Quadro - 4	Tipos de legitimidade	50
Quadro - 5	Principais procedimentos estatísticos por hipótese de pesquisa	69
Quadro - 6	Síntese quantitativa dos resultados dos testes de hipóteses	109
Quadro - 7	Síntese qualitativa dos resultados dos testes de hipóteses	109

## LISTA DE EQUAÇÕES

Equação - 1	101
Equação - 2	102
Equação - 3	102
Equação - 4	103
Equação - 5	104
Equação - 6	104
Equação - 7	105
Equação - 8	105
Equação - 9	107
Equação - 10	108
Equação - 11	108
Equação - 12	109

## LISTA DE TABELAS

Tabela - 1	Composição da amostra por gênero	72
Tabela - 2	Composição da amostra por graduação	72
Tabela - 3	Composição da amostra por tipo de respondente	74
Tabela - 4	Análise de Componentes Principais: Nível de envolvimento com práticas de Auditoria	75
Tabela - 5	A análise dos coeficientes de correlação: Nível de envolvimento com práticas de Auditoria	76
Tabela - 6	Análise de componentes principais: Nível de envolvimento com práticas de auditoria	77
Tabela - 7	Resultados dos testes KMO e Bartlett: Nível de envolvimento com práticas de auditoria	77
Tabela - 8	Resultados das estatísticas de confiabilidade: Nível de envolvimento com práticas de auditoria	78
Tabela - 9	Resultados das correlações cruzadas de Spearman: Nível de envolvimento com práticas de auditoria	78
Tabela - 10	Análise de componentes principais – Nível de percepção em relação à prevenção e detecção de fraudes	79
Tabela - 11	A análise dos coeficientes de correlação – Nível de percepção em relação à prevenção e detecção de fraudes	79
Tabela - 12	Análise de componentes principais – RespFrau	81
Tabela - 13	Resultados dos testes KMO e Bartlett – RespFrau	81
Tabela - 14	Resultados das estatísticas de confiabilidade – RespFrau	82
Tabela - 15	Resultados das correlações cruzadas de Spearman – RespFrau	82
Tabela - 16	Análise de componentes principais – PlanFrau	83
Tabela - 17	Resultados dos testes KMO e Bartlett – PlanFrau	83
Tabela - 18	Resultados das estatísticas de confiabilidade – PlanFrau	84
Tabela - 19	Análise de componentes principais: Nível de percepção em relação à prevenção e detecção de erros	84
Tabela - 20	A análise dos coeficientes de correlação	84
Tabela - 21	Análise de componentes principais – AtiErro	86
Tabela - 22	Resultados dos testes KMO e Bartlett – AtiErro	86
Tabela - 23	Resultados das estatísticas de confiabilidade – AtiErro	87
Tabela - 24	Análise de componentes principais – RespErro	87
Tabela - 25	Resultados dos testes KMO e Bartlett – RespErro	88
Tabela - 26	Resultados das estatísticas de confiabilidade – RespErro	88
Tabela - 27	Resultados das correlações cruzadas de Spearman – RespErro	88
Tabela - 28	Análise de componentes principais – ComuErro	89

Tabela - 29	Resultados dos testes KMO e Bartlett – ComuErro	90
Tabela - 30	Resultados das estatísticas de confiabilidade – ComuErro	90
Tabela - 31	Resultados das correlações cruzadas de Spearman	90
Tabela - 32	Estatísticas descritivas para uma amostra – perfil: usuário	93
Tabela - 33	Teste t para uma amostra – perfil: usuário	93
Tabela - 34	Estatísticas descritivas para uma amostra – perfil: auditor	95
Tabela - 35	Teste t para uma amostra – perfil: auditor	96
Tabela - 36	Estatísticas descritivas do grupo	97
Tabela - 37	Teste t para amostras independentes – usuário <i>versus</i> auditor	99
Tabela - 38	Resultados da análise de regressão simples para a variável respFrau – perfil usuário	101
Tabela - 39	Resultados da análise de regressão simples para a variável respErro – perfil usuário	102
Tabela - 40	Resultados da análise de regressão simples para a variável comuErro – perfil usuário	102
Tabela - 41	Resultados da análise de regressão simples para a variável respFrau – perfil auditor	104
Tabela - 42	Resultados da análise de regressão simples para a variável respErro – perfil auditor	105
Tabela - 43	Resultados da análise de regressão simples para a variável comuErro – perfil auditor	105
Tabela - 44	Resultados da análise de regressão múltipla para a variável respFrau	107
Tabela - 45	Resultados da Análise de Regressão Múltipla para a Variável RespErro	107
Tabela - 46	Resultados da Análise de Regressão múltipla para a variável comuErro	108
Tabela - 47	Análise de Componentes Principais: Nível de atitude sobre legitimidade	113
Tabela - 48	A análise dos coeficientes de correlação – Nível de atitude sobre legitimidade	114
Tabela - 49	Análise de componentes principais – Nível de atitude sobre legitimidade	115
Tabela - 50	Resultados dos testes KMO e Bartlett – Nível de atitude sobre legitimidade	116
Tabela - 51	Resultados das estatísticas de confiabilidade – Nível de atitude sobre legitimidade	116
Tabela - 52	Resultados das correlações cruzadas de Spearman – Nível de atitude sobre legitimidade	116
Tabela - 53	Resultados das estatísticas descritivas – Nível de atitude sobre legitimidade	118
Tabela - 54	Estatísticas do grupo – Nível de atitude sobre legitimidade	119
Tabela - 55	Teste de Amostras Independentes – Nível de atitude sobre legitimidade	120

## SUMÁRIO

1	<b>INTRODUÇÃO</b>	16
1.1	CARACTERIZAÇÃO DA SITUAÇÃO-PROBLEMA	16
1.2	OBJETIVOS DA PESQUISA	20
1.2.1	<b>Objetivo principal</b>	21
1.2.2	<b>Objetivos específicos</b>	21
1.3	JUSTIFICATIVA	21
1.4	DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	24
1.5	ESTRUTURA E APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO	25
2	<b>FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b>	27
2.1	AUDITORIA INDEPENDENTE E A OBRIGAÇÃO EM PREVENIR E DETECTAR ERROS E FRAUDES	27
2.1.1	<b>Normas de auditoria independente</b>	30
2.1.2	<b>A obrigação legal do auditor em prevenir e detectar erros e fraudes</b>	32
2.2	AUDITORIA E SOCIEDADE: EVIDÊNCIAS EMPÍRICAS SOBRE AS DIFERENÇAS DE EXPECTATIVAS	36
2.2.1	<b>Possíveis soluções para a dedução das diferenças de expectativas</b>	42
2.3	A LEGITIMIZAÇÃO DA AUDITORIA	46
2.3.1	<b>O processo de institucionalização e a legitimação social</b>	46
2.3.2	<b>A auditoria e a produção de legitimidade</b>	51
3	<b>PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS</b>	54
3.1	PROBLEMA DE PESQUISA E HIPÓTESES	54
3.2	MODELO OPERACIONAL DA PESQUISA	56
3.2.1	<b>Escalas propostas</b>	58
3.3	TÉCNICAS ESTATÍSTICAS UTILIZADAS	65
3.3.1	<b>Validação de escalas</b>	65
3.3.2	<b>Testes de hipóteses</b>	67
3.3.3	<b>Operacionalização da pesquisa</b>	69
4	<b>ANÁLISE DOS DADOS</b>	71
4.1	CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA COLETADA	71
4.1.1	<b>Definição de usuário e auditor</b>	73

<b>4.2.1</b>	<b>Escala nível de envolvimento com práticas de auditoria</b>	75
4.2.1.1	Validando a escala ENVOLV	77
<b>4.2.2</b>	<b>Escala nível de percepção em relação à prevenção e detecção de fraudes</b>	79
4.2.2.1	Validando a escala (RespFrau)	81
4.2.2.2	Validando a escala (PlanFrau)	83
<b>4.2.3</b>	<b>Escala nível de percepção em relação à prevenção e detecção de erros</b>	84
4.2.3.1	Validando a escala (AtiErro)	86
4.2.3.2	Validando a escala (RespErro)	87
4.2.3.3	Validando a escala (ComuErro)	89
4.3	RESULTADO DOS TESTES DE HIPÓTESES	92
<b>4.3.1</b>	<b>Teste da hipótese Ha: ercepção sobre a norma por parte do usuário</b>	92
<b>4.3.2</b>	<b>Teste da hipótese Hb: percepção sobre a norma por parte do auditor</b>	94
<b>4.3.3</b>	<b>Teste da hipótese Hc: comparando a percepção entre usuários e auditores</b>	97
<b>4.3.4</b>	<b>Teste da hipótese hd: analisando a relação entre o nível de envolvimento com práticas de auditoria e a percepção sobre a norma</b>	100
4.3.4.1	Teste da hipótese H <sub>da</sub> : analisando a relação entre o nível de envolvimento com práticas de auditoria e a percepção sobre a norma (no caso de usuários)	101
4.3.4.2	Teste da hipótese H <sub>db</sub> : analisando a relação entre o nível de envolvimento com práticas de auditoria e a percepção sobre a norma (no caso de auditores)	103
4.3.4.3	Teste da hipótese hdc: analisando a intervenção do nível de envolvimento e do perfil do usuário	106
4.4	INDICADORES DE LEGITIMIDADE	113
<b>4.4.1</b>	<b>Escala nível de atitude sobre legitimidade</b>	113
4.4.1.1	Validando a escala	115
<b>4.4.2</b>	<b>Técnicas estatísticas utilizadas na escala “nível de atitude sobre legitimidade</b>	117
4.4.2.1	Estatísticas descritivas	117
4.4.2.2	Estatística teste (tt) para duas amostras	119
<b>5</b>	<b>CONCLUSÃO E SUGESTÃO PARA FUTURAS PESQUISAS</b>	121
	<b>REFERÊNCIAS</b>	128
	<b>APÊNDICES</b>	139

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 CARACTERIZAÇÃO DA SITUAÇÃO-PROBLEMA

O estudo da Auditoria das demonstrações contábeis nos remete a diversas questões diretamente relacionadas aos seus usuários, como a crença por parte destes na competência e independência do auditor, assimetria informacional, custos de agência, a questão da legitimidade, definição de regras e padrões de comportamento, entre outros assuntos.

Tornar as empresas mais transparentes, responsáveis e capazes de se reportarem com eficácia aos seus diversos usuários é um desafio atual. E a Contabilidade cumpre um importante papel nesse cenário, como provedora de informações úteis ao processo decisório. Daí o sentido da indagação formulada por Hendriksen e Van Breda (1999) em relação à evidenciação contábil: o que divulgar, como divulgar e quanto divulgar? A propósito, esses autores afirmam que sempre haverá discordância sobre o que deve ser divulgado e sobre qual a forma a ser adotada.

As demonstrações contábeis são formas tradicionais de evidenciação econômico-financeira, que servem de base para o processo decisório de diversos usuários, tais como analistas de mercado, investidores, financiadores, entre outros interessados na situação da empresa. E quando essas demonstrações vêm acompanhadas pelo parecer do auditor independente, acredita-se que são dotadas de maior credibilidade por parte dos seus diversos grupos de usuários, pois o sistema de Auditoria exporta e importa legitimidade. (POWER, 2003).

Sendo assim, a opinião do auditor quanto à adequação das demonstrações contábeis a um conjunto de princípios e normas parece ser fator crucial para garantir a credibilidade da própria Contabilidade, pois, como afirmam Boynton, Johnson e Kell (2002, p.78), a “responsabilidade do auditor é significativa para com os usuários do seu parecer”.

A divulgação das demonstrações contábeis é necessária para buscar reduzir o conflito de agência existente entre os diversos *stakeholders* das organizações. A teoria da agência sugere que demonstrações financeiras confiáveis reduzem a assimetria da informação entre as corpo-

rações e seus *stakeholders*, melhora a confiança do investidor e eleva o preço das ações (JENSEN; MECKLING, 1976).

De acordo com Craswell, Francis e Taylor (1995), as demonstrações contábeis auditadas ajudam a reduzir a assimetria informacional existente entre agente e principal, pois os relatórios contábeis, bem como o parecer de Auditoria, são os meios pelos quais as partes contratantes mensuram e monitoram a execução dos objetivos contratuais. (MARTINEZ, 1998).

Do exposto, não é difícil concluir que o exame das demonstrações contábeis, por parte do auditor independente, desperta o interesse de diversas camadas de usuários da Contabilidade, visto que a fidedignidade das informações nelas contidas é um atributo dependente desse mecanismo de controle, pelo menos teoricamente.

Diante desse cenário, a sociedade espera que o auditor independente, ao desempenhar a sua função, intervenha cada vez mais no diagnóstico de situações, tais como detecção e denúncia de fraudes, previsão da continuidade operacional da empresa, entre outros assuntos. Isso reforça a idéia de que o produto, a natureza e as funções da Auditoria precisam ser clarificadas, visto que as normas de Auditoria, apesar de contemplar tais assuntos, não atribuem funções tão exaustivas ao auditor.

De acordo com as normas técnicas da Auditoria Independente, é importante ressaltar que: a) o auditor **opina**, mas **não atesta**, sobre a adequação dos demonstrativos às práticas contábeis; b) a responsabilidade em detectar fraudes é da administração da empresa, não sendo o auditor responsabilizado por tal ocorrência; c) as demonstrações contábeis são auditadas com base em amostragem, e esta necessariamente não precisa ser probabilística; e d) o auditor não será responsabilizado se não prever a falência das entidades auditadas.

Esses são apenas alguns pontos das normas de Auditoria que podem sugerir que as expectativas dos usuários em relação ao papel do auditor independente vão mais além do que aquele definido por tais normas. Corroborando com essa afirmativa, Power (1994) assevera que o público espera que uma Auditoria forneça um certo tipo de garantia, quando na realidade ela fornece muito menos.

Esse mesmo autor faz menção às diferenças de expectativas (*expectations gap*) na Auditoria.

Essa distinção é, normalmente, materializada como uma diferença entre o modo como os auditores são percebidos (responsável pela detecção de fraudes) e como os próprios auditores se vêem (responsáveis principalmente pela emissão de uma opinião profissional sobre as demonstrações financeiras). E presume-se que os auditores se vêem desempenhando as funções estabelecidas pelas normas de auditoria, visto que são conhecedores das suas funções estabelecidas pelas normas.

Acredita-se que essa diferença de expectativas dos usuários em relação ao papel do auditor estabelecido pelas normas de Auditoria se deva ao fato de os usuários não conhecerem as normas em profundidade. Em decorrência desse fato, esses usuários podem atribuir ao parecer do auditor um significado além do que ele realmente tem, pelo menos sob o ponto de vista normativo.

A imagem do auditor independente está associada a uma alta competência técnico-profissional e independência em relação à entidade auditada. Ele deve exercer suas atividades de forma responsável e imparcial, buscando, assim, conservar sua reputação e credibilidade, transferidas automaticamente para o seu instrumento de trabalho – o parecer.

Ao apreciar a situação financeira e patrimonial de uma entidade e emitir uma opinião sobre a adequação dos seus relatórios financeiros às normas e práticas contábeis em vigor, o auditor deverá informar à administração qualquer evidência de fraude, solicitando prontamente a sua correção; e caso isso não seja feito, o fato deverá constar no seu parecer.

Casos de fraudes contábeis, associadas ou não a falências de grandes corporações, em que as demonstrações contábeis dessas corporações foram alvo de exame de um auditor independente, são noticiados freqüentemente na mídia. Tais notícias podem conduzir as pessoas a repensarem o papel exercido pelo auditor, bem como sua credibilidade e reputação, pois os usuários das demonstrações contábeis podem atribuir ao auditor, na prevenção e detecção de fraudes, um papel mais amplo do que aquele que as normas estabelecem.

Conforme se divulgou amplamente na grande mídia, a Worldcom contabilizou indevidamente US\$3,9 bilhões de gastos operacionais como investimentos de capital; a Enron, maior operadora de energia elétrica do mundo, na época, ocultou dívidas de aproximadamente US\$1 bilhão, antes de pedir concordata. Esses casos estavam intimamente relacionados a empresas de

Auditoria, sendo que o caso da Enron conduziu à falência uma das gigantes do setor de auditoria, a Arthur Andersen.

Diante dos últimos escândalos ligados a empresas de Auditoria em todo o mundo, envolvendo fraudes e falências de grandes corporações, é de se esperar que a reputação e a credibilidade dos auditores independentes fiquem seriamente prejudicadas. Em parte, é possível que esse descrédito seja alimentado pela distância entre as expectativas dos usuários e o conteúdo das normas de Auditoria no tocante ao papel do auditor independente. Existe a suposição de que o senso comum, por exemplo, acredita que o auditor prioriza a prevenção e detecção de fraudes e erros.

Caso seja verdadeira, essa concepção não se coadunaria com o conteúdo das normas de Auditoria. Por isso, esta pesquisa se propõe a fornecer explicações para o seguinte problema: Existem diferenças significativas entre as expectativas dos usuários da Contabilidade e o conteúdo das normas de Auditoria, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), no tocante ao papel que se atribui ao Auditor Independente?

A Teoria Institucional, aplicada à contabilidade, nos leva a supor que os usuários da contabilidade atribuem à Auditoria um papel bem mais amplo do que aquele estabelecido nas normas de Auditoria. O principal objetivo da Teoria Institucional, no contexto da Contabilidade, é ajudar a explicar os fenômenos contábeis a partir dos padrões de comportamento, normas, crenças e procedimentos a que as organizações recorrem para ganhar legitimidade no ambiente em que atuam. (DIAS FILHO, 2004).

Partindo do pressuposto de que a Auditoria Independente é uma prática que tem sido muito utilizada para fortalecer o grau de legitimidade das organizações e não propriamente para preservar direitos dos acionistas, é razoável considerar a suposição de que os usuários das demonstrações contábeis tentam encontrar nela algo mais do que aquilo que ela de fato se propõe a oferecer.

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.

## 1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

### 1.2.1 Objetivo principal

O objetivo principal proposto para a presente pesquisa consiste em identificar possíveis diferenças entre as expectativas dos usuários da Contabilidade e o conteúdo das normas de Auditoria, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), no que diz respeito ao papel do auditor independente, fazendo posteriormente uma análise à luz da teoria da legitimidade.

### 1.2.2 Objetivos específicos

O objetivo geral foi fragmentado em objetivos específicos que permitiram a verificação das diferenças entre as expectativas dos usuários da Contabilidade e o conteúdo das normas de Auditoria, editadas pelo CFC, no tocante ao papel do auditor independente em prevenir e detectar erros e fraudes, para, posteriormente, verificar se por meio da opinião dos usuários a auditoria apresenta indicadores de legitimidade. As diferenças de expectativas foram verificadas entre: a) Usuários *versus* Normas; b) Auditores *versus* Normas; e c) Usuários *versus* Auditores.

Com a fragmentação do objetivo principal em objetivos específicos, a presente dissertação busca:

- a) Verificar a existência de diferença significativa entre as expectativas dos usuários da Contabilidade e o conteúdo das normas de Auditoria editadas pelo CFC, no tocante ao papel do auditor independente na prevenção e detecção de fraudes.
- b) Verificar a existência de diferença significativa entre as expectativas dos usuários da Contabilidade e o conteúdo das normas de Auditoria editadas pelo CFC, no tocante ao papel do auditor independente na prevenção e detecção de erros.
- c) Verificar a existência de diferença significativa entre as expectativas dos auditores independentes e o conteúdo das normas de Auditoria editadas pelo CFC, no tocante ao papel do auditor independente na prevenção e detecção de fraudes.

- d) Verificar a existência de diferença significativa entre as expectativas dos auditores independentes e o conteúdo das normas de Auditoria editadas pelo CFC, no tocante ao papel do auditor independente na prevenção e detecção de erros.
- e) 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.
- f) 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 erros.
- g) Verificar se um maior nível de envolvimento com práticas em Auditoria contribui para a redução de diferenças de expectativas;
- h) Identificar possíveis indícios de que, na prática, a auditoria é utilizada como instrumento de legitimação da entidade auditada.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

O conceito de auditoria permite confrontos entre os auditores e os utilizadores da informação financeira, tendo, como consequência, a freqüente acusação de que os primeiros não alertam para falhas na organização, apesar de validarem as demonstrações financeiras. O diálogo entre a sociedade e a auditoria carece de reforço, de forma a encontrar um ponto de equilíbrio entre ambas as partes. (ALMEIDA 2004, p. 80).

Quando a mídia divulga informações sobre fraudes ou falências em algumas entidades, percebe-se que surge a preocupação em contratar uma Auditoria para apurar os fatos. “Isto faz com que a imagem do auditor esteja comumente associada a toda sorte de falcatruas, como elemento indispensável à apuração dos fatos em defesa da sociedade”. (CARDOSO, 1989).

“Nas últimas décadas, os escândalos financeiros, a falência de empresas e a ineficácia das auditorias colocaram o debate de expectativas numa posição cimeira, quer para os profissionais de auditoria, quer para a sociedade”. (ALMEIDA, 2004). Esse fato, por si só, já é um bom motivo para a realização de uma pesquisa acerca desse tema.

Nos últimos anos, freqüentes foram os casos de falências de empresas, envolvendo fraudes contábeis, cujas demonstrações contábeis haviam sido validadas por um auditor independente,

o que faz emergir a responsabilidade dos auditores na previsão e detecção de fraudes, quando realmente esse não é o seu papel, segundo as normas.

Torna-se importante destacar os casos da WorldCom e, especialmente, da Enron – essa última em função de sua falência ter provocado a queda de uma das gigantes do setor de Auditorias na época, a Arthur Andersen, que fazia parte do grupo das maiores empresas de Auditoria do mundo, então chamadas de *Big Five*, hoje *Big Four*. Conforme noticiado pelos meios de comunicação do mundo inteiro, a Enron manipulava os resultados dos seus demonstrativos contábeis, a fim de evidenciar lucros exorbitantes e irreais, conseguindo assim atrair milhares de investidores para as suas ações. A Arthur Andersen, que na época auditava as Demonstrações Contábeis e prestava outros serviços de assessoria para essa empresa, não sinalizou que vinha ocorrendo algo errado com a Enron – quando a empresa auditada faliu, seus investidores perderam poupanças de uma vida. Em relação a fatos como esse, Almeida (2004) nos diz que esta questão ameaça e vulnerabiliza os profissionais de auditoria a ponto de colocar em causa o seu papel na sociedade atual.

Conforme se pode notar, são apresentadas duas situações antagônicas. Na primeira, a Auditoria é vista como uma possível solução para problemas relacionados a fraudes e falência; e na segunda são mostrados dois casos envolvendo fraudes contábeis, estando associados à imagem da Auditoria Independente. Fatos como esses últimos podem comprometer a credibilidade e independência do auditor independente.

Uma das motivações para a condução desta pesquisa na área de Auditoria Independente foi o crescimento da utilização da Auditoria para verificar a aderência das demonstrações financeiras aos princípios e práticas contábeis geralmente aceitos. Power (1997) fala sobre a explosão da Auditoria no Reino Unido e no mundo; atualmente, no Brasil também pode ser notada essa expansão da Auditoria em virtude da ampliação da obrigatoriedade dessa prática. A recente alteração na Lei 6.404, promovida pela Lei 11.638, tornou obrigatório para as grandes empresas o exame por um auditor independente – o que antes era compulsório, em sua quase totalidade, apenas para as Sociedades Anônimas. Tal alteração amplia sobremaneira o número de empresas que deverão ser obrigatoriamente auditadas no Brasil.

Percebe-se uma expansão no campo da Auditoria no Brasil, tornando-se necessárias investigações que busquem verificar se o papel desempenhado pelo auditor independente, ao cum-

prir o que estabelecem as normas vigentes no País, atende as expectativas da sociedade auditada. Se houver um distanciamento muito grande entre o que o usuário das demonstrações contábeis acredita ser o papel do auditor independente em relação ao que estabelecem as normas, a legitimidade da auditoria pode vir a ser colocada em xeque perante esse público. Corroborando com essa afirmação, Almeida (2004, p. 94) assinala que:

As diferenças de expectativas em auditoria estão presentes no dia-a-dia da sociedade, e, enquanto existirem, alimentarão o ambiente de crítica e de litígio contra os auditores, continuando a quebrar o elo de confiança entre estes e os utilizadores da informação financeira.

Parece existir uma lacuna entre o que estabelecem as normas de Auditoria e as expectativas dos usuários das demonstrações contábeis em relação ao papel do auditor independente. Se isso realmente for verdade, pode estar se instalando uma crise de credibilidade associada à profissão. Esse é um fato motivador para a realização desta pesquisa. Ao identificar as possíveis diferenças de expectativas, podem ser propostas soluções razoáveis que busquem reduzir essas diferenças, seja sugerindo revisões, ou até mesmo alterações nas normas de auditoria, seja indicando a necessidade de instrução dos usuários sobre o papel do auditor independente estabelecido pelas normas, o que pode ser feito através de programas de educação continuada voltados para usuários e auditores.

Power (1994) confirma essa afirmativa, dizendo que o “problema” das diferenças de expectativas entre grupos de usuários das demonstrações contábeis e auditores, em relação ao papel do auditor independente, tem sido abordado em termos da necessidade de “educar” os usuários, por um lado; e da necessidade de mudar o produto da Auditoria, por outro lado. Quanto a esse último ponto, Lin e Chen (2004) asseveram que a diferença de expectativa entre grupos de usuários e auditores (*expectation gap*) é uma questão crucial associada às funções da Auditoria Independente e tem implicações significativas no desenvolvimento das normas e práticas de Auditoria.

Portanto, a presente dissertação pretende contribuir no sentido de identificar se há diferenças significativas entre as expectativas dos usuários da Contabilidade e o conteúdo das normas de Auditoria editadas pelo CFC no que diz respeito ao papel do auditor independente, especificamente na detecção e prevenção de fraudes e erros, a fim de:

- a) Fornecer subsídios aos órgãos reguladores de contabilidade para o aprimoramento das normas de Auditoria; e
- b) Contribuir para a formulação de políticas relacionadas com programas de educação continuada, voltados para os usuários da contabilidade, buscando deixar claro o papel que o auditor independente deve desempenhar para a condução do seu trabalho.

Esta pesquisa não tem a pretensão de ser um fim em si mesma. Com base nos resultados que serão apresentados, pretende-se criar condições para realização de estudos mais aprofundados sobre o tema em questão.

#### 1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

A proposta da pesquisa em questão é verificar a percepção dos usuários em relação ao papel do auditor independente e estabelecer uma comparação com as normas de Auditoria vigentes no Brasil, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, em relação à responsabilidade do auditor independente em prevenir e detectar erros e fraudes.

Apesar de outros órgãos também emitirem normas de Auditoria, a exemplo do Banco Central do Brasil (BACEN) e da Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), é importante ressaltar que essas normas são de caráter complementar, enquanto aquelas editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade são aplicadas universalmente nos exames de Auditoria realizados no Brasil. Por esse motivo, a presente pesquisa se limitará a utilizar essas normas como base de investigação.

Outra delimitação importante desta pesquisa se refere ao grupo de usuários da Contabilidade utilizado na amostra considerada. Sabe-se que a Contabilidade possui grupos diversificados de usuários, alguns deles com alto grau de conhecimento contábil, como é o caso dos analistas de mercado. Entretanto, não é esse tipo de usuário que a atual pesquisa almeja abranger, mas sim aqueles usuários de senso comum. Em consequência, a amostra deste estudo será composta por estudantes de MBA, nas áreas de Contabilidade e Finanças. Conforme sugerem Elliott e outros (2007), o uso de estudantes de MBA é uma boa *proxy* para investidores não profissionais. Portanto, é uma escolha que parece válida sob o ponto de vista metodológico.

Outro tipo de usuário também abordado na pesquisa da presente dissertação foi Auditores independentes, a fim de verificar a existência de diferenças de expectativas entre eles e as normas, assim como entre eles e os demais usuários da Contabilidade, representados aqui pelos estudantes de MBA.

Tendo em vista também que as normas profissionais e técnicas de Auditoria são muito abrangentes, a presente pesquisa pretende analisar a percepção dos usuários em relação ao item específico das Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis (NBCT 11), que trata de Fraude e Erro.

## 1.5 ESTRUTURA E APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO

O presente estudo está estruturado em cinco capítulos, conforme descrito a seguir:

O Capítulo 1, que corresponde a esta introdução, traz uma discussão inicial sobre o assunto pesquisado, com a contextualização do tema, para posteriormente apresentar a situação problema da pesquisa, os objetivos principal e específicos, a justificativa do estudo e a delimitação do tema.

O Capítulo 2 apresenta a fundamentação teórica, a partir de uma revisão bibliográfica exaustiva da base conceitual desta pesquisa, buscando identificar, principalmente, pesquisas científicas recentes sobre o tema em questão. São abordados os temas relacionados a erros e fraudes, normas de Auditoria, diferenças de expectativas em Auditoria; a seção traz ainda uma breve abordagem da Teoria da Legitimidade.

No Capítulo 3 são apresentados os procedimentos metodológicos para o alcance dos objetivos do estudo. Inicialmente, são apresentadas as hipóteses, as variáveis e o modelo operacional da pesquisa, e as variáveis dependente e independentes. Em seguida, são apresentadas as escalas propostas para a realização da pesquisa e as técnicas estatísticas para a validação das escalas e para os testes de hipóteses.

O Capítulo 4 trata da discussão e análise dos resultados, apresentando os resultados obtidos a

partir da aplicação da metodologia proposta. Primeiro foi feita a caracterização da amostra coletada, apresentando as características da amostra estudada, bem como os critérios adotados para a definição de usuário e auditor; em seguida, procedeu-se à validação estatística das escalas e à definição daquelas que foram utilizadas na pesquisa; logo após foram testadas as hipóteses. Nesse capítulo também foram validadas e testadas as hipóteses referente à legitimidade da Auditoria Independente, sendo, finalmente, procedidas as análises dos resultados.

Ao final, são apresentadas as conclusões em relação aos resultados da análise do Capítulo 4, sendo também apresentadas sugestões para futuras pesquisas.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este capítulo apresenta a fundamentação teórica necessária ao desenvolvimento desta dissertação. Inicialmente, serão apresentados conceitos e fatores que impulsionaram a Auditoria Independente e a Obrigação Legal do Auditor Independente em prevenir e detectar erros e fraudes. Em seguida, serão discutidas as diferenças de expectativas da auditoria, e suas evidências empíricas em vários países. Por fim, aborda-se brevemente a teoria da legitimidade, a qual servirá de base para a análise e conclusão dos achados desta dissertação.

### 2.1 AUDITORIA INDEPENDENTE E A OBRIGAÇÃO EM PREVENIR E DETECTAR ERROS E FRAUDES

Os proprietários das empresas necessitam de ter garantias de que os gestores resistem à tentação de emitir falsas ou enganosas demonstrações financeiras, enquanto que os utilizadores da informação financeira exigem que uma entidade competente e credível audite essas demonstrações e emita um relatório que ateste que elas representam a imagem verdadeira e apropriada da empresa e que foram apresentadas de acordo com os princípios contabilísticos. (ALMEIDA, 2004, p. 82).

Geralmente a Auditoria é classificada em três tipos: auditoria das demonstrações contábeis, Auditoria de *compliance* e Auditoria operacional.

A Auditoria das demonstrações contábeis, também denominada de Auditoria Independente, é o tipo mais comum de Auditoria, sendo realizada por um auditor independente, externo à entidade auditada, que busca evidências de que as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com as normas e princípios fundamentais de Contabilidade, emitindo posteriormente os resultados ao público interessado, através do parecer dos auditores independentes.

Esse é o tipo de Auditoria que compõe o escopo desta dissertação, podendo ser bem explicitada pelo conceito a seguir, exposto por Franco e Marra (2000, p. 24):

Auditoria é a técnica que consiste no exame de documentos e registros, inspeções, obtenção de informações e confirmações externas e internas, obede-

cendo a normas e procedimentos apropriados, objetivando verificar se as demonstrações contábeis representam adequadamente a situação nela demonstrada de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade e normas de Contabilidade, de maneira uniforme.

Entretanto, Almeida (2004) assevera que a Auditoria, como atualmente é concebida, num ponto de vista mais restrito, que consiste na comprovação da veracidade da informação contida nas demonstrações contábeis, só surgiu na Europa após a Revolução Industrial, já em pleno século XIX.

Araújo (1998, p. 108) relembra alguns fatos históricos e pertinentes na evolução da Auditoria, entre os quais estão que: a) na antiguidade, a Auditoria era realizada de forma empírica e o objetivo fundamental era identificar erros; b) o enfoque da Auditoria, antes do século XIX, estava limitado à detecção de erros e fraudes; c) no século XIX, os auditores passam a investigar também fracassos comerciais. Almeida (2004) ratifica a informação supracitada, informando que, na sua primeira fase, a Auditoria dava uma ênfase especial à detecção de fraudes. O Quadro 1 apresenta uma síntese da evolução histórica da Auditoria.

Foi a partir do fato histórico conhecido como *crash* do mercado financeiro, em 1929, que a Auditoria começou a ganhar evidência no mundo dos negócios. Esse fato, além de outros fatores, serviu para apontar as deficiências na Contabilidade e deixar evidente a necessidade de controle. Em decorrência disso, em 1932, passou a ser exigida a emissão do parecer do auditor independente para todas as empresas listadas na Bolsa de Valores de Nova Iorque, refletindo em um aumento da demanda por serviços de Auditoria de companhias abertas. Boynton, Johnson e Kell (2002) mencionam três alterações importantes na prática de Auditoria na década de 40, em resposta às demandas por Auditorias e ao crescimento do tamanho e da complexidade dos negócios. São elas:

- a) Passagem de verificação detalhada das contas para verificação por amostragem, como base para emissão de parecer sobre a adequação das demonstrações contábeis;
- b) Desenvolvimento da prática de vincular os testes a serem realizados à avaliação dos controles internos da entidade auditada;
- c) Redução da ênfase na detecção de fraudes como objetivo de uma Auditoria.

Esses mesmos autores afirmam que essa última alteração é matéria controversa até hoje, pois

a expectativa pública de que auditores detectem fraudes persiste.

Antiguidade	Objetivo fundamental era identificar erros.
Antes do Século XIX	Limitado à detecção de erros e fraudes.
Século XIX	Auditor passa a investigar fracassos comerciais (falências). Balanços passam a ser auditados anualmente.
1900	Surge a expressão auditor independente.
1910	O enfoque da Auditoria ainda é imperativamente o balanço.
Anos 30	A Demonstração do Resultado é auditada. Atenção especial à apresentação adequada dos demonstrativos financeiros.
Anos 40	Ênfase voltada aos controles internos. Informações comprobatórias de pessoas externas – confirmação ou circularização.
Anos 50	Surgem os computadores e a forma de se rever a forma de execução de alguns procedimentos de Auditoria.
Anos 60	Amostragem.
Anos 70	Auditoria integrada.
Anos 90	Preocupação com questões da qualidade, da ética e do meio ambiente.
Anos 2000	Maior ênfase nos controles internos, principalmente após a promulgação da <i>Sarbanes Oxley</i> .

Quadro 1: Evolução histórica da auditoria

Fonte: Elaboração própria, adaptado do texto de ARAÚJO, 1998

Embora as normas de Auditoria vigentes no Brasil indiquem o contrário, as suas raízes históricas poderão sugerir ao usuário das demonstrações contábeis que é papel do auditor prevenir e detectar erros e fraudes da entidade auditada. Isso poderá levar esses usuários a acreditarem que o papel do auditor independente é bem mais amplo do que aquele que a legislação em vigor estabelece.

Essa idéia é 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.

Reafirma-se essa ênfase inicial que associa a Auditoria à detecção de fraudes e falências como motivo para reforçar a idéia de que os usuários, que não possuem um conhecimento completo do que estabelecem as normas de Auditoria quanto ao papel do auditor independente, acreditam que este tenha a obrigação nos dias atuais de prevenir e detectar erros e fraudes.

### 2.1.1 Normas de auditoria independente

A Auditoria, sendo uma atividade organizada e exclusiva de uma categoria profissional, é objeto de regulamentação, principalmente por parte do órgão fiscalizador da profissão, que é o Conselho Federal de Contabilidade.

Portanto, para desempenhar o seu papel, pelo menos do ponto de vista normativo, o auditor independente deverá observar as normas emitidas pelos órgãos reguladores da profissão. Como já mencionado anteriormente, é para esse tipo de Auditoria que está voltada esta dissertação, e as normas que aqui serão utilizadas são aquelas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), conforme serão vistas adiante.

Almeida (2004) acredita que, de modo geral, as limitações de Auditoria são conhecidas pelos auditores, mas não pela maioria dos usuários das demonstrações contábeis. Daí a razoabilidade em se acreditar na suposição de que o público espera que o auditor seja responsabilizado, quando no seu parecer não indica ações fraudulentas da organização auditada. Assim, o público pode ter a percepção de que a qualidade da Auditoria é inferior à que realmente foi desenvolvida (O' REILLY *et al.*, 1998, p.1-17). Esse mesmo autor afirma que “existe uma preocupação corrente sobre a falta de responsabilidade legal dos auditores perante a detecção de erros e irregularidades”.

As normas de Auditoria são regras ou preceitos fundamentais que o auditor deve respeitar em relação aos objetivos a serem alcançados, aos procedimentos e técnicas de Auditoria utilizados, ao relatório que deve ser elaborado e, acima de tudo, à qualidade e à adequação do trabalho. (ARAÚJO, 1998, p.113).

No Brasil, os órgãos que regulamentam a Auditoria, conforme elencados por Pinho (2007, p.9) são, entre outros: a) Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON); b) Comissão de Valores Mobiliários (CVM); c) Banco Central do Brasil; e d) Conselho Federal de Contabilidade (CFC). As normas emitidas por este último são utilizadas na condução da pesquisa desta dissertação.

Nos Estados Unidos, o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) é o orga-

nismo responsável por estabelecer as normas de Auditoria das demonstrações contábeis. No final da década de 1940, os membros do AICPA aprovaram originalmente as dez Normas de Auditoria Geralmente Aceitas (NAGA). Boynton, Johnson e Kell (2002) explicitam que as normas de Auditoria, algumas vezes, são denominadas interpretações ou extensões das dez NAGA. A Figura 1 apresenta as Normas de Auditoria Geralmente Aceitas.

<p><b>Normas gerais</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) A Auditoria deve ser realizada por pessoa ou pessoas que tenham adequados treinamento técnico e capacitação como auditor.</li><li>b) Em todas as questões, relacionadas com a Auditoria o auditor ou auditores devem manter uma atitude mental de independência.</li><li>c) Cuidado profissional devido deve ser exercido na realização da Auditoria e na preparação do respectivo parecer.</li></ul> <p><b>Normas de trabalho de campo</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) O trabalho deve ser planejado adequadamente; assistentes, se houver, devem ser supervisionados apropriadamente.</li><li>b) Entendimento suficiente da estrutura de controles internos deve ser obtido para planejar a Auditoria e para determinar a natureza, época de realização e extensão dos testes a serem realizados.</li><li>c) Evidências suficientes e apropriadas devem ser obtidas, por meio de inspeções, observação, pedidos de informação e confirmações para formação de base razoável para emissão de parecer sobre as demonstrações contábeis que estão sendo auditadas.</li></ul> <p><b>Normas de parecer</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) O relatório deve mencionar se as demonstrações contábeis encontram-se apresentadas de acordo com os princípios contábeis geralmente aceitos.</li><li>b) O relatório deve identificar as circunstâncias nas quais a aplicação de tais princípios no período corrente não foi consistente com a aplicação no período anterior.</li><li>c) Divulgações adicionais às demonstrações contábeis devem ser consideradas razoavelmente adequadas, a menos que o contrário seja registrado no relatório.</li><li>d) O relatório deve conter parecer sobre as demonstrações contábeis, consideradas no todo, ou declaração que um parecer não pode ser expresso. Quando um parecer global não puder ser emitido, as razões para isso devem ser mencionadas. Em todos os casos em que o nome de um auditor esteja associado a demonstrações contábeis, o relatório deve conter indicação clara do caráter do trabalho do auditor, se houver a associação, e o grau de responsabilidade que o auditor está assumindo.</li></ul>
--

Figura 1: Normas de auditoria geralmente aceitas

Fonte: AICPA Professional Standards, AU 150.02, apud BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002

As dez NAGA não refletem apenas a emissão das normas norte-americanas, mas também as Normas Internacionais de Auditoria (NIAs), e conseqüentemente as normas brasileiras de Auditoria emitidas, principalmente pelo CFC, já que, segundo Pinho (2007, p. 11), estas são

resultado de um processo evolutivo que tem proporcionado, gradativamente, a aproximação com as normas do *International Federation of Accountants* (IFAC).

As normas de Auditoria Independente emitidas no Brasil pelo CFC estão subdivididas em Normas Profissionais e Técnicas. As primeiras são estabelecidas a partir da Resolução CFC 821/97, que, em linhas gerais, estabelecem regras para a pessoa do auditor no exercício da sua atividade, tratando dos seguintes atributos: competência técnico-profissional; independência; responsabilidade do auditor na execução dos trabalhos; honorários; guarda da documentação; sigilo; responsabilidade pela utilização do trabalho do auditor interno; responsabilidade pela utilização do trabalho de especialistas; informações anuais aos Conselhos Regionais de Contabilidade; educação continuada; e exame de competência profissional.

As Normas Técnicas do auditor independente, estabelecidas a partir da Resolução CFC 820/97, conceituam a Auditoria e estabelecem regras gerais sobre as técnicas utilizadas na condução dos trabalhos do auditor independente, tais como: procedimentos de Auditoria; papéis de trabalho; fraude e erro; e execução dos trabalhos.

Fazendo um breve sumário das responsabilidades do auditor segundo as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (NBCT-11), tem-se que: o auditor não tem a obrigação de prevenir ou detectar fraudes, não podendo também ser responsabilizado caso seja encontrada alguma fraude que por ele não foi identificada no seu exame. Destaca-se que a responsabilidade primária na prevenção e identificação de fraude é da administração da entidade. (CFC, 1997)

### **2.1.2 A Obrigação legal do auditor em prevenir e detectar erros e fraudes**

De acordo com a definição dada pela resolução CFC nº 836/99, que aprova a interpretação técnica NBC T 11 IT 03, a qual trata de fraude e erro, o termo “fraude” refere-se a ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis, podendo ser caracterizada por: a) manipulação, falsificação ou alteração de registros ou documentos, de modo a modificar os registros de ativos, passivos e resultados; b) apropriação indébita de ativos; c) supressão ou omissão de transações nos registros

contábeis; d) registro de transações sem comprovação; e e) aplicação de práticas contábeis indevidas. (CFC, 1999).

Essa mesma resolução define o termo “erro” como um ato não-intencional na elaboração de registros e demonstrações contábeis, que resulte em incorreções deles, e que consiste em: a) erros aritméticos na escrituração contábil ou nas demonstrações contábeis; b) aplicação incorreta das normas contábeis; e c) interpretação errada das variações patrimoniais.

A resolução supracitada estabelece as responsabilidades dos administradores e auditores em relação aos erros e fraudes ocorridos na entidade, determinando que a administração tem a responsabilidade primeira na prevenção e identificação de fraudes e erros, mediante a implementação e manutenção de adequado sistema contábil e de controle interno, que, entretanto, não elimina o risco de sua ocorrência. Dessa forma, cabe aos gestores, através do sistema de controle interno, prevenir tais ocorrências.

Em relação à postura do auditor independente, no que se refere a fraudes e erros nas demonstrações contábeis, a Resolução CFC 836/99 determina que o auditor deve verificar eventos que aumentem o risco de se incorrerem em fraudes e erros, sendo tais eventos relacionados com: a) a estrutura ou atuação inadequada da administração da entidade auditada ou de algum de seus membros; b) pressões internas ou externas; transações que pareçam anormais; problemas internos no cumprimento dos trabalhos de Auditoria; e fatores específicos no ambiente de sistemas de informações computadorizados. (CFC, 1999).

Ainda sobre a responsabilidade do auditor independente em relação ao assunto, de acordo com a resolução 836/99, esta se resume em:

- a) O auditor não é responsável nem pode ser responsabilizado pela prevenção de fraudes ou erros. Entretanto, deve planejar seu trabalho avaliando o risco da sua ocorrência, de forma a ter grande probabilidade de detectar aqueles que impliquem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis;
- b) Ao planejar a Auditoria, o auditor deve indagar junto à administração da entidade auditada sobre quaisquer fraudes e/ou erros que tenham sido detectados;
- c) Ao detectar erros relevantes ou fraudes, o auditor tem a obrigação de comunicá-los à administração da entidade e sugerir medidas corretivas, informando sobre os possíveis efei-

tos no seu parecer, caso elas não sejam adotadas, ou seja, a emissão de um parecer com ressalva ou com opinião adversa;

- d) Os erros e fraudes relevantes, uma vez detectados pelo auditor independente, poderão ser comunicados a terceiros, quando houver obrigação legal de fazê-lo, podendo ser requerida a quebra de sigilo profissional;
- e) Se a administração da entidade não tomar as medidas corretivas relacionadas às fraudes detectadas, o auditor pode concluir que é necessário renunciar o trabalho.

A Resolução CFC 1.035/2005 determina que, no planejamento da Auditoria, devem ser considerados todos os fatores relevantes na execução dos trabalhos. Entre os fatores listados, encontram-se os riscos de Auditoria e identificação das áreas importantes da entidade, quer pelo volume de transações, quer pela complexidade de suas atividades. Essa mesma resolução afirma que as operações complexas podem ser passíveis de erro e fraude, com maior frequência, se não possuírem controles que atendam às exigências e riscos das operações. (CFC, 2005)

Daí depreende-se que o auditor independente, ao planejar a Auditoria, deve considerar a possibilidade de detectar erros e fraudes materiais, ou seja, aqueles que possam distorcer de forma relevante as demonstrações contábeis examinadas. Sendo assim, erros e fraudes irrelevantes podem ocorrer sem que o auditor tome conhecimento.

A Resolução CFC 981/03 assevera que o nível de relevância é uma questão de julgamento profissional, isto é, do auditor independente que está realizando o trabalho. Esse é um critério que denota uma certa subjetividade, visto que cada profissional pode ter uma opinião diversa do que seja relevante.

Há, ainda, o risco de o auditor não detectar a fraude na sua amostra, e até não vir a perceber os atos fraudulentos nas demonstrações contábeis, pois, como visto no conceito de fraude, esta é caracterizada por ser um ato intencional, e envolve atos planejados com a finalidade de ocultá-la. Esses e outros aspectos estão relacionados às limitações inerentes à Auditoria, demonstradas na Resolução CFC 836/99 e que se encontram transcritas no Quadro 2:

### AS LIMITAÇÕES INERENTES À AUDITORIA

1. Devido às limitações inerentes à Auditoria, existe risco inevitável de que distorções relevantes resultantes de fraude e, em menor grau, de erro possam deixar de ser detectadas. Caso se descubra posteriormente que, durante o período coberto pelo parecer do auditor, exista distorção relevante não refletida ou não corrigida nas demonstrações contábeis, resultante de fraude e/ou erro, isto não indica que o auditor não cumpriu as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis. O que vai determinar se o auditor cumpriu estas normas é a adequação dos procedimentos de Auditoria adotados nas circunstâncias e do seu parecer com base nos resultados desses procedimentos.

2. O risco de não detectar distorção relevante resultante de fraude é maior do que o risco de não detectar distorção relevante resultante de erro, porque a fraude normalmente envolve atos planejados para ocultá-la, como, por exemplo, conluio, falsificação, falha deliberada no registro de transações ou apresentação de informações intencionalmente erradas ao auditor. Salvo se a Auditoria revelar evidência em contrário, o auditor normalmente aceita informações como verdadeiras e registros e documentos como genuínos.

3. Embora a existência de sistema contábil e de controle interno eficaz reduza a probabilidade de distorção das demonstrações contábeis, resultante de fraude e/ou erro, sempre irá existir algum risco de que os controles internos não funcionem como planejado. Além disso, qualquer sistema contábil e de controle interno pode ser ineficaz contra fraude que envolva conluio entre empregados ou cometida pela administração. Certos níveis da administração podem estar em condição de burlar controles que previnam fraudes similares por parte de outros empregados; por exemplo, instruindo subordinados para registrar transações incorretamente ou ocultá-las, ou sonegando informações relativas a transações.

Quadro 2: As limitações inerentes a auditoria

Fonte: CFC, 1999

Ratificando as responsabilidades dos auditores e administradores em relação à fraudes e erros, Arens, Elder e Beasley (2006, p. 135, tradução nossa) afirmam que :

A responsabilidade pela adoção de políticas contábeis, manutenção adequada dos controles internos e apresentação fidedigna das demonstrações contábeis é da administração. Visto que eles operam os negócios diariamente, sabem mais sobre as transações da companhia e os ativos relacionados, obrigações e patrimônio do que o auditor. Em contraste, o conhecimento do auditor sobre esses assuntos e controles internos está limitado àquele adquirido durante a Auditoria.

Esses mesmos autores afirmam que a Sarbanes-Oxley aumentou a responsabilidade da administração pelas demonstrações contábeis, e citam também a SAS 1 (AU 110)<sup>1</sup>, a qual assume que o auditor tem a responsabilidade de planejar e executar a Auditoria para obter uma segurança razoável de que as demonstrações contábeis estão livres de declarações falsas (*misstatement*), que são causadas por erro ou fraude. Por causa do seu caráter de evidência de Auditoria e as caracte-

<sup>1</sup> As SAS são declarações sobre normas de auditoria do AICPA (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados). A SAS 1 (AU 110) normatiza as responsabilidades e funções do Auditor Independente nos Estados Unidos.

rísticas de fraude, o auditor é capaz de obter razoável, mas não absoluta segurança de que fraudes e erros materiais sejam detectados. O auditor não tem a responsabilidade de planejar e realizar a Auditoria para obter uma segurança razoável de declarações falsas, se causadas por erros ou fraudes, que não são relevantes para as demonstrações contábeis. (ARENS, ELDER; BEASLEY, 2006 – Tradução nossa).

## 2.2 AUDITORIA E SOCIEDADE: EVIDÊNCIAS EMPÍRICAS SOBRE AS DIFERENÇAS DE EXPECTATIVAS

As diferenças entre o que o público acredita ser responsabilidade do auditor e o que o auditor percebe ser seu papel são tratadas na literatura como **diferenças de expectativas**. Entendendo-se que o auditor é conhecedor das normas de Auditoria, e que essas estabelecem as suas responsabilidades, pode-se acreditar que a opinião do auditor sobre o seu papel vai coincidir com o que as normas estabelecem. Por isso, esta dissertação se propõe a identificar a existência de diferenças significativas entre as expectativas dos usuários da Contabilidade e o conteúdo das normas de Auditoria editadas pelo CFC, no que diz respeito ao papel do auditor independente. Em seguida, verificar também se existe essa diferença em relação às expectativas dos auditores independentes. E, por fim, verificar se existem diferenças entre as expectativas dos auditores e as dos usuários.

A discussão em torno das diferenças de expectativas em Auditoria é relativamente recente. Almeida (2004) afirma que é por volta de 1974 que estas começaram a ser debatidas com maior profundidade. O autor relata ainda que foi a partir dessa época que foram criadas, nos Estados Unidos, comissões<sup>2</sup> para averiguar a existência de diferenças de expectativas, e buscar soluções para essas diferenças.

A *Cohen Commission* 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 Commission* chegou à conclusão de que a *performance* dos auditores é muito abaixo do esperado.

---

<sup>2</sup> A Cohen Commission, em 1974, a Metcalf Commission, em 1975, e a Moss Commission, em 1976.

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”. É importante deixar claro que as responsabilidades do auditor estão dispostas nas normas de Auditoria.

Almeida (2004) diz que as diferenças de expectativas se referem ao que o público espera do trabalho do auditor e à percepção que esse tem da realização desse trabalho.

Humphrey (1997) acreditava que a tendência era que esse problema desaparecesse com o tempo. No entanto, as diferenças de expectativas continuam sendo debatidas até os dias atuais, no cenário internacional, através de pesquisas empíricas em vários países.

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 desta dissertação. Foram encontrados quatro artigos publicados na Seção Internacional, da Revista de Contabilidade e Finanças da USP, sendo três de cunho teórico, sem investigações empíricas, e apenas um empírico, que evidencia as diferenças de expectativas em auditoria nos mercados bursáteis, em Portugal (ALMEIDA, 2002; ALMEIDA, 2004; 2005; ALMEIDA; COLOMINA, 2008). Além disso, ainda 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).

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.

As diferenças de expectativas possuem duas componentes estruturais: a) diferença de razoabilidade; e b) diferença de desempenho, subdividida em: normas inadequadas e desempenho inadequado. A Figura 2 apresenta uma síntese dessas componentes.

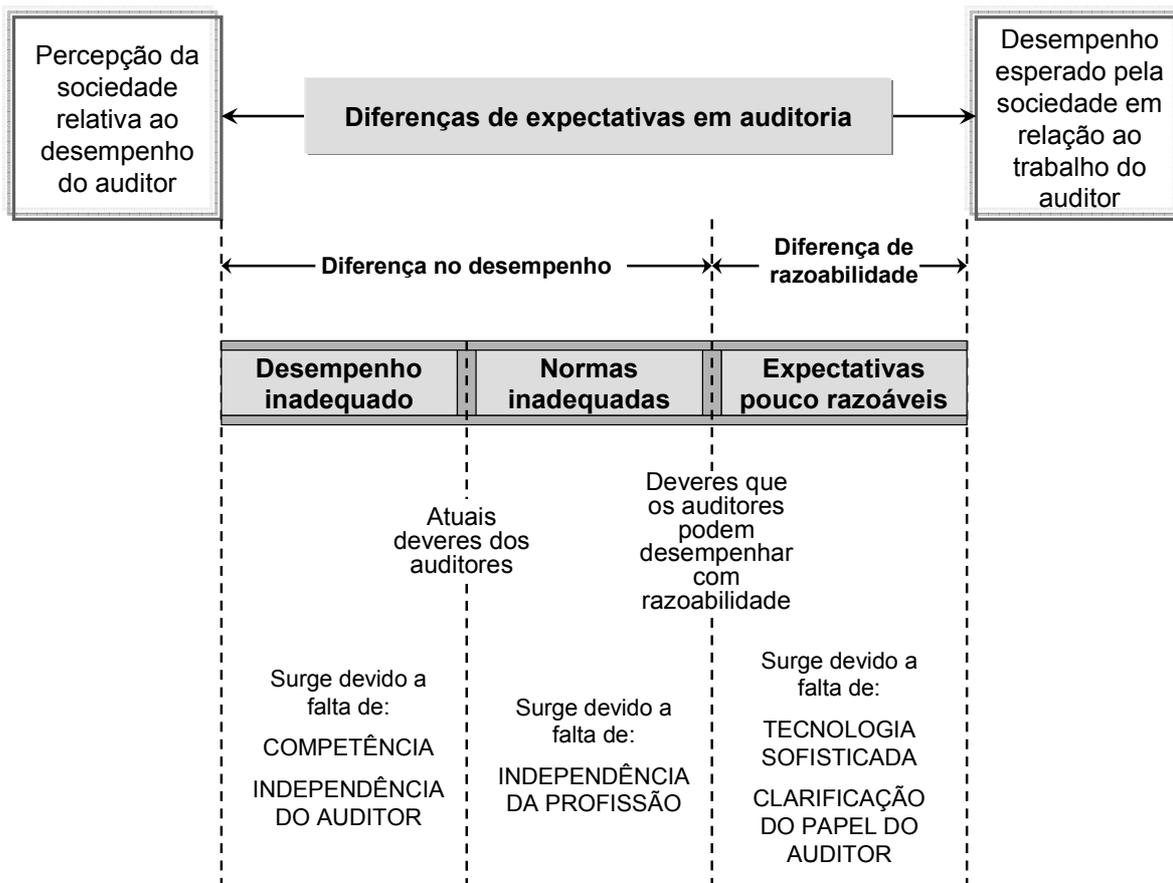


Figura 2: As componentes estruturais das diferenças de expectativas  
 Fonte: ALMEIDA, 2004.

Por **diferença de razoabilidade**, entende-se que é aquela entre o que o público espera que o auditor realize e aquela que ele razoavelmente tem o dever de realizar (BLACK; GARDNER, 1998; ALMEIDA, 2004). Essa diferença pode ser exemplificada pelo estudo de Porter (1993), que demonstrou que os usuários das demonstrações contábeis têm a certeza de que o auditor examina todas as transações da empresa, quando na realidade o trabalho de Auditoria se baseia em amostras.

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.

Um exemplo de norma inadequada ocorre quando o usuário acredita que o auditor, ao encontrar fraudes nas demonstrações contábeis, denuncia aos órgãos judiciais. Caso as normas não exijam, pode-se deparar com um caso de crença em normas inadequadas ou deficientes. Em relação ao desempenho inadequado, pode ser o caso do auditor conduzir seu trabalho deixando de observar, total ou parcial, o que estabelecem as normas de Auditoria.

Porter (1993), Gray e Manson (2001) listam as razões para: expectativas pouco razoáveis, normas inadequadas e desempenho inadequado. Para as expectativas pouco razoáveis, os autores enumeram: a) a necessidade da clarificação do papel do auditor, e b) as mudanças tecnológicas. Em relação às normas inadequadas, citam a falta de independência da profissão; e quanto ao desempenho inadequado são enumeradas: a) a falta de competência, que pode estar relacionada à falta de conhecimento, falta de experiência e falta de interesse do auditor em relação aos seus deveres; e b) a falta de independência, que está ligada às pressões que o auditor pode sofrer pelos gestores das organizações, para que modifiquem alguma parte da Auditoria. Pode estar associada também aos honorários que recebem e ao peso que esse valor tem na carteira de clientes deste auditor.

As evidências empíricas, em sua maioria, indicam diferenças de expectativas em diversas partes do mundo, evidenciando a necessidade de busca de respostas para a sua redução. (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).

Sweeney (1997) e Gay e outros (1998) mostram que a resposta dos auditores para esse assunto pode ser descrita como **defensiva** ou **construtiva**. A resposta defensiva destaca a necessidade de educar os usuários acerca do papel do auditor independente. A resposta construtiva recomenda ampliar o âmbito e a função da Auditoria.

Pesquisas internacionais, em sua maioria, indicam diferenças de expectativas em Auditoria. Nair e Rittenberg (1987) comprovaram, em sua pesquisa, a existência de diferenças entre as percepções de CPAs<sup>3</sup> e banqueiros em relação aos pareceres de Auditoria. Humphrey, Moizer e Turley (1992) investigaram a diferença de expectativa (*expectation gap*) no Reino Unido e

---

<sup>3</sup> CPAs são contadores públicos certificados. Na maioria dos Estados norte-americanos, somente *Certified Public Accountants* (CPAs) podem realizar auditorias externas (BOYNTON; JOHNSON; KELL, 2002).

concluíram que as posições dos auditores e dos usuários das demonstrações financeiras eram diferentes, em relação à natureza e o desempenho de uma Auditoria.

Best, Buckby e Tan (2001) pesquisaram as diferenças de expectativas de Auditoria em Cingapura, fazendo uma análise comparativa com o estudo realizado por Schelluch, em 1996, na Austrália. O estudo foi realizado por meio de um questionário de pesquisa aplicado a auditores, banqueiros e investidores. Os resultados dessa pesquisa indicam 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 indicaram 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. Entretanto, o estudo na Austrália não encontrou nenhuma diferença de expectativa relacionada à responsabilidade do auditor na detecção de fraude.

Lin (2004), em trabalho feito na República da China, por meio de um questionário, investigou a responsabilidade e independência dos auditores sob a perspectiva dos auditores e usuários praticantes. Os resultados revelaram que a função e os benefícios dos auditores independentes têm sido positivamente reconhecidos pelos beneficiários das auditorias e auditores chineses e que há uma crescente demanda para a expansão da aplicabilidade da Auditoria na China. Entretanto, esse 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<sup>4</sup> 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

---

<sup>4</sup> Tradução para a expressão inglesa “jurors”

para examinar a diferença de médias entre os três grupos. Os resultados revelaram uma enorme diferença de expectativas entre auditores e banqueiros. Entretanto, estes últimos responderam de uma maneira muito similar aos auditores.

Dixon, Woodhead e Sohliman (2006) realizaram estudo que teve por objetivo investigar a existência de uma diferença de expectativa de Auditoria entre auditores e usuários das demonstrações contábeis no Egito. Este estudo foi uma réplica da pesquisa de Best, Buckby e Tan (2001), apresentada anteriormente. Os resultados encontrados evidenciaram uma ampla 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. Em menor extensão, uma diferença de expectativa foi encontrada em relação à confiabilidade da Auditoria e das demonstrações contábeis auditadas, bem como da utilidade da Auditoria.

Sidani (2007) pesquisou a possível existência de uma diferença de expectativas entre contadores e não-contadores (juizes, advogados, banqueiros, analistas, 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. O questionário versava sobre temas como: o papel do auditor em relação à companhia auditada, visão do grupo de usuários sobre o papel do auditor. 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 português, existe diferença de expectativas em Auditoria e quais os seus principais componentes. Foram pesquisados auditores e professores de Contabilidade e Auditoria universitários 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 em Portugal são semelhantes às dos países anglo-saxões, e o principal tópico nas diferenças de expectativas são as fraudes.

### **2.2.1 Possíveis soluções para a redução das diferenças de expectativas**

Uma vez identificadas as diferenças de expectativas em Auditoria, surge a necessidade de encontrar soluções para sua redução, buscando assim preservar a independência e credibilidade que o auditor independente possui perante a sociedade.

Isso não significa que, encontradas as diferenças de expectativas, devem-se ajustar as funções da Auditoria para atender plenamente aos usuários, mas, sim, deve-se buscar um ponto de equilíbrio entre auditores e utilizadores das informações contábeis; por isso, ambas as partes precisam fazer concessões.

Nesse sentido, Almeida (2002) assevera que as mudanças, no sentido de redução das expectativas em Auditoria, não podem ser concebidas exclusivamente numa perspectiva do auditor, nem numa perspectiva do auditado, mas, sim, enquadrando a Auditoria como elemento integrante de uma sociedade que contribui para o seu bem-estar.

Portanto, a resposta para a redução das diferenças de expectativas pode ser defensiva (educar os usuários em relação ao papel do auditor independente) ou construtiva (ampliar o campo de ação e a função da Auditoria). A Figura 3 evidencia as medidas que visam a estreitar as diferenças de expectativas.

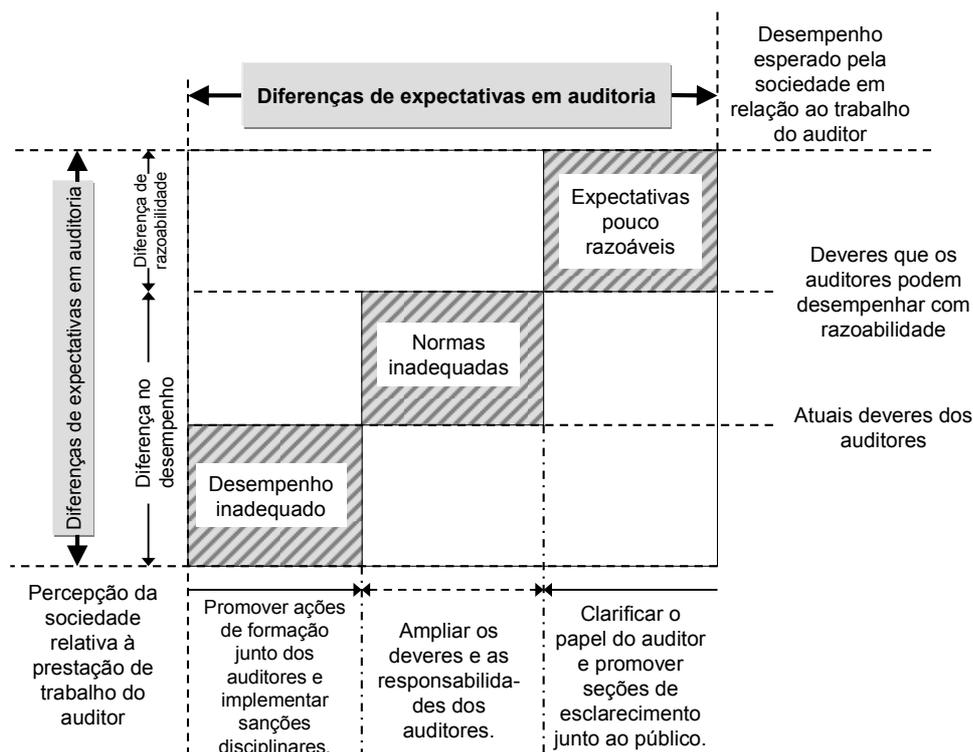


Figura 3: Medidas que visam a estreitar as diferenças de expectativas  
 Fonte: ALMEIDA, 2004

Conseguir reduzir as diferenças de expectativas em Auditoria é um grande avanço, visto que a sua eliminação pode parecer algo utópico. Corroborando com esse pensamento, Sikka e outros (1998) asseveram que a natureza dos componentes das diferenças de expectativas em Auditoria são difíceis de eliminar. Afirmam ainda que o desempenho percebido dos auditores é um elemento difícil de mensurar e muda constantemente, por isso é possível reduzir substancialmente, mas não eliminar totalmente as diferenças de expectativas em Auditoria.

Como uma grande diferença de expectativas pode ser prejudicial para os usuários das demonstrações contábeis e para os auditores, pesquisadores têm conduzido alguns estudos, visando 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.

Esses autores evidenciam que vários estudos têm revelado que as diferenças de expectativas em Auditoria podem ser reduzidas através da educação. Assinalam ainda que “a educação melhora o nível de entendimento dos usuários das demonstrações contábeis em relação às funções de um processo de Auditoria”. Este fato sugere que a educação pode ser usada como

um meio de reduzir as diferenças de expectativas em Auditoria.

Monroe e Woodliff (1993); Gramling, Schatzberg e Wallace (1996) conduziram uma pesquisa similar na Austrália e nos Estados Unidos, respectivamente, para examinar o efeito da educação sobre a percepção dos estudantes sobre o propósito do parecer do auditor e as responsabilidades e obrigações dos auditores.

Monroe e Woodliff (1993) realizaram sua pesquisa aplicando um questionário a dois grupos (estudantes de Auditoria e estudantes de marketing) no início e no final do curso. Os resultados revelaram que o ponto de vista dos estudantes de Auditoria acerca das responsabilidades e a confiabilidade das informações contábeis mudaram significativamente no final do curso. No final do semestre, os estudantes de Auditoria acreditavam que os auditores assumiam um menor nível de responsabilidade; que as informações contábeis eram confiáveis; e que menor garantia foi colocada sobre as expectativas futuras da companhia que aquela que divulgou o parecer do auditor. Em contraste, as respostas dos estudantes de marketing mudaram muito pouco em relação aos três fatores.

Uma pesquisa similar, realizada por Gramling, Schatzberg e Wallace (1996), visava examinar as percepções de estudantes sobre o papel e responsabilidade dos auditores no processo de Auditoria. Os dados foram obtidos antes e depois da conclusão do curso de Auditoria de uma universidade. Adicionalmente, a percepção dos auditores sobre alguns temas foi também obtida com a intenção de examinar se esses profissionais experientes vêem o papel da Auditoria e a natureza do processo de Auditoria diferentemente daqueles que tinham recebido inicialmente educação relacionada à Auditoria. A pesquisa encontrou que as diferenças de expectativas entre auditores e estudantes existem, mas em uma amplitude menor após a conclusão do curso. Isto sugere que os estudantes adquirirão um melhor entendimento relacionado a alguns componentes do processo de Auditoria e às funções e responsabilidades dos auditores.

Outras pesquisas empíricas, a exemplo de Bailey, Bylinsk e Shields (1983) e Epstein e Geiger (1994), encontraram que usuários com o maior nível de educação tendem a atribuir menos responsabilidades aos auditores, quando comparados com aqueles com menor nível de educação.

Outro método que pode auxiliar na redução das expectativas em Auditoria é o parecer expan-

dido. Assim, pesquisas empíricas têm sido conduzidas para examinar se a utilização de um parecer expandido é efetiva na redução das diferenças de expectativas.

Um estudo conduzido por Nair e Rittenberg (1987) nos Estados Unidos revelou que um parecer expandido muda as percepções dos usuários com relação às responsabilidades dos auditores.

Lee, Azham e Kandasamy (2008) asseveram que as pesquisas fornecem evidências de que os pareceres expandidos podem ser usados como uma maneira de reduzir as diferenças de expectativas porque fornecem um melhor entendimento sobre a natureza, o escopo e a extensão de uma Auditoria, bem como as funções e responsabilidades dos auditores e administradores.

Outro método que também pode ajudar na redução das diferenças de expectativas em Auditoria é a apresentação das metodologias da Auditoria estruturadas. Lee, Azham e Kandasamy (2008) afirmam que se acredita que a diferença de expectativas em Auditoria provavelmente reduz quando o público está satisfeito com o desempenho do auditor. Algumas pesquisas empíricas buscaram comprovar tal fato.

Koh e Woo (1998) declararam que a utilização de metodologias mais estruturadas, no curso de uma Auditoria, ajudariam a melhorar o desempenho do auditor. Purvis (1987 apud LEE; AZHAM; KANDASAMY, 1998) verificou a utilidade de adotar metodologias estruturadas e semi-estruturadas da coleta dos dados na realização da Auditoria. Sua pesquisa revelou que a utilização de procedimentos de Auditoria estruturados e semi-estruturados, no decorrer de uma Auditoria, pode não necessariamente ser benéfica para as empresas de Auditoria. Isso porque, utilizando tais métodos de coleta de dados, pode-se chegar a ambos os efeitos, funcionais e disfuncionais, sobre o papel desempenhado pela Auditoria.

Pode-se observar que não há um consenso entre as pesquisas quanto à efetividade deste ou daquele método na redução das diferenças de expectativas. Para os usuários, determinado método pode proporcionar uma redução, mas, para as firmas de Auditoria, esse mesmo método pode onerar os seus custos e comprometer a otimização do tempo de realização da Auditoria.

A expansão das responsabilidades dos auditores pode auxiliar na redução das diferenças de expectativa em Auditoria. Humphrey, Moizer e Turley (1993); Knutson (1994) e O'Malley (1993) sugerem que as diferenças de expectativas em Auditoria possam ser reduzidas pela expansão das funções existentes e responsabilidades dos auditores.

## 2.3 A LEGITIMIZAÇÃO DA AUDITORIA

Se os usuários das demonstrações contábeis e o público em geral foram instruídos a crer que o papel do auditor independente envolve a detecção e prevenção de fraude, especialmente em relação a itens materiais, a função do auditor em detectar erro e fraude é relativamente objetiva. Entretanto objetividade absoluta não pode ser garantida visto que “materialidade” e “significado material” são conceitos subjetivos que requerem uma clarificação adicional do conjunto das práticas de Auditoria. (OJO, 2005).

### 2.3.1 O processo de institucionalização e a legitimação social

Ao definir instituição, Scott (1995) a considera como uma estrutura ou atividade cognitiva, normativa ou reguladora, que proporciona estabilidade e significado a um comportamento social. O autor também afirma que as instituições são “transportadas” por vários veículos, como culturas, estruturas e rotinas, que operam em múltiplos níveis de jurisdição. As instituições podem ser formais ou informais, conforme enfatiza North (1995). No primeiro grupo estão inclusas as leis, regras políticas, jurídicas, econômicas e contratos; no segundo, incluem-se tradições, cultura e valores. North (1995) assinala que as instituições formais são mais fáceis de mudar e as informais podem demorar mais tempo, pois dependem dos valores e crenças do ambiente no qual estão inseridas. Esse autor expõe também que, enquanto as primeiras têm a necessidade de uma ação coercitiva do Estado, as segundas não a têm.

Dias Filho (2003) afirma que, em geral, considera-se que uma instituição, ou a etapa final do processo de institucionalização, incorpora um conjunto de pressões e necessidades de determinados atores sociais. Assim, acredita-se que a definição de instituição é importante para o entendimento do processo de institucionalização, pois, segundo Jepperson (1991), enquanto as

instituições representam uma ordem ou padrão social que atingiu um determinado estado ou propriedade, a institucionalização denota o processo que leva a esse estado.

A institucionalização é um processo. Algo que acontece a uma organização com o passar do tempo, refletindo sua história particular, o pessoal que nela trabalhou, os grupos que engloba com os diversos interesses que criaram, e a maneira como se adaptou ao ambiente. (SELZNICK, 1972, p. 14).

Portanto, a institucionalização é um processo que transforma crenças, valores e ações em regras de conduta social, que, com o decorrer do tempo, pode legitimar-se ou não, dependendo do grau de aceitação da sociedade. De acordo com essa afirmação, Dias Filho (2003) assevera que, sob o enfoque fenomenológico, a institucionalização é definida como um processo de criação e perpetuação de grupos sociais. Nas palavras de Meyer e Rowan (1992), trata-se de processos mediante os quais valores, práticas, crenças e obrigações assumem a condição de regra em determinado ambiente.

Diante dessas definições, pode-se sugerir que a Teoria Institucional pode ser capaz de explicar porque determinadas práticas e comportamentos são aceitáveis em alguns ambientes e não prosperam em outros. Também pode 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 verificar seu grau de legitimação e a racionalidade técnica contida nos seus procedimentos de trabalho, em relação aos anseios da sociedade.

O processo de institucionalização se encontra em todas as sociedades, mas comporta vários graus nos diversos sistemas e subsistemas da vida social, dentro de uma mesma sociedade (TATOO, 2005). Cabe aqui ressaltar que, quanto mais uma instituição é tida como natural (considerada como certa) ou não passível de questionamento, maior é seu grau de institucionalização. (JEPPERSON, 1991).

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, representadas na Figura 4:

a) fase inicial de inovação, envolvendo poucos atores; b) fase de rápida difusão; c) fase de saturação e legitimação completa; e d) fase de desinstitucionalização.

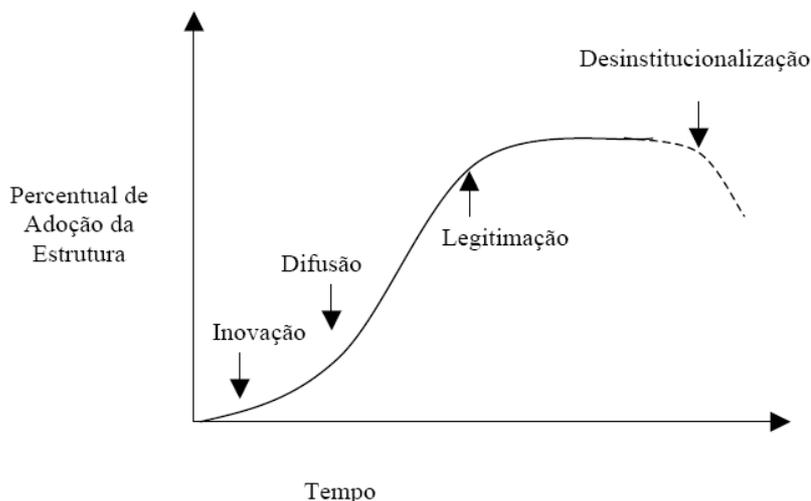


Figura 4: Curva tradicional de institucionalização  
Fonte: LAWRENCE ; JENNINGS, 2001

Tolbert e Zucker (1998) caracterizam o processo temporal de institucionalização como em três estágios: *pré-institucional*, *semi-institucional* e *total institucionalização*, caracterizados por processos seqüenciais: *habitualização*, *objetivação* e *sedimentação*. O Quadro 3 mostra os estágios e processos de institucionalização.

Estágio	Processo	Características
Pré-institucional	Habitualização	Compreende inovações e mudanças efetuadas em resposta a problemas organizacionais específicos que resultam em estruturas no estágio de pré-institucionalização, extremamente limitadas em termos de operação e, geralmente, pouco permanentes. Leva em consideração soluções adotadas em outras organizações, com possibilidade de ocorrência de mimetismo;
Semi-institucional	Objetivação	Consiste no desenvolvimento de consenso social entre os decisores da organização sobre o valor da estrutura a partir da obtenção e análise de informações sobre a sua disseminação em outras organizações do mesmo campo (monitoramento interorganizacional), implicando na difusão da estrutura. Nesse estágio de semi-institucionalização, os Líderes (Defensores das mudanças) desempenham papel importante, realizando as tarefas de teorização que objetivam atribuir uma legitimidade cognitiva e normativa geral.
Total institucionalização	Sedimentação	Caracteriza-se tanto pela propagação, virtualmente completa, de suas estruturas por todo o grupo de atores teorizados como adotantes adequados, como pela perpetuação de estruturas por um período consideravelmente longo de tempo.

Quadro 3: Estágios e processos de institucionalização  
Fonte: FREITAS; GUIMARÃES, 2005

Freitas e Guimarães (2005) evidenciam que “a desinstitucionalização, que constitui a reversão de todo o processo, somente ocorre diante de uma grande mudança no ambiente, que possibilite aos atores com interesses contrários a se opor ou explorar suas fraquezas”.

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 apóia em normas sustentadas pelo consenso e pelas sanções (TEIXEIRA et al., 2007).

A Figura 5 estabelece um comparativo da curva tradicional de institucionalização, demonstrada por Lawrence e Jennings (2001), e aquela demonstrada por Tolbert e Zucker (1998). A partir desta figura, observa-se que, quando a prática se sedimenta, ou seja, alcança a sua total institucionalização, esta se encontra legitimada perante os seus usuários. Depreende-se, então, que a teoria da legitimidade está intimamente ligada à Teoria Institucional.

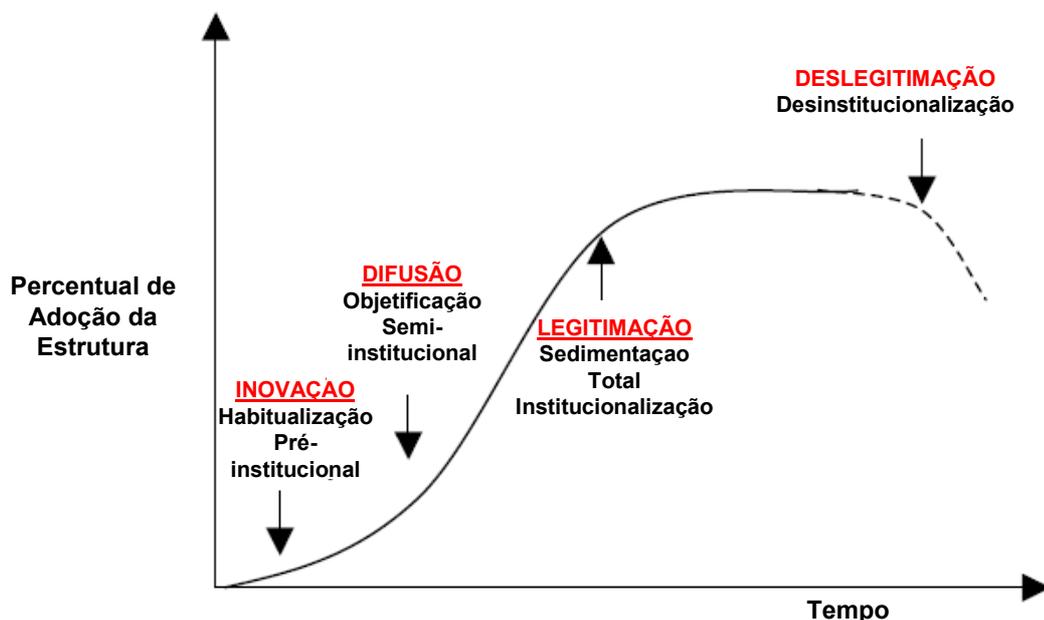


Figura 5: Comparativo da Curva Tradicional de Institucionalização Lawrence e Jennings (2001) versus Tolbert e Zucker (1998)

Fonte: Elaboração própria adaptado de LAWRENCE; JENNINGS, 2001

Schuman (1995) afirma que a legitimidade teria posição central na transformação intelectual proporcionada pela Teoria Institucional, proporcionando um alicerce para um arcabouço de formulações teóricas acerca das forças normativas e cognitivas que constroem, limitam e fortalecem atores organizacionais. O autor afirma que legitimidade e institucionalização seriam,

virtualmente, sinônimos.

Porém, Jepperson (1991) faz um alerta no sentido de que a legitimidade é um produto da institucionalização ou contribui para ela, mas nem sempre está associada a ela, visto que elementos ilegais podem se institucionalizar como fraude, corrupção e crime organizado.

Breton e Côte (2006) evidenciam que, ao longo do tempo, a legitimidade pode ser assimilada dentro da legitimidade tradicional de Weber (1971) ou a legitimidade cognitiva de Schuman (1995). Historicamente, Weber foi o primeiro a reconhecer a legitimidade como algo de importância central na vida social, identificando suas fontes no carisma, nos dispositivos racionais legais e na tradição. (SCOTT, 2001).

Suchman (1995) aprimorou a literatura existente, desenvolvendo a seguinte tipologia: legitimidade pragmática, legitimidade moral e legitimidade cognitiva, em que os três tipos abrangem uma percepção generalizada de que as atividades da organização são desejáveis ou apropriadas dentro de um sistema socialmente construído de normas, valores, crenças e definições, diferenciando-se cada um pelo seu comportamento dinâmico. O Quadro 4, a seguir, apresenta os tipos de Legitimidade.

Legitimidade		
Pragmática	Moral	Cognitiva
Fundamenta-se no cálculo dos interesses dos atores mais ligados à organização.	Reflete uma avaliação positiva da organização e suas atividades, tendo por base valores socialmente construídos.	Consiste na aceitação da organização como necessária ou inevitável sob o ponto de vista de um determinado arcabouço cultural. Em última instância a instituição é dada como certa ( <i>taken for granted</i> ), o que quer dizer que os atores passam a não imaginar mais a sua inexistência.

Quadro 4: Tipos de Legitimidade

Fonte: Elaborado a partir de SUCHMAN, 1995

A legitimidade pode ser definida como o grau em que a empresa ou a indústria amolda-se às expectativas gerais da sociedade em que ela opera. (DAVIDSON, 1996, p. 13). De acordo com essa definição, Finet (1993) especifica que legitimidade envolve a percepção de importantes interesses sociais. A legitimidade também pode vir de legislações e regulamentos, daí a afirmação de que, mais especificamente, legitimidade vem de duas fontes principais: reguladores governamentais e opinião pública. (DEEPHOUSE, 1996).

“Indústrias inteiras podem ser desacreditadas por causa de problemas de legitimidade” (BRE-TON; CÔTÉ, 2006). Confirmando essa assertiva, esse mesmo autor cita que os bancos canadenses têm sido criticados severamente por seus níveis de lucro e pelas práticas comerciais que utilizam para manter sua tendência crescente. Tais críticas têm forçado o governo a buscar intervir no setor e, por outro lado, a Associação de Banqueiros Canadenses a buscar ações para proteger seus membros da interferência do Estado, bem como a adotar estratégias visando mudar a percepção pública.

Corroborando com a afirmativa de que a legitimidade reside na opinião pública, Davidson (1996) cita os casos da Exxon após o desastre da Valdez e da Dow Chemical e a produção de napalm<sup>5</sup> durante a Guerra do Vietnam. Suas reputações foram seriamente abaladas e a legitimidade atacadas.

A já mencionada queda da Enron, cujas contas foram auditadas pela Arthur Andersen anteriormente à falência, também contribuiu para que a legitimidade das empresas de Auditoria fosse questionada naquele momento. Na época, foi questionada a reputação das empresas de Auditoria, reduzindo bastante sua legitimidade perante o público. Por essa razão, elaborou-se a publicação da Lei Sarbanes-Oxley, buscando restabelecer a confiança dos usuários e a percepção do público em relação à Auditoria independente.

### **2.3.2 A auditoria e a produção de legitimidade**

O fato de a Contabilidade ser mais que uma técnica neutra está bem estabelecido. Ela molda preferências, rotinas organizacionais e as formas de visibilidade que apóiam e dão sentido à tomada de decisão. (POWER, 2003). Ainda segundo esse autor, há diversos estudos empíricos que suportam essa visão, a maioria dos quais versa sobre: funcionamento do orçamento e sistemas de controle, custo padrão, ABC e outros aspectos do campo da Contabilidade Gerencial; porém muito pouco é explorado sobre a Auditoria.

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 *ging concern*<sup>6</sup>. 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

---

<sup>5</sup> A Dow Chemical teve de administrar graves problemas de imagem por ter sido, durante a guerra do Vietnã, a principal fornecedora de *napalm* para o exército americano, que foi utilizado como arma química e que até os dias atuais traz problemas sérios para a agricultura e para os participantes da guerra.

<sup>6</sup> Parecer que tem um parágrafo de ênfase, informando que a empresa pode entrar em descontinuidade operacional no próximo exercício social.

nem sempre a emissão de um parecer *going concern* significa necessariamente que a empresa terá suas atividades descontinuadas no próximo período, visto que a literatura cita dois tipos de erros de classificação, com custos associados, no contexto das opiniões da Auditoria e falências (HOPWOOD; MCKEOWN; MUTCHLER, 1994; CARCELLO; HERMANSON; HUSS, 1995, 1997; RAGHUNANDAN; RAMA, 1995). Um erro de classificação Tipo I ocorre quando um cliente recebe uma opinião *going-concern* do auditor, mas subsequente-mente 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.

Representantes tradicionais da contabilidade financeira sugerem que a Auditoria é um controle sobre a 'qualidade' das contas, e que isto torna o auditor visível por meio de inspeção *ex post* periódica dos livros e registros contábeis por uma entidade independente. (POWER, 1997).

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.

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.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo estão apresentados os procedimentos metodológicos adotados para a viabilização da pesquisa desta dissertação. Em primeiro lugar, encontram-se apresentados o problema e as hipóteses. Em seguida, é detalhado o modelo operacional da pesquisa, destacando as variáveis dependente e independentes, bem como a apresentação das escalas propostas pelo questionário da pesquisa. E, por fim, encontram-se demonstradas as técnicas estatísticas utilizadas para validar as escalas, testar as hipóteses e operacionalizar a pesquisa.

#### 3.1 PROBLEMA DE PESQUISA E HIPÓTESES

“Uma forma de conceber um problema científico é relacionar vários fatores (variáveis independentes) com o fenômeno estudado” (MARCONI; LAKATOS, 2002, p. 27). De acordo com essa afirmação, pode-se dizer que o problema delineado para esta pesquisa é um problema científico, pela utilização de testes empíricos, relacionando as variáveis observadas.

Para responder ao questionamento desta pesquisa, foram propostas hipóteses, com a finalidade de conduzir a verificação empírica dos objetivos, definidos em alinhamento ao problema de pesquisa. Marconi e Lakatos (2002, p. 28) registram que “a função da hipótese, na pesquisa científica, é propor explicações para certos fatos e ao mesmo tempo orientar a busca de outras informações”.

De acordo com o estabelecido no capítulo inicial, a pesquisa empírica proposta nesta dissertação procura responder ao problema de pesquisa que segue: Existem diferenças significativas entre as expectativas dos usuários da Contabilidade e o conteúdo das Normas de Auditoria, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, CFC, no tocante ao papel que se atribui ao Auditor Independente?

As pesquisas empíricas apresentadas na fundamentação teórica desta dissertação evidenciam, em sua maioria, que existem diferenças de expectativas entre os diversos usuários da Contabilidade, assim como entre as expectativas destes e as dos auditores independentes (NAIR;

RITTENBERG, 1987; HUMPHREY; MOIZER; TURLEY, 1992; SCHELLUCH, 1996; BEST; BUCKBY; TAN, 2001; LIN, 2004; FRANK; LOWE; SMITH, 2004; DIXON; WOODHEAD; SOHLIMAN, 2006; SIDANI, 2007; SAHA; BARUAH (2008); ALMEIDA; COLOMINA, 2008).

Essas pesquisas foram realizadas em diversos países. Partindo do pressuposto de que resultados semelhantes podem se repetir em uma pesquisa desta natureza realizada no Brasil, foram formuladas as seguintes hipóteses:

**H<sub>A</sub>:** Existe diferença significativa entre as expectativas dos usuários da Contabilidade e o conteúdo das normas de Auditoria editadas pelo CFC.

Acredita-se que serão encontradas diferenças de expectativas entre os usuários da Contabilidade e as normas de Auditoria, visto que estas estabelecem a função do auditor independente; sendo que pode haver diferença entre o que o público espera que o auditor faça, e o que este tenha realmente a obrigação de executar, de acordo com as normas e regulamentos (BLACK; GARDNER, 1998; ALMEIDA, 2004; PORTER, 1993).

**H<sub>B</sub>:** Não existe diferença significativa entre as expectativas dos auditores independentes e o conteúdo das normas de Auditoria editadas pelo CFC.

Em relação aos auditores independentes e as normas de auditoria, a crença é que não haja diferenças de expectativas, visto que o auditor é conhecedor das normas que regulamentam a sua profissão; parte-se do pressuposto de que a opinião deste sobre a sua função se coaduna com o que estabelecem as normas que regulamenta a profissão.

**H<sub>C</sub>:** Existe diferença significativa entre as expectativas dos auditores independentes e as expectativas dos usuários da Contabilidade.

É esperado que haja diferenças de expectativas entre auditores independentes e demais usuários da Contabilidade, corroborando com as pesquisas apresentadas na fundamentação teórica desta dissertação.

**H<sub>D</sub>:** Quanto maior o nível de envolvimento com práticas de Auditoria, menor é a diferença de

expectativas.

O grau de envolvimento com práticas de auditoria pode possibilitar o aumento do conhecimento do usuário em relação à função do auditor independente. Como é demonstrado em pesquisas empíricas, um maior nível de conhecimento em auditoria pode contribuir na redução das diferenças de expectativas em auditoria (LEE; AZHAM; KANDASAMY, 2008; MONROE; WOODLIFF, 1993; GRAMLING; SCHATZBERG; WALLACE, 1996; BAILEY; BYLINSKI; SHIELDS, 1983; EPSTEIN; GEIGER, 1994).

Por isso, espera-se encontrar nos resultados desta pesquisa que um maior grau de envolvimento em auditoria, por parte dos respondentes, poderá possibilitar uma redução nas diferenças de expectativas em auditoria. Essa hipótese foi subdividida em outras três, buscando testá-la aos grupos anteriores, conforme segue:

**H<sub>DA</sub>:** Quanto maior o nível de envolvimento com práticas de Auditoria menor é a diferença de expectativas dos usuários da Contabilidade em relação ao conteúdo das normas de Auditoria.

**H<sub>DB</sub>:** Quanto maior o nível de envolvimento com práticas de Auditoria menor é a diferença de expectativas dos auditores independentes em relação ao conteúdo das normas de Auditoria editadas pelo CFC.

**H<sub>DC</sub>:** Quanto maior o nível de envolvimento com práticas de Auditoria menor é a diferença de expectativas dos auditores independentes em relação às expectativas dos usuários da Contabilidade.

### 3.2 MODELO OPERACIONAL DA PESQUISA

O modelo operacional delineado para a investigação empírica desta dissertação aborda tópicos relevantes das normas de Auditoria editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que podem apontar diferenças de expectativas entre usuários das demonstrações contábeis e auditores em relação às normas; e também entre auditores e usuários das demonstrações contábeis. A operacionalização desta investigação pode ser visualizada na Figura 6, que corres-

ponde a uma representação gráfica do modelo utilizado para o teste de hipóteses:

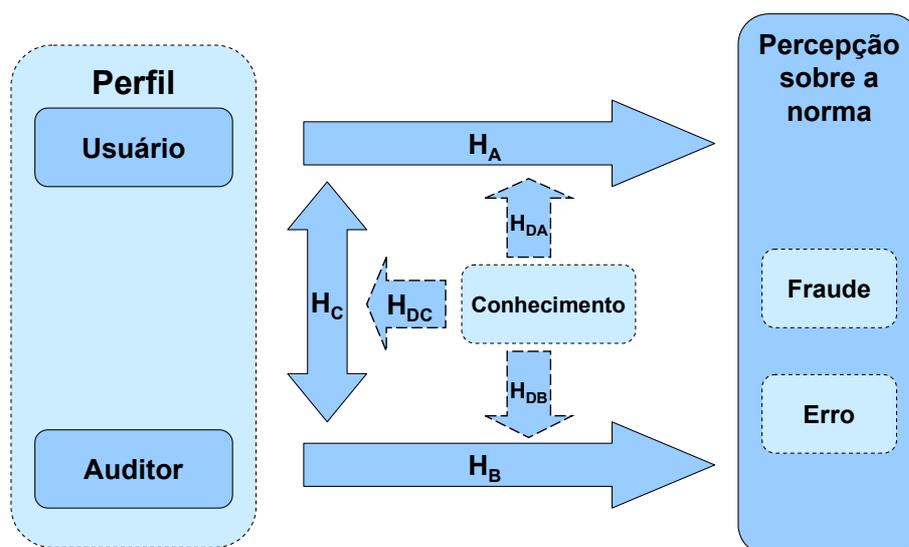


Figura 6: Modelo operacional da pesquisa  
Fonte: Elaboração própria, 2009

O modelo operacional da pesquisa destaca a existência de uma variável dependente e duas variáveis independentes operacionalizadas na pesquisa: a variável dependente é a percepção que os usuários das demonstrações contábeis têm sobre a norma; e as variáveis independentes são: a) o perfil do respondente, se ele é auditor ou demais usuários da contabilidade; e b) o nível de envolvimento com práticas de Auditoria.

A variável independente “perfil do respondente”, que segrega a amostra em auditores e demais usuários da Contabilidade, é encontrada através das seguintes afirmações constantes no questionário desta dissertação.

1. Eu trabalho ou já trabalhei manuseando relatórios ou informações contábeis.
2. Eu trabalho ou já trabalhei exercendo a função de auditor independente.

As respostas para essas afirmações foram obtidas a partir de uma escala de sete pontos (1 = discordo totalmente; 7 = concordo totalmente), em que apenas os rótulos dos extremos foram apresentados ao respondente. A construção dessa escala encontra-se minuciosamente detalhada no item 4.1.1 desta dissertação.

Para a medição da outra variável independente “nível de envolvimento com práticas de Auditoria” e da variável dependente “percepção sobre a norma” em relação a fraudes e erros, foram propostas escalas, que serão detalhadas no item a seguir. Será também explicada na seção

3.2.1, a escala “mensuração da atitude dos usuários sobre legitimidade”, que será utilizada para fazer uma análise adicional, buscando fundamentar os achados referentes às diferenças de expectativas em Auditoria encontrados na pesquisa desta dissertação, à luz da Teoria da Legitimidade.

### **3.2.1 Escalas propostas**

As escalas propostas para a mensuração desta pesquisa foram: a) nível de envolvimento com práticas de Auditoria; b) mensuração da atitude dos usuários em relação à prevenção e detecção de fraudes; c) mensuração da atitude dos usuários em relação à prevenção e detecção de erros; e d) mensuração da atitude dos usuários sobre legitimidade. A seguir, será apresentada cada uma dessas escalas.

Escala desenvolvida anteriormente para medir constructos relacionados a diferenças de expectativas em auditoria, versando sobre o papel do auditor em relação a erros e fraudes, em pesquisa realizada por Best, Buckby e Tan (2001) serviu de ponto de partida para o desenvolvimento das duas escalas utilizadas para a mensuração da variável dependente desta pesquisa, que inicialmente estavam segregadas em duas escalas: mensuração da atitude dos usuários em relação à prevenção e detecção de fraudes, e mensuração da atitude dos usuários em relação à prevenção e detecção de erros.

Para a definição de cada um desses constructos, foram mantidas algumas afirmações das escalas utilizadas pelos citados autores, outras afirmações foram adaptadas, e as demais inclusas, de acordo com as normas de auditoria vigentes no Brasil. Como a finalidade desta dissertação é verificar a percepção dos usuários da contabilidade acerca do papel desempenhado pelo auditor independente, identificando se há diferenças de expectativas significativas em relação ao conteúdo das normas de auditoria independente editadas pelo CFC, as escalas para mensuração da variável dependente citadas anteriormente devem estar de acordo com estas normas. Apesar de essas duas escalas terem tido influência de um constructo anterior, não deixa de ser uma escala nova.

Já para a medição das escalas “nível de envolvimento com práticas de Auditoria” e “mensura-

ção da atitude dos usuários sobre legitimidade”, foram desenvolvidas escalas totalmente próprias, por não ter sido encontrada na literatura escalas de mensuração para tais variáveis, adequadas aos objetivos dessa pesquisa.

As listas de afirmações para cada uma das escalas foram submetidas para a apreciação de dois especialistas, ambos, professores doutores da graduação e pós-graduação da Universidade Federal da Bahia (UFBA). O primeiro é Doutor em Contabilidade e Controladoria, pela Universidade de São Paulo (USP), com vasta experiência em Auditoria e Teoria da Contabilidade; o segundo é Doutor em Administração também pela USP, com vasta experiência em Finanças. A função dos especialistas nesta fase 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.

Esta fase inicial de validação pelos especialistas teve como resultado o refinamento das escalas, permanecendo os itens considerados relevantes para a medição do constructo. Posteriormente, essas escalas passaram por análise estatística de dimensionalidade, confiabilidade e validade de convergência.

#### a) Mensuração do nível de envolvimento com práticas de Auditoria

Essa variável independente foi proposta a partir de desenvolvimento próprio de escala desenvolvida para essa finalidade, e validada por especialistas, conforme explicitado anteriormente. As pesquisas indicam que um maior nível de envolvimento – isto é, conhecimento e prática – relacionado à Auditoria ajuda a reduzir as diferenças de expectativas em Auditoria (BAILEY; BYLINSKI; SHIELDS, 1983; MONROE; WOODLIFF, 1993; EPSTEIN; GEIGER, 1994, GRAMLING; SCHATZBERG; WALLACE, 1996, LEE; AZHAM; KANDASAMY, 2008).

Partindo desse ponto de vista, buscou-se enumerar uma série de habilidades que um indivíduo possa ter e que estão relacionadas a conhecimentos teóricos e práticos em auditoria, chegando assim a uma série de seis afirmações que buscaram retratar o nível de envolvimento com prá-

ticas de Auditoria, conforme demonstrado na Figura 7.

Apresente o seu grau de concordância, escolhendo um número entre 1 (caso discorde totalmente) e 7 (caso concorde totalmente). Alternativas intermediárias também podem ser escolhidas.

1a	Eu já estudei assuntos relacionados à Contabilidade.	Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
1b	Eu trabalho ou já trabalhei exercendo a função de contador.	Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
1c	Eu trabalho ou já trabalhei manuseando relatórios ou informações contábeis.	Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
1d	Eu já estudei assuntos relacionados à Auditoria.	Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
1e	Eu trabalho ou já trabalhei exercendo a função de auditor independente.	Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
1f	Eu conheço as normas de Auditoria do Conselho Federal de Contabilidade.	Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente

Figura 7: Nível de envolvimento com práticas de auditoria

Fonte: Elaboração própria, 2009

#### b) Mensuração da atitude dos usuários em relação à prevenção e detecção de fraudes

Esta escala, desenvolvida a partir de constructos de pesquisa realizada por Best, Buckby e Tan (2001), com alterações para se adequar às normas de Auditoria independente editadas pelo CFC e aos objetivos propostos nesta dissertação, foi validada pelos especialistas mencionados anteriormente. Ela busca mensurar as diferenças de expectativas em Auditoria em relação a usuários *versus* Normas; Auditores *versus* Normas; e Usuários *versus* Auditores, em relação à prevenção e detecção de fraudes.

As normas de Auditoria, editadas pelo CFC, apesar de estabelecerem que o auditor independente tem a obrigação de planejar o seu trabalho considerando a possibilidade de detectar fraudes materiais, diz que ele não é responsável e nem pode ser responsabilizado pela previsão e detecção de fraudes, sendo essa obrigação primeiramente atribuída a administração da entidade.

Portanto, caso o respondente domine, de fato, a norma, todas as respostas deste bloco deveriam ser iguais a um. Porém, como a hipótese principal deste estudo sustenta que existem diferenças significativas entre as expectativas dos usuários e as normas de Auditoria – mas não existe diferença entre as expectativas dos auditores independentes –, espera-se uma resposta dos auditores próxima ao que estabelecem as normas; e uma resposta dos demais usuários da

Contabilidade mais distante das normas.

Portanto, buscou-se enumerar, nesta escala, afirmações que estão de acordo com o que estabelecem as normas sobre papel do auditor independente em prevenir e detectar fraudes. Dessa forma, chegou-se a uma série de dez afirmações que buscam mensurar a atitude do usuário em relação à prevenção e detecção de fraudes, conforme demonstra a Figura 8.

Por favor, expresse a sua opinião em relação a cada uma das afirmativas deste bloco. Lembre-se de não deixar nenhuma em branco.

2 <sup>a</sup>	Eu acredito que os usuários das informações contábeis podem ter certeza de que as demonstrações contábeis auditadas não contêm fraudes.	Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
2b	Eu acredito que o auditor não deve considerar a possibilidade de ocorrência de fraudes.	Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
2c	Eu acredito que o auditor seja responsável e possa ser responsabilizado pela prevenção de fraudes.	Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
2d	Eu acredito que o auditor seja responsável e possa ser responsabilizado pela detecção de fraudes.	Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
2e	Eu acredito que o auditor independente assuma responsabilidade pela qualidade dos mecanismos de controles internos adotados pela empresa.	Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
2f	Eu acredito que, ao planejar a Auditoria, o auditor não deve indagar junto à administração da entidade auditada sobre fraudes que tenham sido detectadas.	Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
2g	Eu acredito que, ao detectar fraudes, o auditor não tenha a obrigação de comunicar à administração da entidade auditada.	Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
2h	Eu acredito que, ao detectar fraudes, o auditor tenha a obrigação de comunicar aos órgãos competentes.	Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
2i	Eu acredito que, ao detectar fraudes, o auditor não deva sugerir medidas corretivas, informando sobre os possíveis efeitos no seu parecer, caso elas não sejam adotadas.	Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
2j	Eu acredito que, ao detectar fraudes, o auditor deva imediatamente emitir um parecer com ressalva ou adverso.	Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente

Figura 8: Nível de atitude em relação à prevenção e detecção de fraudes.

Fonte: Elaboração própria, 2009

c) Mensuração da atitude dos usuários em relação à prevenção e detecção de erros

Para o desenvolvimento desta escala, o ponto de partida também foram os constructos da pesquisa realizada por Best, Buckby e Tan (2001), com alterações, para se adequar às normas de Auditoria independente editadas pelo CFC e aos objetivos desta dissertação. Validada inicialmente pelos especialistas mencionados anteriormente, essa escala busca mensurar as diferenças de expectativas em Auditoria em relação a usuários *versus* Normas; Auditores *versus* Normas; e Usuários *versus* Auditores, em relação à prevenção e detecção de erros nas demonstrações contábeis auditadas.

As normas de Auditoria, editadas pelo CFC, apesar de estabelecerem que o auditor independente tem a obrigação de planejar o seu trabalho considerando a possibilidade de detectar erros materiais, afirmam que ele não é responsável e nem pode ser responsabilizado pela prevenção e detecção de erros, sendo essa obrigação primeiramente atribuída a administração da entidade.

Portanto, caso o respondente domine, de fato, a norma, todas as respostas deste bloco deveriam ser iguais a um. Porém, como a hipótese principal deste estudo sustenta que existem diferenças significativas entre as expectativas dos usuários e as normas de Auditoria – mas não existe diferença entre as expectativas dos auditores independentes –, espera-se que as respostas dos auditores estejam próximas ao que estabelecem as normas; e as respostas dos demais usuários da Contabilidade estejam mais distante do que estabelecem as normas.

Assim, buscou-se enumerar nesta escala afirmações de acordo com o que estabelecem as normas sobre papel do auditor independente em prevenir e detectar erros. Dessa forma, chegou a uma série de oito afirmações que buscam mensurar a atitude do usuário em relação à prevenção e detecção de erros, conforme demonstra a Figura 9.

Por favor, expresse a sua opinião em relação a cada uma das afirmativas deste bloco. Lembre-se de não deixar nenhuma em branco.

3 <sup>a</sup>	Eu acredito que os usuários das informações contábeis possam ter a certeza de que as demonstrações contábeis auditadas não contém erros materiais	Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
3b	Eu acredito que o auditor não deve considerar a possibilidade de ocorrência de erros nas demonstrações contábeis auditadas.	Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
3c	Eu acredito que o auditor seja responsável por prevenir a ocorrência de erros nas demonstrações contábeis auditadas.	Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
3d	Eu acredito que o auditor seja responsável pela detecção de erros nas demonstrações contábeis auditadas.	Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
3e	Eu acredito que o auditor possa ser responsabilizado, caso não previna e detecte erros nas demonstrações contábeis auditadas.	Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
3f	Eu acredito que, ao detectar erros nas demonstrações contábeis, o auditor não tenha a obrigação de comunicar à administração da entidade auditada.	Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
3g	Eu acredito que, ao detectar erros nas demonstrações contábeis, o auditor não deve sugerir medidas corretivas, e informar sobre os possíveis efeitos no seu parecer, caso elas não sejam adotadas.	Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
3h	Eu acredito que, ao detectar erros nas demonstrações contábeis, o auditor deve imediatamente emitir um parecer com ressalva ou adverso.	Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente

Figura 9: Nível de atitude em relação à prevenção e detecção de erros.  
Fonte: Elaboração própria, 2009

#### d) Mensuração do nível de atitude da legitimidade

Para a mensuração do nível de atitude da legitimidade, foi desenvolvida uma escala própria e validada inicialmente pelos especialistas, especificados anteriormente. A escala buscou obter indícios de legitimidade por parte dos usuários e auditores sobre a função da Auditoria, conforme mostram as afirmações apresentadas na Figura 10. Ressalta-se que essas escalas estão destinadas à análise e conclusão dos dados obtidos acerca das diferenças de expectativas em Auditoria.

Conforme visto na fundamentação teórica, diferenças de expectativas em Auditoria estão in-

timamente ligadas à teoria da legitimidade, pois a legitimidade reside na opinião pública e uma distância entre o que se espera do papel do auditor e o que ele mesmo está obrigado a realizar pode contribuir para colocar em xeque a legitimidade da Auditoria. Segundo pesquisa realizada por Power (2003), conclui-se que a Auditoria exporta e importa legitimidade, e que ela 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.

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. Portanto, caso o respondente atribua essa legitimidade à Auditoria, todas as respostas deste bloco deveriam ser iguais ou estarem próximas a sete.

Partindo desse entendimento, foi proposta uma escala com uma série de oito afirmações, que busca medir o nível de atitude da legitimidade que os usuários atribuem à Auditoria Independente, conforme pode ser visualizada na Figura 10.

A expectativa é de que tanto as respostas dos auditores como dos demais usuários da contabilidade sugiram um alto grau de legitimidade da Auditoria Independente, sendo esperado que os últimos a legitimem mais que os primeiros.

4 <sup>a</sup>	Eu acredito que a Auditoria Independente melhora a qualidade da informação contábil divulgada ao mercado.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
4 <sup>b</sup>	Eu acredito que a Auditoria Independente atua como um mecanismo de prevenção à ocorrência de erros ou fraudes na elaboração das demonstrações contábeis.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente

4c	Eu acredito que a Auditoria Independente fornece subsídios para a melhoria na tomada de decisões de investimentos no curto prazo.	Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
4d	Eu acredito que a Auditoria Independente fornece subsídios para a melhoria na tomada de decisões de investimento no longo prazo.	Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
4e	Eu acredito que a Auditoria Independente garante a produção de informações mais confiáveis para o mercado financeiro.	Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
4f	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.	Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
4g	Eu acredito que a Auditoria Independente fornece subsídios para avaliação de desempenho dos gestores.	Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
4h	Eu acredito que a Auditoria Independente fornece subsídios para o planejamento estratégico.	Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente

Figura 10: Nível de atitude sobre legitimidade.

Fonte: Elaboração própria, 2009

### 3.3 TÉCNICAS ESTATÍSTICAS UTILIZADAS

As técnicas estatísticas utilizadas para testar as hipóteses apresentadas anteriormente nesta dissertação podem ser subdivididas em duas partes: na primeira foi feita a validação das escalas utilizadas na pesquisa. Na segunda foram testadas as hipóteses do estudo a partir da utilização da utilização dos testes de diferenças de médias estatística teste ( $t_i$ ) para uma e duas amostras e testes de regressão linear simples e múltipla.

#### 3.3.1 Validação de escalas

As escalas utilizadas para a mensuração de variáveis desta pesquisa foram avaliadas, levando-

se em consideração três aspectos: a) Dimensionalidade; (b) Confiabilidade; e (c) Convergência. De acordo com o que preconizam Hair e outros (2005) e Netemeyer e outros (2003), as etapas finais do desenvolvimento de uma escala referem-se à definição de dimensionalidade, a avaliação da sua confiabilidade e a validade de convergência.

Para a **análise de dimensionalidade**, utilizou-se a Análise Fatorial Exploratória de Componentes Principais, e também o Índice Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e Teste de Esfericidade de Bartlett. Essas etapas foram realizadas, utilizando-se os dados reais dos questionários, na seção 4.2 desta dissertação.

De acordo com Hair e outros (2003), a análise fatorial aborda o problema de analisar as estruturas das inter-relações (correlação) entre um grande número de variáveis, definindo um conjunto de dimensões latentes comuns, chamadas de fatores. Pode-se dizer que a Análise Fatorial agrupa um conjunto de variáveis em uma quantidade menor de dimensões ou fatores. É recomendada a análise fatorial para medir a dimensionalidade da escala (HAIR et al., 2005; NETEMEYER et al., 2003; SERPA, 2006).

Nesta pesquisa, foi utilizada a Análise Fatorial exploratória; o método de extração dos fatores utilizado foi a análise de componentes principais. Esse método foi escolhido pois, de acordo com Kim e Mueller (1982, apud SERPA, 2006), é considerado o método ideal para condensar as variáveis na primeira etapa da análise fatorial.

Na escolha do número de fatores, levou-se em consideração o critério do autovalor, significando que serão considerados somente os fatores ou dimensões com autovalor acima de 1,0. Isso comprova a unidimensionalidade da escala. Essa escolha se deu pelo fato de que uma escala é considerada unidimensional quando se pode demonstrar estatisticamente que seus itens estão fortemente associados uns aos outros, formando um único constructo ou fator (SERPA, 2006).

Ainda em relação à análise de dimensionalidade, após definidos os constructos ou fatores, foram aplicados o índice Kaiser-Meyer-Olkin (KMO), que mede a adequação da análise fatorial à amostra, e também o teste de esfericidade de Bartlett, que é um indicador que comprova ou não se a análise fatorial da escala é apropriada, testando a hipótese nula de que os itens na matriz de correlação não estão correlacionados.

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 **análise de confiabilidade** foi avaliada após o estabelecimento da unidimensionalidade das escalas. A medida diagnóstica utilizada nesta pesquisa foi o 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).

Através da **Análise de convergência** busca-se validar a escala – afirmativa confirmada por Hair e outros (2005), que asseveram que, após garantir que uma escala está de acordo com a sua definição conceitual, é unidimensional e atende aos níveis necessários de confiabilidade, o pesquisador deve validar a escala. Esses mesmos autores afirmam que a validade convergente avalia o grau em as medidas do mesmo conceito estão correlacionadas. Portanto, para validar as escalas foi calculado o coeficiente de correlação  $\rho$  de *Spearman*, que busca identificar se os itens que medem o *constructo* apresentam uma correlação razoavelmente alta entre si, ou seja, se convergem para um mesmo fator.

### 3.3.2 Testes de hipóteses

Na pesquisa desta dissertação, os testes de hipóteses foram aplicados levando em consideração o agrupamento dos dados de acordo com as hipóteses delineadas –  $H_A$ ,  $H_B$ ,  $H_C$ ,  $H_{DA}$ ,  $H_{DB}$  e  $H_{DC}$ . Como a amostra utilizada nesta pesquisa foi composta por um número superior a 30 observações (50 para a amostra de auditores e 106 para a amostra dos demais usuários da Contabilidade), justifica-se a utilização de estatísticas paramétricas para a verificação da existência de diferenças significativas propostas nas hipóteses  $H_A$ ,  $H_B$  e  $H_C$  (HAIR et al., 2005; BRUNI, 2009).

Parte-se do pressuposto nas hipóteses  $H_A$  e  $H_B$ , da existência de diferenças de expectativas em auditoria entre os usuários da Contabilidade e auditores, respectivamente, em relação ao que estabelecem as normas de Auditoria Independente, editadas pelo CFC. Já a hipótese  $H_C$  busca verificar se há essa diferença entre os grupos, isto é, entre os auditores e demais usuários da Contabilidade. Portanto, o método estatístico utilizado para testar estas hipóteses foi a estatística teste ( $t_i$ ) para uma amostra, para as hipóteses  $H_A$  e  $H_B$  e a estatística teste ( $t_i$ ) para duas amostras para a hipótese  $H_C$ . 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  $t$ .

Para a realização dos procedimentos, foram seguidos os seguintes passos, recomendados por Bruni (2009): a) formulação das hipóteses, nula ( $H_0$ ) e alternativa ( $H_1$ ); b) definição da distribuição de probabilidade a utilizar, a depender do tamanho da amostra e do conhecimento do desvio padrão populacional; c) definição do nível de significância; d) cálculo da estatística teste ( $t_i$ ) utilizando SPSS; e e) definição de qual hipótese deve ser aceita, sendo que duas situações devem ser consideradas. 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.

A hipótese  $H_D$  buscou verificar se um maior nível de envolvimento com práticas de Auditoria contribui para a redução das diferenças de expectativas. Com essa finalidade, a hipótese  $H_D$  foi desdobrada em três ( $H_{DA}$ ,  $H_{DB}$  e  $H_{DC}$ ), fazendo os cruzamentos entre os mesmos grupos utilizados para testar  $H_A$ ,  $H_B$  e  $H_C$ , verificando agora a correlação existente entre as diferentes percepções sobre as normas (variável dependente) e o nível de envolvimento com práticas de Auditoria (variável independente). As hipóteses  $H_{DA}$  e  $H_{DB}$  buscaram verificar, especificamente, se um maior o nível de envolvimento com práticas de auditoria, estaria relacionado a menores diferenças de expectativas entre usuários da Contabilidade e auditores, respectivamente, em relação às normas de Auditoria Independente editadas pelo CFC. Já a hipótese  $H_{DC}$  testou se o nível de envolvimento com práticas de Auditoria contribuiria para reduzir as diferenças de expectativas entre os dois grupos de usuários; dessa forma, foi incluída mais uma variável independente no seu modelo, o perfil do usuário.

Assim, o método estatístico utilizado para a verificação das hipóteses  $H_{DA}$  e  $H_{DB}$  foi a regressão linear simples e para a  $H_{DC}$  foi a regressão linear múltipla, pois nesta última consta a presença de duas variáveis independentes. Hair e outros (2005) assinalam que a análise de re-

gressão é uma ferramenta analítica poderosa planejada para explorar todos os tipos de relações de dependência, que tem por objetivo prever uma única variável dependente a partir do conhecimento de uma ou mais variáveis independentes, sendo que quando o problema envolve uma única variável independente é denominada regressão linear simples e quando o problema envolve duas ou mais variáveis independentes denomina-se regressão linear múltipla. Os autores complementam que os dados da análise de regressão devem ser métricos ou adequadamente transformados.

Para a realização desta estatística, foram seguidos os cinco passos recomendados por Bruni (2009), conforme já discriminados anteriormente: a) formulação das hipóteses, nula ( $H_0$ ) e alternativa ( $H_1$ ); b) definição da distribuição de probabilidade a utilizar, a depender do tamanho da amostra e do conhecimento do desvio padrão populacional; c) definição do nível de significância; d) cálculo da estatística teste ( $t_i$ ) utilizando SPSS; e e) definição de qual hipótese deve ser aceita, sendo que duas situações devem ser consideradas. Se **Sig.  $\geq 0,05$** : aceita a hipótese nula ( $H_0: \beta = 0$ ) de que não existe relação entre as variáveis, e sendo **Sig.  $< 0,05$** : aceita a hipótese alternativa ( $H_1: \beta \neq 0$ ) de que existe relação entre as duas variáveis.

O Quadro 5 resume as principais técnicas estatísticas utilizadas por hipótese de pesquisa:

<b>Hipóteses</b>	<b>Procedimentos Estatísticos</b>
H <sub>A</sub>	Estatística teste ( $t_i$ ) para uma amostra
H <sub>B</sub>	Estatística teste ( $t_i$ ) para uma amostra
H <sub>C</sub>	Estatística teste ( $t_i$ ) para duas amostras
H <sub>DA</sub>	Regressão linear simples
H <sub>DB</sub>	Regressão linear simples
H <sub>Dc</sub>	Regressão linear múltipla

Quadro 5: Principais procedimentos estatísticos por hipótese de pesquisa  
Fonte: Elaboração própria, 2009

### 3.3.3 Operacionalização da pesquisa

A pesquisa desta dissertação foi operacionalizada através de questionários submetidos a auditores independentes e demais usuários das demonstrações contábeis, estes últimos representados por estudantes de pós-graduação *lato sensu*. O questionário foi dividido em cinco partes, delineadas e apresentadas anteriormente, que são elas: a) nível de envolvimento com práticas

de Auditoria; b) mensuração da atitude dos usuários em relação à prevenção e detecção de fraudes; c) mensuração da atitude dos usuários em relação à prevenção e detecção de erros; e d) mensuração da atitude dos usuários sobre legitimidade; e outras informações coletadas.

O questionário foi formulado a partir de formulário *on line* do *Google docs*<sup>7</sup>. Uma parte das respostas foi obtida por meio do mencionado formulário, o qual foi enviado para os e-mails de auditores e listas de estudantes de pós-graduação *lato sensu*. A outra parte das respostas foi obtida a partir da aplicação presencial em turmas de MBA, ligadas à Administração e Contabilidade.

Os questionários aplicados presencialmente foram, posteriormente, digitados no formulário do *Google docs*, o qual se encarregou de fazer a tabulação dos dados. Depois de tabulados, os dados foram submetidos a testes estatísticos, utilizando o Statistical Package for Social Sciences (SPSS), versão 15.0, sendo posteriormente analisados à luz do referencial teórico apresentado no Capítulo 2, para em seguida destacar as conclusões em relação aos resultados encontrados na pesquisa.

---

<sup>7</sup> O documento pode ser visualizado no URL: <<http://spreadsheets.google.com/viewform?formkey=dHJDSk9SUHRBT2hwYlVrQ1Uyek9OOVE6MA>>.

## 4 ANÁLISE DOS DADOS

Neste capítulo, caracteriza-se, inicialmente, a amostra coletada; em seguida, são apresentados os resultados da validação das escalas da pesquisa. Por fim, evidenciam-se os resultados dos testes de hipóteses obtidos por intermédio da aplicação de ferramentas estatísticas no tratamento dos dados coletados.

### 4.1 CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA COLETADA

A coleta dos dados foi efetuada junto a auditores independentes e a estudantes de pós-graduações *lato sensu*, ligados às áreas de Contabilidade e Administração, nas faculdades de administração e Ciências Contábeis da Universidade Federal da Bahia.

Estudantes de graduação e de pós-graduação vêm sendo amplamente utilizados em pesquisa de investigação científica e sua opinião é válida quando comparada àquela de investidores não profissionais, ou seja, em pesquisas de senso comum, conforme evidências empíricas apresentadas a seguir.

Liyanarachchi e Milne (2005) afirmam que as evidências empíricas sugerem que os estudantes podem ser substitutos adequados para os profissionais em tarefas de tomada de decisão. E os resultados de sua pesquisa indicam que, em geral, decisões de investimentos de estudantes, de curto e longo prazos, se comparam com as dos praticantes. Estes achados incentivam mais investigações empíricas sobre a adequação dos estudantes como substitutos para os praticantes.

Outro estudo conduzido por Elliott e outros (2007), sob o título *Are M.B.A. Students a Good Proxy for Nonprofessional Investors?* utilizou duas perguntas, uma de complexidade relativamente baixa e outra de complexidade relativamente alta, e comparou a resposta dos dois grupos, estudantes de MBA e investidores não profissionais. Os resultados dessa pesquisa sugerem que o uso de estudantes de MBA como uma *proxy* para investidores não profissionais é uma escolha metodológica válida.

A amostra da pesquisa desta dissertação foi composta por 182 questionários respondidos, sendo que 80 foram aplicados pessoalmente, e 102 foram respondidos diretamente do formulário do *Google docs*. Vale ressaltar que o questionário foi enviado através do formulário eletrônico a 169 pessoas, portanto teve um índice de retorno de 60,4%.

A maior parte dos respondentes é do sexo masculino, sendo também maioria aqueles que fizeram a graduação em Ciências Contábeis, conforme mostram as Tabelas 1 e 2 a seguir:

Tabela 1: Composição da amostra por gênero

<b>Gênero</b>	<b>Frequência</b>	<b>Proporção</b>
Feminino	83	45,6
Masculino	98	53,8
Não respondeu	01	0,6
<b>Total</b>	<b>182</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaboração própria, 2009

Tabela 2: Composição da amostra por graduação

<b>Graduação</b>	<b>Frequência</b>	<b>Proporção</b>
Administração	22	12,09%
Ciências Contábeis	122	67,03%
Ciências Contábeis e Administração	2	1,10%
Ciências Contábeis, Administração e Direito	1	0,55%
Ciências Contábeis e Direito	2	1,10%
Ciências Contábeis e Economia	3	1,65%
Ciências Contábeis e Engenharia	1	0,55%
Ciências Contábeis e Outra	1	0,55%
Direito	2	1,10%
Economia	14	7,69%
Economia e Engenharia	1	0,55%
Engenharia	3	1,65%
Outra	6	3,30%
Não responderam	2	1,10%
<b>Total</b>	<b>182</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaboração própria, 2009

Conforme pode ser observado na Tabela 1, a maioria das pessoas que compuseram a amostra desta pesquisa pertence ao gênero masculino, com uma participação de 53,8%. Pode ser visualizado na Tabela 2 que a maior parte da amostra foi composta por pessoas que concluíram a

graduação em ciências contábeis (67,03%), seguidos pelos bacharéis em administração (12,09%) e pelos economistas (7,69%).

#### 4.1.1 Definição de usuário e auditor

Como já mencionado anteriormente, o questionário desta pesquisa foi aplicado a auditores independentes e a estudantes de MBA. Como o grupo de estudantes de MBA apresenta profissionais atuantes em diversos segmentos, partiu-se do pressuposto que poderia ser encontrado naquele grupo algum respondente que trabalhasse ou houvesse trabalhado exercendo a função de auditor independente, então esse deveria ser posicionado na análise dos dados como auditor. Considerando que os usuários da Contabilidade são pessoas que utilizam as demonstrações contábeis, foram criadas as seguintes afirmações no questionário, com a finalidade também de segregar esses dois grupos de usuários:

1c	Eu trabalho ou já trabalhei manuseando relatórios ou informações contábeis.	Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente
1e	Eu trabalho ou já trabalhei exercendo a função de auditor independente.	Discordo totalmente	1	2	3	4	5	6	7	Concordo totalmente

Se o respondente afirmou que já trabalhou ou trabalha exercendo a função de auditor independente e concordou totalmente com a afirmação 1e, atribuindo-lhe o valor sete na escala de *likert*, este foi considerado como Auditor. Caso o respondente tenha declarado que já trabalhou ou trabalha manuseando relatórios ou informações contábeis, e atribuiu à escala uma pontuação entre cinco e sete, e não se declarou 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 na escala da afirmação 1c e não se declarou auditor, não foi considerado auditor nem usuário, portanto não foi enquadrado na pesquisa, ficando fora dos testes realizados. Assim a Figura 11 ilustra os critérios adotados para a segregação dos questionários respondidos por auditores independentes e por usuários da Contabilidade:

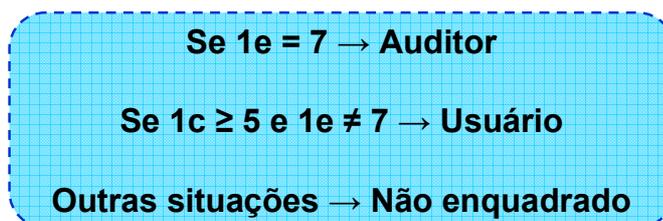


Figura 11: Critérios para a segregação dos questionários respondidos  
 Fonte: Elaboração própria, 2009

Após a definição dos critérios para a segregação dos respondentes dos questionários em auditores e usuários da contabilidade, a composição da amostra para a pesquisa desta dissertação, encontra-se detalhado na Tabela 3.

Tabela 3: Composição da amostra por tipo de respondente

<b>Perfil</b>	<b>Frequência</b>	<b>Percentual</b>	<b>Percentual Válido</b>
Usuário das Demonstrações Contábeis	106	58,2	67,9
Auditor Independente	50	27,5	32,1
<b>Subtotal</b>	<b>156</b>	<b>85,7</b>	<b>100,0</b>
Não enquadrados	26	14,3	
<b>Total</b>	<b>182</b>	<b>100,0</b>	

Fonte: Elaboração própria, 2009

Nessa classificação, 26 dos respondentes não foram enquadrados na amostra final, visto que os mesmos atribuíram à afirmação 1c do questionário a pontuação entre um e quatro. Decorrente disso, a amostra inicial que era composta de 182 respondentes, foi reduzida para 156 respondentes, dos quais 106 respondentes (67,9%) foram considerados usuários das demonstrações contábeis; e 50 (32,1%), auditores. Percebe-se assim que mesmo em um universo de alunos de MBA em Finanças ou Controladoria, existem aqueles que não tem contato com relatórios e informações contábeis.

#### 4.2 VALIDAÇÃO DAS ESCALAS

Conforme descrito no capítulo que trata dos procedimentos metodológicos utilizados nesta dissertação, e a partir de agora colocados em prática, após a proposição das escalas, estas passaram por um processo de validação, que buscou avaliar a sua dimensionalidade, a sua confiabilidade e a sua convergência.

Na análise de dimensionalidade foram utilizadas as seguintes técnicas estatísticas: a) a Análise Fatorial Exploratória de Componentes Principais, considerando apenas os fatores ou dimensões acima de 1,0, o que comprova a unidimensionalidade da Escala; b) o Índice KMO, que mensura a adequação da análise fatorial à amostra; e c) o Teste de Esfericidade de Bartlett. De acordo com Hair (et al., 2005), 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

Para analisar a confiabilidade foi utilizado o Alfa de *Cronbach*, sendo considerado que um nível mínimo de confiabilidade geralmente aceito é 0,7, apesar de poder ser reduzido para 0,6, em pesquisas exploratórias (HAIR et al., 2005). E, finalmente, foi feita a validação da convergência das escalas calculando o coeficiente de correlação  $\rho$  de *Spearman*.

Cabe ressaltar que a validação inicial de todas as escalas foi feita por especialistas doutores, conforme descrito na seção 3.2.1 desta dissertação.

#### 4.2.1 Escala nível de envolvimento com práticas de auditoria

Na identificação das dimensões existentes no bloco de afirmações propostas para a mensuração da escala nível de envolvimento com práticas de auditoria, verificou-se, através da análise fatorial, a existência de duas dimensões, conforme apresentado na Tabela 4. A análise de autovalores aponta a presença de autovalor maior que um apenas nos dois primeiros componentes, indicando assim a existência de duas dimensões distintas para o bloco de afirmações.

Tabela 4: Análise de componentes principais: nível de envolvimento com práticas de auditoria

Componente	Autovalor Inicial			Somadas Extraídas dos Carregamentos Quadráticos		
	Total	% da Variância	% Acumulado	Total	% da Variância	% Acumulado
1	2,799	46,651	46,651	2,799	46,651	46,651
2	1,024	17,062	63,713	1,024	17,062	63,713
3	,796	13,259	76,972			

Continua

Conclusão						
Componente	Autovalor Inicial			Somadas Extraídas dos Carregamentos Quadráticos		
	Total	% da Variância	% Acumulado	Total	% da Variância	% Acumulado
4	,548	9,135	86,107			
5	,470	7,841	93,949			
6	,363	6,051	100,000			

Fonte: Elaboração própria, 2009

A análise dos coeficientes de correlação apresentada na Tabela 5 permite encontrar os dois agrupamentos verificados para as afirmações formuladas. No primeiro agrupamento ou componente, hachurado na Tabela 6, foram inclusas as afirmações sobre “Nível de envolvimento com práticas de Auditoria”, agrupando as afirmações 1b (Eu trabalho ou já trabalhei exercendo a função de contador), 1c (Eu trabalho ou já trabalhei manuseando relatórios ou informações contábeis), 1d (Eu já estudei assuntos relacionados à Auditoria), 1e (Eu trabalho ou já trabalhei exercendo a função de auditor independente), e 1f (Eu conheço as normas de Auditoria do Conselho Federal de Contabilidade)

No segundo componente, também hachurado na Tabela 6, figura exclusivamente a afirmação 1a (Eu já estudei assuntos relacionados à Contabilidade).

Tabela 5: – A análise dos coeficientes de correlação: nível de envolvimento com práticas de auditoria

	Componente	
	1	2
1 <sup>a</sup>	,526	,701
1b	,657	-,049
1c	,730	,258
1d	,699	,160
1e	,655	-,579
1f	,800	-,322

Fonte: Elaboração própria, 2009

Em função da concentração dos pontos da escala no primeiro agrupamento, optou-se por retirar a afirmação 1a da análise, e utilizar apenas as variáveis referentes ao primeiro agrupamento, o qual foi designado como “Nível de envolvimento com práticas de Auditoria”.

#### 4.2.1.1 Validando a escala ENVOLV

O passo inicial para a validação da escala foi analisar a sua **dimensionalidade**, através da análise fatorial exploratória, mediante o emprego do método de extração dos fatores a Análise de Componentes Principais e a utilização do Índice Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e do Teste de esfericidade de Bartlett.

Os resultados da análise de componentes principais apontam a unidimensionalidade da escala nível de envolvimento com práticas de Auditoria, comprovada pela presença de um único autovalor, com valor superior a um, conforme disposto na quinta coluna da Tabela 6.

Tabela 6: Análise de componentes principais: nível de envolvimento com práticas de auditoria

Componente	Autovalor Inicial			Somadas Extraídas dos Carregamentos Quadráticos		
	Total	% da Variância	% Acumulado	Total	% da Variância	% Acumulado
1	2,600	52,004	52,004	2,600	52,004	52,004
2	,812	16,235	68,239			
3	,747	14,930	83,169			
4	,479	9,575	92,745			
5	,363	7,255	100,000			

Fonte: Elaboração própria, 2009

O Índice KMO apresentou resultado de 0,744, sendo este considerado desejável, indicando assim que a análise fatorial realizada é satisfatória. Foi ainda realizado o teste de esfericidade de Bartlett para testar a significância da correlação dos itens da escala. Os resultados (teste Qui-quadrado igual a 230,017 e nível de significância igual a 0,000) comprovam que a análise fatorial da escala pode ser considerada apropriada, sugerindo a existência de relações significativas entre os itens da escala.

Tabela 7: Resultados dos testes KMO e Bartlett: nível de envolvimento com práticas de auditoria

Medida de adequação da amostra de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)		0,744
Teste de esfericidade de Bartlett	Qui-quadrado	230,017
	Gl	10
	Sig.	,000

Fonte: Elaboração própria, 2009

Em seguida foi analisada a **confiabilidade** da escala, por meio do Alfa de Cronbach (Tabela 8). O resultado encontrado foi igual a 0,744, atestando assim um alto grau de confiabilidade da escala utilizada.

Tabela 8: Resultados das estatísticas de confiabilidade:  
nível de envolvimento com práticas de auditoria

Alfa de Cronbach	N de Itens
0,744	5

Fonte: Elaboração própria, 2009

Por fim, foi analisada a validade de **Convergência** da escala através da análise do Coeficiente  $\rho$  de Spearman (Tabela 9), visando identificar se os itens que medem a escala apresentam uma correlação razoavelmente alta entre si.

Observa-se que todos os coeficientes foram positivos e significativos, indicando a existência de forte correlação positiva entre os itens da escala, o que sugere a possibilidade do uso de uma média para os itens da escala.

Tabela 9: Resultados das correlações cruzadas de Spearman: nível de envolvimento com práticas de auditoria

Rô de	P1b	Coeficiente	Afirmação 1b	Afirmação 1c	Afirmação 1d	Afirma- ção1e	Afirmação 1f
Spearman			1,000	,465(**)	,211(**)	,341(**)	,408(**)
		Sig. Bi-caudal	.	,000	,004	,000	,000
		N	181	181	181	181	181
	P1c	Coeficiente	,465(**)	1,000	,445(**)	,334(**)	,425(**)
		Sig. Bi-caudal	,000	.	,000	,000	,000
		N	181	182	182	182	182
	P1d	Coeficiente	,211(**)	,445(**)	1,000	,376(**)	,492(**)
		Sig. Bi-caudal	,004	,000	.	,000	,000
		N	181	182	182	182	182
	P1e	Coeficiente	,341(**)	,334(**)	,376(**)	1,000	,605(**)
		Sig. Bi-caudal	,000	,000	,000	.	,000
		N	181	182	182	182	182
	P1f	Coeficiente	,408(**)	,425(**)	,492(**)	,605(**)	1,000
		Sig. Bi-caudal	,000	,000	,000	,000	.
		N	181	182	182	182	182

\*\* Correlação é significativa ao nível de 0.01(bi-caudal)

Fonte: Elaboração própria, 2009

Tendo a escala nível de envolvimento com práticas de Auditoria, atendido aos requisitos de unidimensionalidade, confiabilidade, e validade de convergência, esta foi utilizada na pesquisa desta dissertação.

#### 4.2.2 Escala nível de percepção em relação à prevenção e detecção de fraudes

Visando identificar as dimensões existentes no bloco de afirmações propostas para a mensuração do nível da atitude em relação à prevenção e detecção de fraudes, a análise fatorial apontou a presença de autovalor maior que um nos quatro primeiros componentes, identificando assim a existência de quatro dimensões distintas, conforme apresentado na Tabela 10.

Tabela 10: Análise de componentes principais – nível de percepção em relação à prevenção e detecção de fraudes

Componente	Autovalor Inicial			Somadas Extraídas dos Carregamentos Quadráticos		
	Total	% da Variância	% Acumulado	Total	% da Variância	% Acumulado
1	2,407	24,071	24,071	2,407	24,071	24,071
2	1,806	18,063	42,135	1,806	18,063	42,135
3	1,066	10,661	52,796	1,066	10,661	52,796
4	1,019	10,186	62,982	1,019	10,186	62,982
5	,855	8,549	71,531			
6	,760	7,603	79,134			
7	,635	6,354	85,487			
8	,560	5,604	91,091			
9	,482	4,818	95,909			
10	,409	4,091	100,000			

Fonte: Elaboração própria, 2009

A análise dos coeficientes de correlação apresentada na Tabela 11 possibilita encontrar os quatro agrupamentos verificados para as afirmações formuladas.

Tabela 11: A análise dos coeficientes de correlação – nível de percepção em relação prevenção e detecção de fraudes

Afirmações	Componente			
	1	2	3	4
2 <sup>a</sup>	,239	,075	-,168	,908
2b	,027	,688	-,342	-,024
2c	,748	,002	,164	-,033
2d	,733	-,109	-,076	-,044
2e	,627	,219	,005	,076
2f	-,023	,662	-,341	-,328
2g	-,132	,769	,172	,166
2h	,597	,091	,493	-,167
2i	-,311	,447	,694	,107
2j	,623	,171	-,135	-,097

Fonte: Elaboração própria, 2009

No primeiro agrupamento ou componente, nota-se a concentração de variáveis relacionadas à responsabilização do auditor em relação à detecção e prevenção de fraudes, objetivo principal da pesquisa desta dissertação. As afirmações que ficaram agrupadas foram as seguintes: 2c (Eu acredito que o auditor seja responsável e possa ser responsabilizado pela prevenção de fraudes), 2d (Eu acredito que o auditor seja responsável e possa ser responsabilizado pela detecção de fraudes), 2e (Eu acredito que o auditor independente assuma responsabilidade pela qualidade dos mecanismos de controles internos adotados pela empresa), 2h (Eu acredito que, ao detectar fraudes, o auditor tenha a obrigação de comunicar aos órgãos judiciais) e 2j (Eu acredito que, ao detectar fraudes, o auditor deva imediatamente emitir um parecer com ressalva ou adverso).

No segundo componente, verificou-se o predomínio das variáveis relativas ao planejamento da auditoria, no intuito de prevenir e detectar fraudes, bem como a sua comunicação à administração da entidade auditada. Foram agrupadas as seguintes afirmações: 2b (Eu acredito que o auditor deve considerar a possibilidade de ocorrência de fraudes), 2f (Eu acredito que, ao planejar a Auditoria, o auditor deve indagar junto à administração da entidade auditada sobre fraudes que tenham sido detectadas) e 2g (Eu acredito que, ao detectar fraudes, o auditor tenha a obrigação de comunicar à administração da entidade auditada)

No terceiro e quarto componentes, figuram exclusivamente uma afirmação em cada um deles, que são, respectivamente: 2i (Eu acredito que, ao detectar fraudes, o auditor deva sugerir medidas corretivas, informando sobre os possíveis efeitos no seu parecer, caso elas não sejam adotadas); e 2a (Eu acredito que os usuários das informações contábeis podem ter certeza de que as demonstrações contábeis auditadas não contêm fraudes).

Estes quatro componentes observados foram designados como: Responsabilidade na prevenção e detecção de fraudes (RespFrau), Planejamento e comunicação de fraudes (PlanFrau); Efeitos no parecer na detecção de fraudes (EparFrau); e Certeza da não existência de fraudes (NaoFrau).

Depois de identificadas estas dimensões, de acordo com o estabelecido na formulação do problema de pesquisa, na definição dos objetivos do estudo, e também em função da concentração dos pontos da escala na mensuração em relação a RespFrau e PlanFrau, apenas as dimen-

sões do nível de responsabilidade na prevenção e detecção de fraudes (RespFrau) e planejamento e comunicação de fraudes (PlanFrau) serão utilizadas nesta pesquisa.

#### 4.2.2.1 Validando a escala (RespFrau)

Primeiramente foi feita a análise da **dimensionalidade** da escala RespFrau, por intermédio da análise fatorial exploratória, mediante do emprego do método de extração dos fatores a Análise de Componentes Principais, do uso do Índice KMO e do teste de esfericidade de Bartlett.

Os resultados da análise fatorial indicaram a existência de um único autovalor, com valor superior a um, conforme apresentado na quinta coluna da Tabela 12, atestando então a unidimensionalidade da escala observada.

Tabela 12: Análise de componentes principais – RespFrau

Componente	Autovalor Inicial			Somadas Extraídas dos Carregamentos Quadráticos		
	Total	% da Variância	% Acumulado	Total	% da Variância	% Acumulado
1	2,307	46,132	46,132	2,307	46,132	46,132
2	,835	16,699	62,831			
3	,748	14,958	77,789			
4	,650	12,999	90,788			
5	,461	9,212	100,000			

Fonte: Elaboração própria, 2009

Conforme demonstra a Tabela 13, o resultado apresentado para o Índice KMO foi 0,733, indicando assim que a análise fatorial realizada é satisfatória, pois o este valor é considerado desejável. Foi então realizado o teste de esfericidade de Bartlett para testar a significância da correlação dos itens da escala. Os resultados (teste Qui-quadrado igual a 148,471 e nível de significância igual a 0,000), sugerem a existência de relações significativas entre os itens da escala, atestando que a análise fatorial da escala pode ser considerada apropriada.

Tabela 13: Resultados dos testes KMO e Bartlett – RespFrau

Medida de adequação da amostra de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)		0,733
Teste de esfericidade de Bartlett	Qui-quadrado	148,471
	G1	10
	Sig.	,000

Fonte: Elaboração própria, 2009

O próximo passo foi analisar a **confiabilidade** da escala RespFrau, utilizando o Alfa de Cronbach (TABELA 14). O resultado encontrado foi 0,703, o que corrobora para um alto grau de confiabilidade da escala utilizada.

Tabela 14: Resultados das estatísticas de confiabilidade – RespFrau

Alfa de Cronbach	N de Itens
0,703	5

Fonte: Elaboração própria, 2009

Finalmente, foi feita a validade de **convergência** da escala RespFrau, através do Coeficiente  $\rho$  de Spearman (TABELA 15), visando identificar se os itens que medem a escala apresentam uma correlação razoavelmente alta entre si. Verificou-se que todos os coeficientes foram positivos e significativos, o que aponta para a existência de uma forte correlação positiva entre os itens da escala, sugerindo então a possibilidade de utilização de uma média para os itens da escala.

Tabela 15: Resultados das correlações cruzadas de Spearman – RespFrau

			Afirmção 2c	Afirmção 2d	Afirmção 2e	Afirmção 2h	Afirmção 2j
Rô de Spearman	P2c	Coeficiente	1,000	,470(**)	,410(**)	,383(**)	,237(**)
		Sig. Bi-caudal	.	,000	,000	,000	,001
		N	182	181	181	182	182
	P2d	Coeficiente	,470(**)	1,000	,288(**)	,270(**)	,334(**)
		Sig. Bi-caudal	,000	.	,000	,000	,000
		N	181	181	180	181	181
	P2e	Coeficiente	,410(**)	,288(**)	1,000	,304(**)	,233(**)
		Sig. Bi-caudal	,000	,000	.	,000	,002
		N	181	180	181	181	181
	P2h	Coeficiente	,383(**)	,270(**)	,304(**)	1,000	,322(**)
		Sig. Bi-caudal	,000	,000	,000	.	,000
		N	182	181	181	182	182
	P2j	Coeficiente	,237(**)	,334(**)	,233(**)	,322(**)	1,000
		Sig. Bi-caudal	,001	,000	,002	,000	.
		N	182	181	181	182	182

\*\* Correlação é significativa ao nível de 0.01 (bi-caudal)

Fonte: Elaboração própria, 2009

Tendo a escala RespFrau, atendido aos requisitos de unidimensionalidade, confiabilidade, e validade de convergência, esta foi utilizada na pesquisa desta dissertação.

#### 4.2.2.2 Validando a escala (PlanFrau)

Primeiramente, foi analisada a **dimensionalidade** da escala através da análise fatorial exploratória, mediante o emprego do método de extração dos fatores a Análise de Componentes Principais, da utilização do Índice Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e do Teste de esfericidade de Bartlett.

Os resultados da análise fatorial indicam a existência de um único autovalor, com valor superior a um, conforme apresenta a quinta coluna da Tabela 16, assegurando dessa forma a unidimensionalidade da escala PlanFrau.

Tabela 16: Análise de componentes principais – PlanFrau

Componente	Autovalor Inicial			Somadas Extraídas dos Carregamentos Quadráticos		
	Total	% da Variância	% Acumulado	Total	% da Variância	% Acumulado
1	1,637	54,567	54,567	1,637	54,567	54,567
2	,714	23,802	78,369			
3	,649	21,631	100,000			

Fonte: Elaboração própria, 2009

O resultado do Índice KMO apresentou o valor 0,631, considerado aceitável. O teste de esfericidade de Bartlett apresentou como resultados, Qui-quadrado igual a 49,234 e nível de significância igual a 0,000), comprovando que a análise fatorial da escala pode ser considerada apropriada.

Tabela 17: Resultados dos testes KMO e Bartlett – PlanFrau

Medida de adequação da amostra de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)		0,631
Teste de esfericidade de Bartlett	Qui-quadrado	49,234
	Gl	3
	Sig.	,000

Fonte: Elaboração própria, 2009.

A análise da **Confiabilidade**, feita por meio do Alfa de Cronbach, conforme apresentado na Tabela 18, apresentou um resultado igual a 0,566, fato que comprova a falta de confiabilidade da escala.

Tabela 18: Resultados das estatísticas de confiabilidade – PlanFrau

Alfa de Cronbach	N de Itens
0,566	3

Fonte: Elaboração própria, 2009

Em função do resultado insatisfatório do Alfa de Cronbach, a escala PlanFrau não foi utilizada na presente pesquisa.

#### 4.2.3 Escala nível de percepção em relação à prevenção e detecção de erros

A identificação das dimensões existentes no bloco de afirmações propostas para a mensuração do nível da atitude em relação à prevenção e detecção de erros, através da análise fatorial, apontou a presença de autovalor maior que um nos três primeiros componentes, verificando a existência de três dimensões distintas, conforme apresentado na Tabela 19.

Tabela 19: Análise de componentes principais: nível de percepção em relação à prevenção e detecção de erros

Componente	Autovalor Inicial			Somadas Extraídas dos Carregamentos Quadráticos		
	Total	% da Variância	% Acumulado	Total	% da Variância	% Acumulado
1	2,025	25,311	25,311	2,025	25,311	25,311
2	1,609	20,111	45,423	1,609	20,111	45,423
3	1,145	14,309	59,731	1,145	14,309	59,731
4	,894	11,174	70,905			
5	,823	10,288	81,193			
6	,659	8,240	89,434			
7	,474	5,920	95,354			
8	,372	4,646	100,000			

Fonte: Elaboração própria, 2009

A análise dos coeficientes de correlação apresentada na Tabela 20 permite encontrar os quatro agrupamentos ou componentes verificados para as afirmações formuladas.

Tabela 20: A análise dos coeficientes de correlação

Afirmações	Componente		
	1	2	3
3 <sup>a</sup>	0,273	-0,279	0,471
3 <sup>b</sup>	0,067	0,285	0,694

Continua

Conclusão			
Afirmações	Componente		
	1	2	3
3c	0,688	0,111	0,054
3d	0,657	0,451	-0,246
3e	0,641	0,373	-0,339
3f	-0,397	0,797	-0,033
3g	-0,525	0,641	0,127
3h	0,445	0,221	0,496

Fonte: Elaboração própria, 2009

No primeiro agrupamento ou componente, concentram-se as variáveis relacionadas à responsabilização do auditor em relação à detecção e prevenção de erros, objetivo principal da pesquisa desta dissertação. Estando as afirmações agrupadas da seguinte forma: RespErro 3c (Eu acredito que o auditor seja responsável por prevenir a ocorrência de erros nas demonstrações contábeis auditadas); 3d (Eu acredito que o auditor seja responsável pela detecção de erros nas demonstrações contábeis auditadas); e 3e (Eu acredito que o auditor possa ser responsabilizado, caso não previna e detecte erros nas demonstrações contábeis auditadas)

No segundo agrupamento, verificou-se a concentração das variáveis relacionadas à obrigação que o auditor tem de comunicar os erros encontrados nas demonstrações contábeis auditadas. As afirmações aqui agrupadas foram as que seguem: 3f (Eu acredito que, ao detectar erros nas demonstrações contábeis, o auditor tenha a obrigação de comunicar à administração da entidade auditada) e 3g (Eu acredito que, ao detectar erros nas demonstrações contábeis, o auditor deve sugerir medidas corretivas, e informar sobre os possíveis efeitos no seu parecer, caso elas não sejam adotadas).

No terceiro agrupamento, verificou-se a concentração de afirmações diversas relacionadas à Auditoria. As afirmações que correspondem a esse fator são as seguintes: 3a (Eu acredito que os usuários das informações contábeis possam ter a certeza de que as demonstrações contábeis auditadas não contêm erros materiais); 3b (Eu acredito que o auditor deve considerar a possibilidade de ocorrência de erros nas demonstrações contábeis auditadas.); e 3h (Eu acredito que, ao detectar erros nas demonstrações contábeis, o auditor deve imediatamente emitir um parecer com ressalva ou adverso).

Estes três fatores observados foram designados como: Responsabilidade na prevenção e de-

teção de Erros (RespErro); Comunicação de Erros (ComuErro); e Atitudes diversas em relação à prevenção e detecção de erros (AtiErro).

Depois de identificadas as dimensões, todas elas foram submetidas à validação de escalas para possível utilização na pesquisa desta dissertação.

#### 4.2.3.1 Validando a escala (AtiErro)

Em primeiro lugar, foi analisada a **Dimensionalidade** da escala AtiErro, através da análise fatorial exploratória, mediante o emprego do método de extração dos fatores a Análise de Componentes Principais, do uso do Índice KMO e do teste de esfericidade de Bartlett.

Os resultados da análise fatorial comprovam a unidimensionalidade da escala, devido a existência de um único autovalor, com valor superior a um, conforme apresenta a quinta coluna da Tabela 21.

Tabela 21: Análise de componentes principais – AtiErro

Componente	Autovalor Inicial			Somadas Extraídas dos Carregamentos Quadráticos		
	Total	% da Variância	% Acumulado	Total	% da Variância	% Acumulado
1	1,215	40,488	40,488	1,215	40,488	40,488
2	,957	31,915	72,403			
3	,828	27,597	100,000			

Fonte: Elaboração própria, 2009

Tabela 22: Resultados dos testes KMO e Bartlett – AtiErro

Medida de adequação da amostra de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)		0,527
Teste de esfericidade de Bartlett	Qui-quadrado	6,787
	Gl	3
	Sig.	,079

Fonte: Elaboração própria, 2009

O Índice KMO apresentou o valor de valor 0,527, resultado considerado como aceitável e que indica que a análise fatorial realizada é satisfatória. Os resultados do teste de esfericidade de Bartlett (Qui-quadrado igual a 6,787 e nível de significância igual a 0,079) corroboram o fato

da análise fatorial de a escala poder ser considerada inapropriada, indicando que não há uma correlação forte entre os itens da escala.

Em seguida procedeu-se à análise da **confiabilidade**, feita através do teste Alfa de Cronbach, cujo resultado foi igual a 0,239, comprovando a falta de confiabilidade da escala utilizada.

Tabela 23: Resultados das estatísticas de confiabilidade – AtiErro

Alfa de Cronbach	N de Itens
0,239	3

Fonte: Elaboração própria, 2009

Assim, em função dos resultados dos testes de Bartlett e Alfa de Cronbach, a utilização desta escala revelou-se não recomendável nesta pesquisa.

#### 4.2.3.2 Validando a escala (RespErro)

Em primeiro lugar, foi analisada a **Dimensionalidade** da escala RespErro, com a utilização da análise fatorial exploratória, mediante do emprego do método de extração dos fatores a Análise de Componentes Principais, do uso do Índice KMO e do teste de esfericidade de Bartlett.

Os resultados da análise fatorial indicam a existência de um único autovalor, com valor superior a um, conforme apresenta a quinta coluna da Tabela 24, atestando então a unidimensionalidade da escala RespErro.

Tabela 24: Análise de componentes principais – RespErro

Componente	Autovalor Inicial			Somadas Extraídas dos Carregamentos Quadráticos		
	Total	% da Variância	% Acumulado	Total	% da Variância	% Acumulado
1	1,763	58,777	58,777	1,763	58,777	58,777
2	,745	24,838	83,616			
3	,492	16,384	100,000			

Fonte: Elaboração própria, 2009

Conforme demonstra a Tabela 25, o resultado apresentado para o Índice KMO foi 0,619, indicando assim que a análise fatorial realizada é satisfatória, pois este valor é considerado desejável. Realizou-se, então, o teste de esfericidade de Bartlett, a fim de testar a significância da

correlação dos itens da escala. Os resultados (teste Qui-quadrado igual a 77,895 e nível de significância igual a 0,000) sugerem a existência de relações significativas entre os itens da escala, corroborando o fato de que a análise fatorial da escala pode ser considerada apropriada.

Tabela 25: Resultados dos testes KMO e Bartlett – RespErro

Medida de adequação da amostra de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)		0,619
Teste de esfericidade de Bartlett	Qui-quadrado	77,895
	G1	3
	Sig.	,000

Fonte: Elaboração própria, 2009

Em seguida, foi verificada a **confiabilidade** da escala RespErro, através do Alfa de Cronbach (TABELA 26). O resultado encontrado foi 0,619, o que confere um alto grau de confiabilidade para a escala utilizada.

Tabela 26: Resultados das estatísticas de confiabilidade – RespErro

Alfa de Cronbach	N de Itens
0,645	3

Fonte: Elaboração própria, 2009

Por fim, foi validada a **convergência** da escala RespErro, através do Coeficiente de Spearman (TABELA 27), buscando verificar se os itens que medem a escala apresentam uma correlação razoável alta entre si. Foi constatado que todos os coeficientes foram positivos e significativos, o que aponta para a existência de uma forte correlação positiva entre os itens da escala, sugerindo então a possibilidade de utilização de uma média para os itens da escala.

Tabela 27: Resultados das correlações cruzadas de Spearman – RespErro

			Afirmção 3c	Afirmção 3d	Afirmção 3e
Rô de Spearman	P3c	Coeficiente	1,000	,304(**)	,292(**)
		Sig. Bi-caudal	.	,000	,000
		N	182	181	182
	P3d	Coeficiente	,304(**)	1,000	,488(**)
		Sig. Bi-caudal	,000	.	,000
		N	181	181	181

Continua

Conclusão		Afirmação 3c	Afirmação 3d	Afirmação 3e
P3e	Coefficiente	,292(**)	,488(**)	1,000
	Sig. Bi-caudal	,000	,000	.
	N	182	181	182

\*\* Correlação é significativa ao nível de 0.01(bi-caudal)

Fonte: Elaboração própria, 2009

Tendo a escala RespErro atendido aos requisitos de unidimensionalidade, confiabilidade, e validade de convergência, esta foi utilizada na pesquisa desta dissertação.

#### 4.2.3.3 Validando a escala (ComuErro)

Na primeira parte da validação da escala, procedeu-se à análise da **dimensionalidade** da escala ComuErro, por intermédio da análise fatorial exploratória, mediante do emprego do método de extração do fator Análise de Componentes Principais, do uso do Índice KMO e do teste de esfericidade de Bartlett.

Os resultados da análise fatorial indicam a existência de um único autovalor, com valor superior a um, conforme apresenta a quinta coluna da Tabela 28, atestando então a unidimensionalidade da escala observada.

Tabela 28: Análise de componentes principais – ComuErro

Componente	Autovalor Inicial			Somadas Extraídas dos Carregamentos Quadráticos		
	Total	% da Variância	% Acumulado	Total	% da Variância	% Acumulado
1	1,585	79,229	79,229	1,585	79,229	79,229
2	,415	20,771	100,000			

Fonte: Elaboração própria, 2009

O resultado apresentado para o Índice KMO foi 0,500 é considerado aceitável, indicando assim que a análise fatorial realizada pode ser satisfatória. Foi então realizado o teste de esfericidade de Bartlett, para testar a significância da correlação dos itens da escala. Os resultados (teste Qui-quadrado igual a 74,641 e nível de significância igual a 0,000) comprovam que a

análise fatorial da escala pode ser considerada apropriada, sugerindo a existência de relações significativas entre os itens da escala.

Tabela 29: Resultados dos testes KMO e Bartlett – ComuErro

Medida de adequação da amostra de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)		0,500
Teste de esfericidade de Bartlett	Qui-quadrado	74,641
	GL	1
	Sig.	,000

Fonte: Elaboração própria, 2009

Em seguida, foi feita a análise da **confiabilidade** da escala ComuErro, através do teste Alfa de Cronbach (TABELA 30). O resultado encontrado foi 0,738, atestando a confiabilidade da escala utilizada.

Tabela 30: Resultados das estatísticas de confiabilidade – ComuErro

Alfa de Cronbach	N de Itens
0,738	2

Fonte: Elaboração própria, 2009

Por fim, foi validada a convergência da escala ComuErro, através do coeficiente de Spearman (TABELA 31), buscando identificar se os itens da escala apresentam uma correlação razoavelmente alta entre si. Foi verificado que todos os coeficientes foram positivos e significativos, o que aponta para a existência de uma forte correlação positiva entre os itens da escala.

Tabela 31: Resultados das correlações cruzadas de Spearman

			Afirmação 3f	Afirmação 3g
Rô de Spearman	P3c	Coeficiente	1,000	,448(**)
		Sig. Bi-caudal	.	,000
		N	181	181
	P3e	Coeficiente	,448(**)	1,000
		Sig. Bi-caudal	,000	.
		N	181	182

\*\* Correlação é significativa ao nível de 0.01(bi-caudal)

Fonte: Elaboração própria, 2009

Tendo a escala ComuErro atendido aos requisitos de unidimensionalidade, confiabilidade, e validade de convergência, esta foi utilizada na pesquisa desta dissertação.

Nesta seção 4.2, foram efetuados testes estatísticos para validação das escalas propostas. Para

a variável independente nível de envolvimento com práticas de auditoria (envolv), foi utilizada nesta pesquisa uma escala com o mesmo nome, com cinco itens.

A escala inicial nível de percepção em relação à prevenção e detecção de fraudes foi agrupada em quatro fatores ou constructos, agrupados com a seguinte denominação: a) Responsabilidade na prevenção e detecção de fraudes (RespFrau); b) Planejamento e comunicação de fraudes (PlanFrau); c) Efeitos no parecer na detecção de fraudes (EparFrau); e d) Certeza da não existência de fraudes (NaoFrau). Foi validada para utilização nesta pesquisa apenas a escala RespFrau.

A escala nível de percepção em relação à prevenção e detecção de erros foi agrupada em três fatores ou constructos agrupados com a seguinte denominação: a) Responsabilidade na prevenção e detecção de erros (RespErro); b) Comunicação de erros (ComuErro); e c) Atitudes diversas em relação à prevenção e detecção de erros (AtiErro). Foram validadas para utilização nesta pesquisa as escalas RespErro e ComuErro.

As escalas envolv, RespFrau, RespErro e ComuErro foram utilizadas no teste das hipóteses da pesquisa desta dissertação. Para testar  $H_A$ ,  $H_B$  e  $H_C$ , foram utilizadas apenas RespFrau, RespErro e ComuErro, com a finalidade de mensurar nas duas primeiras hipóteses as diferenças de percepção dos auditores e demais usuários da Contabilidade em relação ao que estabelecem as normas de Auditoria do CFC em relação a fraudes e erros, utilizando teste de diferença de média para uma amostra (Estatística Teste). Para  $H_C$ , foi utilizada a mesma estatística só que para duas amostras.

Como as hipóteses  $H_{DA}$ ,  $H_{DB}$  e  $H_{DC}$  buscam estabelecer uma relação entre envolvimento com práticas de auditoria (envolv) e a percepção dos usuários sobre as normas, foi realizada uma análise de regressão simples para  $H_{DA}$ , e  $H_{DB}$  e uma análise de regressão múltipla para  $H_{DC}$ , em que a variável dependente é mensurada através das escalas RespFrau, RespErro e ComuErro, e a variável independente é o nível de envolvimento com práticas de Auditoria. Para testar  $H_{DC}$ , é acrescentada mais uma variável independente ao modelo, que é perfil do usuário, cuja caracterização encontra-se na seção 4.1.1 desta dissertação.

## 4.3 RESULTADO DOS TESTES DE HIPÓTESES

### 4.3.1 Teste da hipótese $H_A$ : percepção sobre a norma por parte do usuário

A proposta da Hipótese  $H_A$  foi testar se existe diferença significativa entre as expectativas dos usuários da Contabilidade em relação ao que estabelecem as normas da Auditoria independente. Nesse sentido, a expectativa era de que houvesse essa diferença, partindo da crença de que o usuário tende a atribuir funções ao auditor, que podem não ser contempladas pelas normas. Com essa finalidade, foram formuladas as seguintes hipóteses, nula e alternativa, respectivamente.

$H_{A0}$ : 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.

Foi realizada a verificação do tamanho da amostra, que foi de 106 observações. Este fato serviu de base para a escolha da estatística utilizada. Daí, para poder testar a hipótese  $H_A$ , optou-se pelo uso do teste de uma amostra para a média, a estatística  $t$  ( $t_t$ ). Três diferentes testes foram realizados para cada uma das escalas validadas no estudo, incluindo a escala para fraudes (RespFrau) e as duas escalas para erros (RespErro e ComuErro). O cálculo dessa estatística realizado no SPSS 15.0, utilizando um nível um nível de significância de 5%, conduziu aos resultados apresentados nas Tabelas 32 e 33.

Neste caso, optou-se por comparar a média da escala com o valor de 1, pois 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.

Tabela 32: Estatísticas descritivas para uma amostra – perfil: usuário

	N	Média	Desvio padrão	Erro Padrão Médio
RespFrau	106	4,1943	1,38796	0,13481
RespErro	106	4,7642	1,49211	0,14493
ComuErro	106	1,3679	0,95444	0,09270

a Tipo de respondente = Usuário

Fonte: Elaboração própria, 2009

A Tabela 32 aponta as médias relacionadas às três escalas utilizadas para a verificação das diferenças de expectativas em Auditoria, nesta dissertação. Pode ser observado que, em relação à responsabilidade do auditor na prevenção e detecção de fraudes (RespFrau), a média se distancia bastante de 1 (4,1943); quanto à responsabilização do auditor em prevenir e detectar erros (RespErro), esta também apresenta uma distância em relação a 1, porém ainda maior (4,7642); já em relação à responsabilidade do auditor na comunicação dos erros (ComuErro) encontrados nas demonstrações contábeis, a distância da média dos respondentes em relação em 1 (1,3679) é bem menor, se comparado às outras duas escalas, porém considera-se que esta também se distancia significativamente das normas por apresentar um desvio padrão relativamente baixo.

Resumindo, pode-se notar que as três escalas se distanciam significativamente de 1 em relação à média, indicando que há diferenças de expectativas entre o que o usuário das demonstrações contábeis acredita ser o papel do auditor independente e o que preconizam as normas. Porém, há um distanciamento maior entre as expectativas em relação a RespErro, seguida por RespFrau, e logo após ComuErro. Fez-se necessário analisar se essas diferenças são significativas e a Tabela 33 mostra os resultados dessa análise.

Tabela 33: Teste t para uma amostra – perfil: usuário

	Test Value = 1					
	t	GL	Sig. (bi-caudal)	Diferença de média	Intervalo de Confiança 95% da Diferença	
					Inferior	Superior
RespFrau	23,695	105	,000	3,19434	2,9270	3,4616
RespErro	25,973	105	,000	3,76415	3,4768	4,0515
ComuErro	3,969	105	,000	0,36792	0,1841	0,5517

a Tipo de respondente = Usuário

Fonte: Elaboração própria, 2009

Conforme pode ser visualizado na Tabela 33, os valores das estatísticas teste obtidas foram superiores a 3 para as escalas RespFrau e RespErro, sendo menor que 1 para ComuErro, e para as três escalas os níveis de significância foram iguais a zero, aproximadamente (**Sig < 0,05**). Esses resultados indicam que há uma diferença significativa em relação à constante 1, empregada no teste. Logo, a hipótese nula foi rejeitada para as três escalas analisadas, aceitando assim, a hipótese alternativa, de desigualdade e existência de diferenças significativas.

Portanto, a rejeição da hipótese nula indica 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 e erros para as três escalas analisadas.

#### **4.3.2 Teste da hipótese $H_B$ : percepção sobre a norma por parte do auditor**

A proposta da Hipótese  $H_B$  é testar se existe diferença significativa entre as expectativas dos auditores independentes em relação ao que estabelecem as normas da auditoria independente. Nesse sentido, a expectativa era de que não houvesse essa diferença, partindo da crença de que os auditores são conhecedores das normas, atribuindo assim como suas funções o que as normas estabelecem.

Com essa finalidade foram formuladas as seguintes hipóteses, nula e alternativa, respectivamente.

$H_{B0}$ : Não existe diferença significativa entre as expectativas dos auditores independentes e o conteúdo das normas de Auditoria editadas pelo CFC.

$H_{B1}$ : Existe diferença significativa entre as expectativas dos auditores independentes e o conteúdo das normas de Auditoria editadas pelo CFC.

A expectativa é comprovar a  $H_{B0}$ , partindo do pressuposto que os auditores independentes não vão divergir das normas que regulamentam a sua profissão.

A amostra contou com 50 observações. Informação essa que serviu de base para a escolha da estatística utilizada para o teste da hipótese  $H_B$ , que foi o uso do teste de uma amostra para a média, a estatística  $t$  ( $t_t$ ). Três diferentes testes foram realizados para cada uma das escalas validadas para a pesquisa desta dissertação. O cálculo dessa estatística realizado no SPSS 15.0, utilizando um nível de significância de 5%, conduziu aos resultados apresentados nas Tabelas 34 e 35.

Optou-se, então, por comparar a média da escala com o valor de 1, pois 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 de 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.

Tabela 34: Estatísticas descritivas para uma amostra – perfil: auditor

	N	Média	Desvio padrão	Erro Padrão Médio
RespFrau	50	2,8280	1,12341	0,15887
RespErro	50	3,1933	1,50899	0,21340
ComuErro	50	1,5300	0,90582	0,12810

a Tipo de respondente = Auditor

Fonte: Elaboração própria, 2009

A Tabela 34 expõe as médias relacionadas às três escalas utilizadas para a verificação das diferenças de expectativas em Auditoria, nesta dissertação. Pode ser observado que, em relação à responsabilidade do auditor na prevenção e detecção de fraudes (RespFrau), a média se distancia 1 (2,8280); quanto à responsabilização do auditor em prevenir e detectar erros (RespErro), esta apresenta uma distância maior em relação a 1 (3,1933); já em relação à responsabilidade do auditor na comunicação dos erros (ComuErro), a distância da média dos respondentes em relação em 1 (1,5300) é bem menor quando comparadas às outras duas escalas.

Resumindo, pode-se notar que as três escalas se distanciam de 1 em relação à média, indicando que há diferenças de expectativas entre o que os auditores acreditam ser o papel do auditor independente e o que preconizam as normas. Porém, há um distanciamento maior entre as expectativas em relação a RespErro, seguida por RespFrau, e logo após ComuErro. Fez-se necessário analisar se essas diferenças são significativas. A Tabela 35 mostra os resultados dessa análise.

Tabela 35: Teste t para uma amostra – perfil: auditor

	Test Value = 1					
	T	GL	Sig. (bi-caudal)	Diferença de média	Intervalo de Confiança 95% da Diferença	
					Inferior	Superior
RespFrau	11,506	49	,000	1,82800	1,5087	2,1473
RespErro	10,278	49	,000	2,19333	1,7645	2,6222
ComuErro	4,137	49	,000	0,53000	0,2726	0,7874

a Tipo de respondente = Auditor

Fonte: Elaboração própria, 2009

Conforme pode ser visualizado na Tabela 35, os valores das diferenças de média foram 1,82800, 2,19333, 0,53000 para as escalas RespFrau, RespErro e ComuErro, respectivamente, sendo que, para as três escalas, os níveis de significância tenderam a zero (**Sig < 0,05**). Esses resultados indicam que há uma diferença significativa em relação à constante 1, empregada no teste. Logo, a hipótese nula foi rejeitada para as três escalas analisadas, aceitando assim, a hipótese alternativa, de desigualdade e existência de diferenças significativas.

Portanto, a rejeição da hipótese nula indica 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 e erros para as três escalas analisadas. A expectativa era de que para essa hipótese não houvesse diferença significativa pelos motivos expostos no início desta seção.

Analisando os resultados de  $H_A$  e  $H_B$  conjuntamente, encontra-se que tanto os auditores como os demais usuários da Contabilidade têm diferentes expectativas em relação ao papel desempenhado pelo auditor em confronto com as normas de Auditoria estabelecidas pelo CFC, em vigência no Brasil. No entanto, os valores das médias dos auditores são menores, isto é, mais próximos a 1, que aqueles encontrados para os demais usuários da Contabilidade. Isto indica que as diferenças de expectativas dos auditores em relação às normas é menor que aquelas encontradas para os usuários das demonstrações contábeis.

### 4.3.3 Teste da hipótese $H_C$ : comparando a percepção entre usuários e auditores

A hipótese  $H_C$  propõe que a expectativa de auditores e demais usuários da Contabilidade são significativamente diferentes. Assim, esperava-se que existisse essa diferença, partindo do pressuposto que os auditores têm mais informações sobre o papel desempenhado por eles do que os demais usuários da Contabilidade. Com a finalidade de verificar esse fato, foram formuladas as seguintes hipóteses, nula e alternativa, respectivamente.

$H_{C0}$ : 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.

Em relação à estatística para testar essa hipótese, optou-se pelo uso do teste de igualdade de médias, em que foram analisados os dois grupos de respondentes, auditores e demais usuários da Contabilidade. Foram realizados três diferentes testes para cada uma das escalas validadas. O cálculo dessa estatística realizado no SPSS 15.0, utilizando um nível de significância de 5%, apresentou os resultados especificados nas Tabelas 36 e 37.

Dessa forma, optou-se por comparar a média das respostas de auditores e demais usuários da Contabilidade, verificando se existe diferença nas médias das respostas dos dois grupos, bem como, em caso de existência, se essas diferenças são significativas. Foi verificado adicionalmente se um grupo se distancia das normas mais que o outro.

Tabela 36: Estatísticas descritivas do grupo

	Tipo de 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
RespErro	Usuário	106	4,7642	1,49211	0,14493
	Auditor	50	3,1933	1,50899	0,21340
ComuErro	Usuário	106	1,3679	0,95444	0,09270
	Auditor	50	1,5300	0,90582	0,12810

Fonte: Elaboração própria, 2009

A Tabela 36 confirma a comparação feita anteriormente dos achados de  $H_A$  e  $H_B$ . Assim, no que diz respeito à responsabilidade do auditor em prevenir e detectar erros e fraudes, foi possível verificar que a média de respostas, tanto dos usuários quanto dos auditores, se afastaram das normas de Auditoria, visto que o domínio absoluto dessas normas conduziria ao respondente a atribuir às respostas das escalas o valor igual a 1. Entretanto, no geral, as respostas dos auditores independentes indicam que estes se distanciaram menos do que estabelecem as normas, se comparado às respostas dos demais usuários de Contabilidade.

Entretanto, ainda de acordo com a referida tabela, com relação à responsabilidade do auditor em comunicar os erros encontrados nas demonstrações contábeis auditadas, verificou-se que tanto usuários quanto auditores se distanciaram muito pouco em relação às normas de Auditoria, significando uma baixa diferença de expectativa entre estes e as normas. Também pode ser verificado que, nesse caso, os usuários se afastaram menos das normas do que os auditores, sugerindo que nesse ponto, os usuários tenham uma menor diferença de expectativa em relação às normas quando comparados aos auditores.

Analisando as médias das escalas individualmente, pode-se perceber que, em relação à responsabilidade do auditor em detectar fraudes e erros,  $RespFrau$  e  $RespErro$ , a média da diferença de expectativas dos auditores em relação às normas é menor que a média dessa diferença em relação aos demais usuários da Contabilidade. No entanto, quanto à responsabilidade do auditor em comunicar os erros encontrados nas demonstrações contábeis ( $ComuErro$ ), a média indica que as diferenças de expectativas dos auditores em relação às normas de auditoria é maior que as diferenças de expectativas dos demais usuários.

Sabendo da existência de diferenças nas médias das expectativas em auditoria entre auditores e demais usuários da Contabilidade, tornou-se necessário analisar se tais diferenças são significativas. A Tabela 37 demonstra esse fato através dos resultados do T-test para igualdade de médias.

Tabela 37: 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 Iguais assumidas	3,020	0,084	6,081	154	,000	1,36634	0,22468	0,92249	1,81019
	Variâncias diferentes assumidas			6,557	116,725	,000	1,36634	0,20836	0,95368	1,77900
RespErro	Variâncias Iguais assumidas	0,317	0,574	6,114	154	,000	1,57082	0,25692	1,06328	2,07835
	Variâncias diferentes assumidas			6,089	95,173	,000	1,57082	0,25796	1,05871	2,08293
ComuErro	Variâncias Iguais assumidas	0,239	0,625	1,006	154	,316	-0,16208	0,16114	0,48041	0,15625
	Variâncias diferentes assumidas			1,025	100,853	,308	-0,16208	0,15813	0,47576	0,15161

Fonte: Elaboração própria, 2009

A Tabela 37 apresenta o Teste de Levene para igualdade de variâncias e o T-Test para igualdade de médias. Como nas três escalas o Teste de Levene encontrou  $\text{sig} \geq 0,05$  (RespFrau = 0,084, RespErro = 0,574, e ComuErro = 0,625), 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 do Teste de Levene, foi analisada a primeira linha do T-test.

Para a variável RespFrau, os resultados do T-test indicam uma estatística teste ( $t_t$ ) 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. Sendo  $\text{Sig} < 0,05$ , rejeita-se a hipótese nula de igualdade de médias, sugerindo assim que existem diferenças significativas entre as médias das expectativas de auditores e demais usuários da Contabilidade em relação à responsabilidade do auditor em prevenir e detectar fraudes nas demonstrações contábeis auditadas.

Os resultados do T-test para a variável RespErro apresentam resultados semelhantes à variável RespFrau, indicando uma estatística teste  $t_t$  igual a 6,114, com número de graus de liberdade (gl) igual a 154 e um nível de significância bi-caudal (Sig) igual a 0,000. Sendo  $\text{Sig} < 0,05$ , a hipótese nula de igualdade de médias é rejeitada, sugerindo então a existência de dife-

renças significativas entre as médias das expectativas de auditores e demais usuários da Contabilidade em relação à responsabilidade do auditor em prevenir e detectar erros nas demonstrações contábeis auditadas.

Por outro lado, para a variável ComuErro, os resultados do T-test indicam uma estatística teste ( $t_t$ ) igual a 1,006, com número de graus de liberdade (gl) igual a 154 e um nível de significância bi-caudal (Sig) igual a 0,316. Sendo  $\text{Sig} \geq 0,05$ , a hipótese nula de igualdade de médias é aceita, sugerindo assim a não existência de diferenças significativas entre as médias das expectativas de auditores e demais usuários da Contabilidade em relação à responsabilidade do auditor comunicar erros encontrados nas demonstrações contábeis auditadas.

Sumarizando, os resultados dos T-test indicam que, em relação à hipótese HC, as diferenças são significativas em relação a RespFrau e RespErro, porém não são significativas em relação a ComuErro.

#### **4.3.4 Teste da hipótese $H_D$ : analisando a relação entre o nível de envolvimento com práticas de auditoria e a percepção sobre a norma**

A hipótese  $H_D$  propõe que o nível de envolvimento com práticas de auditoria influenciaria na redução das diferenças de expectativas em Auditoria. Nesse sentido, era esperado que quanto maior o nível de envolvimento menores seriam as diferenças de expectativas em auditoria. Para o teste dessa hipótese foram feitos três cruzamentos: usuários da Contabilidade *versus* normas de Auditoria, auditores *versus* normas de Auditoria, e usuários da Contabilidade *versus* auditores; a hipótese foi, então, subdividida em três:  $H_{DA}$ ,  $H_{DB}$  e  $H_{DC}$ .

Assim, as hipóteses  $H_{DA}$ ,  $H_{DB}$  e  $H_{DC}$  propõem uma série de correlações entre as variáveis. Correlação negativa e significativa entre a percepção sobre a norma pelo usuário da Contabilidade e o nível de envolvimento com práticas de Auditoria ( $H_{DA}$ ), entre a percepção sobre a norma pelo auditor independente e o nível de envolvimento com práticas de Auditoria ( $H_{DB}$ ), e entre a percepção sobre a norma, o nível de envolvimento com práticas de auditoria e o perfil do usuário ( $H_{DC}$ ).

#### 4.3.4.1 Teste da hipótese $H_{DA}$ : Analisando a relação entre o nível de envolvimento com práticas de auditoria e a percepção sobre a norma (no caso de usuários)

A hipótese  $H_{DA}$  propõe, especificamente, que um maior nível de envolvimento com práticas de Auditoria contribuiria para reduzir as diferenças de expectativas dos usuários da Contabilidade em relação ao que estabelecem as normas. Dessa forma, haveria uma relação inversa entre as variáveis.

Para avaliar estatisticamente a existência de tal relação, optou-se pelo uso de um modelo de regressão linear simples, conforme apresenta a equação a seguir.

$$Y = \hat{\beta}_0 + \hat{\beta}_1 \text{Envolv} + \hat{u} \quad \text{Equação 1}$$

O termo Y é a variável dependente, representada por cada uma das escalas que representam as diferentes percepções sobre a norma. O termo  $\beta_0$  representa o intercepto do modelo. O termo  $\beta_1$  representa o coeficiente da variável independente ou explicativa do modelo, representada pelo nível de envolvimento com práticas de auditoria (envolv). O termo u representa o erro-padrão presente no modelo.

As Tabelas 38, 39 e 40 apresentam os resultados das análises de regressão simples para as escalas RespFrau, RespErro e ComuErro, respectivamente. Essas escalas representam as percepções dos usuários sobre as normas de Auditoria.

Tabela 38: Resultados da análise de regressão simples para a variável RespFrau – perfil usuário

Modelo	Coeficientes não Padronizados		Coeficientes Padronizados Beta	T	Sig.
	B	Erro Padrão			
1 (Constante)	5,206	1,056		4,932	0,000
Envolv	-0,216	,0397	-0,110	-0,544	0,591

a Variável Dependente: RespFrau

b Perfil = Usuário

Fonte: Elaboração própria, 2009

A Tabela 38 apresentou a análise de regressão para a escala RespFrau, da qual podemos extra-

ir o modelo de regressão linear simples, através da equação:

$$Y = 5,206 - 0,216.X$$

Equação 2

Foi encontrado também um nível de significância da variável envolv igual a 0,591. Sendo  $\text{Sig} \geq 0,05$ , a hipótese nula de igualdade de médias é aceita, sugerindo assim a não existência de relação percebida entre as duas variáveis. Isso significa que o nível de envolvimento com práticas de auditoria não contribui para reduzir as diferenças de expectativas em Auditoria no tocante à responsabilidade do auditor na prevenção e detecção de fraudes.

Tabela 39: Resultados da análise de regressão simples para a variável RespErro – perfil usuário

Modelo	Coeficientes não Padronizados		Coeficientes Padronizados	t	Sig.
	B	Erro Padrão	Beta		
1 (Constante)	4,729	0,689		6,865	0,000
Envolv	0,008	0,147	0,005	0,053	0,958

a Variável Dependente: RespErro

b Perfil = Usuário

Fonte: Elaboração própria, 2009

Em relação à escala RespErro, o modelo de regressão linear simples, conforme observado na Tabela 39, pode ser expresso através da seguinte equação:

$$Y = 4,729 + 0,008.X$$

Equação 3

O nível de significância encontrado nesse modelo foi de 0,958. Sendo  $\text{Sig} \geq 0,05$ , deve-se aceitar a hipótese nula de igualdade de médias. Isso significa que não existe relação percebida entre as duas variáveis. Semelhante à escala RespFrau, isso quer dizer que o nível de envolvimento com práticas de auditoria não contribui para reduzir as diferenças de expectativas em Auditoria no tocante à responsabilidade do auditor na prevenção e detecção de erros.

Tabela 40: Resultados da análise de regressão simples para a variável ComuErro – perfil usuário

Modelo	Coeficientes não Padronizados		Coeficientes Padronizados	T	Sig.
	B	Erro Padrão	Beta		
1 (Constante)	2,041	0,435		4,688	,000
Envolv	-0,147	0,093	-0,153	-1,582	,117

a Variável Dependente: ComuErro

b Perfil = Usuário

Fonte: Elaboração própria, 2009

Por fim, a Tabela 40 apresentou os coeficientes para a estimação do modelo de regressão linear simples da escala ComuErro, que pode ser visualizado através da seguinte equação:

$$Y = 2,041 - 0,147.X \quad \text{Equação 4}$$

Pode ser visualizado também que o nível de significância para o modelo é igual a 0,117, portanto  $\text{Sig} \geq 0,05$ . Isso significa que a hipótese nula de igualdade de médias deve ser aceita, não existindo então relação percebida entre as duas variáveis. Com base nesses resultados, é possível afirmar que o nível de envolvimento com práticas de auditoria não contribui para reduzir as diferenças de expectativas em Auditoria no tocante à responsabilidade do auditor em comunicar os erros encontrados nas demonstrações em relação ao que estabelecem as normas.

A análise de regressão simples testou se havia relação entre escalas que representam as percepções dos usuários sobre as normas de Auditoria (RespFrau, RespErro e ComuErro) e o nível de envolvimento com práticas de Auditoria, e foi encontrado que não existe relação entre essas duas variáveis para nenhuma das escalas testadas. Isso significa que essa pesquisa encontrou que um maior envolvimento com práticas de Auditoria, por parte dos usuários da Contabilidade, não contribui para reduzir as diferenças de expectativas em Auditoria no que se refere à responsabilidade do auditor independente na detecção e prevenção de fraudes e erros.

#### 4.3.4.2 Teste da hipótese $H_{DB}$ : analisando a relação entre o nível de envolvimento com práticas de auditoria e a percepção sobre a norma (no caso de auditores)

A proposta da hipótese  $H_{DB}$ , em específico, é que um maior nível de envolvimento com práticas de Auditoria ajudaria a reduzir as diferenças de expectativas dos auditores independentes em relação ao que estabelecem as normas. Dessa forma, haveria uma relação inversa entre as variáveis.

Para o teste do grupo de hipóteses  $H_{DB}$ , optou-se pelo uso de um modelo de regressão linear simples, conforme apresenta a equação a seguir.

$$Y = \hat{\beta}_0 + \hat{\beta}_1 \text{Envolv} + \hat{u} \quad \text{Equação 5}$$

O termo Y é a variável dependente, representada por cada uma das escalas que representam as diferentes percepções sobre a norma. O termo  $\beta_0$  representa o intercepto do modelo. O termo  $\beta_1$  representa o coeficiente da variável independente ou explicativa do modelo, representada pelo nível de envolvimento com práticas de auditoria (envolv). O termo u representa o erro-padrão presente no modelo.

As Tabelas 41, 42 e 43 apresentam os resultados das análises de regressão simples para as escalas RespFrau, RespErro e ComuErro, respectivamente. Essas escalas representam as percepções dos usuários sobre as normas de Auditoria.

Tabela 41: Resultados da análise de regressão simples para a variável RespFrau – perfil auditor

Modelo	Coeficientes não Padronizados		Coeficientes Padronizados	t	Sig.
	B	Erro Padrão	Beta		
1 (Constante)	7,397	1,778		4,161	0,000
Envolv	-0,689	0,267	-0,349	-2,579	0,013

a Variável Dependente: RespFrau

b Perfil = Auditor

Fonte: Elaboração própria, 2009

A Tabela 41 apresentou a análise de regressão para a escala RespFrau, da qual podemos extrair o modelo de regressão linear simples, através da equação:

$$Y = 7,397 - 0,689.X \quad \text{Equação 6}$$

Foi encontrado também um nível de significância da variável envolv igual a 0,013. Sendo Sig < 0,05, a hipótese nula de igualdade de médias deve ser rejeitada, sugerindo assim a existência de relação percebida entre as duas variáveis. Esse resultado indica que um maior nível de envolvimento com práticas em Auditoria contribui para a redução das diferenças de expectativas em Auditoria, no tocante à responsabilidade do auditor na prevenção e detecção de fraudes.

A direção do coeficiente desta variável ( $B = -0,689$   $t = -2,579$ ) também ajuda a confirmar o resultado de que quanto maior o nível de envolvimento com práticas em Auditoria dos auditores menos diferenças de expectativas eles têm em relação às normas no tocante à escala Plan-Frau.

Tabela 42: Resultados da análise de regressão simples para a variável RespErro – perfil auditor

Modelo	Coeficientes não Padronizados		Coeficientes Padronizados	t	Sig.
	B	Erro Padrão	Beta		
1 (Constante)	7,491	2,471		3,032	0,004
Envolv	-0,648	0,371	-0,244	-1,745	0,087

a Variável Dependente: RespErro

b Perfil = Auditor

Fonte: Elaboração própria, 2009

Em relação à escala RespErro, o modelo de regressão linear simples, conforme observado na Tabela 42 pode ser expresso através da seguinte equação:

$$Y = 7,491 - 0,648.X \quad \text{Equação 7}$$

O nível de significância encontrado nesse modelo foi de 0,087. Sendo  $\text{Sig} \geq 0,05$ , deve-se aceitar a hipótese nula de igualdade de médias. Isso significa que não existe relação percebida entre as duas variáveis. Portanto, um maior nível de envolvimento com práticas em Auditoria não contribui para a redução das diferenças de expectativas em Auditoria, no tocante à responsabilidade do auditor na prevenção e detecção de erros.

Tabela 43: Resultados da análise de regressão simples para a variável ComuErro – perfil auditor

Modelo	Coeficientes não Padronizados		Coeficientes Padronizados	T	Sig.
	B	Erro Padrão	Beta	B	Erro Padrão
1 (Constante)	2,301	1,526		1,508	0,138
Envolv	-0,116	0,229	-0,073	-0,507	0,614

a Variável Dependente: ComuErro

b Perfil = Usuário

Fonte: Elaboração própria, 2009

Por fim, a Tabela 43 apresentou os coeficientes para a estimação do modelo de regressão linear simples da escala ComuErro, que pode ser visualizado através da seguinte equação:

$$Y = 2,301 - 0,116.X \quad \text{Equação 8}$$

Pode ser visualizado também que o nível de significância para o modelo é igual a 0,614, portanto  $\text{Sig} \geq 0,05$ . Isso significa que a hipótese nula de igualdade de médias deve ser aceita, não existindo então relação percebida entre as duas variáveis. Em outras palavras, um maior nível de envolvimento com práticas em Auditoria não contribui para a redução das diferenças de expectativas em Auditoria no tocante à responsabilidade do auditor na comunicação de erros.

A análise de regressão simples testou se havia relação entre escalas que representam as percepções dos auditores independentes sobre as normas de Auditoria (RespFrau, RespErro e ComuErro) e o nível de envolvimento com práticas de Auditoria, e foi encontrado que em relação à responsabilidade do auditor em prevenir e detectar fraudes (RespFrau), existe relação entre as duas variáveis, significando que quanto maior o envolvimento com práticas de Auditoria, por parte dos auditores independentes, menores serão as diferenças de expectativas em Auditoria no que se refere à responsabilidade do auditor independente na detecção e prevenção de fraudes.

Já em relação à responsabilidade do auditor em prevenir e detectar erros, os modelos de regressão simples utilizados nas escalas RespErro e ComuErro indicaram que não existe relação entre estas e a variável independente, nível de envolvimento com práticas de Auditoria. Isso significa que um maior envolvimento com práticas de Auditoria, por parte dos auditores independentes, não contribui para reduzir as diferenças de expectativas em Auditoria no que se refere à responsabilidade do auditor independente na detecção e prevenção de erros, bem como na responsabilidade em comunicar os erros.

#### 4.3.4.3 Teste da hipótese $H_{DC}$ : analisando a intervenção do nível de envolvimento e do perfil do usuário

A proposta da hipótese  $H_{DC}$ , propõe que um maior envolvimento com práticas de Auditoria contribui para reduzir as diferenças de expectativas entre os auditores independentes e demais usuários da Contabilidade. Dessa forma, haveria uma relação inversa entre as variáveis.

Na formulação dessa hipótese, foi incluída mais uma variável independente no modelo de regressão, que é o perfil do usuário. Em decorrência disso, para o teste do grupo de hipóteses  $H_{DC}$ , optou-se pelo uso de um modelo de regressão múltipla, conforme apresenta a equação a seguir.

$$Y = \hat{\beta}_0 + \hat{\beta}_1 \text{Envolv} + \hat{\beta}_2 \text{Perfil} + \hat{u} \quad \text{Equação 9}$$

Na Equação 9, o termo Y é a variável dependente, representada por cada uma das escalas que representam as diferentes percepções sobre a norma. O termo  $\beta_0$  representa o intercepto do modelo. Os termos  $\beta_1$  e  $\beta_2$  representam os coeficientes referentes às variáveis independentes ou explicativas do modelo, representadas pelo envolvimento com práticas de auditoria, e o perfil do usuário, neste caso, assumida como variável *dummy* com código 0 para usuário e 1 para auditor. Por fim, o termo u representa o erro-padrão presente no modelo.

As Tabelas 44, 45 e 46 apresentam os resultados das análises de regressão múltipla para as escalas RespFrau, RespErro e ComuErro, respectivamente. Essas escalas representam as percepções dos usuários sobre as normas de Auditoria (variável dependente). As variáveis independentes do modelo são: nível de envolvimento com práticas de Auditoria (Envolv) e Perfil do usuário (Perfil), se auditor independente ou demais usuários da Contabilidade.

Tabela 44: Resultados da análise de regressão múltipla para a variável RespFrau

Modelo	Coeficientes não Padronizados		Coeficientes Padronizados	t	Sig.
	B	Erro Padrão	Beta		
1 (Constante)	4,927	0,561		8,786	0,000
Envolv	-0,160	0,120	-0,144	-1,342	0,182
Perfil	-1,036	0,333	-0,334	-3,115	0,002

a Variável Dependente: RespFrau

Fonte: Elaboração própria, 2009

Tabela 45: Resultados da análise de regressão múltipla para a variável RespErro

Modelo	Coeficientes não Padronizados		Coeficientes Padronizados	t	Sig.
	B	Erro Padrão	Beta		
1 (Constante)	5,126	0,644		7,956	0,000
Envolv	-0,079	0,137	-0,062	-0,577	0,565
Perfil	-1,408	0,382	-0,396	-3,683	0,000

a Variável Dependente: RespErro

Fonte: Elaboração própria, 2009

A análise de regressão múltipla das escalas RespFrau e RespErro estão apresentadas nas Tabelas 44 e 45, respectivamente. Percebe-se que resultados opostos foram encontrados para o nível de significância das duas variáveis independentes de ambas as escalas. Em relação à escala RespFrau, a variável Envolv apresenta um nível de significância igual a 0,182 ( $\text{Sig} \geq 0,05$ ), e o nível de significância da variável perfil é igual a 0,002 ( $\text{Sig} < 0,05$ ). Já para a escala RespErro, o nível de significância da variável Envolv é igual a 0,565 ( $\text{Sig} \geq 0,05$ ), e da variável perfil é igual a 0,000 ( $\text{Sig} < 0,05$ ). Esse resultado indica que a percepção em relação à norma, no tocante à responsabilidade do auditor em detectar e prevenir fraudes e erros, não está relacionada com o nível de envolvimento com práticas de Auditoria, mas sim, com o perfil do usuário (auditor independente ou demais usuários da Contabilidade). Portanto, um maior envolvimento com práticas de Auditoria não está relacionado à redução das diferenças de expectativas entre auditores e demais usuários da Contabilidade, mas o perfil do usuário sim.

As Tabelas 44 e 45 também apresentaram os coeficientes para a estimação do modelo de regressão linear múltiplo da escala RespFrau e RespErro, conforme pode ser visualizado através das equações 10 e 11, respectivamente:

$$Y = 4,927 - 0,160.X_1 - 1,036.X_2 \quad \text{Equação 10}$$

$$Y = 5,126 - 0,079.X_1 - 1,408.X_2 \quad \text{Equação 11}$$

Tabela 46: Resultados da análise de regressão múltipla para a variável ComuErro

Modelo	Coeficientes não Padronizados		Coeficientes Padronizados	t	Sig.	
	B	Erro Padrão	Beta			
1	(Constante)	2,022	0,401		5,044	0,000
	Envolv	-0,143	0,085	-0,199	-1,676	0,096
	Perfil	0,457	0,238	0,228	1,920	0,057

a Variável Dependente: ComuErro

Fonte: Elaboração própria, 2009

A análise de regressão múltipla da escala ComuErro apresentada na Tabela 46, apresenta resultados semelhantes para o nível de significância das duas variáveis independentes. Para a variável Envolv, o nível de significância é igual a 0,096, e para a variável perfil, o nível de significância é igual a 0,057, ou seja, para ambas as variáveis  $\text{Sig} \geq 0,05$ . Esse resultado significa que a percepção em relação à norma, no tocante à responsabilidade do auditor na comunicação de erros encontrados nas demonstrações contábeis auditadas, não está relacionada

com o nível de envolvimento com práticas de Auditoria e nem com o perfil do usuário (auditor independente ou demais usuários da Contabilidade).

A partir dos coeficientes apresentados na Tabela 46 foi estimado o modelo de regressão linear múltiplo para a escala ComuErro, conforme apresenta a equação a seguir:

$$Y = 2,022 - 0,143.X_1 - 0,457.X_2$$

Equação 12

Os quadros a seguir apresentam as sínteses, quantitativa e qualitativa, dos resultados dos testes de hipóteses utilizados:

Hipótese \ Escala	RespFrau	RespErro	ComuErro
H <sub>A</sub>	Média: 4,1943 DM: 3,1943 Sig (t <sub>i</sub> ): 0,000	Média: 4,7642 DM: 3,7642 Sig (t <sub>i</sub> ): 0,000	Média: 1,3679 DM: 1,3679 Sig (t <sub>i</sub> ): 0,000
H <sub>B</sub>	Média: 2,8280 DM: 1,8280 Sig (t <sub>i</sub> ): 0,000	Média: 3,1933 DM: 2,1933 Sig (t <sub>i</sub> ): 0,000	Média: 1,5300 DM: 0,5300 Sig (t <sub>i</sub> ): 0,000
H <sub>C</sub>	DM: 1,3663 Sig (t <sub>i</sub> ): 0,000	DM: 1,5708 Sig (t <sub>i</sub> ): 0,000	DM: -0,1621 Sig (t <sub>i</sub> ): 0,316
H <sub>DA</sub>	Sig: 0,591	Sig: 0,958	Sig: 0,117
H <sub>DB</sub>	Sig: 0,013	Sig: 0,087	Sig: 0,614
H <sub>DC</sub>	Sig envolv: 0,182 Sig perfil: 0,002	Sig envolv: 0,565 Sig perfil: 0,000	Sig envolv: 0,096 Sig perfil: 0,057

Legenda: DM = Diferença de média

Quadro 6: Síntese quantitativa dos resultados dos testes de hipóteses

Fonte: Elaboração própria, 2009

Conceito	Escalas	Resultado do teste de hipótese
<b>H<sub>A</sub></b> : Existe diferença significativa entre as expectativas dos usuários da Contabilidade e o conteúdo das normas de Auditoria editadas pelo CFC.	RespFrau	Hipótese corroborada
	RespErro	Hipótese corroborada
	Comu Erro	Hipótese corroborada

Continua

## Conclusão

Conceito	Escalas	Resultado do teste de hipótese
<b>H<sub>B</sub></b> : Não Existe diferença significativa entre as expectativas dos auditores independentes e o conteúdo das normas de Auditoria editadas pelo CFC	RespFrau	Hipótese refutada
	RespErro	Hipótese refutada
	Comu Erro	Hipótese refutada
<b>H<sub>C</sub></b> : Existe diferença significativa entre as expectativas dos auditores independentes e as expectativas dos usuários da Contabilidade.	RespFrau	Hipótese corroborada
	RespErro	Hipótese corroborada
	Comu Erro	Hipótese refutada
<b>H<sub>DA</sub></b> : Quanto maior o nível de envolvimento com práticas de Auditoria menor é a diferença de expectativas dos usuários da Contabilidade em relação ao conteúdo das normas de Auditoria.	RespFrau	Hipótese refutada B = -0,216 t = -0,544
	RespErro	Hipótese refutada B = 0,08 t = 0,053
	Comu Erro	Hipótese refutada B = -0,147 t = -1,582
<b>H<sub>DB</sub></b> : Quanto maior o nível de envolvimento com práticas de Auditoria menor é a diferença de expectativas dos auditores independentes em relação ao conteúdo das normas de Auditoria editadas pelo CFC.	RespFrau	Hipótese corroborada B = -0,689 t = -2,579
	RespErro	Hipótese refutada B = -0,648 t = -1,745
	Comu Erro	Hipótese refutada B = -0,116 t = -0,507
<b>H<sub>DC</sub></b> : Quanto maior o nível de envolvimento com práticas de Auditoria menor é a diferença de expectativas dos auditores independentes em relação às expectativas dos usuários da Contabilidade.	RespFrau	Hipótese refutada B = -0,160 t = -1,342
	RespErro	Hipótese refutada B = -0,079 t = -0,577
	Comu Erro	Hipótese refutada B = -0,143 t = -1,676

Quadro 7: Síntese qualitativa dos resultados dos testes de hipóteses

Fonte: Elaboração própria, 2009

Sabendo que, para um entendimento completo sobre as normas de Auditoria, as respostas dos usuários e auditores deveriam ser iguais a um na escala de *likert*. Portanto, um distanciamento em relação à constante um (1) significa que há diferença de expectativas entre usuários e auditores em relação o que estabelecem as normas de Auditoria.

E conforme pode ser observado nos testes estatísticos aplicados, em linhas gerais, usuários e auditores se afastam das normas, sendo que os usuários se afastam mais do que os auditores.

Das três escalas utilizadas para mensurar a variável dependente (percepção sobre as normas), a que apresenta uma maior diferença de média entre usuários e auditores é RespErro (1,5708), seguida por RespFrau (1,3663) e ComuErro (-0,1621). Pode-se perceber que as diferenças de média das escalas RespErro e RespFrau são bem maiores que a diferença de média da escala ComuErro.

Quando verificado se existe diferença de expectativa significativa, de acordo com os dados estatísticos apresentados no Quadro 7, percebe-se que essa diferença é encontrada em todas as escalas utilizadas para mensurar a variável dependente, em relação a usuários *versus* normas e auditores *versus* normas. Quanto à diferença de expectativa significativa entre auditores e usuários, foi encontrado que existe diferença significativa nas escalas RespFrau e RespErro, porém essa diferença não é significativa na escala ComuErro.

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 e outros (1998) complementa essa afirmação dizendo o público pode ter a percepção de que a qualidade da Auditoria é inferior à que realmente foi desenvolvida.

A diferença de expectativa entre auditores e usuários também era esperada, principalmente nas escalas referentes à responsabilidade na prevenção e detecção de fraudes e erros. Portanto nesse sentido os resultados encontrados aqui corroboram com os achados de 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 Sohlman (2006); f) no Líbano por Sidani (2007); g) na Índia por Saha e Baruah (2008); e h) em Portugal por Almeida e Colomina (2008)

Cabe destacar que o estudo da Austrália encontrou diferença de expectativa relacionada à responsabilidade do auditor na prevenção de fraudes, porém não encontrou diferença entre em relação à obrigação do auditor em detectar fraude. O estudo realizado na China encontrou diferença de expectativa em relação à obrigação do auditor em detectar e reportar fraude –

sendo que os testes estatísticos utilizados nesta dissertação não encontraram diferença de expectativas significativa em relação à obrigação do auditor em comunicar ou reportar erros nas demonstrações contábeis.

Outros testes estatísticos efetuados buscavam verificar se um maior nível de envolvimento com práticas de auditoria contribuiria para a redução das diferenças de expectativas em Auditoria. No entanto, as hipóteses sobre o envolvimento com práticas de auditoria não mostraram relevância, evidenciando que essa variável não está relacionada a uma menor diferença de expectativa entre usuários e normas, auditores e normas, e entre usuários e auditores. Os achados desta pesquisa revelam que o que vai determinar uma menor diferença de expectativa é o perfil do usuário, se ele é auditor ou demais usuários da Contabilidade, e não o seu nível de envolvimento com práticas de auditoria.

Esse resultado não corrobora com pesquisas anteriores, que sugerem que o conhecimento em Auditoria, que pode ser entendido como o envolvimento dos usuários com práticas de Auditoria, pode contribuir para a redução das diferenças de expectativas em Auditoria (LEE, AZHAM; KANDASAMY (2008); MONROE; WOODLIFF (1993); GRAMLING, SCHATZBERG ; WALLACE (1996); BAILEY, BYLINSK; SHIELDS (1983); EPSTEIN; GEIGER (1994).

Pode ser que essas diferenças de expectativas encontradas nesta pesquisa ocorram pelo fato de a Auditoria possuir um alto grau de legitimidade, tanto por parte dos usuários quanto dos auditores. Por isso optou-se por fazer uma análise do nível de legitimidade atribuída à Auditoria pelos respondentes do questionário desta pesquisa. Caso seja conferido à Auditoria um alto grau de legitimidade, os usuários podem estar atribuindo a ela um significado além do que realmente ela tem, pelo menos sob o ponto de vista normativo.

As escalas e sua validação, bem como as análises estatísticas sobre o nível de atitude sobre legitimidade, encontram-se detalhada na seção 4.4 desta dissertação.

#### 4.4 INDICADORES DE LEGITIMIDADE

Buscando verificar o grau de legitimidade que é atribuída à função do auditor independente, nesta seção são apresentadas e definidas as dimensões da escala nível de atitude sobre legitimidade e a sua respectiva validação estatística. Serão apresentadas ainda as técnicas estatísticas utilizadas para esse fim e em seguida proceder a sua análise.

##### 4.4.1 Escala nível de atitude sobre legitimidade

A escala nível de atitude sobre legitimidade foi inicialmente validada pelos especialistas, conforme apresentado na seção 3.2.1 desta dissertação. O passo seguinte foi a identificação das dimensões existentes no bloco de afirmações propostas para a mensuração da escala, verificando, através da análise fatorial, a existência de duas dimensões, conforme apresentado na Tabela 47. Na análise de autovalores, foi identificada a presença de autovalor maior que um nos dois primeiros componentes, indicando assim a existência de duas dimensões distintas para o bloco de afirmações.

Tabela 47: Análise de componentes principais: nível de atitude sobre legitimidade

Componente	Autovalor Inicial			Somadas Extraídas dos Carregamentos Quadráticos		
	Total	% da Variância	% Acumulado	Total	% da Variância	% Acumulado
1	3,529	44,107	44,107	3,529	44,107	44,107
2	1,266	15,819	59,926	1,266	15,819	59,926
3	0,901	11,261	71,187			
4	0,725	9,062	80,249			
5	0,465	5,815	86,064			
6	0,459	5,737	91,801			
7	0,382	4,770	96,571			
8	0,274	3,429	100,000			

Fonte: Elaboração própria, 2009

A análise dos coeficientes de correlação apresentados na Tabela 48 possibilitou a identificação de dois agrupamentos verificados para as afirmações formuladas, isto é, a presença de

dois constructos ou fatores. No primeiro agrupamento ou componente, hachurado na Tabela 48, foram inclusas as afirmações sobre “Nível de atitude sobre legitimidade”, reunindo as afirmações 4b (Eu acredito que o auditor deve considerar a possibilidade de ocorrência de erros nas demonstrações contábeis auditadas), 4c (Eu acredito que o auditor seja responsável por prevenir a ocorrência de erros nas demonstrações contábeis auditadas), 4d (Eu acredito que o auditor seja responsável pela detecção de erros nas demonstrações contábeis auditadas), 4e (Eu acredito que o auditor possa ser responsabilizado, caso não previna e detecte erros nas demonstrações contábeis auditadas), 4f (Eu acredito que, ao detectar erros nas demonstrações contábeis, o auditor tenha a obrigação de comunicar à administração da entidade auditada), 4g (Eu acredito que, ao detectar erros nas demonstrações contábeis, o auditor deve sugerir medidas corretivas, e informar sobre os possíveis efeitos no seu parecer, caso elas não sejam adotadas) e 4h (Eu acredito que, ao detectar erros nas demonstrações contábeis, o auditor deve imediatamente emitir um parecer com ressalva ou adverso).

No segundo componente, também hachurado na tabela 48, figura exclusivamente a afirmação 4a (Eu acredito que os usuários das informações contábeis possam ter a certeza de que as demonstrações contábeis auditadas não contêm erros materiais)

Tabela 48: A análise dos coeficientes de correlação  
– nível de atitude sobre legitimidade

	Componente	
	1	2
4 <sup>a</sup>	0,511	0,700
4b	0,515	0,406
4c	0,699	-0,238
4d	0,681	-0,241
4e	0,609	0,545
4f	0,659	-0,159
4g	0,750	-0,254
4h	0,826	-0,330

Fonte: Elaboração própria, 2009

Em função da concentração dos pontos da escala no primeiro agrupamento, optou-se por retirar a afirmação 1a da análise, e utilizar apenas as variáveis referentes ao primeiro agrupamento, o qual foi designado como “Nível de atitude sobre legitimidade”.

#### 4.4.1.1 Validando a escala

Após definidas as afirmações para o constructo, o passo seguinte foi validar estatisticamente a escala “nível de atitude sobre legitimidade” quanto a sua dimensionalidade, confiabilidade e convergência, conforme recomendam Hair e outros (2005).

A análise da **dimensionalidade** foi feita através da análise fatorial exploratória, mediante do emprego do método de extração dos fatores a Análise de Componentes Principais. Também foram utilizados o Índice Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) e o Teste de esfericidade de Bartlett.

Os resultados da análise de componentes principais apontam a unidimensionalidade da escala nível de envolvimento com práticas de Auditoria, comprovada pela presença de um único autovalor, com valor superior a um, conforme disposto na quinta coluna da Tabela 49.

Tabela 49: Análise de componentes principais – Nível de atitude sobre legitimidade

Componente	Autovalor Inicial			Somadas Extraídas dos Carregamentos Quadráticos		
	Total	% da Variância	% Acumulado	Total	% da Variância	% Acumulado
1	3,331	47,588	47,588	3,331	47,588	47,588
2	0,951	13,579	61,168			
3	0,889	12,695	73,863			
4	0,676	9,650	83,513			
5	0,464	6,629	90,142			
6	0,413	5,905	96,047			
7	0,277	3,953	100,000			

Fonte: Elaboração própria, 2009

O resultado de 0,821 encontrado para o Índice KMO é considerado desejável, indicando assim que a análise fatorial realizada foi satisfatória. O teste de significância da correlação dos itens da escala foi realizado através do teste de esfericidade de Bartlett, encontrando os seguintes resultados: teste Qui-quadrado igual a 405,617 e nível de significância igual a 0,000), comprovando que a análise fatorial da escala pode ser considerada apropriada, sugerindo assim a existência de relações significativas entre os itens da escala.

Tabela 50: Resultados dos testes KMO e Bartlett – nível de atitude sobre legitimidade

Medida de adequação da amostra de Kaiser-Meyer-Olkin (KMO)		0,821
Teste de esfericidade de Bartlett	Qui-quadrado	405,617
	Gl	21
	Sig.	0,000

Fonte: Elaboração própria, 2009

A análise da **confiabilidade** da escala foi realizada por meio do Alfa de Cronbach (Tabela 51), onde foi encontrado um resultado igual a 0,813, atestando assim um alto grau de confiabilidade da escala “nível de atitude sobre legitimidade”.

Tabela 51: Resultados das estatísticas de confiabilidade – nível de atitude sobre legitimidade

Alfa de Cronbach	N de Itens
0,813	7

Fonte: Elaboração própria, 2009

Após a verificação da unidimensionalidade e confiabilidade da escala, foi avaliada a validade de **Convergência**, através da análise do Coeficiente de Spearman (TABELA 52), visando identificar se os itens que medem a escala apresentam uma correlação razoavelmente alta entre si. Os achados demonstram que todos os coeficientes foram positivos e significativos, indicando a existência de forte correlação positiva entre os itens da escala, o que sugere a possibilidade do uso de uma média para os itens da escala.

Tabela 52: Resultados das correlações cruzadas de Spearman – nível de atitude sobre legitimidade

			P4b	P4c	P4d	P4e	P4f	P4g	P4h
Rô de Spearman	P4b	Coeficiente de Correlação	1,000	,215(**)	,273(**)	,331(**)	,321(**)	,272(**)	,323(**)
		Sig. (Bi-Caudal)	.	,004	,000	,000	,000	,000	,000
		N	182	182	182	181	182	182	182
	P4c	Coeficiente de Correlação	,215(**)	1,000	,551(**)	,243(**)	,316(**)	,378(**)	,507(**)
		Sig. (Bi-Caudal)	,004	.	,000	,001	,000	,000	,000
		N	182	182	182	181	182	182	182
	P4d	Coeficiente de Correlação	,273(**)	,551(**)	1,000	,297(**)	,284(**)	,411(**)	,554(**)
		Sig. (Bi-Caudal)	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000
		N	182	182	182	181	182	182	182
	P4e	Coeficiente de Correlação	,331(**)	,243(**)	,297(**)	1,000	,299(**)	,304(**)	,321(**)
		Sig. (Bi-Caudal)	,000	,001	,000	.	,000	,000	,000
		N	181	181	181	181	181	181	181

Continua

## Conclusão

		P4b	P4c	P4d	P4e	P4f	P4g	P4h
P4f	Coefficiente de Correlação	,321(**)	,316(**)	,284(**)	,299(**)	1,000	,546(**)	,570(**)
	Sig. (Bi-Caudal)	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000
	N	182	182	182	181	182	182	182
P4g	Coefficiente de Correlação	,272(**)	,378(**)	,411(**)	,304(**)	,546(**)	1,000	,666(**)
	Sig. (Bi-Caudal)	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000
	N	182	182	182	181	182	182	182
P4h	Coefficiente de Correlação	,323(**)	,507(**)	,554(**)	,321(**)	,570(**)	,666(**)	1,000
	Sig. (Bi-Caudal)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.
	N	182	182	182	181	182	182	182

\*\* Correlação é significativa ao nível de 0.01(bi-caudal)

Fonte: Elaboração própria, 2009

Essa escala foi utilizada na pesquisa desta dissertação, uma vez que atendeu aos requisitos de unidimensionalidade, confiabilidade, e validade de convergência.

#### 4.4.2 Técnicas estatísticas utilizadas na escala “nível de atitude sobre legitimidade”

Buscando verificar se auditores e demais usuários da Contabilidade conferem um alto grau de legitimidade à auditoria, e se existem diferenças significativas entre esses grupos de usuários, foram utilizadas as seguintes técnicas estatísticas nessa escala: a) estatística descritiva; e b) estatística teste t ( $t_t$ ) para duas amostras.

##### 4.4.2.1 Estatísticas descritivas

Após os procedimentos de validação, a escala “nível de atitude sobre legitimidade” foi criada. As estatísticas descritivas estão apresentadas na Tabela 53.

Tabela 53: Resultados das estatísticas descritivas – nível de atitude sobre legitimidade

DESCRITIVA	USUÁRIO	AUDITOR	TOTAL
Média	5,25	5,01	5,23
Limite Inferior	4,99	4,76	5,06
Limite Superior	5,51	5,27	5,41
Mediana	5,43	4,86	5,43
Variância	1,79	0,79	1,44
Desvio Padrão	1,34	0,89	1,20
Mínimo	1,00	2,57	1,00
Máximo	7,00	6,86	7,00
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

Sabendo que os pontos da escala variavam de 1 a 7, e que quanto mais próximas de sete as respostas para as afirmações maior será o grau de legitimidade conferido pelos auditores independentes e demais usuários da Contabilidade para a Auditoria, pode-se observar, conforme a Tabela 53, 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 de *likert*. Apesar dos segundos conferirem um grau maior de legitimidade do que os primeiros, essa diferença é relativamente pequena, ou seja, a diferença foi de apenas 0,24 pontos.

Para livrar a influência de dados extremos (para mais e para menos) foi observada também a mediana. Foi 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 grupo 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.

As estatísticas descritivas sugerem que tanto os auditores independentes quanto os demais usuários da Contabilidade conferem um alto grau de legitimidade à Auditoria, significando que os respondentes podem estar atribuindo à Auditoria uma função bem mais ampla do que aquela que as normas determinam.

#### 4.4.2.2 Estatística teste ( $t_i$ ) para duas amostras

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, 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 nível de atitude sobre legitimidade.

O teste de igualdade de médias encontra-se apresentado nas Tabelas 54 e 55.

Tabela 54: Estatísticas do grupo – nível de atitude sobre legitimidade

	<b>Tipo de Respondente</b>	<b>N</b>	<b>Média</b>	<b>Desvio Padrão</b>	<b>Erro Padrão Médio</b>
Legitimidade	Usuário	106	5,2491	1,33855	,13001
	Auditor	50	5,0143	,88641	,12536

Fonte: Elaboração própria, 2009

As médias apresentadas na Tabela 54 confirmam o alto grau de legitimidade conferido à Auditoria por parte dos usuários e dos auditores, já discutidas na seção anterior quando foram analisadas as estatísticas descritivas.

Na Tabela 55 são apresentados o Teste de Levene para igualdade de variâncias e o T-Test para igualdade de médias. O Teste de Levene encontrou 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 55: 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
legitimidade	Variâncias Iguais assumidas	6,168	0,014	1,128	154	0,261	0,23482	0,20812	-	0,64596
	Variâncias diferentes assumidas			1,300	137,088	0,196	0,23482	0,18060	-	0,59194

Fonte: Elaboração própria, 2009

Os resultados do T-test indicam uma estatística teste  $t_t$  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 à responsabilidade do auditor em prevenir e detectar fraudes nas demonstrações contábeis auditadas.

Sumarizando, tem-se que tanto auditores quanto usuários da Contabilidade atribuem um alto grau de legitimidade para os auditores, 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.

A legitimidade da Auditoria está intimamente ligada à sua imagem, credibilidade, reputação e competência. Portanto, grandes diferenças de expectativas em Auditoria podem conduzir a uma menor credibilidade e a um menor prestígio associados ao seu trabalho, o que pode acarretar na deslegitimação da prática.

## 5 CONCLUSÃO E SUGESTÃO PARA FUTURAS PESQUISAS

Esta seção apresenta as considerações finais desta pesquisa, com a finalidade de demonstrar como os objetivos propostos foram alcançados. Apresentam-se ainda sugestões para pesquisas futuras.

### SÍNTESE DOS OBJETIVOS

O objetivo da pesquisa desta dissertação foi identificar possíveis diferenças entre as expectativas dos usuários da Contabilidade e o conteúdo das normas de Auditoria, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, no que diz respeito ao papel do auditor independente. E, depois de encontrados os resultados, fazer uma análise à luz da teoria da legitimidade.

Os pontos das normas analisados foram aqueles referentes à responsabilidade do auditor independente em relação a fraudes e erros. Com essa finalidade, buscou-se verificar as diferenças entre usuários da Contabilidade *versus* normas, auditores *versus* normas e auditores *versus* usuários. Além disso, foi verificado também se um maior nível de envolvimento dos usuários com práticas de auditoria iria ajudar a reduzir as possíveis diferenças de expectativas em Auditoria. Esta pesquisa teve a pretensão também de identificar possíveis indícios de que, na prática, a Auditoria é utilizada como instrumento de legitimação da entidade auditada.

Com essa finalidade esta pesquisa foi operacionalizada através do teste da variável dependente percepção sobre a norma, referente aos itens da norma erros e fraudes, tendo sido validadas três escalas para o teste desta variável, que foram: RespFrau, RespErro e ComuErro. Foram também destacadas nesse modelo duas variáveis independentes, nível de envolvimento com práticas de Auditoria e perfil (usuário ou auditor) para que fosse observado o quanto essas variáveis explicavam a percepção sobre a norma, ou seja, verificar se essas variáveis influenciavam na redução das expectativas em Auditoria.

Assim, as hipóteses alternativas testadas nesta pesquisa, apresentadas na seção 3.1 desta dissertação, supunham a existência de diferenças de expectativas significativas entre usuários

*versus* normas e também entre usuários *versus* auditores. Porém sugeriam a inexistência de diferenças significativas entre auditores *versus* normas. Essas hipóteses indicavam também que um maior envolvimento com práticas em Auditoria iria contribuir para a redução de tais expectativas.

## SÍNTESE DOS RESULTADOS

Conforme apresentado na análise dos resultados, foi constatada a existência de diferença significativa entre as expectativas dos usuários e o conteúdo das normas de Auditoria para as três escalas validadas nessa pesquisa: Responsabilidade na prevenção e detecção de fraudes (RespFrau), Responsabilidade na prevenção e detecção de Erros (RespErro) e Comunicação de Erros (ComuErro). Essas descobertas estão de acordo com a afirmação de Power (1994) de que o público espera que uma Auditoria forneça um certo tipo de garantia, quando na realidade ela fornece muito menos. Isso reforça a crença de que a existência da diferença de expectativas dos usuários em relação ao papel do auditor estabelecido pelas normas de Auditoria pode ser justificada pela razão de os usuários não conhecerem as normas em profundidade.

Foram encontradas também diferenças significativas entre as expectativas dos auditores independentes e o conteúdo das normas de Auditoria também para as três escalas. Esses resultados não confirmam os estudos presentes na literatura anterior, pois se acredita que os auditores são conhecedores das normas que regulamentam a sua profissão e, dessa forma, o natural seria que as suas expectativas viessem ao encontro do que a norma estabelece. Essa idéia é reforçada por Almeida (2004), segundo o qual, de modo geral, as limitações de Auditoria são conhecidas pelos auditores, mas não pela maioria dos usuários das demonstrações contábeis.

Em relação à verificação da existência de diferença significativa entre as expectativas dos auditores independentes e as expectativas dos usuários da Contabilidade, os testes estatísticos apontaram diferença significativa para as escalas RespFrau e RespErro, enquanto para a escala ComuErro não foi encontrada diferença significativa. As investigações empíricas sobre diferenças de expectativas em Auditoria, em sua quase totalidade, buscam verificar a existência dessa diferença entre auditores e demais usuários da Contabilidade, sendo encontrados resultados que comprovam a existência de diferenças de expectativas e também resultados que não

comprovam, sendo os primeiros mais recorrentes. Por isso, os resultados desta pesquisa corroboram com as descobertas de algumas pesquisas e com outras não.

Power (1994; 2003) e Porter (1988) acreditam que há uma diferença entre o que a sociedade espera do auditor e o que o auditor acredita ser o seu papel. Estudo realizado por Humphrey, Moizer e Turley (1992), no Reino Unido, sugeriu que existem diferenças de expectativas entre auditores e usuários das demonstrações contábeis em relação à natureza e o desempenho de uma Auditoria. Resultado semelhante foi encontrado em pesquisa realizada por Best, Buckby e Tan (2001), em Cingapura, que concluiu que auditores e usuários da Contabilidade possuem diferentes expectativas quanto à responsabilidade do auditor na detecção e prevenção de fraude. Já Schelluch (1996), em pesquisa realizada na Austrália, encontrou diferença de expectativa relacionada à responsabilidade do auditor na prevenção de fraude, mas não encontrou em relação à detecção de fraude. Pesquisa realizada por Frank, Lowe e Smith (2004) revelaram uma enorme diferença de expectativas entre auditores e banqueiros relacionada a: a) conhecimento de Auditoria; b) papel do auditor; e c) atitudes gerais relacionadas à profissão. Resultados de um estudo realizado por Dixon, Woodhead e Sohlman (2006), no Egito, evidenciaram uma ampla diferença de expectativas nas áreas de responsabilidades do auditor para prevenção de fraudes, manutenção dos registros contábeis, e julgamento do auditor na seleção de procedimentos de Auditoria.

Quanto à suposição de que um maior nível de envolvimento com práticas de Auditoria poderia auxiliar na minimização das diferenças de expectativas dos usuários da Contabilidade em relação às normas, essa hipótese foi refutada para as três escalas utilizadas. Os testes estatísticos também apontaram que um maior envolvimento com práticas de Auditoria não significa uma menor diferença de expectativas dos auditores independentes em relação às expectativas dos usuários da Contabilidade.

Quanto à análise da relação do nível de envolvimento com práticas de Auditoria em confronto com as normas, foi encontrado o seguinte: a) para a escala RespFrau, quanto maior o nível de envolvimento com práticas de Auditoria menor é a diferença de expectativas dos auditores independentes em relação ao conteúdo das normas, e b) para as escalas RespErro e ComuErro, um maior nível de envolvimento com práticas de Auditoria não impacta em uma redução de diferenças significativas de expectativas.

Esses resultados não corroboram com a afirmação de Lee, Azham e Kandasamy (2008) que afirmam que diversas pesquisas têm revelado que as diferenças de expectativas em Auditoria podem ser reduzidas através da educação. Também indica o oposto das descobertas de Gramling, Schatzberg e Wallace (1996), em estudo realizado nos Estados Unidos, que verificou as percepções de estudantes sobre o papel e responsabilidade dos auditores antes e depois da conclusão do curso de Auditoria de uma universidade. Foi encontrado que diferenças de expectativas entre auditores e estudantes existem, mas em uma amplitude menor após a conclusão do curso. Isto sugere que, após o envolvimento com assuntos relacionados à Auditoria, os estudantes já eram mais conhecedores do papel do auditor. Pesquisa realizada por Monroe e Woodliff (1993), na Austrália, revelou também que a opinião dos estudantes de Auditoria, acerca das responsabilidades e a confiabilidade das informações contábeis, mudou significativamente no final do curso.

Conclui-se, portanto, que existem diferenças de expectativas entre auditores e demais usuários da Contabilidade em relação ao que estabelecem as normas de Auditoria. No entanto, os auditores se afastam menos das normas do que os demais usuários da Contabilidade. Essas diferenças são também verificadas entre a percepção que os auditores têm do seu papel e a percepção que os demais usuários têm sobre a função do auditor independente.

O resultado dos testes indicam ainda que existe diferença significativa entre as expectativas, tanto dos auditores quanto dos demais usuários da Contabilidade, em relação ao conteúdo das normas de Auditoria editadas pelo CFC, no tocante à responsabilidade do auditor na prevenção e detecção de fraudes e erros, bem como na responsabilidade do mesmo em comunicar os erros encontrados nas demonstrações contábeis auditadas.

Foi encontrada diferença significativa também entre as expectativas dos auditores independentes e as expectativas dos usuários da Contabilidade, no que se refere à responsabilidade do auditor em prevenir e detectar fraudes e erros, porém o mesmo não se confirma em relação à responsabilidade do auditor em comunicar os erros encontrados nas demonstrações encontradas, isso significa que auditores e demais usuários da Contabilidade não apresentam, em média, diferenciação de percepção em relação à forma de comunicar os erros.

No tocante à responsabilidade do auditor em prevenir e detectar fraudes e erros e também em comunicar os erros encontrados nas demonstrações contábeis auditadas, chega-se à conclusão

que o nível de envolvimento com práticas de Auditoria não impacta em uma menor diferença de expectativas dos usuários da contabilidade em relação às normas. O mesmo se repete quando confrontadas as expectativas dos auditores e demais usuários da Contabilidade.

Porém, uma menor diferença de expectativas dos auditores independentes em relação ao conteúdo das normas de Auditoria pode estar relacionada a um maior nível de envolvimento com práticas de Auditoria, quando o assunto é a responsabilidade do auditor na prevenção e detecção de fraudes. Quando se trata da responsabilidade do auditor na prevenção e detecção de erros e na comunicação dos erros encontrados nas demonstrações contábeis, um maior envolvimento com práticas de Auditoria não contribui para reduzir as diferenças de expectativas em Auditoria.

Por fim, uma informação adicional encontrada nesta pesquisa é que a redução das diferenças de expectativas não está relacionada ao nível de envolvimento com práticas em Auditorias; entretanto esse fato está relacionado ao perfil do respondente, ou seja, se este era usuário ou auditor.

Os resultados dos testes estatísticos em relação à legitimidade indicaram que tanto auditores com os demais usuários da Contabilidade atribuem 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. Também em sintonia com os resultados encontrados nesta pesquisa, Power (2003) assevera que as demonstrações contábeis auditadas são mais confiáveis que as não auditadas, e que a Auditoria produz segurança ou aumenta a confiança no negócio. O autor concluiu a sua pesquisa dizendo que a Auditoria está longe de ser uma série de técnicas que requerem melhoras ocasionais, mas é antes de tudo uma série de esperanças e aspirações inscritas em

suas rotinas, chegando à conclusão de que o sistema de Auditoria exporta e importa legitimidade.

Portanto as diferenças de expectativas encontradas na pesquisa desta dissertação podem ser explicadas, entre outros motivos, pela legitimidade que a Auditoria tem perante à sociedade.

A Auditoria representa um olhar a mais sobre as demonstrações contábeis, assim tem sido muito utilizada para fortalecer o grau de legitimidade das organizações e não propriamente para preservar direitos dos acionistas. Portanto, como prática legitimada pela sociedade, uma grande diferenças de expectativas pode deslegitimá-la por parte dos seus usuários.

Assim, é importante sempre estar atento às possíveis diferenças de expectativas, visando propor soluções razoáveis para sua minimização. Preocupados com essa temática, vários autores como Power (1994); Li e Chen (2004); Sweeney (1997); Gay e outros (1998) sugerem ampliar o âmbito da função da Auditoria, revisando ou até mesmo alterando as normas de auditoria (resposta construtiva) e destacam a necessidade de instruir os usuários sobre o papel do auditor independente (resposta defensiva). Além dessas duas possíveis soluções para minimizar as diferenças e expectativas em Auditoria, Lee, Azham e Kandasamy (2008), acrescentam as seguintes propostas: b) parecer expandido; e c) metodologias estruturadas de Auditoria.

## SUGESTÕES PARA FUTURAS PESQUISAS

As pesquisas acadêmicas em Auditoria são poucas quando comparadas com as pesquisas realizadas em outras áreas da Contabilidade, como é o caso das pesquisas em custos, contabilidade gerencial, contabilidade financeira, entre outras. E esse tema em específico é relativamente novo, já que suas pesquisas foram impulsionadas no mundo na década de 1990. No Brasil, segundo as buscas feitas na pesquisa desta dissertação, só foram encontrados publicados, por autores de Portugal, três artigos na seção internacional da Revista em Contabilidade e Finanças da USP. Dessa forma, acredita-se que este é um tema fértil para desenvolvimento de pesquisas, sendo que esta dissertação oferece uma pequena contribuição para o desenvolvimento de outras pesquisas relacionadas ao tema.

Como sugestão de novas pesquisas, pode-se buscar o estudo, com o modelo proposto, de outros itens das normas, a fim de ampliar o campo de investigação das diferenças de expectativas em Auditoria. Pode-se também incluir outras variáveis independentes no modelo, buscando encontrar fatores que contribuam para a redução dessas diferenças.

Outra sugestão é a de que seja avaliado se o conhecimento formal em Auditoria contribui para a redução das diferenças de expectativas. Esse estudo pode ser feito através de pesquisa em campo, através de aplicação de questionário em estudantes no início e no final do semestre da disciplina 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 bursáteis de reducida dimensión: El caso português. **Revista de Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 47, p. 102-111, maio/ago. 2008.
- ALMEIDA, Karla Katuscia Nóbrega de Almeida. **Uma análise crítica dos pareceres dos auditores independentes sobre demonstrações contábeis de empresas brasileiras**. 2006. 124 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – UFPB, João Pessoa/PB, 2006.
- ALTMAN, E. Accounting implications of failure prediction models. **Journal of Accounting, Auditing and Finance**, n. 6, p. 4-19, 1982.
- ANDRADE, Lucila Carmélia de. **Técnicas de amostragem em empresas de auditoria na cidade do Rio de Janeiro: um estudo de casos**. 1988. 188 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Instituto Superior de Estudos Contábeis – ISEC, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 1988.
- ARAÚJO, Francisco José de. **Grau de compreensão dos pareceres de auditoria**. 1997. 213 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração e Finanças - FAF, UERJ, Rio de Janeiro, 1997.
- ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. **Introdução à auditoria: breves apontamentos de aula – aplicáveis à área governamental e aos programas de concursos públicos**. Salvador: EGBA 1998.
- AUDIBRA. **Procedimentos de auditoria interna: organização básica**. São Paulo: Biblioteca Técnica de Auditoria Interna, 1992.

BAILEY, K. E.; BYLINSKI, J. H.; SHIELDS, M. D. Effect of audit report wording changes on the perceived message. **Journal of Accounting Research**, autumn, 1983.

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.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. Trad. José Evaristo do Santos. São Paulo: Atlas, 2002.

BRETON, Gaétan; CÔTE, Louise. Profit and the legitimacy of the Canadian banking industry. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 19, n. 4, p. 512-539, 2006.

BRUNI, Adriano Leal. **SPSS aplicado à pesquisa acadêmica**. São Paulo: Atlas, 2009.

CAMPBELL, David R.; MICHENZI, Alfred R. Revising the auditing report: a response to the expectation gap. **The CPA Journal**, New York, n. 4, apr. 1987.

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.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Resolução CFC n. 820, de 17 de dezembro de 1997**. Brasília, fev. 1997. Aprova a NBC T 11 – Normas de auditoria independente das demonstrações contábeis com alterações e dá outras providências.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Resolução CFC n. 821, de 17 de dezembro de 1997**. Brasília, fev. 1997. Aprova a NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente com alterações e dá outras providências.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Resolução CFC n. 836, de 22 de fevereiro de 1999**. Brasília, 1999. Aprova a Interpretação Técnica, assim discriminada: NBC T 11-IT 3 – Fraude e Erro.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Resolução CFC n. 981, de 24 de outubro de 2003**. Brasília, out. 2003. Aprova a NBC T 11.6 – Relevância na Auditoria.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Resolução CFC n. 1035, de 26 de agosto de 2005**. Brasília, ago. 2005. Aprova a NBC T 11.4 – Planejamento da Auditoria.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução CFC nº 1.012/05. 2005**. Disponível em: <<http://cfc.org.br/>>. Acesso em: 25 set. 2007.

CRASWELL, Allen T.; FRANCIS, Jure R.; TAYLOR, Stephen L. Auditor brand name reputations and industry specializations. **Journal of Accounting and Economics**, v. 20, p.297-322, aug. 1995.

CUNHA, Paulo Roberto da; BEUREN, Ilse Maria. Técnicas de amostragem utilizadas nas empresas de Auditoria Independente estabelecidas em Santa Catarina. **Revista de Contabilidade e Finanças**. USP, São Paulo, n. 40, p. 67-86, jan./abr. 2006.

DAINEZI, Waldir. **Amostragem estatística aplicada em testes de Auditoria**. 1996. 136 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade de Guarulhos, Guarulhos/SP, 1996.

DAVIDSON, K. Sure it's legal, but is it legitimate? **Marketing News**, v. 30, n. 13, p. 13-15, 1996.

DEEPHOUSE, D.L. Does isomorphism legitimate? **Academy of Management Journal**, v. 39, n. 4, p. 1024-1038, 1996.

DIAS FILHO, José Maria. **Gestão tributária na era da responsabilidade fiscal**: propostas para otimizar a curva da receita utilizando conceitos de semiótica e regressão logística. 2003. 251 f. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, USP, São Paulo, 2003.

\_\_\_\_\_. Abordagens da pesquisa em contabilidade. In: IUDÍCIBUS, Sérgio de; LOPES, Alessandro Brodel. **Teoria avançada da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

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.

ELIOTT, et. al. Are M.B.A. students a good proxy for nonprofessional investors? **The Accounting Review**, v. 82, n.. 1, p. 139-168, 2007.

EPSTEIN, M. J.; GEIGER, M. A. Investor views of audit assurance: recent evidence of the expectation gap. **Journal of accountancy**, v. 177, n. 1, p. 60-66, 1994.

FINET, D. Effects of boundary spanning communication on the sociopolitical delegitimation of an organization. **Management communication quarterly**, v. 7, p. 33-66, 1993.

FRANCO, Hilário. MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. São Paulo: Atlas, 2000.

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.

FREITAS, Carlos Alberto Sampaio de; GUIMARÃES, Tomás de Aquino. Isomorfismo, institucionalização e legitimidade: a atividade de auditoria operacional no Tribunal de Contas da União. In: ENCONTRO DA ANPAD, 29., 2005, Brasília. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2005.

GAY, G. et al. Perceptions of messages conveyed by review and audit reports. **Accounting & Accountability Journal**, Bradford, p. 472-494, 1998.

GEIGER, Marshall A.; RAGHUNANDAN, K.; RAMA, Dasaratha V. Recent changes in the association between bankruptcies and prior audit opinions. **Auditing: a Journal of Practice & Theory**, n. 24. v. 1, p. 21-35, maio 2005.

GIACOIA JÚNIOR, Oswaldo. **Pequeno dicionário de filosofia contemporânea**. São Paulo: Publifolha, 2006.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

\_\_\_\_\_. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOLDENBERG, Mirian. **A arte de pesquisar**. Rio de Janeiro: Record, 1999.

GONZALO, JOSÉ A.; GARVEY, ANNE M. In the aftermath of crisis: the post-enron implications for Spanish university accounting educators. **European Accounting Review**, v. 14, n. 2, p. 429–439, 2005.

GRAMLING, A.A.; SCHATZBERG, J.W., WALLACE, W.A. The role of undergraduate auditing coursework in reducing the expectation gap. **Issues in Accounting Education**, v.11, n. 1, p.131-61, 1996.

GRAY, I.; MANSON, S. **The audit process: principles, practice and cases**. 2. ed. United Kingdom: Thomson Learning, 2001.

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.

\_\_\_\_\_. **Análise multivariada de dados**. [Multivariate data analysis]. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

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.

HEIN, N.; CUNHA, Paulo Roberto da. Técnicas de amostragem nas empresas de auditoria independente estabelecidas em Santa Catarina versus na cidade do Rio de Janeiro. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5., 2005, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2005.

HENDRIKSEN, E. S., VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HOPWOOD, W; MCKEOWN, J; MUTCHLER. A test of incremental explanatory power of opinions qualified for consistency and uncertainty. **The Accounting Review**, n. 64, p. 28-48, jan. 1989.

\_\_\_\_\_. Reexamination of auditor versus model accuracy within the context of the *going concern* opinion decision. **Contemporary Accounting Research**, n. 11, p. 295-310, 1994.

HUMPHREY et al. The audit expectation gap: plus change, plus ce la même chose?'. **Critical Perspectives in Accounting**, p. 171-191, maio 1992.

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.

HUMPHREY, C.; MOIZER, P.; TURLEY, S. The audit expectation gap in Britain: an empirical investigation. **Accounting and Business Research**, London, v. 23, p. 359-411, 1993.

HUMPHREY, C.; MOIZER, P.; TURLEY, S. Debating audit expectations. In: SHERER, M.; TURLEY, S. **Current issues in auditing**. 3rd ed. London: Paul Chapman, 1997.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTING. **Handobok of international auditing, assurance, and ethics pronouncements**. 2004. Disponível em: <<http://ifac.org/iaasb/>>. Acesso em: 13 abr. 2004.

JENSEN, M.; MECKLING, W. Theory of the firm: Managerial behaviour, agency costs and ownership structure. **Journal of Finance Economics**, p. 305-360, oct. 1976.

JEPPERSON, R. Institutions, institutional effects and institutionalism. In: POWELL, W.; DIMAGGIO, P. (Ed.). **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: University of Chicago Press, 1991. p.143-63.

KOH, H. C.; WOO, E. The expectation gap. **Managerial Auditing Journal**, v.13, n.3, p.147-157, 1998.

LAWRENCE, Thomas B; WINN, Monika I; JENNINGS, P. Devereaux. The temporal dynamics of institutionalization. **The Academy of Management 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.

LEE, Teck Heang; AZHAM, M. Ali; BIEN, Doria. Towards an understanding of the audit expectation gap. **The Icfai University Journal of Audit Practice**, Dibrugarh, v. 6, n. 1, p. 7-35, jan. 2009.

LIN, Z. Jun. Auditor's responsibility an independende: evidence from China. **Research in Accounting Regulation**, United States, v. 17, 2004.

LIN, Z. Jun; CHEN, Feng. An empirical o audit 'expectation gap' in the people's Republic of China. **International Journal of Auditing**, v. 8, n. 2, p. 93-115, jul. 2004.

LIYANARACHCHI, Gregory A.; MILNE, Markus J. Comparing the investment decisions of accounting practitioners and students: an empirical study on the adequacy of student surrogates. **Accounting Fórum**, n. 29, p. 121-135, 2005.

LOPES, Aleksandro Broedel. **A informação contábil e o mercado de capitais**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

LOPES, Aleksandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2005.

MARCONI, M. D. A.; LAKATOS, E. M. **Técnicas de pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

\_\_\_\_\_. **Técnicas de pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINEZ, Antônio Lopo. Agency theory na pesquisa contábil. In: ENCONTRO DA ANPAD-ENANPAD, 22., 1998, Foz do Iguaçu. **Anais....** XXII. Foz do Iguaçu, 1998. Rio de Janeiro: ANPAD, 1998. 1 CD-ROM.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

MARTINS, Gilberto de Andrade; LINTZ, Alexandre. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos para conclusão de cursos**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Estatística geral e aplicada**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MATTAR, F. N. **Pesquisa de marketing**: edição compacta. São Paulo: Atlas, 1996.

MAUTZ, Robert Kuhn. **Princípios de auditoria**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1980. v.1

\_\_\_\_\_. **Princípios de auditoria**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1980. v. 2.

MCKEOWN, J, C.; MUTCHLER, J. F.; HOPWOOD, W. Toward an explanation of auditor failure to modify the audit opinion of bankrupt companies. **Auditing : a Journal of Practice & Theory**, n. 11, p. 1-13, 1991. Suplemento.

MEYER, John W.; ROWAN, Brian. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. In: POWELL, Walter W.; DIMAGGIO, Paul J. **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: The University of Chicago Press, 1991. p. 41-62.

\_\_\_\_\_. Institutionalized organizations: formal structure and myth and ceremony. In: MEYER, John W.; SCOTT, W. Richard (Ed.). **Organizational environments: ritual and rationality**. London: Sage, 1992.

MONROE, G. S.; WOODLIFF, D. The effect of education on the audit expectation gap. **Accounting and Finance**, n. 33, p. 61-78, maio 1993.

\_\_\_\_\_. An empirical investigation of the audit expectation gap: Australian evidence. **Accounting and Finance**, v.3, n.1, p.47-74, 1994.

MOTTA, João Maurício. **Auditoria: princípios e técnicas**. São Paulo: Atlas, 1992.

NAIR, R. D.; RITTENBERG, L. E. Messages perceived from audit, review, and compilation reports: extension to more diverse groups. **Auditing: a Journal of Practice & Theory**, v. 17, n. 1, p.15-38, 1987.

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

NORTH, D. **Instituciones, cambio institucional y desempeño económico**. México: Fondo de Cultura Económica, 1995.

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.

PINHEIRO, Fábio Araújo. O postulado do usuário: incentivo ao desenvolvimento da teoria da contabilidade e do contabilista. **Caderno de Estudos**, São Paulo, v. 9, n. 16, p. 59-65, jul-dez. 1997.

PINHO, Ruth Carvalho de Santana. **Fundamentos de auditoria: auditoria contábil e outras aplicações de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2007.

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.

RAGHUNANDAN, K; RAMA, D. V. Audit opinions for companies in financial distress: before and after SAS n. 59. **Auditing : a Journal of Practice & Theory**, n. 14, p. 50-63, 1995.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

RODRIGUES, Adriano; PAULO, Edilson. Introdução à análise multivariada. In: CORRAR, Luiz J.; PAULO, Edilson; DIAS FILHO, José Maria. **Análise multivariada: para os cursos de administração, ciências contábeis e economia**. São Paulo: Atlas, 2007.

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.

SCOTT, W.R. **Organizations, rational, natural and open systems**. 4. ed. New Jersey: Prentice Hall, 1995.

SELZNICK, P. **A liderança na administração: uma interpretação sociológica**. Rio de Janeiro: FGV, 1972.

SERPA, Daniela Abrantes Ferreira. **Eitos 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.

SIEGEL, Sidney. **Estatística não-paramétrica para ciências do comportamento**. São Paulo: McGraw-Hill, 1975.

SIKKA, P; PUXTY, A; WILLMOT, H.; COOPER, C. The impossibility of eliminating the expectations gap: some theory and evidence. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 9, n. 3, p.14-24, 1998.

SUCHMAN, M. C. Managing legitimacy: strategic and institutional approaches. **The Academy of Management Review**, v. 20 n. 3, p. 571-600.

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.

TATOO, Luiz. **Institucionalização, estrutura e comportamento das universidades públicas estaduais paranaenses**. 2005. 279 f. Tese (Doutorado em Engenharia da Produção) – Programa de Pós-graduação em Engenharia da Produção, UFSC, Florianópolis, 2005.

TEIXEIRA, Joelise 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.

TOLBERT, P.S.; ZUCKER, L.G. A Institucionalização da Teoria Institucional. In: CLEGG, S.; HARDY, C.; NORD, W. (Org.) CALDAS, M.; FACHIN, R.; FISCHER, T. (Org. brasileiros). **Handbook de estudos organizacionais, modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais**: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais. São Paulo: Atlas, 1999. 472 p. v. 1.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2005.

WEBER, M. **Économie et Société**. Paris: Plon, 1971.

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.

## APÊNDICES

## APÊNDICE A – Questionário de pesquisa

### PESQUISA ACADÊMICA SOBRE CONTABILIDADE E AUDITORIA DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

Olá! Agradecemos desde já a sua colaboração no preenchimento deste questionário que busca entender a sua percepção sobre aspectos de Contabilidade e Auditoria. Serão necessários menos de 15 minutos. Por favor, certifique-se de não ter deixado nenhuma resposta em branco. Obrigada! Kátia Silene Albuquerque - Mestranda em Ciências Contábeis - UFBA (katiafcc@gmail.com)

#### Fale-nos sobre você

Apresente o seu grau de concordância, escolhendo um número entre 1 (caso discorde totalmente) e 7 (caso concorde totalmente). Alternativas intermediárias também podem ser escolhidas.

1a	Eu já estudei assuntos relacionados à Contabilidade.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
1b	Eu trabalho ou já trabalhei exercendo a função de contador.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
1c	Eu trabalho ou já trabalhei manuseando relatórios ou informações contábeis.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
1d	Eu já estudei assuntos relacionados à Auditoria.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
1e	Eu trabalho ou já trabalhei exercendo a função de auditor independente.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
1f	Eu conheço as normas de auditoria do Conselho Federal de Contabilidade.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente

#### Apresente-nos o que você acha sobre o papel do auditor em relação à prevenção e detecção de FRAUDES na Entidade auditada

Por favor, expresse a sua opinião em relação a cada uma das afirmativas deste bloco. Lembre-se de não deixar nenhuma em branco.

2a	Eu acredito que os usuários das informações contábeis podem ter certeza de que as demonstrações contábeis auditadas não contêm fraudes.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
2b	Eu acredito que o auditor deve considerar a possibilidade de ocorrência de fraudes.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
2c	Eu acredito que o auditor seja responsável e possa ser responsabilizado pela prevenção de fraudes.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
2d	Eu acredito que o auditor seja responsável e possa ser responsabilizado pela detecção de fraudes.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
2e	Eu acredito que o auditor independente assuma responsabilidade pela qualidade dos mecanismos de controles internos adotados pela empresa.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
2f	Eu acredito que, ao planejar a Auditoria, o auditor deve indagar junto à administração da entidade auditada sobre fraudes que tenham sido detectadas.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente

2g	Eu acredito que, ao detectar fraudes, o auditor tenha a obrigação de comunicar à administração da entidade auditada.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
2h	Eu acredito que, ao detectar fraudes, o auditor tenha a obrigação de comunicar aos órgãos judiciais.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
2i	Eu acredito que, ao detectar fraudes, o auditor deva sugerir medidas corretivas, informando sobre os possíveis efeitos no seu parecer, caso elas não sejam adotadas.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
2j	Eu acredito que, ao detectar fraudes, o auditor deva imediatamente emitir um parecer com ressalva ou adverso.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente

**Desejamos saber sua opinião sobre o papel do auditor em relação à prevenção e detecção de ERROS existentes nas demonstrações contábeis**

Por favor, expresse a sua opinião em relação a cada uma das afirmativas deste bloco. Lembre-se de não deixar nenhuma em branco.

3a	Eu acredito que os usuários das informações contábeis possam ter a certeza de que as demonstrações contábeis auditadas não contém erros materiais	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
3b	Eu acredito que o auditor deve considerar a possibilidade de ocorrência de erros nas demonstrações contábeis auditadas.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
3c	Eu acredito que o auditor seja responsável por prevenir a ocorrência de erros nas demonstrações contábeis auditadas.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
3d	Eu acredito que o auditor seja responsável pela detecção de erros nas demonstrações contábeis auditadas.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
3e	Eu acredito que o auditor possa ser responsabilizado, caso não previna e detecte erros nas demonstrações contábeis auditadas.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
3f	Eu acredito que, ao detectar erros nas demonstrações contábeis, o auditor tenha a obrigação de comunicar à administração da entidade auditada.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
3g	Eu acredito que, ao detectar erros nas demonstrações contábeis, o auditor deve sugerir medidas corretivas, e informar sobre os possíveis efeitos no seu parecer, caso elas não sejam adotadas.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
3h	Eu acredito que, ao detectar erros nas demonstrações contábeis, o auditor deve imediatamente emitir um parecer com ressalva ou adverso.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente

**Gostaríamos de saber o que você pensa sobre a legitimidade da Auditoria Independente**

Por favor, expresse a sua opinião em relação a cada uma das afirmativas deste bloco. Lembre-se de não deixar nenhuma em branco.

4a	Eu acredito que a Auditoria Independente melhora a qualidade da informação contábil divulgada ao mercado.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
4b	Eu acredito que a Auditoria Independente atua como um mecanismo de prevenção à ocorrência de erros ou fraudes na elaboração das demonstrações contábeis.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
4c	Eu acredito que a Auditoria Independente fornece subsídios para a melhoria na tomada de decisões de investimentos no curto prazo.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
4d	Eu acredito que a Auditoria Independente fornece subsídios para a melhoria na tomada de decisões de investimento no longo prazo.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
4e	Eu acredito que a Auditoria Independente garante a produção de informações mais confiáveis para o mercado financeiro.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
4f	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.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
4g	Eu acredito que a Auditoria Independente fornece subsídios para avaliação de desempenho dos gestores.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente
4h	Eu acredito que a Auditoria Independente fornece subsídios para o planejamento estratégico.	Discordo totalmente	1 2 3 4 5 6 7	Concordo totalmente