

## ***Expectation gap: análise da percepção social quanto às responsabilidades do auditor independente***

**Expectation gap: analysis of the social perception of the responsibilities of the independent auditor**

**Brecha de expectativas: análisis de la percepción social en cuanto a las responsabilidades del auditor independiente**

**Dyliane Mourí Silva de Souza**

Mestre em Ciências Contábeis (UFPB),  
 João Pessoa/PB, Brasil  
 dylianesouza@gmail.com  
<https://orcid.org/0000-0002-7150-3823> 

**Rossana Guerra de Sousa**

Doutora em Ciências Contábeis (UnB/UFPB/UFRN)  
 Professora do Departamento de Finanças e Contabilidade (UFPB),  
 João Pessoa/PB, Brasil  
 rossanagsousa@yahoo.com.br  
<https://orcid.org/0000-0002-1674-2610> 

**Marília Augusta Raulino Jácome\***

Doutoranda em Ciências Contábeis (UFPB), João Pessoa/PB, Brasil  
 raulino.marilia@gmail.com  
<https://orcid.org/0000-0001-9913-548X> 

**Endereço do contato principal para correspondência\***

Cidade Universitária, Campus I, Bairro: Castelo Branco, CEP: 58.051-900 – João Pessoa/PB, Brasil

### **Resumo**

A pesquisa analisou a percepção da sociedade brasileira quanto às responsabilidades do auditor independente frente ao que está prescrito pelas normas reguladoras da profissão. A amostra foi formada por 370 participantes e a percepção social, mensurada pela escala *Likert*. As assertivas foram embasadas nas normas de responsabilidades dos auditores e alocadas nos construtos: fraude; não conformidade; comunicação e controle interno, depurados pela análise fatorial. O teste de Qui-Quadrado verificou a associação com as expectativas mais realistas e o teste Kruskal-Wallis identificou a significância das diferenças de médias dos grupos. Acerca da percepção social, o maior nível de conhecimento de auditoria e contabilidade, estão associadas as expectativas mais realistas quanto às responsabilidades do auditor. Os resultados ainda suscitam a necessidade de a sociedade conhecer as reais responsabilidades do auditor, contribuindo para redução do litígio entre esta e a auditoria, reforçando a importância da comunicação entre estes e os órgãos reguladores da auditoria.

**Palavras-chave:** Audit Expectation Gap; Auditoria; Diferenças de expectativas; Normas; Percepção

### **Abstract**

The research analyzed the perception of Brazilian society regarding the responsibilities of the independent auditor in relation to what is prescribed by the regulatory rules of the profession. The sample was formed by 370 participants and the social perception, measured by the Likert scale. The assertions were based on the rules of auditors' responsibilities and allocated to the constructs: fraud; non-compliance; communication and internal control, purified by factor analysis. The Chi-Square test verified the association with the most realistic expectations and the Kruskal-Wallis test identified the significance of the differences in means of the groups. Regarding social perception, the highest level of knowledge of auditing and accounting, are associated with more realistic expectations regarding the auditor's responsibilities. The results still raise the need for society to know the real responsibilities of the auditor, contributing to reducing the dispute between the auditor and the audit, reinforcing the importance of communication between them and the regulatory bodies of the audit.

**Keywords:** Audit Expectation Gap; Audit; Differences of expectations; Norms; Perception

## Resumen

La investigación analizó la percepción de la sociedad brasileña con respecto a las responsabilidades del auditor independiente en relación con lo prescrito por las normas reguladoras de la profesión. La muestra estuvo formada por 370 participantes y la percepción social, medida por la escala Likert. Las afirmaciones se basaron en las reglas de las responsabilidades de los auditores y se asignaron a los constructos: fraude; incumplimiento; comunicación y control interno, purificado por análisis factorial. La prueba de Chi-Square verificó la asociación con las expectativas más realistas y la prueba de Kruskal-Wallis identificó la importancia de las diferencias en las medias de los grupos. Con respecto a la percepción social, el nivel más alto de conocimiento de auditoría y contabilidad está asociado con expectativas más realistas con respecto a las responsabilidades del auditor. Los resultados aún plantean la necesidad de que la sociedad conozca las responsabilidades reales del auditor, contribuyendo a reducir la disputa entre el auditor y la auditoría, reforzando la importancia de la comunicación entre ellos y los organismos reguladores de la auditoría.

**Palabras clave:** Brecha de expectativas de auditoria; Auditoría; Diferencias en las expectativas; Estándares; Percepción

## 1 Introdução

Em dezembro de 2016, a empresa de auditoria Deloitte Touche Tohmatsu *Limited* recebeu uma punição (multa) oriunda de órgãos reguladores americanos, uma vez que, houve a descoberta de que em 2010, ao prestar um serviço de auditoria à empresa Gol Linhas Aéreas Inteligentes, a *big four* havia adulterado relatórios de auditoria e alterado documentos referentes à entidade, comprometendo uma das características qualitativas fundamentais da informação contábil-financeira, que é a fidedignidade das informações (CPC 00, 2011; SCANNELL, 2016).

Casos como o da Gol Linhas Aéreas Inteligentes, onde há incidência de fraudes, mesmo quando as demonstrações foram objeto de exame de um auditor independente, levam os usuários das informações contábeis a indagar qual o papel do auditor independente, suas responsabilidades e sua credibilidade, uma vez que grande parte desses usuários tendem a atribuir ao auditor responsabilidades além daquelas estabelecidas nas normas contábeis aplicadas aos trabalhos de auditoria, formando assim, expectativas irrealistas quanto à atuação desse profissional (ALMEIDA, 2004; ALBUQUERQUE; DIAS FILHO; BRUNI, 2010).

Essas expectativas advindas da sociedade acerca das responsabilidades do auditor variam desde a percepção de que o auditor independente deveria trazer aos usuários das informações contábeis se eles devem ou não investir em determinada empresa, até a crença de que o mesmo deveria engajar-se predominantemente na detecção e denúncia de atos ilícitos e fraudes por parte da companhia (ALBUQUERQUE *et al.*, 2010; SALEHI, 2016).

Para Asare, Williams, Adafula e Onumah (2016), a auditoria estabelece os limites nos quais ela presta o seu serviço, entretanto, os usuários tendem a formar expectativas com base nas suas necessidades de informação. Parasuraman, Zeithaml e Berry (1988) afirmam que essas expectativas são tidas como previsões do retorno que determinado serviço trará (*should expectation*). Quando o serviço traz um retorno diferente da percepção dos usuários acerca do resultado do mesmo, isso caracteriza uma *expectation gap*, que pode ser entendida como a diferença entre o que o público espera que seja de responsabilidade do auditor e o que o auditor percebe que é de sua responsabilidade (WOLF; TACKETT; CLAYPOOL, 1999).

Buscando identificar a existência e a natureza das diferenças de expectativas na Austrália, Monroe e Woodliff (1993) compararam as expectativas de estudantes de auditoria e estudantes de *marketing* quanto às responsabilidades do auditor independente. Foi constatado, no começo do período letivo, que ambos os grupos apresentavam expectativas irrealistas. No final desse mesmo período, as expectativas dos estudantes de auditoria estavam bem mais realistas, atribuindo menor nível de responsabilidade aos auditores, enquanto que as expectativas dos alunos de *marketing* foram pouco alteradas. Dessa maneira, pode-se afirmar que as expectativas excessivas acerca do trabalho do auditor independente se dão devido à falta de conhecimento das normas e de quais são as reais responsabilidades do auditor, de modo que um maior nível de conhecimento acarreta em expectativas mais realistas por parte da população (SIDDIQUI; NASREEN; CHOUDHURY-LEMA, 2009).

O cenário de evidência da lacuna entre o que as normas estabelecem que são de responsabilidade do auditor e o que os usuários das informações contábeis acreditam que seja (*expectation gap*), oferece oportunidade para se discorrer acerca da seguinte questão de pesquisa: **qual a percepção da sociedade brasileira quanto às responsabilidades do auditor independente frente ao que está prescrito pelas normas reguladoras da profissão?**

Para tanto, utilizou-se uma escala *Likert*, de modo a mensurar a percepção social. Foram considerados como sociedade aqueles usuários das informações contábeis que possuem ligação com a preparação e o uso dos relatórios financeiros, visando investigar qual a percepção da população brasileira acerca da responsabilidade do auditor independente mediante ao que está prescrito pelas Normas Contábeis para Trabalhos de Auditoria, tendo por foco a elucidação da responsabilidade do auditor independente.

Dessa maneira, os resultados do estudo estão restritos ao contexto brasileiro, uma vez que o Brasil se encontra entre as economias emergentes nas quais as responsabilidades do auditor e as diferenças de expectativas não foram totalmente exploradas, assim, o estudo visa preencher essa lacuna, expandindo a literatura acerca do tema e ainda contribuindo para o exercício da profissão da auditoria, visto que evidencia a necessidade da maior difusão acerca das reais responsabilidades do auditor, o que sugere a oportunidade para redução da distância entre as expectativas sociais e as reais responsabilidades do auditor independente.

A seguir, a estrutura da pesquisa possui a seção 2, dedicada à fundamentação teórica; seguida da seção 3, detalhando os procedimentos metodológicos; a seção 4 apresenta a análise e discussão dos resultados; e é finalizada pela a seção 5 com as considerações finais.

## 2 Referencial Teórico

### 2.1 *Expectation Gap* em auditoria

O conceito de lacuna de expectativas aplicado à auditoria teve seu surgimento na década de 70, sendo definido por Liggio (1974, p. 27) como “a diferença entre o nível de desempenho esperado tal como previsto pelo auditor independente e pelo usuário das demonstrações financeiras”. Essa definição converge para o que Porter (1993) explica acerca da *expectation gap* em auditoria, onde atrela-se à lacuna existente entre as expectativas da sociedade em relação aos auditores e o desempenho dos auditores conforme percebido pelos atores sociais.

Essa divergência de expectativa se relaciona com aspectos como a própria natureza da auditoria, as perspectivas pouco razoáveis da sociedade e as crises das empresas, configurando fatores determinantes para que haja o aumento dessa diferença e ainda o surgimento de novas expectativas por parte da população (HUMPHREY; MOIZER; TURLEY, 1992).

Quanto às distintas expectativas em auditoria, Almeida (2004) destaca que essas se fazem presentes no dia-a-dia da sociedade, e ainda alimentam o ambiente de crítica e de litígio contra os auditores, questionando a qualidade dos trabalhos de auditoria e o desempenho profissional dos auditores. Dessa maneira, Porter e Gowthorpe (2004) afirmam que para que a auditoria possa fazer grandes progressos, torna-se necessário que os auditores foquem seus esforços na redução das diferenças de expectativas, principalmente no tocante a educar a sociedade sobre a função da auditoria, o papel e responsabilidades do auditor independente.

Acerca dessas responsabilidades, Santos e Grateron (2003) asseguram que, para os auditores, parece estar bastante clara a delimitação de responsabilidades, no entanto, a existência de um “gap” é percebida quanto ao que os usuários esperam da atuação dos auditores.

Sob esta perspectiva, Almeida (2012) considera a auditoria como um tipo de prestação de serviço, sendo normal que exista uma expectativa por parte dos consumidores de qual retorno esse serviço trará. Logo, o nível de satisfação dos usuários das informações financeiras aumenta à medida que o relatório apresenta dimensões que convirjam com o que foi previamente idealizado, assim, a ideia de Almeida (2012) está ligada as lacunas de desempenho e de razoabilidade.

Quanto a estas, Masoud (2017) assevera que, a lacuna de razoabilidade representa o que a sociedade espera como fruto do trabalho de um auditor e aquilo que ela poderia razoavelmente esperar frente às normas. A lacuna de desempenho, sendo a diferença entre o que a sociedade espera que os auditores realizem e o que ela percebe que eles alcançam após o trabalho de auditoria.

Para Masoud (2017), o gap de expectativa ocorre devido a alguns fatores, como: a sociedade ter um alto nível de expectativa acerca do trabalho do auditor, sendo essas expectativas pouco razoáveis; a qualidade na prestação dos serviços de auditoria; e também porque os órgãos reguladores falham em não informarem de forma apropriada a sociedade o que os auditores realmente fazem.

Todavia, para Litjens, Buuren e Vergoossen (2015), embora a melhoria dos relatórios e a disponibilização de informações adicionais possam ser importante para que as expectativas da sociedade acerca do trabalho do auditor sejam reduzidas, tais iniciativas não trariam uma redução significativa, de modo que há outros pontos que fazem com que haja esse distanciamento entre o que o auditor independente realmente faz e o que a sociedade espera que ele o faça.

Nesse sentido, Cohen et al. (2017) mostram que a imprensa é uma das causadoras desse gap, visto que ela costuma atribuir ao auditor um papel desproporcional aquilo que o mesmo pode oferecer, contribuindo para que a sociedade crie expectativas pouco razoáveis.

### 2.2 Evidências empíricas das diferenças de expectativas em auditoria

Acerca das expectativas divergentes referentes ao trabalho de auditoria, as pesquisas de Monroe e Woodliff (1993, 1994) apresentam o conhecimento como forma de diminuição destas, afirmando, por meio de evidências empíricas, que o nível de conhecimento por parte dos usuários acerca de finanças e a respeito das normas de auditoria auxilia na redução das diferenças de expectativas.

Em uma análise sobre a garantia fornecida pela auditoria, Geiger (1994) buscaram identificar a visão dos investidores acerca desta, concluindo que aqueles investidores que possuíam um maior nível de educação na área de contabilidade, finanças e análises de investimento, e que faziam uso dos relatórios de auditoria, exigiam um menor nível de segurança absoluta por parte dos auditores.

Quanto à educação ou estudo da auditoria, Pierce e Kilcommings (1996) aplicaram questionários (no início do ano letivo) com alunos da Universidade de Dublin, que nunca haviam estudado a disciplina de auditoria. Após um ano, eles aplicaram o mesmo questionário aos mesmos respondentes, entretanto, alguns desses haviam estudado um módulo ou um curso de auditoria. Os resultados (considerando os dois questionários aplicados), mostraram que os alunos que haviam estudado a disciplina de auditoria possuíam expectativas mais realistas ao responderem novamente o questionário.

Em uma perspectiva acerca das expectativas distintas em Singapura, Best, Buckby e Tan (2001) constataram a existência dessas diferenças no contexto da responsabilidade do auditor na prevenção e detecção de fraudes, na manutenção de registros contábeis, e ainda com relação à solidez dos controles internos da entidade. Os resultados ainda apontaram para o fato de que há a expectativa de que o auditor possa aferir se as demonstrações são totalmente verídicas em todos os seus aspectos. Já Porter e Gowthorpe (2004) demonstraram que as divergências de expectativas no Reino Unido e na Nova Zelândia são similares, e que as principais diferenças de expectativas estão ligadas às ações fraudulentas desenvolvidas por determinada entidade, no tocante ao auditor divulgar tempestivamente tais informações.

Ainda acerca da *audit expectation gap*, Sidani (2007), Almeida e Colomina (2008) e Oseni e Ehimi (2012) encontraram evidências dessas diferenças no Líbano, em Portugal e na Nigéria, respectivamente, e constataram uma maior significância nas áreas referentes às responsabilidades do auditor no contexto de prevenção e detecção de fraudes. Entretanto, no caso da Nigéria, ressalta-se que essa expectativa excessiva ocorre principalmente devido ao desempenho insuficiente por parte dos auditores independentes.

No contexto brasileiro, Menezes e Costa (2012) conduziram uma pesquisa visando identificar se existem diferenças de expectativa entre os usuários de informação contábil e os auditores independentes em relação ao conteúdo das novas normas de auditoria. Como resultado, foi identificado que existem diferenças significativas no nível de expectativa dos usuários em comparação ao dos auditores, principalmente em relação às variáveis “Identificação, indagação e comunicação do risco de fraude” e “responsabilidade e objetivo do auditor”.

Lee, Azham e Kandasamy (2008) tiveram como objetivo identificar métodos para reduzir a lacuna de expectativa existente entre a sociedade e a auditoria, concluindo que os seguintes métodos trariam resultados: a) educação dos usuários das informações financeiras; b) expansão dos relatórios de auditoria; c) uso de metodologias estruturadas de auditoria; e, d) a expansão das responsabilidades do auditor independente e a melhoria em seu desempenho.

Sob a perspectiva de identificar os fatores que causavam as lacunas de expectativas em auditoria na Hungria, Füredi-Fülöp (2015) aplicou questionários com os grupos que são diretamente ligados com a preparação e o uso dos relatórios financeiros. O resultado demonstrou que não são apenas as expectativas pouco realistas da sociedade que causam tal problema, mas sim, uma combinação do desempenho deficiente de auditores, deficiências nos padrões de auditoria, uma junção de expectativas desproporcionais e interpretações inadequadas das funções de auditoria.

Masoud (2017) estudou as diferenças de expectativas na Líbia, tendo quatro grupos de interesse, sendo esses: auditores, auditados, e beneficiários da auditoria que estivessem dentro e fora da comunidade financeira. Ao todo, o autor obteve 431 respostas em seu questionário, e foi constatado que existem diferenças de expectativas por dois principais motivos, sendo esses: padrões de auditoria deficientes e expectativas iracionais por parte da população. Nesse contexto, o autor clarifica que a falta de comunicação sobre a real responsabilidade dos auditores nos relatórios é em parte responsável por esse resultado. Ademais, por meio de entrevista, o autor constatou que as partes reguladoras de contabilidade não informam adequadamente sobre expectativas razoáveis, de modo que os objetivos da auditoria não são claros para usuários das demonstrações contábeis e preparadores das demonstrações.

No contexto da Jordânia, Toumeh, Yahya e Siam (2018) se propuseram a identificar os fatores que afetam a lacuna de expectativas no processo de auditoria do ponto de vista dos auditores. Os resultados sugeriram que as expectativas irreais dos usuários das demonstrações financeiras ocasionam o gap de expectativas. Por outro lado, os resultados também indicam que a “incerteza” na independência do auditor tem menos impacto no aumento da lacuna de expectativas no processo de auditoria do que a criação das “expectativas irreais”.

Akther e Fengju Xu (2020) enfatizam a existência de *audit expectation gap* e seu impacto na confiança das partes interessadas, trazendo a moderação pelo papel ativo do conselho de administração. Os resultados desta pesquisa sugerem que a lacuna de expectativa em relação a auditoria está negativamente relacionada com a confiança das partes interessadas e quanto maior for a lacuna de expectativa de auditoria, menor é a confiança das partes interessadas na auditoria.

Em todos os estudos foram identificadas diferenças entre as expectativas dos usuários das informações financeiras acerca do que ele espera como produto de um serviço de auditoria, principalmente no contexto da responsabilidade do auditor no tocante a prevenção e detecção de fraudes, o que denota que

a população atribui ao auditor responsabilidades que são pertencentes à administração de entidade. Notou-se ainda que o conhecimento pode ser uma ferramenta para a redução dessas expectativas distintas. Dessa forma, há a necessidade de esclarecer a divisão de responsabilidades em um serviço de auditoria.

## 2.3 Divisão de Responsabilidades no contexto da auditoria independente

Frente à habitual atribuição de responsabilidades ao auditor independente que não são inerentes à sua função, Longo (2011) assevera a importância da divisão quanto a estas responsabilidades, uma vez que tal divisão trará maior entendimento aos usuários das informações contábeis.

De acordo com a NBC TA 200 (R1) (CFC, 2016), NBC TA 240 (R1) (CFC, 2016) e a NBC TA 260 (R2) (CFC, 2009), a responsabilidade pela elaboração das demonstrações contábeis, pela prevenção e detecção de fraudes, bem como a supervisão dos sistemas de monitoramento de riscos, em conformidade com a lei e o controle financeiro é de incumbência da administração da entidade e de sua governança. Ao auditor, imputa-se a responsabilidade na obtenção da segurança razoável de que as demonstrações contábeis, como um todo, não contêm distorções relevantes, causadas por fraude ou erro, conforme estipulam a NBC TA 240 (R1) (CFC, 2016) e a NBC TA 200 (R1) (CFC, 2016).

A NBC TA 200 (R1) (CFC, 2016) ainda ressalta que a asseguração razoável não é um nível de segurança absoluto, uma vez que existem limitações em um trabalho de auditoria, como exemplo, o fato do auditor trabalhar com amostras.

O auditor tem a responsabilidade de manter uma atitude de ceticismo profissional durante toda a auditoria, conforme estabelece a NBC TA 240 (R1) (CFC, 2016). Entretanto, o auditor deve ter o pensamento primordial de que todas as afirmações da entidade são legítimas. Assim sendo, o auditor considera o risco de distorções referentes a fraudes, não conformidades ou deficiências no controle interno da entidade apenas para planejar a extensão e os riscos do trabalho de auditoria.

Caso o auditor identifique a ocorrência ou possibilidade de ocorrência de fraude, a NBC TA 240 (R1) (CFC, 2016) assevera que o auditor independente deve comunicar tal fato à administração da entidade, a não ser que o auditor acredite que a administração possui envolvimento com tal distorção. Nesse caso, a comunicação será aos responsáveis pela governança.

A NBC TA 250 (CFC, 2009) ratifica a posição de que é de responsabilidade da administração assegurar que as operações da entidade sejam conduzidas de acordo com as disposições de leis e regulamentos e que o auditor é responsável por conhecer apenas aquelas leis e regulamentos que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis.

Caso não identifique não conformidades, não é de responsabilidade do auditor independente executar procedimentos adicionais de auditoria. No entanto, a NBC TA 260 (R2) (CFC, 2009) estabelece que ao identificar a ocorrência ou a suspeita de ocorrência, de não conformidade com leis e regulamentos, ou ao identificar a ocorrência de fraude, no Brasil, embora haja o dever de manter a confidencialidade das informações do cliente, o auditor de instituição financeira tem a obrigação legal de comunicar a ocorrência às autoridades de supervisão.

Conforme a NBC TA 265 (CFC, 2009), é de responsabilidade da administração, supervisionada pelos responsáveis pela governança, lidar com o controle interno. O auditor é responsável apenas por comunicar a administração e aos responsáveis pela governança da entidade as deficiências de controle interno identificadas durante o trabalho de auditoria, não havendo a necessidade de comunicar a terceiros. Dessa forma, mesmo que o auditor independente identifique problemas no controle interno e comunique à administração, a responsabilidade pela implantação ou não de medidas corretivas é da administração e dos responsáveis pela governança. Cabe salientar ainda que não é de responsabilidade do auditor expressar uma opinião sobre a eficácia do controle interno, considerando-o apenas para planejar os procedimentos de auditoria que são apropriados nas circunstâncias.

## 3 Metodologia

O trabalho tem como objetivo central analisar a percepção da sociedade (usuários da informação contábil) quanto às responsabilidades do auditor independente no exercício de seu trabalho, frente ao que está prescrito pelas normas reguladoras da profissão, tomando como premissa a existência de uma *expectation gap* (LIGGIO, 1974).

Para mensuração da percepção social acerca da responsabilidade do auditor independente, foi utilizada a escala Likert de 7 (sete) pontos, de modo que os respondentes indicaram entre 1 - discordo totalmente e 7 - concordo totalmente. A escala Likert de 7 pontos foi escolhida por ter se mostrado útil na captura da percepção social em diversos estudos relacionados à *expectation gap*, tais como os trabalhos de Monroe e Woodliff (1993, 1994) e Best, Buckby e Tan (2001).

A população de interesse foi a sociedade brasileira de modo geral, enquanto usuários ou possíveis usuários das demonstrações contábeis, entretanto, subgrupos foram analisados visando verificar as diferenças em seus níveis de conhecimento e qual efeito essas diferenças possuem sobre as percepções individuais. Os subgrupos foram compostos por participantes de todos os Estados Brasileiros, possuindo a

seguinte divisão: (1) usuários das informações contábeis, que não possuam vínculo com a área contábil; (2) estudantes do curso de Ciências Contábeis que já cursaram a disciplina de Auditoria Contábil; e (3) contadores.

De acordo Hair, Black, Babin e Anderson (2010), uma amostra deve ter ao menos 5 respondentes para cada assertiva. O estudo possui 14 assertivas, sendo necessárias, dessa forma, 70 respostas. Porém, para dar maior confiabilidade à pesquisa, ao todo, foram auferidas 384 respostas. Todavia, como a amostra continha *outliers* e *missing values*, fez-se necessária a exclusão de alguns respondentes, chegando-se a um total de 340 respostas válidas.

Uma vez que o objetivo do estudo era verificar a percepção da sociedade brasileira quanto às responsabilidades do auditor independente, buscou-se levantar uma amostra oriunda de todos os estados do Brasil, visando uma representação mais fidedigna. Assim, o método de coleta dos dados se deu por meio de um questionário, elaborado pelos autores e enviado aos respondentes. Todavia, uma vez que a pesquisa possui três grupos de interesse, foram empregados métodos distintos no envio dos questionários para cada grupo.

Para obter as respostas do grupo de contadores, foram enviados e-mails para escritórios contábeis de todo país, cujos contatos foram obtidos por meio do site da Federação Nacional de Empresas de Serviços Contábeis e das Empresas de Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas (FENACON). Assim, foram enviados 4500 e-mails, os quais foram endereçados à escritórios contábeis das vinte e sete unidades federativas do país.

Para a obtenção das respostas dos estudantes, os questionários foram inseridos em grupos específicos de uma determinada rede social. De modo a obter respostas de estudantes de todo o país, o questionário foi postado em 30 grupos de estudantes de contabilidade das principais universidades federais de cada estado brasileiro.

Em relação às respostas dos usuários das informações contábeis, os questionários foram disponibilizados nos vinte maiores grupos on-line de investidores de uma determinada rede social, uma vez que, conforme o CPC 00 (2011), às informações contábeis são primariamente destinadas a esse grupo e nas redes sociais de uma das autoras do artigo.

O instrumento de coleta de dados foi composto por assertivas e foi subdividido em três partes: a primeira parte visando conhecer o perfil do respondente; a segunda parte abordando o nível de familiaridade do respondente acerca de auditoria; e, a terceira parte foi utilizada para medir a percepção social.

As afirmações presentes no questionário foram construídas utilizando duas fontes. Em uma primeira etapa, se verificou o que constava na norma, e, por exemplo, a primeira assertiva presente no questionário, afirma que “o auditor é responsável por detectar toda e qualquer distorção proveniente de fraude” foi elaborada com base na NBC TA 240 (R1), que assevera que “o auditor está preocupado com a fraude que causa distorção relevante nas demonstrações contábeis.” (CFC, 2016). No mesmo sentido, a NBC TA 200 (R1) afirma que “o auditor não é responsável pela detecção de distorções que não sejam relevantes para as demonstrações contábeis como um todo.” (CFC, 2016).

Posteriormente, foi verificado se as assertivas apresentavam similaridade com assertivas presentes em outros estudos, de modo a embasar teoricamente o uso de tais assertivas, obtendo-se o respaldo necessário para inseri-las na composição do questionário.

A escala de *Likert* foi construída a partir de dimensões que expressam as responsabilidades dos auditores segundo as normas. Para a coleta de dados foram definidos quatro construtos, sendo esses: um referente à fraude (constituído por 4 variáveis), um referente a não conformidade com leis e regulamentos (composto por 3 variáveis), um referente à comunicação (formado por 4 variáveis) e um referente ao controle interno (integrado por três variáveis).

De forma complementar às normas para trabalhos de auditoria da série 200, o construto referente à fraude e o referente ao controle interno foram alicerçado em estudos como o de Best, Buckyby e Tan (2001), que asseveram o alto grau de legitimidade atribuído aos auditores no contexto da detecção de fraudes e que a sociedade tende a atribuir ao auditor responsabilidades no que tange ao controle interno que a ele não competem. O construto referente à comunicação também teve suporte em outras pesquisas, como a de Porter e Gowthorpe (2004), as quais mostram que a sociedade apresenta diferenças de expectativas quanto à comunicação por parte do auditor. Uma melhor compreensão dos construtos e das variáveis pode ser obtida por meio do quadro 1.

O exame dos dados ocorreu de forma similar aos passos utilizados nos estudos de Monroe e Woodliff (1993, 1994), de tal modo que, após a depuração dos construtos, mediante uma análise fatorial, os dados foram analisados por meio de estatísticas descritivas e testes não paramétricos que visavam a comparação entre os grupos, os quais foram constituídos de acordo com o nível de conhecimento contábil dos respondentes (onde foi utilizado o teste de Kruskal-Wallis) e pelo nível de familiaridade acerca de auditoria (sendo empregado o teste de Qui-Quadrado).

**Quadro 1 - Construtos e variáveis da pesquisa**

Construto	Variáveis
<b>Fraude</b>	1. O auditor é responsável por detectar toda e qualquer distorção proveniente de fraude. 2. O auditor não é responsável por estabelecer juridicamente se houve ocorrência de fraude. 3. Para certificar-se de que não há ocorrência de fraude em determinada companhia, o auditor deve analisar todas as transações da organização. 4. Frente a capacidade da entidade de cometer fraudes, o auditor sempre deve crer que os registros e documentos contábeis da companhia são ilegítimos, até que se prove o contrário.
<b>Não Conformidade</b>	5. Caso o auditor emita um parecer favorável a uma entidade, tem-se a segurança absoluta de que a entidade está em conformidade com todas as leis e regulamentos. 6. Durante o processo de auditoria de uma determinada empresa, o auditor encontrou a ausência de não conformidade com leis e regulamentos. Frente a isso, o auditor deve aumentar suas suspeitas de que algo está errado e executar procedimentos adicionais de auditoria. 7. É responsabilidade do auditor o conhecimento, bem como a detecção de possível não conformidade em todas as leis e regulamentos que regem uma entidade.
<b>Comunicação</b>	8. Mesmo que haja suspeita de fraude ou não conformidade, o auditor não pode levar o caso a conhecimento de terceiros, uma vez que o dever profissional do auditor de manter a confidencialidade da informação do cliente impede que tais informações sejam dadas. 9. É função do auditor comunicar aos investidores a sua opinião acerca do desempenho da entidade. 10. Ao realizar uma auditoria, o auditor identificou uma distorção relevante proveniente de fraude e prontamente comunicou a administração da entidade. Nesse caso, ele agiu errado, uma vez que a administração pode estar envolvida na fraude, e ele deveria ter levado o caso diretamente à justiça. 11. Independente do país em que atue, ao haver suspeita ou ocorrência de distorção nas demonstrações de uma entidade, cabe ao auditor relatar tal fato às autoridades de supervisão, bem como expô-lo em seu relatório.
<b>Controle Interno</b>	12. É função do auditor conhecer toda a extensão do controle interno de uma entidade e identificar as deficiências do mesmo. 13. Não é função do auditor expressar uma opinião sobre a eficácia do controle interno. 14. Ao encontrar deficiências no controle interno de uma entidade, é de responsabilidade do auditor assegurar que a administração irá tomar as medidas corretivas.

Fonte: Elaborada pelos autores.

## 4 Análise e Discussão dos Resultados

### 4.1 Perfil da Amostra

A Tabela 1 apresenta as características que determinam o perfil dos respondentes da pesquisa, tais como classificação quanto aos grupos de participantes, gênero, faixa etária, nível de escolaridade e frequência de consulta de relatórios contábeis (FCRC).

**Tabela 1 - Perfil dos respondentes**

Grupo de respondentes	Frequência(n)	(%)
Contadores	119	35,0%
Estudantes	107	31,5%
Usuários	114	33,5%
<b>Frequência de Consulta de Relatórios Contábeis (FCRC)</b>		
Nunca	76	22,4%
Raramente	76	22,4%
Às vezes	93	27,4%
Sempre	95	27,9%
<b>Nível de Escolaridade</b>		
Ensino Médio	09	2,6%
Ensino Superior	234	68,8%
Pós-graduação	97	28,5%

Fonte: Elaborada pelos autores.

No que tange ao grau de escolaridade, a categoria mais expressiva foi representada pelos respondentes de nível superior (68,8%). A partir da análise dos dados, também se pôde identificar que 35% da amostra correspondia ao grupo de contadores e a frequência com que os respondentes consultam relatórios contábeis foi representada por 27,9%. Assim sendo, uma parte expressiva da amostra possui um alto nível de instrução e de conhecimento com relação à área de contabilidade e finanças.

Visando identificar o nível de familiaridade de cada grupo com assuntos relacionados à auditoria externa, a Tabela 2 evidencia as relações dos grupos com as seguintes variáveis: estudo de auditoria externa, leitura ou consulta de relatórios de auditoria independente e conhecimento das normas para trabalhos de auditoria.

Ao buscar identificar o nível de familiaridade dos respondentes com os assuntos relacionados à auditoria externa, constatou-se que a maior parte dos respondentes (68,1%) afirmou já ter estudado assuntos referentes à auditoria externa. Quanto ao conhecimento das normas contábeis para trabalhos de auditoria, 56,7% afirmaram ter conhecimento de tais normas. Portanto, a maioria dos respondentes possuía nível razoável de conhecimento acerca de auditoria.

Frente ao que fora exposto nas Tabelas 1 e 2, espera-se que as diferenças de expectativas encontradas não sejam tão discrepantes, visto que estudos como os de Geiger (1994) e Pierce e Kilcommis (1996) demonstram que pessoas com maior nível educacional e que possuem familiaridade com assuntos relacionados a contabilidade e auditoria costumam possuir expectativas mais realistas quanto ao trabalho do auditor.

**Tabela 2 - Relações dos grupos com as variáveis referentes à auditoria externa**

Grupo	Estudo de auditoria		Leitura/Consulta		Conhecimento das Normas	
	Sim	Não	Sim	Não	Sim	Não
<b>Estudante de contabilidade</b>	100%	-	87,9%	12,1%	81,3%	18,7%
<b>Contador</b>	79%	21%	82,4%	17,6%	73,9%	26,1%
<b>Usuário</b>	25,4%	74,6%	34,2%	65,8%	14,9%	85,1%

Fonte: Elaborado pelos autores.

Pode-se identificar que o grupo formado por estudantes de Ciências Contábeis apresentou maiores percentuais no que concerne ao estudo de assuntos referentes à auditoria, leitura ou consulta de relatórios de auditoria (87,9%) e ainda em relação ao conhecimento das normas contábeis para trabalhos de auditoria (81,3%). Desse modo, esse grupo demonstrou possuir o maior nível de familiaridade acerca das variáveis referentes à auditoria.

Assim, pressupõe-se que o grupo referente aos estudantes deve apresentar as expectativas mais realistas no tocante ao trabalho do auditor independente, visto que este possui maior grau de familiarização com assuntos relacionadas à auditoria, fator que pode exercer influência nos resultados, fazendo com que a percepção social pareça mais realista frente às reais responsabilidades do auditor.

#### 4.2 Análise factorial das escalas

Uma análise factorial foi realizada para identificar se todos os itens de cada construto convergiam para que houvesse a medição de um mesmo fator. Frente aos resultados, houve a necessidade de excluir itens no construto referente à fraude, à comunicação e ao controle interno.

Dos quatro itens excluídos, três foram removidos por estarem medindo um outro fator, de modo que essas não se correlacionavam com as demais variáveis presentes nos construtos e um por apresentar um valor muito baixo em comparação a um nível aceitável ( $< 0,6$ ). A Tabela 3 traz os escores fatoriais e a variância dos construtos após a exclusão de quatro itens.

**Tabela 3 - Escores fatoriais e variância dos construtos**

Construto	Menor escore	Variância extraída
<b>Fraude</b>	0,88	77,9%
<b>Não conformidade</b>	0,64	47,1%
<b>Comunicação</b>	0,62	43,4%
<b>Controle interno</b>	0,77	59,7%

Fonte: Elaborado pelos autores.

Após a exclusão dos itens que apresentaram um valor muito baixo ou estavam a medir outro fator, pôde-se observar que todos os dados dos construtos são adequados para a análise factorial, mesmo aqueles nos quais a variância do construto tenha sido inferior ao nível desejado (50%), uma vez que os valores obtidos estão à margem do valor esperado.

### 4.3 Análise descritiva dos construtos

Visando o melhor entendimento acerca do comportamento da amostra nos quatro construtos da pesquisa e após a análise fatorial, seguiu-se com a realização de uma análise descritiva de cada construto, de forma agregada, comparando quatro contextos da análise, sendo esses: o global, o dos usuários das demonstrações contábeis que não possuem conhecimento acerca de auditoria contábil de nível superior, o dos estudantes do curso de Ciências Contábeis e o dos contadores.

A Tabela 4 apresenta as estatísticas descritivas acerca dos construtos analisados. Ressalta-se ainda que, quanto menor o nível de concordância dos respondentes com as variáveis, mais realistas são suas expectativas no que tange às responsabilidades do auditor.

**Tabela 4 - Descrição dos construtos de responsabilidades do auditor**

Construto	Grupo	Média	Mediana	Desvio Padrão	Assimetria	Curtose
<b>Fraude</b>	Global	4,81	5,17	1,79	-0,74	-0,43
	Usuário	5,64	6,00	1,22	-1,36	2,29
	Estudante	3,80	4,00	1,89	0,01	-1,07
	Contador	4,99	5,50	1,73	-0,86	-0,03
<b>Não Conformidade</b>	Global	5,14	5,11	1,21	-0,67	0,69
	Usuário	5,37	5,33	1,16	-0,87	1,13
	Estudante	4,81	4,67	1,19	0,23	0,46
	Contador	5,24	5,33	1,24	0,22	0,44
<b>Comunicação</b>	Global	4,29	4,33	1,40	-0,01	-0,49
	Usuário	4,84	5,00	1,27	-0,66	-0,54
	Estudante	3,93	4,00	1,19	0,04	0,46
	Contador	4,10	4,00	1,51	0,01	-0,73
<b>Controle interno</b>	Global	4,56	4,50	1,58	-0,27	-0,56
	Usuário	5,09	5,00	1,34	-0,63	0,31
	Estudante	4,07	4,00	1,68	0,06	-0,73
	Contador	4,50	4,50	1,55	-0,11	-0,55

Fonte: Elaborado pelos autores.

Nota: Parâmetros para análise: Média e mediana: Baixo nível = >3; Nível médio= 3<>6; Nível alto= 6<>7; Desvio Padrão: Baixa dispersão=>2; Média dispersão=2<>3; Alta dispersão= 3<>1; Assimetria e Curtose: Padrão de normalidade= -1<>1

A responsabilidade frente à fraude, na análise global, apresentou a média e a mediana com valores moderados. O desvio padrão foi baixo e as medidas de forma geral apontam para padrões dentro da normalidade em quase todos os grupos, sendo constatado que no grupo de “usuários das demonstrações contábeis” a curtose indica a anormalidade da distribuição. Esse mesmo grupo foi o único que apresentou uma mediana alta. Pode-se perceber também que, em relação às responsabilidades do auditor frente à fraude, os estudantes e contadores obtiveram medidas de posição inferiores às dos usuários, demonstrando que estudantes do curso de Ciências Contábeis e contadores tendem a ter percepções mais realistas do que as dos demais usuários da informação contábil quanto às responsabilidades do auditor frente à fraude.

O construto referente à responsabilidade do auditor frente à não conformidade obteve, em âmbito global, uma média e uma mediana com valores moderados. A dispersão apontada pelo desvio padrão é baixa, a assimetria e a curtose demonstram que a variável denota normalidade. Ao comparar os três grupos, nota-se que estudantes do curso de Ciências Contábeis e contadores, que são os grupos que apresentam maior nível de conhecimento referente à auditoria externa, possuem menor nível de concordância com as assertivas, apresentando uma percepção mais realista do que os demais usuários de modo geral no que tange às responsabilidades do auditor frente à não conformidade com leis e regulamentos.

As medidas de posição (média e mediana) para o construto referente à responsabilidade quanto à comunicação assumiram valores moderados. A dispersão das respostas, demonstradas pelo desvio padrão, apresentam um nível baixo, e as medidas de forma (assimetria e curtose) apontam para a normalidade dos dados. Ao examinar os grupos de forma isolada, percebe-se que os estudantes de Ciências Contábeis apresentam uma melhor percepção acerca da responsabilidade do auditor quanto à comunicação, sendo os contadores o grupo seguinte em termos de percepção em conformidade com o que as normas requerem. Percebe-se então que os outros usuários são os que apresentam as expectativas com maior *gap* quando comparadas com o que estabelece as normas.

Em relação às estatísticas descritas para o construto responsabilidade quanto ao controle interno, a média e a mediana, em exame geral, apontam valores de concordância com as assertivas do mesmo. O desvio padrão das respostas referentes a esse construto apresenta um nível baixo e as medidas de forma apontam para a normalidade na distribuição das respostas. Nota-se ainda, por meio das medidas de posição, que estudantes do curso de Ciências Contábeis e contadores, grupos que apresentam um maior conhecimento acerca das normas contábeis para trabalhos de auditoria, assumem uma percepção mais

realista frente às responsabilidades do auditor quanto ao controle interno, se comparados ao grupo dos outros usuários das demonstrações contábeis.

Os resultados encontrados demonstram que, os estudantes do Curso de Ciências Contábeis, que em sua totalidade, cursaram a disciplina de Auditoria Contábil, são os que apresentam as expectativas mais realistas frente ao que as normas estabelecem em relação a atuação dos auditores independentes. O grupo dos contadores apresentou expectativas mais irrealistas do que o grupo de estudantes, todavia, o grupo de usuários, que não cursaram contabilidade em nível superior, apresentou as expectativas mais irrealistas quanto às responsabilidades do auditor independente.

Esses resultados convergem com os estudos de Monroe e Woodliff (1993, 1994), Geiger (1994) e Pierce e Kilcommens (1996), os quais demonstram que indivíduos que possuem um maior nível de conhecimento de auditoria contábil ou ainda, um maior nível de educação na área de contabilidade, costumam possuir expectativas mais realistas quanto às responsabilidades e funções do auditor independente.

Destaca-se ainda que o construto referente à fraude, dentre todos os demais, foi responsável por apresentar a maior média referente ao grupo de usuários que não possuem conhecimento em nível superior na área contábil. Tal resultado corrobora os achados dos trabalhos de Best, Buckby e Tan (2001), Sidani (2007), Almeida e Colomina (2008), Oseni e Ehimi (2012), e Menezes e Costa (2012), em que se identificou que as sociedades, especialmente as que não possuem conhecimento na área de auditoria contábil, finanças e contabilidade, costumam atribuir um alto nível de responsabilidade aos auditores independentes, principalmente no que tange à identificação, prevenção e divulgação de fraudes.

O alto nível de atribuição de responsabilidade aos auditores independentes por parte da sociedade no que tange a identificação e prevenção de fraudes pode estar ligado a diversos fatores. Conforme Almeida (2012), visto que a auditoria é um serviço, é normal que se espere determinado retorno desse serviço, porém, acredita-se que no Brasil, assim como encontrado pelo trabalho de Masoud (2017) para a Líbia, há uma falta de comunicação mais direta nos relatórios de auditoria acerca das reais responsabilidades do auditor independente no que se refere à fraudes, fazendo assim com que essas expectativas de retorno sejam irrealistas, assim como o que fora encontrado no estudo de Toumeh, Yahya e Siam (2018), não podendo ser cumpridas pelos auditores. Ademais, parece que órgãos contábeis reguladores falham em fazer com que a parte da sociedade que não possui ligação com o estudo de Ciências Contábeis possa entender quais são as reais responsabilidade dos auditores e diminuir suas expectativas.

#### 4.4 Análise das variáveis - familiaridade acerca de auditoria

Visando chegar a uma melhor conclusão acerca de quais aspectos estão associados com expectativas mais realistas por parte da população, no que tange às responsabilidades do auditor independente, buscou-se fazer uma análise por meio da relação das seguintes variáveis: estudo de assuntos relacionados à auditoria externa, frequência de consulta de relatórios contábeis, conhecimento das normas de auditoria e leitura ou consulta de relatórios de auditoria, com uma variável agregada que mede o nível de expectativas dos respondentes quanto às responsabilidade do auditor independente. Para tal, utilizou-se o teste de Qui-Quadrado, recomendado quando na análise há variáveis categóricas.

Cabe salientar que como parâmetro de análise do resultado na presente pesquisa, quanto maior o nível de concordância dos respondentes com as assertivas, mais irrealistas são as expectativas desses acerca das responsabilidades do auditor. De tal modo que, aqueles que apresentam um maior nível de conhecimento são os que possuem um menor nível de expectativas, e aqueles que possuem um alto nível de expectativas são os que têm um menor nível de conhecimento.

**Tabela 5 - Associação entre as variáveis que denotam familiaridade e o nível de expectativa**

Variável	Nível de expectativa			Total
	Baixo	Médio	Alto	
<b>EA</b>				
Sim	44	145	41	230
Não	3	60	47	110
<b>FCRC</b>				
Nunca	4	43	29	76
Raramente	11	40	25	76
Às vezes	18	65	10	93
Sempre	14	57	24	95
<b>CN</b>				
Sim	40	115	37	192
Não	7	90	51	148
<b>LCRA</b>				
Sim	43	140	48	231
Não	4	65	40	109

Fonte: Elaborado pelos autores.

**NOTA:** EA- estudo de assuntos relacionados à auditoria externa; FCRC- frequência de consulta de relatórios contábeis; CN- conhecimento das normas de auditoria; LCRA- leitura ou consulta de relatórios de auditoria.

Com relação à variável estudo de auditoria externa, o teste de Qui-Quadrado obteve um valor referente a 33,20, sendo o df 2 e a significância estatística de 0,00. Tais resultados demonstram que ter estudado assuntos relacionados à auditoria externa é uma variável que tem significância e está diretamente associada às percepções dos respondentes. Dessa forma, pôde-se identificar que os respondentes que já haviam estudado assuntos relacionados à auditoria independente, possuíam expectativas mais realistas no que tange às responsabilidades do auditor, do que aqueles que não haviam estudado. Este resultado era esperado, uma vez que Monroe e Woodliff (1993, 1994) e Pierce e Kilcommens (1996) demonstram que o estudo de auditoria independente estaria ligado a expectativas mais realistas por parte da população.

A variável referente à frequência de consulta dos relatórios contábeis também obteve 0,00 de significância estatística, demonstrando que essa variável exerce influência sobre as expectativas dos respondentes. O teste de Qui-Quadrado teve valor de 26,61 e o df foi 6. Frente a isso, nota-se que a frequência com que os respondentes consultam relatórios contábeis está associada à maneira como suas percepções são formadas. Assim, de modo semelhante ao encontrado por Geiger (1994), usuários que tendem a utilizar relatórios contábeis com mais frequência, tendem a ter expectativas mais realistas quanto ao trabalho do auditor independente.

Quanto à variável referente ao conhecimento das normas de auditoria, identificou-se, por meio do teste de Qui-Quadrado, que ter conhecimento das normas contábeis para trabalhos de auditoria é um dos fatores determinantes para que haja expectativas mais realistas por parte da sociedade. O valor do teste de Qui-Quadrado foi de 23,14, o df foi 2 e a significância estatística foi de 0,00. Percebe-se então que, similar aos achados de Monroe e Woodliff (1993, 1994), os respondentes que possuíam um maior nível de conhecimento das normas contábeis para trabalhos de auditoria, também eram aqueles que tinham as expectativas mais realistas no tocante às responsabilidades do auditor ao prestar um serviço de auditoria.

Pessoas que já estudaram assuntos relacionados a auditoria possuem expectativas mais realistas, considerando que as normas que regem a profissão esclarecem que os auditores oferecem um tipo de segurança razoável, de maneira que pessoas reduzirão suas expectativas de que o auditor seria capaz de oferecer um nível de segurança absoluto. Ademais, normas como a A NBC TA 200 (R1) (CFC, 2016) estabelecem que a prevenção e detecção de fraudes, bem como a supervisão dos sistemas de monitoramento de riscos, em conformidade com a lei e o controle financeiro é de incumbência da administração da entidade e de sua governança, de modo que, se torna incompatível atribuir tais responsabilidades ao auditor independente.

Em relação à variável leitura ou consulta de relatórios de auditoria, o teste de Qui-Quadrado obteve valor de 23,14, o df foi 2 e a significância estatística foi de 0,00. Ou seja, o fato de o respondente já ter lido ou consultado relatórios de auditoria está associado significativamente com a percepção dos respondentes acerca das responsabilidades do auditor independente, de tal modo que tal qual os resultados encontrados por Geiger (1994), os respondentes que já haviam lido ou consultado tais relatórios apresentam expectativas mais realistas quanto às responsabilidades do auditor independente frente ao que exigem as normas.

Embora se acredite que assim como assevera Masoud (2017), seja necessária uma comunicação mais direta acerca das responsabilidades do auditor nos relatórios de auditoria, parece que em partes esses relatórios têm auxiliado na disseminação das reais responsabilidades do auditor, uma vez que pessoas que já tiveram contato com relatórios de auditoria costumam apresentar expectativas mais realistas quanto às responsabilidades de auditor.

#### 4.5 Análise das diferenças entre os grupos

Apesar de na análise descritiva, realizada anteriormente, as medidas de tendência central revelarem haver distinção entre os grupos, no que tange aos construtos estudados na pesquisa, essas diferenças encontradas podem ser apenas de cunho quantitativo, dado a características amostrais e não apresentar significância estatística. Assim, para verificar se as divergências encontradas entre os grupos são estatisticamente significativas, torna-se necessário utilizar testes de comparação.

Considerando que os dados da amostra não seguem uma distribuição normal, fato que pôde ser visto por meio das estatísticas descritivas, é necessária a utilização de testes não paramétricos. Nesse sentido, visto que o estudo trabalha com mais de duas amostras (três), utilizou-se o teste de Kruskal-Wallis, que atribui posições aos valores, comparando os grupos por meio de uma média do *rank*, cujos resultados são apresentados na tabela 6.

O teste de Kruskal-Wallis demonstrou haver diferença estatística significante em todos os grupos analisados. Cabe salientar que quanto menor a média do *rank*, mais realistas são as expectativas do grupo no que tange às responsabilidades do auditor independente à luz das normas contábeis.

No construto referente à fraude, pôde-se constatar que o grupo de estudantes foi o que apresentou as expectativas mais realistas com relação às responsabilidades do auditor independente frente à fraude, estando os contadores em segundo lugar e os outros usuários das demonstrações contábeis em terceiro, mostrando que os demais usuários tendem a ter as expectativas menos realistas no contexto de fraude. Assim, acredita-se que os estudantes obtiveram notas superiores pelo contato recente com as normas de auditoria (disciplina da graduação) sendo este o motivo para atribuir as reais responsabilidades do auditor.

Tabela 6 - Diferença entre os grupos (medida por meio do Teste de Kruskal-Wallis)					
Construto	Grupo	Média do Rank	Qui-Quadrado	Df	sig
Fraude	Usuário	213,79	55,91	2	0,00
	Estudante	116,36			
	Contador	177,31			
Não conformidade	Usuário	190,05	15,27	2	0,00
	Estudante	140,69			
	Contador	178,57			
Comunicação	Usuário	208,31	26,78	2	0,00
	Estudante	143,80			
	Contador	158,29			
Controle interno	Usuário	204,64	24,28	2	0,00
	Estudante	140,67			
	Contador	164,62			

Fonte: Elaborado pelos autores.

Enfatiza-se que esse foi o construto que obteve a maior e a menor média do *rank* em âmbito geral, indicando que as expectativas dos estudantes são mais realistas no contexto de fraude se comparadas aos outros construtos, enquanto que as expectativas dos usuários são as mais irrealistas no mesmo contexto.

Os resultados apontam que há diferenças de expectativas entre o que as normas exigem dos auditores no contexto de fraude e a percepção da sociedade, representada aqui pelos diversos grupos. Esse resultado reforça estudos como o de Best et al. (2001), Sidani (2007), Almeida e Colomina (2008) e Oseni e Ehimi (2012), que demonstraram haver uma lacuna de expectativas superior nas áreas referentes às responsabilidades do auditor no contexto de prevenção e detecção de fraudes.

Quanto ao construto referente às responsabilidades do auditor frente à não conformidade com leis e regulamentos, notou-se que os estudantes do curso de Ciências Contábeis foram os que apresentaram uma percepção mais condizente com o que as normas asseveram ser de responsabilidade do auditor independente, uma vez que esse grupo apresentou a menor média do *rank*. Os contadores ficaram em segundo lugar no *rank* e os outros usuários das demonstrações contábeis em terceiro, mostrando que os outros usuários têm expectativas menos realistas do que os contadores. Em todos os grupos, encontraram-se expectativas que divergem entre o que as normas delimitam ser de responsabilidade do auditor e o que a sociedade acredita que seja de sua responsabilidade.

Pôde-se identificar, no construto referente à comunicação, que os usuários que não possuem conhecimento acerca de auditoria contábil a nível superior apresentaram a maior média do *rank*, sendo esse o grupo que possui as expectativas menos realistas quanto às responsabilidades do auditor elucidadas pelas normas para trabalhos de auditoria referentes à comunicação interna e externa à entidade. Os estudantes apresentaram as expectativas mais realistas, uma vez que esses tiveram a menor média do *rank*, e os contadores ficaram em segundo lugar. Os dados da pesquisa seguem a tendência de estudos como os de Porter e Gowthorpe (2004) e Menezes e Costa (2012), demonstrando que existe uma diferença de expectativas entre o que a sociedade espera do auditor independente e quais são as suas reais responsabilidades referentes à comunicação e divulgação de informações acerca da entidade.

Constatou-se que, no construto concernente ao controle interno, os estudantes de Ciências Contábeis apresentaram a menor média do *rank*, demonstrando que esse grupo possui as expectativas mais realistas no que se refere às responsabilidades do auditor independente frente ao controle interno. Os contadores foram os que ficaram em segundo lugar com relação ao nível de adequação entre a percepção e o que as normas exigem, e os outros usuários das demonstrações contábeis foram os que apresentaram as expectativas menos realistas. Apesar de alguns grupos indicarem percepções mais adequadas com as normas, em todos os grupos há lacuna de expectativas, corroborando com estudos como o de Best et al. (2001), que demonstraram haver expectativas com relação ao auditor poder deliberar acerca da solidez dos controles internos da entidade.

A crença de que os auditores deliberaram sobre a solidez dos controles internos diverge do conteúdo da NBC TA 265 (CFC, 2009), uma vez que a Norma esclarece que tal solidez é de responsabilidade única e exclusiva da administração da entidade. Assim, o auditor, ao identificar fragilidades relacionadas aos controles internos, deve apenas comunicar a administração, sem qualquer obrigação de comunicação a terceiros ou imposição de medidas a serem tomadas pela administração.

Buscou-se também comparar os grupos da seguinte forma: estudantes e usuários, contadores e usuários e contadores e estudantes. Foi identificado que, ao comparar estudantes e usuários, a pesquisa convergiu com resultados encontrados por Monroe e Woodliff (1993), uma vez que estudantes de auditoria tiveram expectativas mais razoáveis do que os demais respondentes. Com relação à análise referente aos contadores e usuários, os resultados convergiram com o estudo de Sidani (2007), uma vez que os contadores tiveram percepções mais realistas com o que as normas exigem dos auditores independentes. Ao comparar os contadores e estudantes, os resultados não convergiram com os encontrados por Monroe e Woodliff (1994), uma vez que na presente pesquisa, os estudantes tiveram expectativas mais realistas do que os

contadores, fato que ocorre possivelmente devido a um maior nível de educação em auditoria por parte dos estudantes.

Os resultados da pesquisa corroboram ainda com os estudos de Monroe e Woodliff (1993), Geiger (1994) e Pierce e Kilcommens (1996), que demonstraram anteriormente que quanto maior o nível de conhecimento e de educação em auditoria, mais realistas são as expectativas por parte da população.

A influência do conhecimento fica nítida na presente pesquisa, uma vez que, em todos os construtos, os estudantes de Ciências Contábeis, grupo em que 100% dos questionados possuíam conhecimento acerca de auditoria e 81,3% afirmaram ter conhecimento das normas para trabalhos de auditoria, foram os respondentes que apresentaram as expectativas mais realistas frente ao que as normas afirmam ser de responsabilidade do auditor, seguidos do grupo de contadores, em que 79% haviam estudado assuntos relacionados à auditoria e 73,9% dizem conhecer as normas, e em terceiro lugar os outros usuários, onde apenas 25,4% já haviam estudado assuntos referentes à auditoria externa e apenas 14,9% afirmaram ter conhecimento das normas contábeis para trabalhos de auditoria.

## 5 Considerações Finais

Em um cenário de diferentes expectativas quanto às responsabilidades do auditor independente, os resultados apresentam a percepção (acerca dessas expectativas) da sociedade, representada por três grupos de usuários da informação contábil: (1) os usuários que não possuem vínculo direto com a área contábil ou de auditoria; (2) estudantes do curso de Ciências Contábeis que já cursaram a disciplina de Auditoria Contábil; e, (3) contadores. Sob essa perspectiva, os resultados indicam que a sociedade atribui um alto grau de legitimidade às responsabilidades dos auditores, o que por vezes excede as delimitações estabelecidas nas normas de auditoria.

De acordo com os resultados obtidos, é possível confirmar a existência de diferenças de expectativas entre os grupos analisados e as normas de auditoria, sendo estas expectativas relacionadas a quatro construtos: “fraude”, “não conformidade com leis e regulamentos”, “comunicação” e “controle interno”. De modo geral, os aspectos referentes à “fraude” se mostram propensos a maiores graus de expectativas, sobretudo pelo grupo de usuários das informações contábeis, que não possuem conhecimento acerca de auditoria contábil, sugerindo então, que há uma expectativa quanto à identificação de fraudes ser função da auditoria.

Esses resultados se alinham à conclusão de Cohen et al. (2017), de que essa expectativa é difundida pela mídia, a medida em que esta questiona o papel dos auditores sempre que há ocorrência de fraudes, fazendo com que a população geral, que não tem conhecimento acerca das normas de auditoria, acredite que era de responsabilidade do auditor prevenir e comunicar tais atos, quando na verdade essa incumbência é da administração da entidade.

Acerca do referido *gap*, é possível reconhecer que o perfil dos grupos influenciou os níveis de expectativa. Tal fato se confirma pela tendência de menores médias para as respostas dos grupos de estudantes, o que torna relevante considerar que o grau de proximidade e conhecimento acerca de auditoria proporciona expectativas mais realistas quanto às responsabilidades do auditor.

Uma vez que o nível de conhecimento acerca de auditoria se mostra como um aspecto importante para que haja expectativas mais realistas por parte da população, sugere-se então a necessidade de maior disseminação de conhecimento acerca do papel da auditoria e suas responsabilidades, principalmente para o público em geral, que não possui ligação com a área de auditoria. Destaca-se ainda a referida necessidade, em virtude do aumento de pessoas físicas operando no mercado de valores mobiliários Brasileiro, o que consequentemente os tornou usuários das informações contábeis e dos relatórios de auditoria.

Os resultados ainda contribuem para uma melhor compreensão acerca da diferença de expectativas das responsabilidades do auditor e as normas técnicas de auditoria, de modo que possam ser utilizados no fomento de políticas que visem à diminuição das diferenças nos níveis de expectativas, oferecendo à sociedade o conhecimento acerca das reais responsabilidades do auditor, o que pode resultar em redução do litígio existente entre sociedade e auditoria. Ademais, tais resultados podem ser utilizados por órgãos reguladores de modo a verificar a necessidade de alteração de normas frente às expectativas dos usuários das informações contábeis.

O estudo apresentou uma limitação quanto a seleção e tamanho da amostra. Uma vez que a amostra foi auferida por acessibilidade e de forma não probabilística, resultando em uma restrição no número de percepções capturadas por meio das respostas obtidas. Frente a esta limitação, sugere-se que pesquisas futuras possam trazer uma expansão da amostra, bem como a proposição de verificar a percepção de outros agentes, para além dos estudados aqui, e comparar se a percepção encontrada pelos agentes brasileiros é semelhante aos resultados encontrados em outros países.

## Referências

ALBUQUERQUE, Kátia Silene Lopes de Souza; DIAS FILHO, José Maria; BRUNI, Adriano Leal. Um Estudo empírico sobre a produção de Legitimidade em Auditoria e as expectation gap. In: X CONGRESSO USP de

Controladoria e Contabilidade, 2010, São Paulo, **Anais...** 2010.

ALMEIDA, Bruno José Machado. Auditoria e sociedade: o diálogo necessário. **Revista de Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v.15, n.34, p. 80-96, jan./abr. 2004. DOI <https://doi.org/10.1590/S1519-70772004000100006>

ALMEIDA, Bruno José M.; COLOMINA, Clara Isabel M. Evidencia de lás diferencias de expectativas em auditoria em mercados bursátiles de reducida dimensión: El caso português. **Revista de Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 47, p.102-111, mai./ago. 2008. DOI <https://doi.org/10.1590/S1519-70772008000200009>

ALMEIDA, Bruno José Machado. A contabilidade e Auditoria na Sociedade Atual: uma análise sistémica. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v.14, n.54, p.15-26, mai./ago. 2012.

AKTHER, Taslima; FENGJU XU. Existence of the Audit Expectation Gap and its Impact on Stakeholders Confidence: the Moderating Role of the Financial Reporting Council. **International Journal of Financial Studies**. v.8, n.4, p.1-25. 2020. DOI <https://doi.org/10.3390/ijfs8010004>

ASARE, Nicholas; WILLIAMS, Atuilik; ADAFULA, Babonyire; ONUMAH, Joseph Mensah. Deconstructing the Audit Expectation Gap Concept. **Research Journal of Finance and Accounting**. v.7, n.15, p.134-143. 2016.

BEST, Peter J.; BUCKYBY, Sherrena; TAN, Clarice. Evidence of the audit expectation gap in Singapore. **Managerial Auditing Journal**, v.16, n.3, p.134-144. 2001. DOI <https://doi.org/10.1108/02686900110385579>

COHEN, Jeffrey; DING, Yuan; LESAGE, Cédric; STOLOWY, Hervé. Media Bias and the Persistence of the Expectation Gap: An Analysis of Press Articles on Corporate Fraud. **Journal of Business Ethics**, v.144, n.3, p.637-659. 2017. DOI <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2851-6>

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. CPC 00: estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis. 2011. Disponível em:  
[http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147\\_CPC00\\_R1.pdf](http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf)

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - (Brasil). Resolução Nº 1.208/09, de 27 de Novembro de 2009. 2009. Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC TA 250. Recuperado de <http://www.cfc.org.br>

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - (Brasil). Resolução Nº 1.209/09, de 27 de Novembro de 2009. 2009. Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC TA 260. Recuperado de <http://www.cfc.org.br>

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - (Brasil). Resolução Nº 1.210/09, de 27 de Novembro de 2009. 2009. Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC TA 265. Recuperado de <http://www.cfc.org.br>

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - (Brasil). Resolução Nº 1.203/16, de 05 de Setembro de 2016. 2016. Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC TA 200. Recuperado de <http://www.cfc.org.br>

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - (Brasil). Resolução Nº 1.207/16, de 05 de Setembro de 2016. 2016. Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC TA 240. Recuperado de <http://www.cfc.org.br>

GEIGER, Marshall A. Investor views of audit assurance: recent evidence of the expectation gap. **Journal of Accountancy**, v.177, n.1, p. 60-66, jan. 1994.

FÜREDI-FÜLÖP, Judit. An Empirical Study of Audit Expectation Gap in Hungary. **Theory, Methodology, Practice**, v.11, n.1, p. 37-46. 2015. DOI: <https://doi.org/10.18096/TMP.2015.01.04>

HAIR, Joseph F.; BLACK, William C.; BABIN, Barry J. **Multivariate Data Analysis**: A Global Perspective. New Jersey: Pearson Prentice Hall. 2010.

HUMPHREY, C.; MOIZER, Peter; TURLEY, S. **The Audit Expectation Gap in the United Kingdom**. London: The Institute of Chartered Accountants in England and Wales. 1992.

LEE, Teck Heang; ALI, Azham Md.; KANDASAMY, Shamini. Towards reducing the audit expectation gap: possible mission? **Accounting Today**, v.21, n.2, p. 18-22. 2008.

LIGGIO, Carl D. The Expectation Gap: The Accountant's legal Waterloo? **Journal of Contemporary Business**, v.3, n.3, p. 27–44. 1974.

LITJENS, Robin; BUUREN, Joost Van; VERGOOSSEN, Ruud. Addressing Information Needs to Reduce the Audit Expectation Gap: Evidence from Dutch Bankers, Audited Companies and Auditors. **International Journal of Auditing**, v.19, n.3, p. 267-281. 2015. DOI: <https://doi.org/10.1111/ijau.12042>

LONGO, Cláudio Gonçalo. **Manual de auditoria e revisão das demonstrações financeiras**. São Paulo: Atlas. 2011.

MASOUD, Najeb. An empirical study of audit expectation-performance gap: The case of Libya. **Research in International Business and Finance**, v.41, p. 1-15. Oct. 2017. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.ribaf.2017.04.012>

MENEZES, Anderson Luiz; COSTA, Fábio Moraes. Expectation Gap em Auditoria: Impactos no Brasil Após a Adoção do Projeto Clarity. In XXVI ENCONTRO da ANPAD. Rio de Janeiro. 2012. **Anais...**, 2012

MONROE, Gary S.; WOODLIFF, David R. The effect of education on the audit expectation gap. **Accounting and Finance**, v.33, n.1, p. 61-78. 1993. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.1993.tb00195.x>

MONROE, Gary S.; WOODLIFF, David R. An empirical investigation of the audit expectation gap: australian evidence. **Accounting & Finance**, v.34, n.1, p. 47-74. 1994. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.1994.tb00262.x>

OSENI, Abubakar Idris; EHIMI, Celestina Ojemen. Existence and nature of audit expectation gap: nigerian perspective. **Asian Economic and Financial Review**, v.2, n.8, p.1051-1063. 2012.

PARASURAMAN, A.; ZEITHAML, Valarie A.; BERRY, Leonard L. SERVQUAL: a multiple-item scale for measuring consumer perceptions of service quality. **Journal of Retailing**, v.64, p.12-40. 1988.

PIERCE, B.; KILCOMMINS, Mary. The audit expectations gap: the role of auditing education. **DCU Business School Research Paper Series**, Ireland, v.13, p.1-32. 1996. DOI: DOI: <https://doi.org/10.1108/02686900910966530>

PORTER, Brenda. An empirical study of the audit expectation performance gap. **Accounting and Business Research**, London, v.24, n.93, p.49-68. 1993. DOI: <https://doi.org/10.1080/00014788.1993.9729463>

PORTER, Brenda; GOWTHORPE, Catherine. **Audit Expectation-Performance Gap In The United Kingdom In 1999 And Comparison With The Gap In New Zealand In 1989 And In 1999**. 1 ed. United Kingdom: The Institute of Chartered Accountants of Scotland Edinburgh. 2004. DOI: <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2011.00444.x>

SALEHI, Mahdi. Quantifying Audit Expectation Gap: A New approach to Measuring Expectation Gap. **Zagreb International Review of Economics & Business**, v.19, n.1, p.25-44. 2016. DOI: <https://doi.org/10.1515/zireb-2016-0002>

SANTOS, A.; GRATERON, Ivan R. G. Contabilidade Criativa e Responsabilidade dos Auditores. **Revista Contabilidade & Finanças**. São Paulo, v.32, p.7-22. 2003. DOI: <https://doi.org/10.1590/S1519-70772003000200001>

SCANNELL, Kara. US auditing watchdog fines Deloitte a record \$8m. **Financial Times**, New York, 2016. Recuperado de <https://www.ft.com/content/0d9084c4-ba76-11e6-8b45-b8b81dd5d080>

SIDANI, Yusuf Munir. The audit expectation gap: evidence from Lebanon. **Managerial Auditing Journal**, v.22, n.3, p. 288-302. 2007. DOI: <https://doi.org/10.1108/02686900710733152>

SIDDIQUI, J.; NASREEN, T.; CHOUDHURY-LEMA, Aklema. The audit expectation gap and the role of audit education: the case of na emerging economy. **Managerial Auditing Journal**, v.24, n.6, p.564-583. 2009. DOI: <https://doi.org/10.1108/02686900910966530>

TOUMEH, Ahmad Adnan; YAHYA, Sofri; SIAM, Walid Zakaria. Expectations gap betwenn auditors and user of financial statements in the audit process: an auditors perspective. **Asia-Pacific Management Accounting Journal**, [S.I.], v. 13, n. 3, p. 79-107, dec. 2018. <http://ir.uitm.edu.my/id/eprint/29521>

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. DOI: <https://doi.org/10.1108/02686909910301556>

## NOTAS

### AGRADECIMENTOS

Agradecemos à Universidade Federal da Paraíba, aos revisores e ao Editor da Revista Contemporânea de Contabilidade pelas contribuições que possibilitaram a melhoria da pesquisa.

### CONTRIBUIÇÃO DE AUTORIA

Concepção e elaboração do manuscrito: D. M. S. de Souza, R. G. de Sousa

Coleta de dados: D. M. S. de Souza

Análise de dados: D. M. S. de Souza, R. G. de Sousa, M.A.R. Jácome

Discussão dos resultados: D. M. S. de Souza, R. G. de Sousa, M.A.R. Jácome

Revisão e aprovação: R. G. de Sousa, M.A.R. Jácome

### CONJUNTO DE DADOS DE PESQUISA

Todo o conjunto de dados que dá suporte aos resultados deste estudo foi publicado no artigo e na seção “Materiais suplementares”.

### FINANCIAMENTO

Não se aplica.

### CONSENTIMENTO DE USO DE IMAGEM

Não se aplica.

### APROVAÇÃO DE COMITÊ DE ÉTICA EM PESQUISA

Não se aplica.

### CONFLITO DE INTERESSES

Não se aplica.

### LICENÇA DE USO

Os Direitos Autorais para artigos publicados neste periódico são do autor, com direitos de primeira publicação para a Revista. Em virtude de aparecerem nesta Revista de acesso público, os artigos são de uso gratuito, com atribuições próprias, em aplicações educacionais, de exercício profissional e para gestão pública. A Revista adotou a licença [Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional - CC BY NC ND](https://creativecommons.org/licenses/by-nd/4.0/). Esta licença permite acessar, baixar (download), copiar, imprimir, compartilhar, reutilizar e distribuir os artigos desde que com a citação da fonte, atribuindo os devidos créditos de autoria. Nesses casos, nenhuma permissão é necessária por parte dos autores ou dos editores. Autores têm autorização para assumir contratos adicionais separadamente, para distribuição não-exclusiva da versão do trabalho publicada nesta revista (ex.: publicar em repositório institucional ou um capítulo de livro).

### PUBLISHER

Universidade Federal de Santa Catarina. Curso de Ciências Contábeis e Programa de Pós-graduação em Contabilidade. Publicação no [Portal de Periódicos UFSC](https://periodicos.ufsc.br/index.php/contab). As ideias expressadas neste artigo são de responsabilidade de seus autores, não representando, necessariamente, a opinião dos editores ou da universidade.

### EDITORES

Carlos Eduardo Facin Lavarda e Suliani Rover

### HISTÓRICO

Recebido em: 19/04/2020 – Revisado por pares em: 04/08/2020 – Reformulado em: 12/08/2020 – Recomendado para publicação em: 24/08/2020 – Publicado em: 30/09/2020