

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS  
ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E DE EMPRESAS  
MESTRADO EXECUTIVO EM GESTÃO EMPRESARIAL**

**AS DIFERENÇAS DE EXPECTATIVAS EM  
AUDITORIA NO AMBIENTE BRASILEIRO**

DISSERTAÇÃO APRESENTADA À ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO  
PÚBLICA E DE EMPRESAS PARA OBTENÇÃO DO GRAU DE MESTRE

**LUIS EDUARDO TEIXEIRA LEAL WANDERLEY**  
Rio de Janeiro - 2017

**LUIS EDUARDO TEIXEIRA LEAL WANDERLEY**

**AS DIFERENÇAS DE EXPECTATIVAS EM AUDITORIA NO AMBIENTE  
BRASILEIRO**

**Dissertação de Mestrado apresentada à Escola  
Brasileira de Administração Pública e de Empresas da  
Fundação Getúlio Vargas como requisito parcial para a  
obtenção do título de Mestre em Gestão Empresarial.**

**Orientador: Prof. Dr. Flávio Carvalho de Vasconcelos**

Rio de Janeiro

2017



LUIS EDUARDO TEIXEIRA LEAL WANDERLEY


"AS DIFERENÇAS DE EXPECTATIVAS EM AUDITORIAS NO AMBIENTE BRASILEIRO".


Dissertação apresentado(a) ao Curso de Mestrado Profissional Executivo em Gestão Empresarial do(a) Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas para obtenção do grau de Mestre(a) em Administração.

Data da defesa: 05/12/2017

ASSINATURA DOS MEMBROS DA BANCA EXAMINADORA

  
Flavio Carvalho de Vasconcelos  
Orientador(a)

  
Ricardo Lopes Cardoso  
Membro Interno

  
Guillermo Oscar Braunbeck  
Membro Externo

Wanderley, Luis Eduardo Teixeira Leal  
As diferenças de expectativas em auditoria no ambiente brasileiro / Luis  
Eduardo Teixeira Leal Wanderley. – 2017.  
57 f.

Dissertação (mestrado) - Escola Brasileira de Administração Pública e de  
Empresas, Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa.

Orientador: Flávio Carvalho de Vasconcelos.

Inclui bibliografia.

1. Administração pública - Brasil. 2. Auditoria administrativa - Brasil.  
3. Auditores - Brasil. 4. Fraude. I. Vasconcelos, Flávio Carvalho de. II. Escola  
Brasileira de Administração Pública e de Empresas. Centro de Formação  
Acadêmica e Pesquisa. III. Título.

CDD – 353

A minha esposa pela compreensão e apoio durante esses dois anos de grande dedicação.

A meus pais que, apesar das dificuldades impostas pela vida, sempre me proporcionaram uma formação acadêmica de excelência, além de contribuírem para a formação de meu caráter com ensinamentos e exemplos positivos.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a minha esposa Alline, pelo seu companheirismo, incentivo e respeito, em todos os momentos em que precisei estar ausente durante o mestrado.

A minha família por entender meus momentos de nervosismo e distanciamento.

Ao Professor Dr. Flávio Carvalho de Vasconcelos, por sua orientação sempre precisa e por me transmitir sua experiência e tranquilidade.

Aos Professores da FGV / EBAPE, em especial os Professores José Mauro Nunes e Luiz Gustavo Barbosa, pelos conselhos, paciência e disponibilidade.

E aos colegas da turma MEX 2016 pelos aprendizados, ricas trocas de experiências e pelos momentos de descontração que tornaram esse período menos extenuante.

Muito obrigado a todos!

## RESUMO EXECUTIVO

**Objetivo:** As diferenças de expectativas em relação ao trabalho dos auditores independentes (Audit Expectation Gaps - AEG) constituem um importante desafio a ser debatido pelos auditores. Além de terem potencial de minar a credibilidade dos auditores perante os usuários do relatório de auditoria, os AEG trazem às firmas e aos auditores riscos de impactos financeiros, à medida que podem influenciar o resultado de processos judiciais que questionem a responsabilidade dos auditores em casos de fraudes e outras distorções relevantes não detectadas. O presente estudo objetiva apurar a existência de AEG no ambiente brasileiro e avaliar a relevância de ações visando a melhoria da qualidade das auditorias.

**Metodologia:** A pesquisa envolveu a revisão da bibliografia sobre o tema, com o levantamento dos principais achados reportados, e a investigação empírica dos AEG, no Brasil, através da aplicação de questionários eletrônicos. Foram obtidas 97 respostas ao questionário, sendo 31 de auditores e 66 de não auditores.

**Resultados:** As evidências obtidas sugerem que os AEG também são percebidos no Brasil e decorrem, principalmente, de expectativas não razoáveis dos usuários das demonstrações contábeis e de uma maior demanda por informações em relação ao trabalho de auditoria. Adicionalmente, o estudo aponta que os respondentes consideraram relevantes as medidas sugeridas na pesquisa visando aumentar a qualidade e a regulação da atividade de auditoria.

**Aplicabilidade:** A compreensão das diferenças de expectativas sobre o trabalho dos auditores no Brasil pode facilitar o debate do tema no meio acadêmico, no meio profissional – auditores independentes, contadores, órgãos reguladores, poder judiciário, entes do mercado de capitais e veículos de imprensa – e na sociedade em geral.

**Palavras-Chave:** Diferenças de expectativas em auditoria; AEG; Responsabilidade do auditor independente; Fraude; Auditoria.

## ABSTRACT

**Purpose:** Audit Expectation Gaps (AEG) are a major challenge for auditors to debate. Besides having the potential to undermine auditors' credibility, AEGs increase the risks of financial losses to firms and auditors as they may influence the outcome of lawsuits. This study examines the existence of AEG in Brazil and evaluates the relevance of actions aimed at improving the quality of audits.

**Design/methodology/approach:** The research included the analysis of the previous studies on the subject and their findings and the empirical investigation of the AEG in Brazil, through the application of a questionnaire survey. 97 questionnaire replies were obtained, of which 31 were auditors and 66 were non-auditors.

**Findings:** The evidence obtained suggests that AEGs are perceived in Brazil and that the gap is mainly a result of unreasonable expectations from society and of information needs in relation to the audit work and the audited companies. In addition, the study reveals that the respondents considered relevant the adoption of proposed measures aiming the increase of quality and regulation of the audit activity.

**Practical Implications:** An understanding of the AEGs in Brazil can facilitate the discussion of the topic in academia, in the professional environment - independent auditors, accountants, regulatory boards, judiciary, capital market entities and press vehicles - and in the society.

**Keywords:** Audit expectations gap; AEG; Auditor's responsibility; Fraud; Audit.



## **LISTA DE FIGURAS**

Figura 1 – A Estrutura das Diferenças de Expectativas Quanto ao Trabalho do Auditor.....	10
Figura 2 – O Triângulo da Fraude.....	17

## **LISTA DE TABELAS**

Tabela 1 – Perfil dos Respondentes.....	33
Tabela 2 – Diferenças de Expectativas em Auditoria.....	35
Tabela 3 – Relevância das Ações Propostas.....	38

## **LISTA DE QUADROS**

Quadro 1 – Pesquisas Anteriores Sobre as Diferenças de Expectativas em Auditoria.....	13
---	----

## **LISTA DE SIGLAS**

ACFE	Association of Certified Fraud Examiners
AEG	Audit Expectation Gap
BACEN	Banco Central do Brasil
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFAC	International Federation of Accountants
ISA	International Standards on Auditing
NBC TA	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica
PAA	Principais Assuntos de Auditoria

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>1</b>
1.1 Problema de Pesquisa .....	1
1.2 Justificativa .....	3
1.3 Objetivos .....	5
1.4 Delimitação .....	5
1.5 Resultados Esperados .....	5
<b>2. REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>7</b>
2.1 Breve histórico da Atividade de Auditoria .....	7
2.2 As Diferenças de Expectativas com Relação ao Trabalho do Auditor .....	7
2.3 A Fraude Corporativa Como Item Central das Diferenças de Expectativas.....	12
2.4 A Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraudes e Outras Distorções Relevantes nas Demonstrações Financeiras .....	18
2.5 Procedimentos de Auditoria Voltados à Detecção de Distorções Relevantes Decorrentes de Fraudes .....	23
2.6 Ações Mitigadoras das Diferenças de Expectativas em Auditoria .....	26
2.7 Hipóteses de Pesquisa .....	29
<b>3. MÉTODO DE PESQUISA .....</b>	<b>30</b>
3.1 Universo e Amostra .....	30
3.2 Procedimento de Coleta de Dados .....	30
3.3 Tratamento dos Dados .....	31
<b>4. RESULTADOS .....</b>	<b>31</b>
<b>5. DISCUSSÃO .....</b>	<b>40</b>
<b>6. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>42</b>
6.1 Implicações para a Profissão e para a Academia .....	42
6.2 Limitações da Pesquisa .....	42
6.3 Recomendações para Pesquisas Futuras .....	43
<b>7. REFERÊNCIAS .....</b>	<b>44</b>

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 Problema de Pesquisa

Geralmente vistos como um alicerce importante para garantir a credibilidade do mercado financeiro e oferecer um maior nível de segurança quanto à confiabilidade das informações contábeis divulgadas pelas empresas, os auditores independentes vêm tendo seu trabalho questionado pelos usuários dos relatórios de auditoria.

Os questionamentos ocorrem de forma mais dura e evidente quando são noticiados casos envolvendo fraudes, falências e outros esquemas contábeis ilícitos, não identificados pelos auditores independentes.

Comparando-se as críticas comumente feitas ao trabalho dos auditores independentes com os posicionamentos da classe, percebe-se a existência de diferenças de percepções entre auditores e os usuários do relatório de auditoria.

Estudos sobre as diferenças entre as expectativas dos usuários dos relatórios de auditoria e o trabalho efetivamente executado pelos auditores, realizados nas últimas quatro décadas, vêm buscando identificar e classificar os fatores que levam à existência dessas diferenças de expectativas.

Contudo, apesar das evoluções verificadas, o distanciamento entre o que os usuários percebem como produto do trabalho executado pelos auditores e o que é esperado por eles, recorrentemente é reportado nas pesquisas realizadas (e. g. ARRINGTON et al, 1983; HUMPHREY et al, 1992; PORTER, 1993; MCENROE e MARTENS, 2001; HASSINK et al, 2009; PORTER, 2012). Essa diferença de expectativas é designada, na língua inglesa, como *Audit Expectation Gap* (AEG).

As pesquisas conduzidas por PORTER (1993 e 2012), considerada referência sobre o assunto, classificam as diferenças de expectativas em auditoria em 3 grupos de fatores: deficiências no desempenho do auditor, deficiências nas regras de auditoria e expectativas não razoáveis do público em geral, que muitas vezes não compreende o objetivo, natureza e limitações das auditorias. A identificação e o entendimento adequado das diferenças de expectativas em auditoria são fundamentais para que os auditores busquem minimizar essas diferenças e reduzir o volume de críticas e de litígios associados a supostas falhas.

Devido à ampla divulgação, nas últimas décadas, de casos relevantes de fraudes corporativas, falências súbitas de empresas e outras distorções relevantes nas demonstrações

contábeis não reportadas pelos auditores independentes, o debate sobre a eficácia das auditorias é extremamente relevante e se mantém atual, apesar de ser objeto de estudo há mais de quatro décadas (COSTA e WOOD JR., 2012).

Entidades nacionais e internacionais responsáveis pela regulamentação da atividade de auditoria independente vêm revisando normas, emitindo orientações e aprimorando seus materiais técnicos, em especial nos últimos dez anos, com o objetivo de melhorar a comunicação entre os auditores e os usuários do relatório de auditoria, assim como a qualidade dos trabalhos.

Os principais desafios ao alinhamento do trabalho do auditor às expectativas dos usuários dos relatórios de auditoria são a identificação dos pontos relevantes aos diversos interessados e a definição de medidas que sejam custo-efetivas, ou seja, consigam mitigar as diferenças de expectativas sem trazer custos considerados excessivos às empresas.

Um fator destacado recorrentemente como agravante das diferenças de expectativas nas pesquisas sobre o tema é a ineficácia dos auditores na detecção de casos de fraudes e de riscos relevantes afetando a continuidade dos negócios das entidades auditadas. Esse fator gera questionamentos advindos de profissionais de finanças, que utilizam o trabalho do auditor como subsídio; de juristas, responsáveis por patrocinar processos e julgar os casos detectados de fraudes; e da sociedade em geral, que sente-se desprotegida contra os prejuízos gerados pelas fraudes corporativas (PORTER, 1993; HASSINK et al, 2009; MCKINNON, 2015).

Pesquisadores de diferentes áreas vêm se dedicando à investigação de formas para melhorar a qualidade das auditorias e, também, ao desenvolvimento de técnicas visando tornar o auditor mais efetivo na identificação de fraudes (COSTA e WOOD JR., 2012).

Ao se depararem com as críticas dos usuários das demonstrações financeiras em situações de fraudes, a resposta mais frequente dada pelos auditores é que a opinião pública, em geral, possui expectativas erradas com relação à responsabilidade dos auditores (HUMPHREY e TURLEY, 1993).

Com relação à detecção de fraudes pelos auditores independentes, estudo publicado pela *Association of Certified Fraud Examiners* – ACFE (2016), baseado em pesquisa conduzida em 2016 sobre uma amostra de 2.410 casos de fraudes detectados em 114 países, junto a profissionais especializados em detecção de fraudes, apresentou que os auditores externos foram responsáveis pela identificação de fraudes em apenas 3,8% dos casos examinados, sendo os principais métodos de detecção de fraudes as denúncias (39,1%), seguidas pela atuação dos auditores internos (16,5%).

Dado o significativo impacto das fraudes sobre a credibilidade do mercado financeiro e das firmas de auditoria e sobre as finanças e governança das empresas, é importante que os auditores atentem para esse tema.

Os constantes questionamentos do público em geral com relação à qualidade e transparência dos trabalhos de auditoria e quanto à efetiva responsabilidade dos auditores demandam o debate contínuo do tema fraude pelas entidades representativas da classe. Além disso, os casos de fraudes corporativas amplamente divulgados, atingindo companhias de capital aberto em diferentes setores, estimulam os questionamentos quanto à responsabilidade dos auditores independentes pela detecção de fraudes e até que ponto os auditores devem ser judicialmente responsabilizados.

Considerando que, até o momento, há poucos estudos empíricos conduzidos no país sobre as diferenças de expectativas sobre o trabalho do auditor, e visando contribuir com a discussão acadêmica do assunto, propõem-se o seguinte problema de pesquisa:

**São percebidas diferenças de expectativas em relação ao trabalho do auditor independente, no Brasil?**

## **1.2 Justificativa**

Os auditores independentes constituem um alicerce fundamental para o funcionamento do mercado de capitais, sendo essencial a manutenção de sua credibilidade perante os usuários das demonstrações contábeis (ALMEIDA, 2004; MCKENNON, 2015). As diferenças de expectativas em relação ao trabalho do auditor, principalmente quando são revelados casos de fraudes corporativas ou falências não detectados, minam a credibilidade dos auditores e impõem riscos significativos de litígios.

O AEG é debatido internacionalmente desde a década de 70, mas, nacionalmente, o debate sobre a responsabilidade dos auditores independentes e sobre as formas de reduzir as diferenças de expectativas ainda é pouco explorado, possivelmente como resultado da baixa quantidade de pesquisas na área de auditoria, no Brasil (SILVEIRA et al, 2016; STERZECK, 2017). Como ressalta STERZECK (2017), trabalhos que visem melhorar o entendimento do público quanto ao papel dos auditores independentes são necessários principalmente em momentos quando notícias sobre fraudes e corrupção envolvendo empresas auditadas são veiculadas constantemente.

Apesar da dificuldade de se fazer estimativas dos valores de perdas provenientes de fraudes corporativas, estudo publicado pela *Association of Certified Fraud Examiners* – ACFE, em 2016, denominado *Report to The Nations On Occupational Fraud and Abuse 2016 - Global Fraud Study*, estima que esse valor possa alcançar 3,7 trilhões de dólares ao ano, considerando os impactos das fraudes ao redor do mundo.

Casos recentes de fraudes vêm representando um desafio para os auditores já que, mesmo em situações onde são realizados adequadamente todos os procedimentos de auditoria previstos nos normativos vigentes, há risco de não detecção de fraudes, conforme expressamente previsto na NBC TA 240 (R1) (CFC, 2016b).

Além dos riscos à sua credibilidade, os casos de fraudes não detectados trazem para os auditores riscos de perdas financeiras relevantes em processos judiciais e honorários de advogados (MCKINNON, 2015).

Com o objetivo de investigar a possível influência dos AEG em casos de litígios envolvendo auditores, STERZECK (2017), em sua tese de doutorado, analisou processos judiciais cíveis e processos administrativos junto a CVM e BACEN em que firmas de auditoria figuraram como partes e nos quais havia questionamentos quanto ao trabalho realizado pelos auditores. Os resultados da análise dos processos indicaram que evidências de AEG são verificadas de forma frequente nas argumentações de advogados e até em trechos das sentenças, sugerindo a possibilidade de que os AEG podem resultar em perdas financeiras para as firmas de auditoria e para o setor empresarial como um todo.

Sem um diálogo constante e adequadamente direcionado junto ao mercado financeiro, o judiciário, a imprensa especializada e a sociedade em geral, é pouco provável que os auditores independentes consigam estabelecer ações corretivas eficazes para reduzir as diferenças de expectativas da sociedade. Nesse sentido, pesquisas visando diagnosticar os fatores que constituem as diferenças de expectativas e suas características podem ser utilizados como subsídio para balizamento destes diálogos e para direcionamento de ações corretivas e educativas.

A presente pesquisa visa contribuir para a compreensão das diferenças de expectativas sobre o trabalho dos auditores no Brasil. Os resultados obtidos se analisados conjuntamente à referência internacional poderão aprofundar o entendimento sobre o tema e fornecer subsídios necessários ao amplo debate, não apenas no meio acadêmico, mas, também, entre as classes de auditores independentes, contadores, órgãos reguladores, poder judiciário, entes do mercado de capitais, veículos de imprensa e a sociedade em geral.

### **1.3 Objetivos**

O objetivo principal da pesquisa é investigar se as diferenças de expectativas em relação ao trabalho dos auditores independentes, já identificadas em estudos internacionais, também são percebidas no cenário brasileiro.

Como objetivos secundários podemos destacar:

- i. Identificar quais são os itens que compõem as diferenças de expectativas, no Brasil.
- ii. Avaliar a percepção dos auditores e não auditores sobre ações de aprimoramento do trabalho do auditor propostas pelo autor.

### **1.4 Delimitação**

O objetivo da presente pesquisa é analisar as diferenças de expectativas sobre o trabalho do auditor, no cenário brasileiro, utilizando questionário e tendo como referencial pesquisas internacionais sobre o tema. Não estão sendo considerados os possíveis impactos de diferenças culturais sobre os resultados da pesquisa, quando comparada às evidências internacionais.

As questões formuladas com o objetivo de avaliar as diferenças de expectativas sobre o trabalho do auditor foram baseadas em pesquisas anteriormente conduzidas, mas com adaptações provenientes de ajustes na linguagem e do julgamento do autor. Essas questões não foram desenvolvidas com o objetivo de considerar todas as possíveis diferenças de expectativas existentes.

A metodologia da pesquisa não previu o direcionamento do questionário a indivíduos atuantes em empresas de setores econômicos ou portes específicos, e nem restringiu as respostas em função da área de atuação dos respondentes.

### **1.5 Resultados Esperados**

Ao final do estudo pretende-se concluir se há diferenças de expectativas em relação ao trabalho do auditor independente no Brasil, bem como pontuar os principais itens que compõem essas diferenças.

Adicionalmente, a pesquisa permitirá avaliar a relevância de ações consideradas pelo autor como possíveis redutoras das diferenças de expectativas em auditoria, algumas em vigor no Brasil e outras não.

Esses resultados, associados, permitirão identificar os principais componentes das diferenças de expectativas em relação ao trabalho do auditor independente, no Brasil, e propor ações visando a redução dessas diferenças de expectativas e a melhoria da qualidade do trabalho do auditor.



## **2. REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Breve histórico da Atividade de Auditoria**

A atividade de auditoria surgiu no século XIX, no Reino Unido, com o objetivo de proteger os proprietários de grandes negócios e investidores contra casos de fraudes (ALMEIDA, 2004; CARDOZO, 2013; LEVY, 2015).

Na segunda metade do século XIX e primeira do século XX, associações de classe contábeis foram constituídas, em diversos países, com o objetivo de estabelecer padrões e procedimentos técnicos a serem observados pelos contadores e auditores (CARDOZO, 2013).

Nas primeiras décadas do século XX, com o desenvolvimento do mercado financeiro e a expansão da atividade empresarial, a auditoria adaptou-se à demanda da sociedade e migrou de uma atuação voltada à detecção de fraudes para a revisão da aderência das informações geradas pelas empresas às regras contábeis (ALMEIDA, 2004; CHONG, 2013).

No Brasil, o primeiro trabalho de auditoria independente documentado ocorreu no período de 1899 a 1902. Até o final da década de 60, as auditorias realizadas no país tinham como único objetivo atender às demandas de empresas internacionais por auditorias em suas subsidiárias localizadas no Brasil (BONFIM et al, 2014).

A atividade de auditoria tomou maior impulso no país a partir dos anos 70, quando os normativos nacionais vigentes passaram a exigir que as empresas com capital aberto apresentassem demonstrações financeiras auditadas (CARDOZO, 2013).

Desde então, desenvolvem-se, no Brasil, padrões técnicos de auditoria, em muito baseados nas normas norte-americanas e, mais recentemente, nas normas emitidas pelas instituições internacionais devido ao processo de convergência internacional dos normativos de contabilidade e auditoria.

### **2.2 As Diferenças de Expectativas com Relação ao Trabalho do Auditor**

As diferenças de expectativa com relação ao trabalho do auditor já são debatidas em artigos acadêmicos voltados às áreas de finanças e contabilidade desde a década de 70, tendo havido grande evolução da discussão, a partir das décadas de 80 e 90 (HUMPHREY et al, 1992; ALMEIDA, 2004).

Pesquisadores que se dedicaram à análise histórica da atividade de auditoria, como HUMPHREY et al (2012) afirmam, através de farto suporte documental, que desde o início da

atividade de auditoria já havia questionamentos quanto ao papel do auditor, demonstrando que a profissão sempre foi alvo de críticas pela sociedade, uma exposição proporcional à relevância de seu trabalho. HUMPHREY et al (1992), analisando documentos publicados no século XIX, na Inglaterra, identificou críticas feitas ao trabalho dos auditores independentes já naquela época, além de medidas adotadas, reportadas nos documentos localizados, com o objetivo de reduzir as críticas ao trabalho dos auditores.

Um grande período de tempo transcorreu, com discussões isoladas e pontuais, até que a maior estruturação da profissão e a evolução dos meios de comunicação permitissem a ampliação do debate.

Respondendo a críticas decorrentes de fraudes divulgadas ao público na década de 70, comissões foram constituídas na Inglaterra (*Cohen Commission*) e nos Estados Unidos (*Metcalfe Commission* e *Moss Commission*) a fim de debater as responsabilidades dos auditores independentes e propor aprimoramentos às normas de auditoria, visando reduzir as diferenças de expectativas sobre o trabalho dos auditores (HUMPHREY et al, 1992; GAY et al, 1997; ALMEIDA, 2004).

Nos Estados Unidos a discussão resultou na publicação, em 1988, de 9 novas normas de auditoria, as *Statements on Auditing Standards* (SAS), designadas, em conjunto, como respostas diretas à existência das diferenças de expectativas em relação ao trabalho dos auditores (MCENROE e MARTENS, 2001).

No Reino Unido, HUMPHREY et al (1992) afirmam que, na década de 80, em trabalho voltado ao estudo do futuro da auditoria, o *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* – ICAEW também indicava o distanciamento entre a percepção do público quanto ao papel do auditor e a própria percepção do auditor quanto a sua função.

Apesar do debate acadêmico sobre os AEG perdurar há décadas, esse distanciamento quanto ao resultado do trabalho do auditor e a expectativa do público ainda ocorre, fomentando um ambiente de críticas recorrentes, litígios e questionamentos da sociedade quanto à real contribuição do trabalho do auditor independente (ALMEIDA e TABORDA, 2004).

Na literatura acadêmica em língua inglesa a expressão *Audit Expectation Gap* é amplamente utilizada para abordar o assunto, mas, desde a década de 70, quando foi primeiramente utilizada, recebeu interpretações distintas (PORTER, 1993).

Atribui-se a LIGGIO (1974) o pioneirismo na utilização dessa expressão para abordar as diferenças de expectativas com relação ao trabalho do auditor (PORTER, 1993; ALMEIDA, 2004; SIDANI, 2007; MASOUD, 2017). Em seu artigo, LIGGIO (1974) já mencionava questionamentos à credibilidade do trabalho dos auditores independentes, nos Estados Unidos,

desde a década de 60, atribuindo às diferenças de expectativas a causa das constantes críticas. Menciona ainda que, sem a redução dessas diferenças, as críticas e litígios persistiriam, como de fato ocorre.

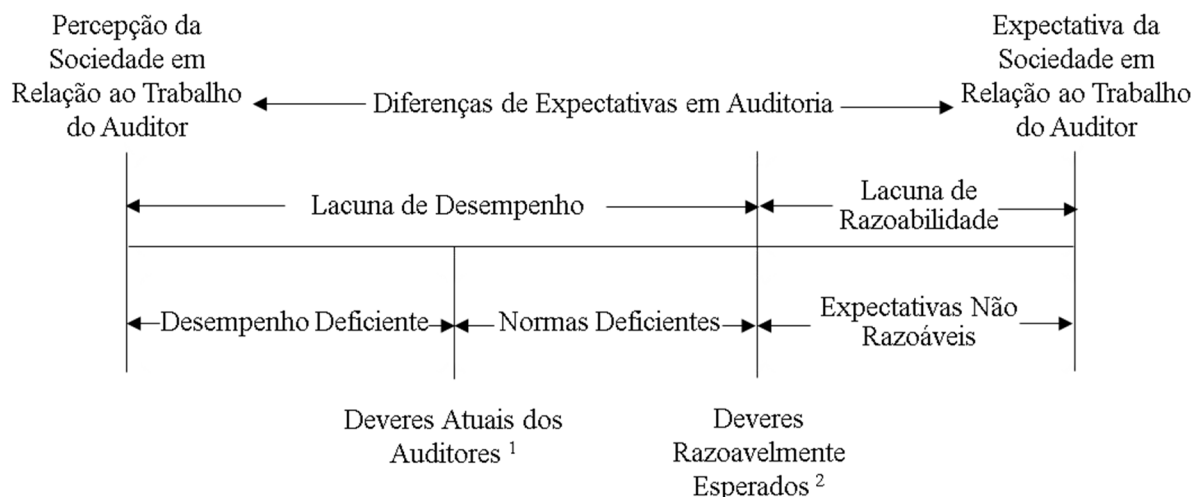
A seguir serão apresentadas algumas das definições identificadas na bibliografia sobre o tema, a fim de demonstrar a evolução da discussão.

GUY e SULLIVAN (1988) definem a diferença de expectativa com relação ao trabalho do auditor como uma diferença entre o que os usuários das demonstrações financeiras entendem ser responsabilidade dos auditores e o que os auditores acreditam que sejam suas responsabilidades.

WOLF et al (1999), em definição muito similar à de GUY e SULLIVAN (1988), afirmam que AEG denota as diferentes expectativas entre o que o público deseja da auditoria e o que os auditores entendem ser seu papel realizar.

PORTER (1993) traz uma abordagem distinta, comparando as expectativas da sociedade com sua percepção sobre o trabalho do auditor. Faz ainda um ajuste à expressão original, apresentada em seu artigo como *Audit Expectation-Performance Gap*, e definida como a diferença entre o que a sociedade espera do auditor e o que a sociedade percebe como desempenho do auditor. Ou seja, o enfoque foi desviado do que o auditor se propõem a entregar para o que a sociedade percebe como contribuição. Essa visão amplia o debate para casos em que o auditor, mesmo sendo efetivo, não se comunica de forma eficaz com a sociedade. Mas, cabe destacar, que essa abordagem agregando a avaliação do desempenho do auditor pela sociedade, pode ser influenciada pelo conhecimento que os avaliadores possuem do tema.

A abordagem de PORTER (1993) adiciona à expressão originalmente utilizada um novo componente: *performance*. Em seu estudo, PORTER abordou diretamente as diferenças de expectativas e buscou identificar os componentes dessas diferenças. A composição das diferenças de expectativas proposta por PORTER pode ser visualizada na Figura 1.



1. Deveres definidos por lei e por normativos técnicos.

2. Deveres cujos custos-benefícios de execução são positivos.

### Figura 1 - A Estrutura das Diferenças de Expectativas Quanto ao Trabalho do Auditor

Fonte: Elaborado pelo autor, com base na figura desenvolvida por Porter (1993).

Na visão de ALMEIDA (2004) as diferenças de expectativa com relação ao trabalho do auditor têm como consequência a insatisfação dos usuários das demonstrações financeiras, refletidas nas críticas comumente feitas às auditorias e, de forma mais drástica, em litígios. A seguir é reproduzido trecho de seu artigo sobre o tema:

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.

Devido às implicações provenientes dos AEG pesquisas vêm sendo conduzidas em vários países, utilizando diferentes metodologias e enfoques.

Ao realizar estudo empírico, PORTER (1993) obteve elementos para contextualizar sua visão sobre os componentes que levam às diferenças de expectativa em auditoria. Através de questionários, PORTER buscou respostas que permitissem indicar a visão dos respondentes quanto às responsabilidades dos auditores e o seu desempenho. O estudo concluiu atribuindo os seguintes percentuais de participação em relação à composição das diferenças de

expectativas em auditoria: 16% referentes a deficiências de desempenho, 50% referentes a deficiências nas normas de auditoria e 34% referentes a expectativas não razoáveis.

HASSINK et al (2009) conduziram pesquisa na Holanda a fim de identificar as diferenças de expectativas sobre o trabalho do auditor, comparando respostas a um questionário, dadas por membros da administração de empresas (classificados em 3 grupos distintos) e auditores externos. O estudo concluiu que há clara evidência de diferenças de expectativas, principalmente no que se refere à responsabilidade do auditor em casos de fraude corporativa. A análise dos questionários indica que, no entendimento dos membros da administração, é dever dos auditores detectar fraudes (principalmente, mas não apenas as materiais). Observam ainda que os membros da administração, especialmente aqueles mais envolvidos com os processos de auditoria e elaboração das demonstrações financeiras, possuem expectativas inferiores em relação ao trabalho do auditor, fornecendo respostas mais alinhadas àquelas obtidas junto aos auditores externos.

VANSTRAELEN et al (2012), em pesquisa conduzida com o objetivo de propor melhorias na forma e conteúdo do relatório de auditoria concluíram, através de evidências coletadas em entrevistas, que os auditores têm consciência de sua função no atendimento dos interesses públicos; em conexão a esse fato, afirma que os auditores devem adaptar seus procedimentos visando atender novas demandas trazidas pela sociedade

Estudo conduzido na Holanda por LITJENS et al (2015) teve como objetivo avaliar se as diferenças de expectativas em relação ao trabalho do auditor poderiam ser reduzidas através de alterações no formato dos relatórios de auditoria e do fornecimento de informações adicionais pelos auditores, quanto à empresa auditada e quanto ao processo de auditoria. O estudo conclui que as expectativas dos usuários sobre o trabalho do auditor vão além da melhoria na qualidade e abrangência das informações apresentadas, portanto, iniciativas que se limitem a aumentar a quantidade de informações e melhorar o seu formato, apesar de positivas, tendem a não reduzir significativamente a distância entre as expectativas dos usuários e o trabalho entregue pelos auditores.

A pesquisa de COHEN et al (2017) aborda o tema sob outra ótica, ao avaliar o papel da imprensa na persistência das diferenças de expectativas no trabalho do auditor, através da análise de publicações sobre 40 casos de fraudes norte-americanos, ocorridos no período de 1992 a 2011. O estudo conclui que são necessárias melhorias na qualidade das auditorias e das normas, contudo, há uma causa das diferenças de expectativas de difícil tratamento, que é o papel desproporcional atribuído pela imprensa ao auditor independente.

O Quadro 1 lista os principais estudos empíricos analisados abordando as diferenças de expectativas sobre o trabalho do auditor. São apresentados os objetivos, metodologias e conclusões dessas pesquisas.

### **2.3 A Fraude Corporativa Como Item Central das Diferenças de Expectativas**

As fraudes corporativas e casos de corrupção se disseminaram no mundo dos negócios, afetando vários tipos de organizações e impactando de forma relevante as companhias, seus investidores, funcionários e consumidores (BAUCUS, 1994; ASFORTH et al, 2008; COSTA e WOOD JR., 2012).

Desde o início dos estudos sobre as fraudes corporativas, as fraudes contra o mercado financeiro e os crimes de colarinho branco têm crescido em complexidade e criatividade, aumentando os desafios para entendimento dos seus fatores antecedentes o que torna mais difícil o desenho de procedimentos visando a prevenção e detecção dessas fraudes (DORMINEY, 2012).

O grande número de casos observados (e amplamente divulgados) nas últimas duas décadas abalou a confiança da sociedade em relação aos gestores das empresas (ASFORTH et al, 2008), além de também ter abalado a credibilidade dos auditores independentes. Desde então pesquisadores vêm buscando entender as suas causas e formas de combatê-las.

COSTA e WOOD JR. (2012) definem a fraude corporativa como:

Uma série de ações e condutas ilícitas realizadas, de maneira consciente e premeditada, pelos membros da alta administração de uma organização, as quais se sucedem em um processo, visando atender interesses próprios e com a intenção de lesar terceiros.

Estudo (Ref completa)	Objetivo	Metodologia	Principais Achados
<b>PORTER, B. <i>An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap</i></b> . Accounting and Business Research, v. 24, n. 93, pp. 59-68, 1993.	Identificar os itens que compõem as diferenças de expectativas com relação ao trabalho do auditor, classificando-os sob 3 aspectos: i) quais são os deveres dos auditores; ii) como é o desempenho dos auditores; iii) quais deveres adicionais os auditores deveriam ter.	<b>Forma:</b> Questionários enviados por e-mail. Perfil <b>da Amostra:</b> Grupos afetados de alguma forma pelo trabalho dos auditores externos, divididos em Comunidade Financeira e Público em Geral. Além desses grupos, os próprios auditores responderam aos questionários. <b>Local:</b> Nova Zelândia.	PORTER conclui que, dos 30 quesitos contidos em seu questionário, as respostas indicaram que há diferenças de expectativas relacionadas a 25 deles: 7 indicando deficiências de desempenho, 8 indicando deficiências nas normas de auditoria e 10 indicando expectativas não razoáveis.
<b>GAY, G.; SCHELLUCH, P.; REID, I. <i>Users' Perceptions of the Auditing Responsibilities for the Prevention, Detection and Reporting of Fraud, Other Illegal Acts and Error</i></b> . Australian Accounting Review, v. 7, n. 13, p. 51-61, May 1997.	Investigar a responsabilidade dos auditores independentes na prevenção, detecção e reporte de fraudes e outras irregularidades.	<b>Forma:</b> Questionários enviados por e-mail. Perfil <b>da Amostra:</b> Estudantes de pós-graduação, divididos entre conhecedores e não conhecedores do trabalho do auditor. <b>Local:</b> Austrália.	O estudo indicou uma diferença significativa entre as expectativas dos usuários das demonstrações contábeis e as regras de auditoria com relação às responsabilidades do auditor pela prevenção, detecção e divulgação de irregularidades. Também concluiu que, os participantes com conhecimento de técnicas de auditoria possuíam expectativas mais alinhadas às normas, o que indicaria a necessidade de educar o público sobre as limitações do trabalho de auditoria.
<b>MCENROE, J. E.; MARTENS, S. C. <i>Auditors' and Investors' Perceptions of the "Expectation Gap"</i></b> . Accounting Horizons, v. 15, n. 4, p. 345-358, Dez. 2001.	Investigar se as diferenças de expectativas em relação ao trabalho do auditor existem e sob quais aspectos.	<b>Forma:</b> Questionários enviados por e-mail. Perfil <b>da Amostra:</b> Sócios de empresas de auditoria norte-americanas e investidores. <b>Local:</b> Estados Unidos.	A pesquisa conclui que os investidores possuem expectativas superiores sobre o trabalho do auditor em relação aos seguintes aspectos: divulgação de informações relevantes para os investidores e credores; atuação dos auditores como defensores do interesse do público; atestação dos controles internos; atuação dos auditores na detecção de fraudes.
<b>DIXON, R.; WOODHEAD A.D.; SOHLIMAN, M. <i>An Investigation of The Expectation Gap in Egypt</i></b> . Managerial Auditing Journal. N. 3, p. 293-302, 2006.	Investigar a existência das diferenças de expectativas em auditoria entre os usuários das demonstrações contábeis e os auditores, no Egito.	<b>Forma:</b> Questionários enviados por correio. Perfil <b>da Amostra:</b> Os participantes foram divididos em 3 grupos: auditores, bancários e investidores. <b>Local:</b> Egito.	Os resultados indicaram evidência substancial de diferenças de expectativas no Egito, particularmente em relação às responsabilidades do auditor.
<b>SIDANI, Y. M. <i>The Audit Expectation Gap: Evidence from Lebanon</i></b> . Managerial Auditing Journal. N. 3, p. 288-302, 2007.	Avaliar a possível existência de diferenças de expectativas em auditoria entre contadores e não contadores, no Líbano.	<b>Forma:</b> Questionários disponibilizados na internet. Perfil <b>da Amostra:</b> Os participantes foram divididos em 2 grupos: contadores atuantes em auditoria e não	O estudo conclui que há diferenças significativas relacionadas ao baixo entendimento do público quanto ao trabalho do auditor e, também, em relação à percepção do público sobre

Estudo (Ref completa)	Objetivo	Metodologia	Principais Achados
		contadores trabalhando em posições gerenciais e diferentes setores. <b>Local:</b> Líbano.	as responsabilidades do auditor, especialmente com relação à detecção de fraudes.
<b>PORTER, B; CIARAN, O. H; BASKERVILLE, R. <i>Audit Expectation-Performance Gap Revisited: Evidence from New Zealand and the United Kingdom. Part 2: Changes in the Gap in New Zealand 1989-2008 and in the United Kingdom 1999-2008.</i> International Journal of Auditing. P. 215-247, 2012.</b>	Identificar a composição, estrutura e extensão das diferenças de expectativas com relação ao trabalho do auditor, comparando os resultados do presente estudo com aqueles obtidos em estudos anteriores conduzidos por PORTER na Nova Zelândia e Reino Unido.	<b>Forma:</b> Questionários enviados por e-mail. Perfil <b>da Amostra:</b> Grupos afetados de alguma forma pelo trabalho dos auditores externos, divididos em Comunidade Financeira e Público em Geral. Além desses grupos, os próprios auditores responderam aos questionários. <b>Local:</b> Nova Zelândia (NZ) e Reino Unido (RU).	PORTER concluiu que as diferenças de expectativas ainda existem, mas com mudanças em sua composição. Diferenças decorrentes de deficiências de desempenho dos auditores e de expectativas não razoáveis reduziram no RU e aumentaram na NZ, entre os 2 estudos. PORTER atribui esses resultados opostos ao amplo debate e às regras mais rígidas de monitoramento implementadas no RU. As diferenças decorrentes de normas deficientes reduziram sua relevância em ambos os países devido às revisões ocorridas no período nas normas internacionais e locais.
<b>LITJENS, R.; BUUREN, J.; VERGOOSSEN, R. <i>Addressing Information Needs to Reduce the Audit Expectation Gap: Evidence from Dutch Bankers, Audited Companies and Auditors.</i> International Journal of Auditing. N. 3, p. 267-281, 2015.</b>	Examinar se as diferenças de expectativas sobre o trabalho do auditor podem ser reduzidas através da ampliação e melhoria da qualidade das informações disponibilizadas.	<b>Forma:</b> Questionários disponibilizados na internet. Perfil <b>da Amostra:</b> Gestores financeiros de empresas (gerentes e diretores), bancários e auditores. <b>Local:</b> Holanda.	O estudo conclui que os bancários valorizam mais informações sobre o processo de auditoria e sobre a entidade que os administradores e auditores. Indica que, para reduzir as diferenças de expectativas, os bancários deveriam possuir mais informações sobre continuidade e divulgação de erros e fraudes.
<b>MASOUD, N. <i>An Empirical Study of Audit Expectation-Performance Gap: The Case of Libya.</i> Research in International Business and Finance. N. 41, p. 1-15, 2017.</b>	Examinar as causas das diferenças de expectativas sobre o trabalho do auditor na Líbia.	<b>Forma:</b> Questionários disponibilizados na internet. Perfil <b>da Amostra:</b> Auditores, auditados e usuários do trabalho do auditor, divididos entre aqueles pertencentes a comunidade financeira e os demais. <b>Local:</b> Líbia.	O estudo conclui que as diferenças de expectativas relacionadas ao trabalho do auditor existem, se devendo a: indicando deficiências de desempenho (15%), deficiências nas normas de auditoria (49%) e expectativas não razoáveis dos usuários (36%).

**Quadro 1 - Pesquisas Anteriores Sobre as Diferenças de Expectativas em Auditoria**



A NBC TA 240 (CFC, 2016b) define fraude como “ato intencional de um ou mais indivíduos da administração, dos responsáveis pela governança, empregados ou terceiros, que envolva dolo para obtenção de vantagem injusta ou ilegal”.

Focando em seu objetivo principal de fornecer segurança sobre as informações financeiras apresentadas pelas empresas, as normas de auditoria estabelecem como papel do auditor observar as fraudes que resultam em distorção relevante nas demonstrações financeiras, sendo definidos dois tipos de fraudes: aquelas cujo objetivo é produzir informações contábeis fraudulentas e aquelas que resultam na apropriação indébita de ativos (LEVY, 2015; CFC, 2016b).

COSTA e WOOD JR. (2012) destacam que nos países em desenvolvimento, como é o caso do Brasil, há uma pressão social para que os indivíduos sejam bem-sucedidos, traduzindo-se como sucesso a acumulação de recursos financeiros, o que pode criar um ambiente de incentivo à fraude. Associando esse dado à abordagem de auditoria, percebe-se que aspectos ambientais específicos, como o exposto, se não observados na fase de avaliação de riscos das auditorias, podem resultar em procedimentos insuficientes de testes.

DORMINEY (2012) complementa o conceito de pressão motivadora das fraudes apontando, em sua revisão da teoria da fraude, que, independentemente da existência de necessidade financeira, os indivíduos podem cometer fraudes para aumentarem seu status social e influência, mediante a obtenção de retornos financeiros indevidos, mesmo que não tenham necessidades financeiras.

Principalmente em circunstâncias onde os administradores possuem remunerações variáveis vinculadas à cotação das ações ou outras formas de compensações financeiras, o auditor independente deve manter seu ceticismo profissional e ficar atento a fim de avaliar adequadamente o risco de fraude e possíveis indícios de que ela tenha sido cometida (LEVY, 2015).

Uma evidência empírica que deve causar reflexão no Brasil, dados os casos recentemente noticiados de fraudes corporativas, são os dois fatores comumente associados à redução da predisposição dos indivíduos cometerem fraudes: o medo de serem descobertos e o medo de sofrerem punições (DORMINEY, 2012). Esse dado incentiva a criação de ferramentas eficazes na identificação de fraudes e de legislações duras sobre o tema.

Desde a década de 50 estudos sobre as características dos indivíduos que cometem crimes de colarinho branco são conduzidos, contribuindo para consolidar alguns aspectos comportamentais destas pessoas. Percebeu-se que os empregados que cometem fraude desejam permanecer em uma zona de conforto moral; portanto, outro dado relevante trazido por

DORMINEY (2012) é que empregados são mais propensos a cometerem fraudes quando as enxergam como uma compensação por condições de trabalho desfavoráveis.

A NBC TA 240 expõem exemplos práticos de indícios de fraudes, baseados em experiências pregressas, visando aumentar o grau de ceticismo do auditor e aprofundar seu conhecimento teórico sobre por que e como as fraudes são cometidas. São citados, entre outros:

Discrepâncias nos registros contábeis, incluindo:

- Transações que não são registradas de maneira completa ou tempestiva ou que são registradas inadequadamente no que se refere ao seu valor, período contábil, classificação ou política da entidade.
- Saldos ou transações sem suporte ou autorização.
- Ajustes de última hora que afetem significativamente os resultados.

Evidência de acesso de empregados a sistemas e registros incompatível com o necessário para a execução de suas funções autorizadas.

Evidências conflitantes ou ausentes, incluindo:

- Documentos perdidos.
- Documentos que parecem ter sido alterados.

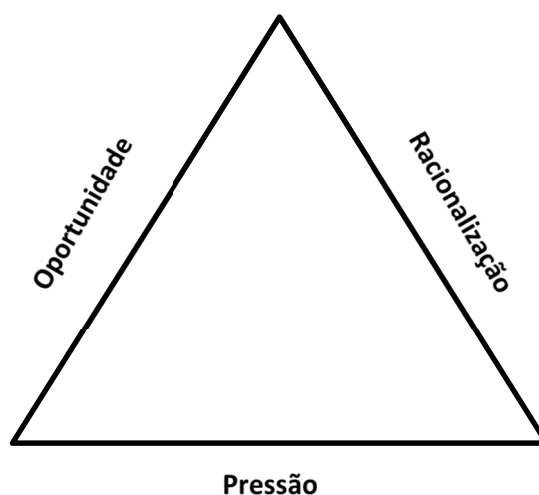
[...]

Relações problemáticas ou não usuais entre o auditor e a administração, incluindo:

- Recusa de acesso a registros, instalações, certos empregados, clientes, vendedores, ou outros junto aos quais poderiam ser procuradas evidências de auditoria.
- Pressões de tempo indevidas impostas pela administração para solucionar assuntos complexos ou contenciosos.

O marco teórico abordando os fatores antecedentes à fraude, contido na NBC TA 240 se baseia no modelo utilizado nas discussões sobre crimes de colarinho branco na área contábil, listando como fatores antecedentes à fraude o incentivo ou pressão para que ela seja cometida, a identificação da oportunidade pelo agente causador da fraude e a racionalidade (BAUCUS, 1994; DORMINEY, 2012).

De acordo com o modelo apresentado por BAUCUS (1994) as condições de pressão, oportunidade e predisposição (ou racionalização) que antecedem as fraudes são criadas pela combinação de características ambientais, organizacionais e individuais dos funcionários que cometem as fraudes. Esses fatores antecedentes são representados graficamente através do Triângulo de Fraude (Figura 2).



**Figura 2 – O Triângulo da Fraude**

Fonte: Elaborado pelo autor com base na representação gráfica apresentada por DORMINEY et al (2012).

Em ambientes suscetíveis à fraude, a edição de marcos regulatórios – representados por regras internas, sistemas de governança e legislações voltadas ao combate à fraude – contribui para o nível de controle, mas possui eficácia limitada na prevenção das fraudes corporativas (COSTA e WOOD JR., 2012).

O modelo do Triângulo de Fraude para avaliação do risco de fraude em trabalhos de auditoria se mostrou positivo, contudo, a evolução da teoria, com a ampliação dos estudos de casos de fraudes, provou que o Triângulo de Fraude deve ser aprimorado para endereçar atributos antecedentes adicionais aos crimes de colarinho branco (DORMINEY et al, 2012).

DORMINEY et al (2012) mencionam como um avanço no entendimento das pressões contidas no Triângulo de Fraude os fatores motivadores dinheiro, ideologia, coerção e ego, do acrônimo em língua inglesa M.I.C.E. Cita ainda o desvio de caráter de alguns fraudadores que, mesmo sem a existência de pressões ou da racionalização, necessitam apenas de oportunidade para cometer a fraude. Ou seja, a análise de fraude pelos auditores deve considerar o entendimento do ambiente organizacional e a avaliação da predisposição dos administradores ao cometimento de fraudes. Esse tipo de avaliação representa um desafio aos auditores independentes, principalmente porque não há nos normativos de auditoria ferramentas objetivas que possibilitem concluir sobre essa avaliação.

Apesar dos esforços da academia para fornecer subsídios ao entendimento da corrupção e da fraude corporativa, os avanços obtidos ainda não conseguiram produzir visões proporcionais ao desafio de se mensurar o risco de fraude adequadamente e detectar de forma eficaz os casos de fraudes (ASFORTH et al, 2008).

#### **2.4 A Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraudes e Outras Distorções Relevantes nas Demonstrações Financeiras**

Com a evolução do mercado de capitais e o aumento no volume de informações geradas pelas empresas, a atividade de auditoria se transformou, deixando o seu papel original de detectar fraudes para focar na avaliação da razoabilidade das demonstrações contábeis. Desde a década de 60, os auditores são questionados por não assumirem responsabilidade pela detecção de fraudes, sendo muito criticados pela imprensa e pelo público em geral, em especial quando casos de fraudes são publicamente divulgados (ALMEIDA, 2004).

A confiança do público nas informações apresentadas nas demonstrações financeiras é fundamental para o adequado funcionamento do mercado de capitais, e o trabalho do auditor é o que garante a manutenção dessa confiança (MCKINNON, 2015), portanto, é imperativo que a responsabilização dos auditores seja analisada e tratada.

Ao abordar a responsabilização dos auditores, HUMPHREY et al (1992) destacam que, devido aos casos de fraudes noticiados, os auditores independentes são retratados de forma contraditória pelos usuários da informação contábil e pela imprensa, ora como indivíduos éticos e socialmente respeitáveis e ora como participantes de um negócio monopolista, em que os auditores se aproveitam do alardeado julgamento profissional e das limitações de seu escopo para justificar falhas na execução dos trabalhos.

Entidades contábeis vêm buscando aprimorar as normas de contabilidade e auditoria nas últimas duas décadas, como resposta aos casos de fraudes identificados, às crises e às pressões. Deve ser destacado o processo de convergência internacional das normas de auditoria com participação de países em todos os continentes. Entidades internacionais, como o *International Auditing and Assurance Standards Board* – IAASB, foram constituídas com o objetivo de melhorar a qualidade e consistência da prática de auditoria em todo o mundo, mantendo a confiança do público em relação ao trabalho do auditor.

A discussão sobre as responsabilidades dos auditores independentes é fruto do desenvolvimento do mercado de capitais e da atividade de auditoria, que resultaram na associação da atividade do auditor a de um intermediário informacional (STERZECK, 2017).

Com isso, o auditor é visto como um dos agentes de governança responsáveis por mitigar as assimetrias de informações existentes entre as administrações das empresas e os acionistas majoritários e minoritários.

Um aspecto relevante que compõem as diferenças de expectativas sobre o trabalho do auditor independente e afeta a discussão sobre sua responsabilização é a crença do público de que o auditor é responsável pela detecção de fraudes nas demonstrações financeiras (COHEN, 2017).

Os auditores, respaldados pelas normas de auditoria internacionalmente adotadas, afirmam que a responsabilidade pela prevenção e detecção de fraudes é da administração das próprias empresas, uma vez que seu objetivo primário não é detectar fraudes.

STERZECK (2017) ressalta que, além da identificação de fraudes e outras distorções relevantes, a continuidade operacional e a adequação de outras informações financeiras divulgadas pelas Companhias auditadas também geram dúvidas no debate sobre as responsabilidades dos auditores.

Para tratar essas diferenças de expectativas é importante abordar a responsabilidade do auditor pela detecção das fraudes e outros eventos materiais, considerando os aspectos práticos existentes, tais como limitações de tempo e custo relacionados ao trabalho do auditor.

Conforme destacado nas normas de auditoria (NBC TA 240), apesar de o auditor poder suspeitar de ou identificar distorções relevantes nas demonstrações financeiras decorrentes de fraudes, ele não possui responsabilidade e nem autoridade para estabelecer, juridicamente, se a fraude realmente ocorreu (CFC, 2016b).

Pela definição tradicionalmente dada, a auditoria pode ser explicada como “o estudo e avaliação sistemáticos das transações realizadas e das demonstrações contábeis consequentes” (CARDOZO, 2013). Segundo CARDOZO (2013), neste sentido, a principal finalidade da auditoria é assegurar, através da emissão de uma opinião técnica e independente, que os dados econômicos apresentados nas demonstrações financeiras auditadas estão em conformidade com os padrões estabelecidos.

Percebe-se que essa definição do objetivo principal do auditor, não traz responsabilidade sobre a detecção e comunicação de fraudes. Essa visão é similar aquela contida na NBC TA 200 (CFC, 2016a), conforme trecho reproduzido a seguir:

O objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de

uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável.

A NBC TA 240 (CFC, 2016b) afirma que “embora a fraude constitua um conceito jurídico amplo, para efeitos das normas de auditoria, o auditor está preocupado com a fraude que causa distorção relevante nas demonstrações contábeis”. A mesma norma afirma que a responsabilidade pela prevenção e detecção de fraudes deve ser atribuída aos órgãos de governança e aos administradores das empresas.

A seguir reproduz-se trecho da entrevista apresentada por STERZECK (2017), em sua tese de doutorado, junto ao Prof. Dr. Nelson Carvalho, em que foi debatida a responsabilização dos auditores independentes por distorções não identificadas:

Auditores independentes de demonstrações contábeis são intermediários informacionais (dentre outros, como analistas e agências de classificação de crédito). Não são “tomadores” ou “compradores” de riscos, como o é uma seguradora em relação aos riscos de seus clientes. Portanto, auditoria ou assecuração só pode ser razoável e não absoluta, por se tratar de serviço (e não de apólice de seguro), realizado de forma racional no sentido de coletar evidências que permitam aumentar a confiança sobre os relatórios financeiros que informam provedores de capital (detentores primários do risco, o “capital de risco”) acerca da posição financeira e desempenho da entidade tomadora de recursos, focando-se na aderência.

A declaração acima apresenta a argumentação de que os auditores não podem ser responsabilizados por fraudes ou erros nas demonstrações financeiras das empresas porque não são asseguradores absolutos de todos os riscos. Esse enfoque é coerente com a argumentação de que os auditores, por questões de custo-efetividade, não podem verificar a totalidade dos eventos ocorridos nas empresas auditadas e, portanto, não poderiam garantir de forma absoluta a confiabilidade das informações. Mas não elucida formas de atender as expectativas dos usuários seja pela extensão dos procedimentos de auditoria, pela melhoria no detalhamento das informações ou por ações educativas do público. É primordial que, havendo risco de distorções, os usuários dos relatórios de auditoria estejam totalmente cientes da natureza e extensão desses riscos.

Apesar de não preverem como objetivo primário da auditoria a detecção de fraudes, as normas de auditoria obrigam o auditor a avaliar o risco de ocorrência de fraudes através da

análise de fatores internos e externos que podem influenciar sua ocorrência (DORMINEY et al, 2012).

O IAASB (2014, p. 21) apontou, em 2014, como um indicativo da qualidade da auditoria, a avaliação do quanto a Administração da entidade foi desafiada pelos auditores particularmente em relação à avaliação do risco de fraude, estimativas, premissas e definição de práticas contábeis, o que demonstra a preocupação do órgão com o assunto. Apesar disso, não são realizadas, de forma regular e confiável, avaliações sobre a qualidade das auditorias realizadas no Brasil de forma a permitir analisar o tipo de avaliação que os auditores vêm realizando quanto aos riscos de fraudes e outras distorções.

Com relação à continuidade operacional, de acordo com a NBC TA 570 (CFC, 2016c), o auditor deve concluir “se uma incerteza significativa existe sobre a capacidade de continuidade operacional da entidade”. Ou seja, é obrigatório que o auditor efetue procedimentos a fim de verificar se há incertezas afetando a continuidade operacional das companhias auditadas além de se certificar da adequada divulgação desses fatores.

Mesmo as normas de auditoria não indicando a detecção de fraudes e outros eventos relevantes como responsabilidade do auditor, há risco de responsabilização legal das firmas de auditoria e dos próprios auditores.

ALMEIDA (2004) afirma que a falta de previsão legal quanto à responsabilização dos auditores independentes pela detecção de fraudes e erros é uma preocupação constante do mercado financeiro e de entidades reguladoras, trazendo insegurança ao mercado, contudo, nos últimos vinte anos, viu-se auditores independentes e firmas de auditoria sendo processados nas esferas cível e criminal por diversos esquemas de fraudes identificados, principalmente nos Estados Unidos (MCKINNON, 2015).

BONFIM et al (2014) apontam o conflito de interesses – no caso o montante de honorários recebidos por trabalhos de consultoria – como um dos fatores que levaram à ruína da então maior empresa de auditoria do mundo, Arthur Andersen, em 2002, sob a acusação de fraudar documentos com o objetivo de ocultar fraudes não detectadas nos trabalhos de auditoria.

A responsabilização legal dos auditores independentes vem sendo debatida com mais intensidade desde 2002, quando houve a queda da Arthur Andersen, até então a maior empresa de auditoria internacional. MCKINNON (2015) analisou os impactos do indiciamento criminal da Arthur Andersen, apontando-o como prejudicial ao mercado de auditoria, à medida que reduziu a quantidade de empresas de auditoria de grande porte de cinco para quatro, contudo, aponta que o trabalho da Arthur Andersen nos anos anteriores a sua queda, após análise técnica, foi criticado. MCKINNON (2015) então pondera que a remoção da Arthur Andersen do

mercado pode ter sido positiva pela saída do mercado de uma empresa com serviços de baixa qualidade (apesar de sua notoriedade junto ao mercado), além de ter indicado a necessidade de endurecimento das ações de fiscalização e controle incentivando a publicação, nos Estados Unidos, da Lei Sarbanes-Oxley.

Através da análise de casos de fraudes e outras falhas detectadas, ocorridas após 2002, MCKINNON (2015) aprofunda sua análise constatando que os reguladores e o judiciário estão menos propensos a processar as firmas de auditoria, optando por processar, individualmente, os auditores responsáveis pelo trabalho e cobrar indenizações financeiras das firmas de auditoria.

Nos Estados Unidos e na Europa estão sendo debatidas reformas nas legislações visando limitar as responsabilidades legais dos auditores, a fim de controlar a sua exposição; contudo, investidores e legisladores encaram a responsabilização legal dos auditores como uma ferramenta de controle de qualidade, o que torna o debate controverso (MCKINNON, 2015).

LOBO et al (2016) afirmam que por especificidades das legislações dos países, na França e na Alemanha, os riscos financeiros para as empresas de auditoria provenientes de litígios são considerados baixos, não constituindo uma ferramenta efetiva para manter a qualidade da auditoria, contudo, a perda de credibilidade é um fator valorizado pois pode acarretar na perda de clientes

O estudo de MCKINNON (2015) sobre a responsabilização dos auditores independentes conclui que não é possível resolver os problemas decorrentes de demonstrações financeiras contendo distorções relevantes não detectadas pelos auditores apenas através de processos criminais e cíveis, até porque crises econômicas, recessões e outros eventos relevantes ocorrem por uma série de fatores que podem não ser previsíveis.

STERZECK (2017), em sua tese de doutorado, a fim de avaliar a responsabilização dos auditores independentes em casos de litígios, analisou as argumentações apresentadas em processos judiciais envolvendo auditores. Sua análise, focada em elementos textuais que indicassem a existência de expectativas não razoáveis das partes envolvidas (advogados e juízes), indicou a existência de riscos de responsabilização de auditores independentes decorrentes de expectativas não razoáveis dos julgadores, o que traz à tona a necessidade de debate do papel do auditor junto ao poder judiciário e, até mesmo, de ações educativas junto às varas responsáveis por esses julgamentos.



## **2.5 Procedimentos de Auditoria Voltados à Detecção de Distorções Relevantes Decorrentes de Fraudes**

As entidades internacionais de auditoria vêm aprimorando suas orientações aos auditores quanto aos procedimentos voltados à detecção de fraudes. A publicação da ISA 240 (norma de auditoria emitida pela IAASB, similar à norma NBC TA 240, emitida pelo CFC) foi uma tentativa do IASSB de reforçar o ceticismo do auditor e encorajá-lo a ser mais proativo na busca por indícios de fraude (ALMEIDA, 2004).

Essas constantes atualizações das normas de auditoria representam tentativas de responder às pressões da sociedade em geral decorrentes de casos de fraudes não identificadas pelos auditores. Mas é comum não haver publicidade dos detalhes técnicos relacionados às fraudes detectadas e dos procedimentos realizados ou não pelo auditor independente nesses casos, o que prejudica o aprofundamento dos debates.

O trabalho do auditor, por sua própria natureza, possui várias limitações, contudo, estas não são de conhecimento de grande parte dos usuários do relatório de auditoria que, muitas vezes, possuem expectativas inadequadas (PORTER, 1993; ALMEIDA, 2004).

As próprias normas de auditoria (NBC TA 200), recentemente atualizadas, declaram a possibilidade de não detecção de falhas relevantes pelos auditores (CFC, 2016a):

O auditor não é obrigado e não pode reduzir o risco de auditoria a zero, e, portanto, não pode obter segurança absoluta de que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante devido a fraude ou erro. Isso porque uma auditoria tem limitações inerentes, e, como resultado, a maior parte das evidências de auditoria que propiciam ao auditor obter suas conclusões e nas quais baseia a sua opinião são persuasivas ao invés de conclusivas. As limitações inerentes de uma auditoria originam-se da:

- Natureza das informações contábeis;
- Natureza dos procedimentos de auditoria; e
- Necessidade de que a auditoria seja conduzida dentro de um período de tempo razoável e a um custo razoável.

A NBC TA 200 (CFC, 2016a) exemplifica alguns fatores que justificam a classificação do risco de não detecção de distorções relevantes das demonstrações contábeis como inevitável, tais como omissão, intencional ou não, de informações pela administração da empresa, falsificação de documentos em casos de fraudes e o fato do auditor não possuir autoridade legal

para fazer diligências junto a terceiros ou buscar possíveis documentos omitidos pelas empresas auditadas.

Mesmo com as limitações previstas nos normativos técnicos de auditoria, as entidades contábeis vêm dando grande ênfase à avaliação dos controles internos das entidades como forma do auditor identificar riscos de distorções relevantes nas demonstrações financeiras, independentemente se forem decorrentes de fraudes ou erros (CHONG, 2013; LEVY, 2015). Um exemplo de melhoria implementada pelas normas de auditoria em resposta a casos de fraude detectados foi o teste de entradas no diário (*journal entries* no termo original, em língua inglesa), em que os auditores devem selecionar lançamentos atípicos realizados, a fim de concluir se há indícios de que foram realizados registros contábeis em desacordo com os controles internos normalmente aplicáveis (LEVY, 2015).

Além disso, todos os normativos que tratam do tema ressaltam a importância do auditor manter a independência, o ceticismo profissional e o diálogo constante entre os membros do time de auditoria, como forma de auxiliar na identificação de erros e fraudes, especialmente na auditoria de estimativas contábeis, transações atípicas, transações com partes relacionadas e ajustes em saldos de períodos anteriores (LEVY, 2015).

O IAASB (2014, p. 23), visando contribuir para a redução da exposição dos auditores, aponta que em situações onde houver dúvidas quanto à isenção da relação entre os membros da governança e os administradores, deve ser avaliada pelo auditor independente, até mesmo, a viabilidade ou não de se conduzir a auditoria independente de forma eficiente, haja vista o aumento no risco de não detecção de distorções relevantes. Apesar dessa orientação do IAASB, na prática, o mercado de auditoria está sujeito a pressões econômicas relevantes considerando sua característica de alta concentração nacional e internacionalmente (BONFIM et al, 2014). Portanto, o nível de rigor dos auditores independentes na aceitação de clientes, especialmente aqueles considerados relevantes, é um ponto que merece maior debate.

A NBC TA 240 (CFC, 2016b) destaca que os principais procedimentos para detecção de distorções relevantes nas demonstrações contábeis provenientes de fraudes estão relacionados à adequada avaliação dos riscos e ao aprofundamento do conhecimento que o auditor possui sobre a empresa. Enfatizam-se a seguir alguns procedimentos listados na norma, a serem realizados na fase de planejamento das auditorias:

- Indagações à administração relacionadas a: (i) avaliação da administração sobre o risco de existência de distorções relevantes nas demonstrações financeiras; (ii) riscos de fraude identificados pela administração e tratamento dado; (iii)

comunicação da administração junto aos órgãos de governança e os funcionários fornecendo orientações sobre condutas e comportamento ético esperado; (iv) ocorrência de fraudes detectadas ou indícios e suspeitas de fraudes.

- Indagações aos auditores internos da empresa com relação à ocorrência de fraudes, suspeitas ou indícios de fraudes ou fragilidades em controles.
- Entendimento da participação dos órgãos de governança na administração da entidade e em sua atuação na prevenção e detecção de distorções relevantes nas demonstrações financeiras.
- Avaliação de variações inesperadas ou não usuais nos saldos contábeis e nos resultados apurados a fim de identificar possíveis distorções.
- Atualização constante dos riscos de fraudes identificados.

A mesma norma de auditoria traz uma determinação relevante ao estipular que o auditor considere como um risco de fraude existente em todos os trabalhos a manipulação da receitas apuradas. Como todos os riscos de fraude, obrigatoriamente, devem ter procedimentos específicos de testes para mitiga-los, os auditores devem realizar, em todos os trabalhos, procedimentos visando identificar, por exemplo, vendas fictícias ou em duplicidade e receitas erroneamente valorizadas ou reconhecidas em época incorreta.

Após a fase de planejamento da auditoria, os auditores devem realizar os procedimentos substantivos de testes, endereçando todos os riscos significativos identificados (aqui incluídos os riscos de ocorrência de fraudes). A NBC TA 240 lista possíveis procedimentos de auditoria planejados com o objetivo de responder aos riscos mais comumente verificados, a fim de fornecer melhores subsídios aos auditores no tratamento desses riscos.

O aprimoramento das normas de auditoria e o aumento da complexidade e do volume das transações analisadas, fizeram com que os auditores passassem a necessitar de suportes técnicos específicos para permitir a auditoria de certas contas e transações. Com isso, é cada vez mais recorrente a utilização de especialistas em áreas como tecnologia da informação, ciências atuariais e economia (CHONG, 2013).

As fraudes afetando demonstrações financeiras representam um risco de difícil resolução que contribui fortemente para a perpetuidade das diferenças de expectativas em auditoria. Contudo, a evolução da pesquisa poderá contribuir para o aprimoramento do trabalho do auditor, dos normativos de auditoria e do entendimento do público quanto ao trabalho do auditor (BOYLE et al, 2012).

## 2.6 Ações Mitigadoras das Diferenças de Expectativas em Auditoria

O debate mantido de forma consistente na academia suscitou aprimoramentos das normas de auditoria e a formulação de outras ações visando melhorar a qualidade das auditorias.

Os estudos de PORTER (1993) indicam que, de fato, algumas expectativas do público, são inadequadas, apesar de afirmar que alinhamentos são necessários tanto na visão dos auditores quanto na do público, sugerindo que ações educativas poderiam ser aplicadas na redução do AEG, nesses casos. Mas também afirmam que a prática de auditoria pode evoluir em diversos aspectos relacionados à melhora na comunicação e efetividade dos auditores.

Portanto, para atingimento de um ponto de equilíbrio em que as expectativas dos usuários das demonstrações financeiras e dos auditores sejam conciliadas, é necessário fazer ajustes nas expectativas de ambos (ALMEIDA, 2004).

As literaturas internacional e nacional que tratam das diferenças de expectativas em auditoria e outros temas relacionados ao trabalho do auditor, apontam os problemas identificados e sugerem aprimoramentos. A seguir serão apresentados algumas das medidas citadas, visando consolidar um arcabouço de medidas possíveis para redução das diferenças de expectativas em relação ao trabalho do auditor.

Alguns problemas apontados nas pesquisas sobre a qualidade do trabalho do auditor decorrem da concentração do mercado de auditoria, abordada em pesquisas nacionais e internacionais (e. g. VELOZO et al, 2013; MCKINNON, 2015). Na década de 80 as firmas de auditoria mais expressivas no mundo eram 8, tornando-se 4, em 2002, após várias operações de aquisição, fusão ou incorporação. Apesar dos auditores se mostrarem unidos na defesa da classe, as empresas multinacionais mais relevantes disputam, internacionalmente, participação no mercado. Essa disputa, com viés econômico-financeiro, já foi apontada como um fator possivelmente prejudicial à independência dos auditores e, consequentemente, à qualidade da auditoria (BONFIM et al, 2014).

Em resposta às críticas quanto à concentração do mercado de auditoria e à independência do auditor por motivações econômicas, órgãos norte-americanos e europeus estudam medidas como a obrigatoriedade de contratação de dois auditores (sendo um não componente do grupo das quatro maiores firmas) por empresas de maior porte e o aumento às restrições de prestações de serviços de consultoria por auditores. Essas ações teriam como objetivo aumentar a independência dos auditores devido à redução da relevância econômica dos clientes, individualmente.

Com o propósito de reduzir a concentração do mercado de auditoria, aumentar a independência do auditor e contribuir para o ceticismo profissional, foi instituído no Brasil, pela Comissão de Valores Mobiliários, o rodízio de auditores independentes, a partir do exercício de 2004. Desde 2004, o tema vem sendo debatido por acadêmicos, entidades representativas das classes contábil e de auditoria, órgãos reguladores e pelas empresas. Defensores da prática alegam que o rodízio é benéfico à independência do auditor, à manutenção do ceticismo profissional, à redução da concentração do mercado de auditoria e à qualidade do trabalho; enquanto os críticos alegam prejuízo à qualidade da auditoria, aumento de custos e ineficácia da suposta redução de concentração uma vez que a troca do auditor não significa a contratação de uma empresa de auditoria de menor porte (VELOZO et al, 2013; MCKINNON, 2015).

Uma sugestão menos drástica à rotação de empresas de auditoria é a troca do sócio responsável pela auditoria, não havendo obrigatoriedade de substituição da firma, opção com maior aceitação no mercado em geral e prevista nas normas brasileiras e internacionais de auditoria (VELOZO et al, 2013; MCKINNON, 2015).

Com relação às normas de contabilidade e auditoria, pesquisa conduzida por KADOUS e MERCER (2016) indicou que normas mais precisas tendem a facilitar o entendimento de jurados ao avaliarem a adequação dos procedimentos de auditoria. Por outro lado, normas imprecisas prejudicam a previsibilidade do julgamento de jurados. Portanto, considerando-se os resultados desse estudo, pode-se auferir que a existência de normas mais objetivas e precisas, indicando os critérios e procedimentos a serem observados pelo auditor, pode fazer com que o entendimento do público sobre o seu trabalho seja mais claro, reduzindo as diferenças de expectativas e os riscos relacionados a litígios.

Ainda com relação à revisão de normas de auditoria, o estudo conduzido por PORTER et al (2012) comparando os componentes das diferenças de expectativas em auditoria no intervalo de 20 anos, indica que há redução das diferenças quando a sociedade participa do debate sobre as alterações a serem realizadas.

Uma medida já adotada em alguns países como forma de aumentar a qualidade da auditoria, mitigar problemas de independência e reduzir a concentração do mercado é a auditoria em conjunto, modelo em que são envolvidas nos trabalhos, ao menos, duas empresas de auditoria que executam os procedimentos e emitem relatório único, ambas possuindo responsabilidade sobre a opinião formulada. Esse modelo é obrigatório nas legislações da França, Índia, Arábia Saudita e Argélia, em algumas situações, sendo opcional na Dinamarca, Suécia e Alemanha (LOBO et al, 2016).

Visando avaliar o modelo de auditoria em pares, LOBO et al (2016) conduziram pesquisa comparando o desempenho das auditorias, de acordo com o porte das empresas que formavam os pares. O estudo dividiu as empresas auditadas – todas empresas listadas na França – em dois grupos: o primeiro formado por duas empresas componentes do grupo das quatro maiores e o segundo formado por uma empresa do grupo das quatro maiores e uma segunda empresa não componente do grupo. Apesar da pesquisa empírica conduzida por LOBO et al focar na análise de apenas um item das demonstrações contábeis (teste de redução ao valor recuperável dos ágios apurados), os resultados indicaram que auditorias executadas em conjunto, por uma empresa do grupo das quatro maiores e uma empresa de menor porte apresentaram maior qualidade, principalmente no quesito de transparência na divulgação.

Com o objetivo de verificar se especialistas em fraude poderiam auxiliar na fase de planejamento das auditorias pela proposição de procedimentos mais eficientes para detecção de fraudes, BORITZ et al (2015) realizaram estudo utilizando um caso simulado e solicitaram que os profissionais, separados entre auditores e especialistas em fraudes, elaborassem o planejamento dos procedimentos substantivos que deveriam ser realizados em uma auditoria, para aquele caso. O resultado sugeriu que os especialistas em fraudes não seriam mais eficientes na detecção de fraudes que os auditores, além de demandarem maior orçamento.

A revisão do trabalho dos auditores independentes também é apontada como uma forma de melhorar a qualidade dos trabalhos. No Brasil, esse procedimento é previsto na norma de auditoria NBC PA 11 e foi nomeado como “Revisão pelos Pares”, tendo em vista que os revisores são as próprias empresas de auditoria. Ressalta-se que os resultados dessas revisões não são divulgados de forma completa ao público, o que restringe o debate do assunto a um pequeno grupo de profissionais e não traz transparência ao processo de revisão de qualidade.

Como resultado das pesquisas acadêmicas indicando a necessidade de aprimoramento do formato do relatório do auditor independente, o IAASB revisou o formato do relatório de auditoria, com efeito no Brasil (e na maioria dos países que utilizam as normas internacionais) a partir das auditorias referentes ao exercício de 2016. Segundo MONTGOMERY (2016), dirigente do IAASB, o objetivo do novo relatório é oferecer transparência aos usuários do relatório sobre procedimentos considerados relevantes pelo auditor e sobre o papel do auditor. Avaliação do IAASB em países que já implementarem o novo modelo de relatório, onde o auditor comunica em seu relatório os Principais Assuntos de Auditoria - PAA, indica que os usuários do relatório de auditoria perceberam melhoria na transparência e qualidade da informação (MONTGOMERY, 2016).

O IBRACON (2017) publicou estudo sobre os PAA incluídos nos relatórios de auditoria referentes a 31 de dezembro de 2016, primeiro ano de vigência do novo modelo de relatório no Brasil. Os assuntos mais citados como PAA pelos auditores foram os testes de redução ao valor recuperável de ativos não-financeiros (*Impairment*), receitas e contingências. No Brasil, ainda há poucos estudos que tratam da diferença na percepção de qualidade do trabalho dos auditores decorrente na mudança do formato e conteúdo do relatório. Contudo, destaca-se a pesquisa conduzida por MATOS e CARDOSO (2017) que, através de experimento, concluiu que os usuários das demonstrações contábeis valorizam relatórios de auditoria que apresentem as áreas de maior risco de erros materiais, os procedimentos de auditoria realizados nessas áreas e os resultados obtidos.

## **2.7 Hipóteses de Pesquisa**

As hipóteses de pesquisa foram desenvolvidas através dos subsídios obtidos na bibliografia acadêmica identificada sobre o tema, na consulta a notícias contidas em periódicos publicados por entidades representativas das áreas de contabilidade e auditoria e em notícias publicadas por jornais e revistas, a fim de fornecer uma visão ampla do fenômeno objeto da pesquisa. As hipóteses formuladas estão apresentadas a seguir:

H1. Existem diferenças de expectativas em relação ao trabalho do auditor independente no cenário brasileiro.

H2. A identificação de fraudes pelo auditor independente constitui uma importante diferença de expectativa.

### **3. MÉTODO DE PESQUISA**

#### **3.1 Universo e Amostra**

Com o objetivo de apurar se existem diferenças de expectativas em relação ao trabalho do auditor foi aplicado questionário, sendo os respondentes divididos em dois grupos, de acordo com as suas áreas de atuação profissional.

O primeiro grupo é formado pelos auditores, dos quais são esperadas respostas mais aderentes às normas de auditoria e às condutas atualmente executadas pela classe.

O segundo grupo é formado por profissionais de outras áreas, considerados usuários dos relatórios dos auditores, usualmente representados por analistas financeiros, fornecedores, clientes, instituições financeiras, funcionários e demais pessoas e entes interessados em compreender a posição patrimonial e financeira das empresas. Portanto, considerou-se como amostra focal do segundo grupo indivíduos não auditores, com formação superior, independentemente da área de atuação.

O questionário foi encaminhado via e-mail e, também, divulgado através de redes sociais para profissionais pertencentes a distintos grupos de atuação.

Visando garantir a classificação adequada dos respondentes entre os grupos propostos, a primeira seção do questionário obteve dados demográficos considerados necessários para permitir o entendimento da formação, anos de experiência e área de atuação profissional de cada respondente.

#### **3.2 Procedimento de Coleta de Dados**

Para coleta dos dados empíricos foram utilizados questionários, disponibilizados eletronicamente, com o objetivo de obter as opiniões dos respondentes. Como ressaltado por BEUREN (2003), os estudos de levantamento são relevantes no estudo das ciências sociais e, mais especificamente, da contabilidade, porque permitem mapear a realidade de determinadas populações, avaliar a efetividade de propostas e embasar estudos futuros, mais aprofundados em aspectos específicos.

As perguntas foram formuladas pelo autor, com inspiração nos estudos prévios sobre o assunto, em especial nas pesquisas conduzidas por PORTER (1993), PORTER et al (2012) e LITJENS et al (2015). Contudo, diferentemente do estudo de PORTER, o questionário não foi



desenvolvido com o objetivo de se aferir o desempenho dos auditores, uma vez que essa avaliação, via questionários anônimos com público heterogêneo, poderia apresentar distorções.

O questionário foi dividido em três seções. A primeira seção visa obter informações a respeito dos respondentes, tais como idade, gênero, escolaridade, formação e área de atuação profissional. A segunda seção tem como objetivo medir as diferenças de expectativas em auditoria, mediante a comparação das respostas aos quesitos formulados. A terceira seção tem como objetivo avaliar a opinião dos respondentes a respeito de assuntos específicos e propostas de melhoria da transparência, independência e qualidade dos trabalhos de auditoria, implementadas ou debatidas pelas entidades representativas da classe.

O questionário aplicado é composto por afirmações, classificáveis na Escala Likert de cinco pontos, para as quais os respondentes indicaram seu nível de concordância ou discordância. A Escala Likert é amplamente utilizada com o objetivo de medir as diferenças de expectativas em relação ao trabalho dos auditores, através da aplicação de questionários (ex. GAY et al, 1997; MCENROE e MARTENS, 2001; DIXON et al, 2006; SIDANI, 2007; MASOUD, 2017). Na seção 2, o sistema de pontuação da escala iniciou em discordo totalmente e terminou em concordo totalmente, sendo o ponto intermediário representado por uma declaração neutra, “nem concordo, nem discordo”. Na seção 3, o objetivo foi apurar o grau de relevância das ações apresentadas, portanto, o sistema de pontuação iniciou em não relevante e terminou em muito relevante. Portanto, pontuações inferiores a 3 indicam discordância (seção 2) ou não relevância (seção 3) em relação à afirmação ou ação proposta, enquanto pontuações superiores a 3 indicam concordância (seção 2) ou relevância (seção 3) da afirmação ou ação proposta.

As diferenças de expectativas em relação ao trabalho do auditor, avaliadas na seção dois, foram medidas através da comparação das médias das respostas obtidas, por cada grupo de amostra.

Os resultados obtidos pela aplicação da seção três do questionário, também foram avaliados pela comparação das médias das respostas obtidas, por cada grupo. Espera-se que essa seção possa contribuir para a identificação de propostas de aprimoramento da prática de auditoria a partir das opiniões dos respondentes e da correlação dessas opiniões com as evidências apresentadas em estudos precedentes e futuros.

### **3.3 Tratamento dos Dados**

Os dados obtidos através da aplicação dos questionários foram inseridos no programa SPSS, visando a estruturação das análises estatísticas de confiabilidade dos resultados.

Para cada afirmativa proposta no questionário foram apuradas as médias das respostas e respectivos desvios padrão, por grupo de respondentes. As respostas foram submetidas a teste estatístico com o objetivo de comparar as médias obtidas junto aos dois grupos pesquisados.

Na seção 2, as questões que demonstraram diferenças nas respostas entre os grupos com significâncias estatísticas até 0,05 foram analisadas a fim de avaliar seus impactos sobre as diferenças de expectativas em relação ao trabalho do auditor.

Na seção 3, as médias das respostas foram analisadas com o objetivo de avaliar o grau de relevância das questões, para cada grupo e, também, a fim de identificar as ações propostas que apresentavam divergências de avaliação entre os grupos.

#### 4. RESULTADOS

Foram obtidas 97 respostas ao questionário, sendo todas completas, coletadas no período de 18 de setembro a 18 de outubro de 2017. A Tabela 1 apresenta o sumário do perfil dos respondentes quanto a idade, gênero, escolaridade e formação, subdividido por área de atuação – auditores e não-auditores.

**Tabela 1 – Perfil dos Respondentes**

Informações demográficas		Amostra Total		Auditores		Não-Auditores	
		n	%	n	%	n	%
Idade Média		41		36		43	
Gênero	Feminino	32	33%	12	39%	20	30%
	Masculino	65	67%	19	61%	46	70%
	<i>Total</i>	97	100%	31	100%	66	100%
Escolaridade	Superior	68	70%	28	90%	40	61%
	Mestrado	28	29%	3	10%	25	38%
	Doutorado	1	1%	0	0%	1	2%
	<i>Total</i>	97	100%	31	100%	66	100%
Formação	Contabilidade	41	42%	18	58%	23	35%
	Administração	19	20%	8	26%	11	17%
	Economia	16	16%	2	6%	14	21%
	Direito	4	4%	0	0%	4	6%
	Outras	17	18%	3	10%	14	21%
	<i>Total</i>	97	100%	31	100%	66	100%

Conforme mencionado anteriormente, as respostas obtidas através da aplicação do questionário receberam pontuações de 1 a 5 (conforme a escala Likert de 5 pontos) tendo sido realizada a segregação das respostas em dois grupos – auditores e não-auditores – de acordo com a área de atuação dos respondentes. As respostas com pontuação 1 e 2 indicam discordância em relação às questões formuladas, as respostas com pontuação 4 e 5 indicam concordância e respostas com pontuação 3 indicam neutralidade.

A fim de identificar o tipo de teste estatístico mais indicado para comparação das respostas dadas por ambos os grupos foi aplicado o teste de Kolmogorov-Smirnov, que indicou a condição de anormalidade na distribuição das respostas obtidas, consideradas não

probabilísticas. Esse dado pode ser decorrente da diversidade de perfis dos respondentes e da quantidade de respostas obtidas. Portanto, para comparação das médias das respostas fornecidas pelos dois grupos de respondentes foi aplicado o teste não-paramétrico de Mann-Whitney U Test, com utilização do nível de significância de 0,05.

As respostas às afirmações contidas na seção dois do questionário, indicaram os níveis de concordância ou discordância dos respondentes, conforme resultados sumariadas na Tabela 2. Tendo em vista o objetivo da pesquisa, a análise das respostas desta seção focou na identificação das afirmações para as quais houve diferenças de expectativas estatisticamente significativas, aquelas de números 1, 4, 5, 8 e 10. Destaca-se que 35% dos indivíduos no grupo de não-audidores possuem formação em ciências contábeis o que pode indicar que possuem algum conhecimento de auditoria. Esse dado pode ter tido influência nas respostas, conforme documentado por GAY et al (1997).

A afirmativa 1 indicava ser uma responsabilidade do auditor a elaboração das demonstrações financeiras das empresas. Apesar de, em ambos os grupos, as médias apuradas indicarem que essa não se trata de uma responsabilidade dos auditores (médias de 1,6 no grupo de auditores e 2,3 no grupo de não-audidores), os resultados sugerem que parte do grupo de não-audidores desconhece a correta atribuição dessa responsabilidade, que é uma tarefa das administrações das empresas. Nesse caso, a diferença pode ser avaliada como decorrente de uma expectativa não razoável por parte dos não-audidores.

A afirmativa 4 trata da avaliação e reporte pelo auditor quanto à eficácia dos controles internos da entidade. A média das respostas do grupo de auditores foi de 3,5 contra 4,4 do grupo de não auditores, indicando que ambos os grupos entendem que é responsabilidade dos auditores avaliar a eficácia dos controles internos e reportar essa conclusão em seu relatório. De acordo com as normas de auditoria, o auditor deve avaliar a estrutura de controles internos da entidade na fase de planejamento de seus procedimentos, contudo, as normas não preveem que o auditor deve realizar procedimentos a fim de opinar quanto à eficácia dessa estrutura. Portanto, a média das respostas verificada no grupo de auditores não está de acordo com a expectativa por representar uma responsabilidade adicional em relação ao que as normas de auditoria determinam. É possível que esse resultado seja decorrente de desconhecimento das normas ou falha na interpretação da pergunta. O grupo de não-audidores têm uma expectativa de que os auditores devem avaliar e opinar sobre a eficácia dos controles internos das entidades. Por se tratar de uma expectativa dos usuários não prevista nas normas de auditoria e considerada como de possível execução pelos auditores, a literatura sobre os AEG (ex. PORTER, 1993) a classifica como uma deficiência das normas.

**Tabela 2 – Diferenças de Expectativas em Auditoria**

Questão	Amostra Total		Auditores		Não-Auditores		AEG ?
	Média	D. P.	Média	D. P.	Média	D. P.	
Q. 1 O auditor independente deve preparar as demonstrações financeiras.	2,1	1,3	1,6	1,0	2,3	1,3	Sim
Q. 2 O auditor independente deve garantir que as demonstrações financeiras estejam livres de distorções relevantes.	4,1	1,1	3,9	1,2	4,2	1,0	Não
Q. 3 O auditor independente deve conduzir seus testes com base em amostras selecionadas por critérios de materialidade.	4,1	0,8	4,1	0,8	4,0	0,8	Não
Q. 4 O auditor independente deve avaliar e reportar em seu relatório se os controles internos da entidade são eficazes.	4,1	1,0	3,5	1,2	4,4	0,7	Sim
Q. 5 O auditor independente deve reportar em seu relatório os riscos significativos identificados (ex. riscos de negócio, riscos de fraude) e os procedimentos realizados para endereçar esses riscos.	4,2	0,9	3,6	1,1	4,4	0,7	Sim
Q. 6 O auditor independente deve avaliar se há dúvidas sobre a continuidade operacional da empresa auditada.	4,1	0,9	4,3	0,8	4,0	1,0	Não
Q. 7 O auditor independente deve reportar em seu relatório os procedimentos realizados para avaliação do risco de descontinuidade dos negócios, bem como os fatores de risco identificados.	3,9	1,0	3,7	1,2	4,0	0,9	Não
Q. 8 Um relatório de auditoria sem ressalvas fornece garantia aos credores, investidores e acionistas minoritários de que as demonstrações financeiras estão livres de quaisquer distorções.	2,8	1,3	2,1	1,1	3,2	1,3	Sim
Q. 9 O auditor independente deve comunicar aos usuários das informações contábeis (credores, investidores, acionistas, funcionários, etc.) informações relevantes, mesmo aquelas consideradas sensíveis pela Administração.	3,8	0,9	4,0	0,9	3,7	0,9	Não
Q. 10 O auditor independente deve realizar procedimentos com o objetivo de detectar todas as fraudes ocorridas.	3,2	1,5	2,4	1,4	3,7	1,3	Sim
Q. 11 O auditor independente deve detectar e reportar em seu relatório fraudes e outras distorções cujos impactos sejam considerados relevantes.	4,4	0,7	4,3	0,9	4,4	0,6	Não
Q. 12 O auditor independente deve detectar e reportar a órgãos de governança e regulação suspeitas de fraudes e outros atos ilícitos que podem ter sido cometidos pela Administração da entidade (ex. pagamentos de propinas).	3,8	1,2	3,9	1,2	3,8	1,1	Não
Q. 13 O auditor independente deve detectar e reportar em seu relatório suspeitas de fraudes e outros atos ilícitos que podem ter sido cometidos pela Administração da entidade (ex. pagamentos de propinas).	3,8	1,2	3,5	1,3	3,9	1,1	Não
Q. 14 Para companhias com ações negociadas em Bolsa, o auditor deve avaliar o cumprimento dos requisitos de governança e reportar inconsistências identificadas.	4,3	0,7	4,2	0,7	4,4	0,7	Não

A afirmativa contida na quinta questão tratava da divulgação, no relatório do auditor independente, dos riscos significativos identificados e dos respectivos procedimentos realizados pelos auditores para mitigação de distorções relevantes provenientes desses riscos. Cabe ressaltar que as normas de auditoria determinam que o auditor independente deve identificar riscos significativos e realizar procedimentos visando avaliar a ocorrência de distorções decorrentes desses riscos, mas não prevê a divulgação dos riscos ou dos procedimentos no relatório de auditoria, exceto em casos onde o auditor identifique distorções relevantes ou considere relevante a divulgação dessas informações (aspecto incluído após a revisão do relatório de auditoria, introduzida no Brasil a partir das auditorias referentes ao exercício de 2016). Portanto, assim como ocorreu na questão 4, a média das respostas fornecidas pelo grupo de auditores (3,6) está acima de 3, indicando concordância com a afirmação proposta e a assunção de uma responsabilidade não prevista nas normas de auditoria. Mesmo assim, a diferença em relação à média do grupo de não-auditores (4,4) foi estatisticamente significativa, indicando que os não-auditores possuem a expectativa de verificar a divulgação dos riscos significativos das entidades nos relatórios dos auditores independentes. Por ser considerado de possível atendimento, pois trata-se da divulgação de um procedimento já realizado pelos auditores, esse AEG é classificado como uma deficiência das normas.

A oitava questão afirma que os auditores garantem aos usuários que as demonstrações financeiras estão livres de quaisquer distorções, tema recorrentemente indicado como importante motivador dos AEG. O grupo de auditores indicou discordância em relação à afirmação, com média 2,1, enquanto o grupo de não-auditores apresentou uma média indicando neutralidade, de 3,2. Considerando que não é objetivo dos auditores identificar quaisquer distorções (apenas aquelas consideradas relevantes), e que seria inviável o auditor se responsabilizar pela adequação de todas as transações realizadas, essa diferença é considerada como decorrente de uma expectativa não razoável por parte dos não-auditores.

A décima afirmação também é recorrentemente destacada como motivadora dos AEG, indicando que os auditores devem detectar todas as fraudes realizadas nas empresas. Enquanto o grupo de auditores obteve uma média de 2,4, indicando discordância, a média verificada no grupo de não auditores foi de 3,7. Como já mencionado, seria inviável o auditor realizar procedimentos visando obter asseguuração quanto à totalidade das transações realizadas em uma empresa, portanto, essa diferença decorre de expectativas não razoáveis dos não-auditores.

Os resultados obtidos corroboraram ambas as hipóteses da pesquisa.

A Hipótese 1 previu que seriam identificadas diferenças de expectativas em relação ao trabalho do auditor independente. Os resultados obtidos através da comparação das respostas obtidas às afirmações 1, 4, 5, 8 e 10 confirmaram essa hipótese.

Já a Hipótese 2 previa que a identificação de fraudes pelo auditor independente constituiria uma importante diferença de expectativa. A divergência das médias das respostas obtida na afirmação 10 (2,4 no grupo de auditores, contra 3,7 no grupo de não auditores) confirmou essa hipótese, indo ao encontro do que indicam as pesquisas prévias sobre o tema.

A seção 3 do questionário buscou obter a avaliação dos respondentes quanto à relevância de determinadas ações de redução do AEG, propostas pelo autor com base no referencial teórico sobre o tema. A Tabela 3 resume as respostas obtidas.

As médias das respostas do grupo de não-auditores, variando de 3,6 a 4,3, indicam avaliação de relevância das medidas propostas. Já o grupo de auditores, apesar de mostrar-se favorável à maioria das ações, apresenta médias inferiores, entre 2,9 e 4,3. Diferenças significativas nas avaliações de relevância dos grupos foram percebidas com relação aos itens 17, 19 e 20.

O item 17 trata da redução da concentração do mercado de auditoria, tema com entendimentos divergentes na literatura acadêmica. Enquanto há entendimentos de que as maiores empresas do mercado, referidas em conjunto como *Big Four*, apresentam uma melhor qualidade no trabalho realizado, persiste também a visão de que a concentração do mercado traz riscos à segurança da atividade, à medida que aumenta a influência dessas firmas sobre as empresas auditadas e entidades de classe, além de coibir ações punitivas às empresas em casos de falhas.

O item 19 refere-se ao envolvimento de mais de uma empresa de auditoria em determinadas situações, visando acrescentar uma segunda opinião em alguns casos. O grupo de auditores mostrou tendência de neutralidade em relação a essa ação, enquanto o grupo de não-auditores avaliou a ação como relevante.

O item 20 avaliou a relevância do procedimento de revisão de pares. Ambos os grupos consideraram a ação relevante, apesar do grupo de auditores apresentar média de avaliação inferior (3,6).

Dentre as nove ações propostas, cabe destacar três não implementadas, mas consideradas relevantes por ambos os grupos.

**Tabela 3 – Relevância das Ações Propostas**

Questão		Amostra Total		Auditores		Não-Auditores		Dif Sig ?
		Média	D. P.	Média	D. P.	Média	D. P.	
Q. 15	Revisão contínua do relatório e dos procedimentos de auditoria visando atender as expectativas dos seus usuários.	4,1	0,7	4,3	0,6	4,1	0,7	Não
Q. 16	Restrições a prestação de serviços acessórios por empresas de auditoria.	3,7	1,1	4,0	1,1	3,6	1,1	Não
Q. 17	Medidas visando reduzir a concentração do mercado de auditoria.	3,4	1,2	2,9	1,2	3,6	1,1	Sim
Q. 18	Designação de entidade independente com prerrogativa de regulação e fiscalização da atividade de auditoria.	4,0	0,9	4,0	0,9	4,0	1,0	Não
Q. 19	Envolvimento de mais de uma empresa em auditorias consideradas de maior complexidade.	3,6	1,1	3,1	1,3	3,9	0,8	Sim
Q. 20	Procedimento de "Revisão de Pares" (em que as empresas de auditoria revisam os trabalhos umas das outras).	3,8	0,9	3,6	1,0	4,0	0,8	Sim
Q. 21	Rodízio obrigatório de empresas de auditoria independente.	3,9	1,1	3,6	1,1	4,0	1,2	Não
Q. 22	Revisão das normas de auditoria visando torná-las mais acessíveis ao público, com foco em metodologias mais precisas e objetivas (ex. metodologia para identificação e avaliação de riscos significativos).	4,1	0,9	3,8	1,2	4,2	0,7	Não
Q. 23	Análise técnica, pelos órgãos de classe, dos casos em que haja indícios de possíveis erros ou fraudes não detectados pelos auditores, com conclusões divulgadas ao mercado.	4,2	0,8	4,1	0,9	4,3	0,7	Não



A primeira refere-se à implementação de política de revisão técnica de todos os casos em que houver possíveis erros ou fraudes não detectados pelos auditores. Essa medida teria como objetivo oferecer à opinião pública uma posição correta com relação a casos onde há risco de exposição da profissão, diminuindo a suscetibilidade dos auditores a críticas infundadas.

A segunda refere-se ao desenvolvimento de metodologias mais precisas e objetivas, para planejamento, execução e documentação das auditorias, a fim de tornar os procedimentos menos sujeitos a subjetividade. Isso facilitaria o entendimento do escopo das auditorias pela opinião pública e a realização de fiscalizações, uma vez que os procedimentos mais relevantes das auditorias seriam realizados e documentados de acordo com padrões normativos bem especificados.

E a terceira ação propõem a designação de entidade independente com prerrogativa de regulação e fiscalização da atividade de auditoria. Essa designação, feita por força de legislação e acompanhada de normatizações transparentes, poderia aumentar a qualidade das auditorias e garantir uma melhor interlocução entre os auditores e a sociedade. Atualmente, as entidades representativas das classes de auditores e contadores são geridas pelos próprios profissionais atuantes na área, o que pode provocar conflitos de interesses.

A única ação proposta que obteve média inferior a 3 (indicando posição contrária à medida sugerida), observada no grupo de auditores, refere-se a ações visando a redução da concentração do mercado de auditoria. Os auditores participantes da pesquisa entenderam que medidas com esse propósito não seriam relevantes.

## 5. DISCUSSÃO

Os auditores independentes constituem uma das ferramentas que solidificam a confiança do público nas informações financeiras divulgadas pelas companhias. Por isso, quaisquer fatores que possam colocar em risco a credibilidade dos auditores devem ser entendidos e resolvidos.

Pesquisas sobre os AEG são fundamentais para incentivar o debate acadêmico em relação ao tema e provocar discussões e ações por parte das entidades profissionais, do mercado financeiro e da sociedade.

Esta pesquisa teve como objetivo central avaliar a existência de AEG no Brasil e apresentou resultados compatíveis com aqueles já obtidos em pesquisas anteriores. Os estudos desenvolvidos até o momento demonstram, de forma consistente, que os AEG existem e decorrem de fatores como o desconhecimento dos usuários das informações financeiras sobre o trabalho do auditor, expectativas não razoáveis e falhas de desempenho dos auditores.

Casos com alto impacto, como fraudes corporativas e falências, sempre que divulgados, alimentam os questionamentos ao papel do auditor independente e à sua eficácia e isso se reflete nos resultados das pesquisas sobre os AEG. A presente pesquisa constatou que o papel do auditor na identificação de fraudes é um importante componente do AEG, à medida que o público em geral tem como expectativa que o auditor identifique todas as fraudes existentes em uma empresa.

Esse componente, além de representar desconhecimento do público sobre o escopo e as limitações do trabalho dos auditores, é incentivado por influências externas, de difícil controle pelos auditores. É notório o poder que a imprensa exerce sobre a sociedade, possuindo a capacidade de influenciar o público de forma relevante. Especialmente em casos onde não há grande quantidade de informação disponível, notícias que possam suscitar dúvidas quanto à qualidade e isenção do trabalho dos auditores trazem o risco de colocar a opinião pública contra os auditores.

Por isso, manter uma comunicação eficiente e transparente junto à sociedade em geral parece ser um caminho importante para a classe de auditores. Assim como já realizam interlocuções junto a entes de regulação, as entidades ligadas à classe de auditores poderiam buscar um maior diálogo junto ao poder judiciário e à imprensa, até mesmo oferecendo suporte técnico especializado e isento para avaliação do trabalho dos auditores em casos de litígios judiciais.

Há uma demanda do público (comprovada na presente pesquisa) por uma quantidade maior de informações a respeito do trabalho do auditor independente, especialmente com relação a itens mais sensíveis, tais como avaliações de riscos de fraudes, riscos de continuidade e controles internos. As normas de auditoria vigentes já exigem que os auditores realizem procedimentos com o objetivo de avaliar esses itens, portanto, a divulgação de detalhes sobre o trabalho realizado é viável e poderia reduzir os AEG.

Com relação à identificação de fraudes, não é plausível esperar que os auditores sejam capazes de identificar todas as irregularidades ocorridas em uma empresa, mas é necessário que haja debate sobre ações visando melhorar a efetividade e transparência das auditorias, nesse aspecto.

Mas, considerando que o auditor realiza procedimentos como testes de exatidão de cálculos, revisão de contratos e outros documentos e avaliação de controles internos, o público tem dificuldade de perceber as limitações ao trabalho dos auditores.

A divulgação, por órgãos de classe, de relatórios de avaliação de casos de fraudes descobertos pode ser uma alternativa visando melhorar o diálogo junto à sociedade e ao poder judiciário, oferecendo uma espécie de prestação de contas. Ações educativas também podem exercer um papel importante para aumentar o nível de entendimento do trabalho do auditor pelos seus usuários.

Visando a mitigação dos AEG, algumas ações isoladas são adotadas internacionalmente, tais como a obrigatoriedade de envolvimento de mais de um auditor em alguns casos, mas ainda não há consenso sobre quais ações são, comprovadamente, eficientes na melhoria da efetividade das auditorias.

O debate globalizado, permitindo a avaliação de medidas aplicadas em diferentes países, pode favorecer a construção de ações eficientes desde que as entidades de classe estejam comprometidas com o encorajamento de pesquisas acadêmicas e com o aumento da transparência.

Medidas visando a avaliação da qualidade das auditorias ainda são discutidas de forma tímida, talvez como efeito da auditoria se tratar de uma atividade auto regulada. Além do debate visando a melhoria nas normas, criar ferramentas de monitoramento da qualidade pode ser positivo para a profissão, reduzindo sua exposição a críticas não fundamentadas.

## **6. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

### **6.1 Implicações para a Profissão e para a Academia**

A presente pesquisa, assim como outras voltadas ao diagnóstico e entendimento dos AEG, permite concluir que existem diferenças de expectativas em relação ao trabalho do auditor. Visando melhorar a qualidade do trabalho desenvolvido e o conhecimento do público em geral sobre o escopo, as responsabilidades e as limitações relacionadas a trabalhos de auditoria, é imprescindível que os auditores ampliem o debate sobre o tema, permitindo um diálogo produtivo com outros setores da sociedade. Enquanto esses desafios não forem superados, os auditores continuarão a conviver com o risco de exposições negativas, críticas e litígios.

As normas de auditoria enfatizam que os procedimentos substantivos a serem realizados pelo auditor para detecção de fraudes devem estar baseados nas avaliações, feitas na fase de planejamento, dos riscos de distorções relevantes nas demonstrações financeiras. Contudo, apesar das normas conterem exemplos detalhados de fatores de risco, não há um critério objetivo de avaliação de riscos e indicação dos procedimentos de detecção de fraudes a serem realizados, incluindo subjetividade à avaliação da qualidade da auditoria. Adicionalmente, não há obrigatoriedade de divulgação pelo auditor (nem no modelo de relatório vigente a partir de 1º de janeiro de 2017) das avaliações de riscos de fraudes e dos procedimentos realizados para endereça-las. Os resultados da pesquisa podem indicar a necessidade de aprimoramento das normas, nesse aspecto.

Sob o ponto de vista da crítica pública ao auditor, alimentada pelos veículos de mídia, os órgãos de classe poderiam realizar ações buscando uma maior integração junto às associações ligadas à imprensa e junto ao poder judiciário, visando melhorar o nível de compreensão coletivo sobre as responsabilidades do auditor independente e sobre as limitações de seus procedimentos. O diálogo transparente e a atuação conjunta seriam formas de melhorar a confiança desses entes no auditor independente.

### **6.2 Limitações da Pesquisa**

Os respondentes do questionário possuíam diferentes níveis de conhecimento técnico sobre os procedimentos de auditoria e suas limitações de custos e tempo. Contudo, tendo em vista que o objetivo primário do estudo era coletar dados sobre as percepções dos usuários das demonstrações contábeis de forma geral, e não respostas técnicas às questões formuladas, não é esperado que essa limitação tenha causado distorções nos resultados obtidos.

### **6.3 Recomendações para Pesquisas Futuras**

As diferenças de expectativas em relação ao trabalho dos auditores já foram identificadas e analisadas em pesquisas prévias conduzidas em diversos países, apontando resultados similares. Pesquisas futuras poderiam focar na identificação de meios para mitigar as diferenças de expectativas e na análise da efetividade das ações já adotadas.

Além da identificação dos *gaps*, pesquisas podem auxiliar na avaliação dos seus impactos. Estudos indicando a existência dos AEG junto ao poder judiciário, por exemplo, foram realizados, mas ainda é importante avaliar se há impacto dessas diferenças de expectativas sobre as sentenças proferidas pelos juízes, com consequentes perdas financeiras para as empresas e auditores envolvidos.

O novo modelo de relatório dos auditores independentes foi implementado com o objetivo de oferecer aos seus leitores informações consideradas pelos auditores como relevantes. Um maior número de pesquisas de cunho qualitativo poderiam avaliar, de forma mais aprofundada, o real impacto desses itens sobre a percepção dos usuários do relatório e sobre a melhoria da qualidade da tomada de decisões de investimento.

## 7. REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, B. J. M. **Auditoria e Sociedade: O Diálogo Necessário**. Revista Contabilidade & Finanças – USP, São Paulo, n. 34, p. 80-96, jan. / abr. 2004.
- ALMEIDA, B. J. M e TABORDA, D. M. G. **A Fraude como Problemática Central nas Diferenças de Expectativas em Auditoria**. In: CONGRESSO CONTABILIDADE: Relato Financeiro e Responsabilidade Social, 10, 2004, Lisboa, Portugal.
- ARRINGTON, C. E.; HILLISON, W.A.; WILLIAMS, P. F. **The Psychology of Expectations Gaps: Why Is There So Much Dispute About Euditor Responsibility?**. Accounting and Business Research, v. 13, n. 52, p. 243-250, 1983.
- ASHFORTH, B. E. et al. **Re-viewing Organizational Corruption**. Academy of Management Review, v. 33, n. 3, p. 670-684, jul. 2008.
- BAUCUS, M. S. **Pressure, Opportunity and Predisposition: A Multivariate Model of Corporate Illegality**. Journal of Management, v. 20, n. 4, p. 699-721, 1994.
- BEUREN, I. M., et al. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2003.
- BONFIM, M. P.; FAGUNDES JUNIOR, J. C.; CARDOZO, J. S. S. **Concentração no Mercado de Auditoria Independente**. Revista Brasileira de Contabilidade, n. 207, p. 62-73, jul. 2014.
- BORITZ, J. E.; KOCHETOVA-KOZLOSKI, N.; ROBINSON, L. **Are Fraud Specialists Relatively More Effective than Auditors at Modifying Audit Programs in the Presence of Fraud Risk?**. Accounting Review, v. 90, n. 3, p. 881-915, mai. 2015.
- BOYLE, D. M.; CARPENTER, B. W.; HERMANSON, D.R. **CEOs, CFOs, and Accounting Fraud: Implications of Recent Research**. The CPA Journal, n. 1, p. 62-65, 2012.
- CARDOZO, J. S. S. **Origem e Conceitos de Auditoria**. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, Rio de Janeiro, v. 2, n. 2, p. 27-36, 2013.

CHONG, G. **Detecting Fraud: What Are Auditors' Responsibilities?**. The Journal of Corporate Accounting & Finance, jan. / fev. 2013.

COHEN, J.; et al. **Media Bias and the Persistence of the Expectation Gap: An Analysis of Press Articles on Corporate Fraud**. Journal of Business Ethics, v. 144 (3), p. 637-659, set. 2017.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 200 (R1) – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria**. Brasília, 2016a.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 240 (R1) – Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis**. Brasília, 2016b.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **NBC TA 570 – Continuidade Operacional**. Brasília, 2016c.

COSTA, A. P. P. e WOOD JR., T. **Fraudes Corporativas**. RAE - Revista de Administração de Empresas, São Paulo, v. 52, n. 4, p. 464-472, jul. / ago. 2012.

DIXON, R.; WOODHEAD, A.D.; SOHLIMAN, M. **An Investigation of The Expectation Gap in Egypt**. Managerial Auditing Journal, n. 3, p. 293-302, 2006.

DORMINEY, J. et al. **The Evolution of Fraud Theory**. Issues in Accounting Education, v. 27, n. 2, p. 555-579, 2012.

GAY, G.; SCHELLUCH, P.; REID, I. **Users' Perceptions of the Auditing Responsibilities for the Prevention, Detection and Reporting of Fraud, Other Illegal Acts and Error**. Australian Accounting Review, v. 7, n. 13, p. 51-61, mai. 1997.

GUY, D. N. e SULLIVAN J.D. **The Expectation Gap Auditing Standards**. Journal of Accountancy, abr. 1988.

HASSINK, H. F. D. et al. **Corporate Fraud and The Audit Expectations Gap: A Study Among Business Managers**. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, v. 18, p. 85-100, 2009.

HUMPHREY, C.; MOIZER, P.; TURLEY, S. **The Audit Expectations Gap – Plus CA Change, Plus C’Est La Meme Chose?**. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 3, p. 137-161, jun. 1992.

HUMPHREY, C.; e TURLEY, S. **Protecting Against Detection: The Case os Auditors and Fraud?**. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 6, n. 1, p. 39-62, 1993.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL - IBRACON (Brasil). **A Experiência da Aplicação do Novo Relatório do Auditor 1º Ano**. Jun. 2017. Disponível em: <<http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detDocumento.php?cod=100>>. Acesso em: 13 set. 2017.

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). **Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change**. Nova Iorque: 2011. Disponível em <https://www.ifac.org/publications-resources/enhancing-value-auditor-reporting-exploring-options-change>. Acesso em 29 set. 2017.

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD (IAASB). **A Framework for Audit Quality Key Elements that Create na Environment for Audit Quality**. Nova Iorque: 2014.

KADOUS, K.; MERCER, M. **Are Juries More Likely to Second-Guess Auditors under Imprecise Accounting Standards?**. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, v. 35, n. 1, p. 101-117, fev. 2016.

LEVY, H. B. **A Fresh Look at Fraud Risk: Guidance for Auditors**. *The CPA Journal*, v. 10, n. 6, 2015.

LIGGIO, C. D. **The Expectation Gap: The Accountant’s Legal Waterloo?**. *Journal of Contemporary Business*, v. 3, p. 27-44, 1974.

LITJENS, R.; BUUREN, J.; VERGOOSSEN, R. **Addressing Information Needs to Reduce the Audit Expectation Gap: Evidence from Dutch Bankers, Audited Companies and Auditors**. *International Journal of Auditing*, n. 3, p. 267-281, 2015.



LOBO, G. J.; et al. **The Effect of Joint Auditor Pair Composition on Audit Quality: Evidence from Impairment Tests**. Contemporary Accounting Research, v. 34, n. 1, p. 118-153, 2017.

MASOUD, N. **An Empirical Study of Audit Expectation-Performance Gap: The Case of Libya**. Research in International Business and Finance, n. 41, p. 1-15, 2017.

MATOS, T. M. P.; CARDOSO, R.L. **O Impacto de Key Audit Matters (KAM) sobre a Análise das Demonstrações Contábeis e sobre a Propensão a Investir**. In: CONGRESSO UnB DE CONTABILIDADE E GOVERNANÇA, de 29 a 01 de Dezembro de 2017, Brasília-DF.

MCENROE, J. E.; MARTENS, S. C. **Auditors' and Investors' Perceptions of the "Expectation Gap"**. Accounting Horizons, v. 15, n. 4, p. 345-358, dez. 2001.

MCKINNON, C. C. **Auditing The Auditors: Antitrust Concerns In The Large Company Audit Market**. Journal of Law & Business, New York University, v. 11, n. 3, 2015.

MONTGOMERY, D. **More Informative Auditor's Reports – What Audit Committees and Finance Executives Need To Know**. Mar. 2016. Disponível em: < <https://www.ifac.org/publications-resources/more-informative-auditors-reports-what-audit-committees-and-finance> >. Acesso em: 16 set. 2017.

PORTER, B. **An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap**. Accounting and Business Research, v. 24, n. 93, p. 59-68, 1993.

PORTER, B; CIARAN, O. H; BASKERVILLE, R. **Audit Expectation-Performance Gap Revisited: Evidence from New Zealand and the United Kingdom. Part 2: Changes in the Gap in New Zealand 1989-2008 and in the United Kingdom 1999-2008**. International Journal of Auditing, v. 16, p. 215-247, 2012.

**Report to The Nations On Occupational Fraud and Abuse 2016 - Global Fraud Study**. Austin, TX: Association of Certified Fraud Examiners, Inc. (ACFE), 2016.

SIDANI, Y. M. **The Audit Expectation Gap: Evidence from Lebanon**. Managerial Auditing Journal, n. 3, p. 288-302, 2007.

SILVEIRA, A. O., et al. **A Pesquisa Científica em Auditoria: Uma Análise Bibliométrica a Partir de Teses e Dissertações do Sul e do Sudeste do Brasil no Período de 2010 a 2014**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 20, 2016, Fortaleza. Anais dos resumos dos trabalhos científicos e técnicos, Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2016.

STERZECK, G. **Audit Expectation Gap nos Litígios das Firms de Auditoria**. 2017. 200 f. Tese (Doutorado) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.

VANSTRAELEN, A. et al. **The Audit Reporting Debate: Seemingly Intractable Problems and Feasible Solutions**. European Accounting Review, v. 21, n. 2, p. 193-215, 2012.

VELOZO, E. J. et al. **Concentração de Firms de Auditoria: Atuação das Big Four no Cenário Empresarial Brasileiro**. Pensar Contábil, v. 15, n. 58, p. 55-61, set. / dez. 2013.

WOLF, F. M.; TACKETT, J. A.; CLAYPOOL, G. A. **Audit Disaster Futures: Antidotes for The Expectation Gap?**. Managerial Auditing Journal, v. 14, e. 9, p. 468-478, 1999.