



**Universidade do Estado do Rio de Janeiro**

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Administração e Finanças

Ian Monteiro de Moraes

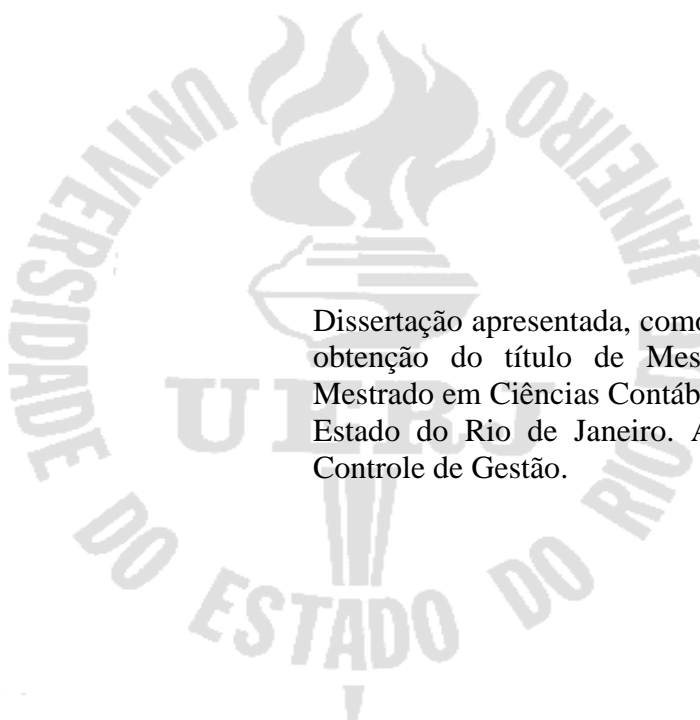
**Diferenças de expectativas em auditorias independentes: estudo comparativo sobre *expectation gap*, em cenário globalizado**

Rio de Janeiro

2012

Ian Monteiro de Moraes

**Diferenças de expectativas em auditorias independentes: estudo comparativo sobre *expectation gap*, em cenário globalizado**



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Orientador: Prof. L.D. Julio Sergio S. Cardozo.

Rio de Janeiro

2012

CATALOGAÇÃO NA FONTE  
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/B

M827 Moraes, Ian Monteiro de.  
Diferenças de expectativas em auditorias independentes: estudo comparativo sobre expectation gap, em cenário globalizado / Ian Monteiro de Moraes. – 2012.  
72 f.

Orientador: Julio Sergio S. Cardozo.  
Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Ciências Contábeis.

Bibliografia: f. 68-72.

1. Auditoria– Teses. 2. Contabilidade. I. Cardozo, Julio Sergio S. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Ciências Contábeis. III. Título.

CDU 657.6

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação.

---

Assinatura

---

Data

Ian Monteiro de Moraes

**Diferenças de expectativas em auditorias independentes: estudo comparativo sobre  
*expectation gap*, em cenário globalizado**

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação de Ciências Contábeis da Faculdade de Administração e Finanças, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Controle de Gestão.

Aprovada em 7 de fevereiro de 2012.

Banca Examinadora:

---

Prof. L.D. Julio Sergio S. Cardozo. (Orientador)  
Universidade do Estado do Rio de Janeiro

---

Prof. Dr. Fernando Pereira Tostes  
Universidade do Estado do Rio de Janeiro

---

Prof. Dr. Paulo Sergio Pagliusi  
Information Systems Audit and Control Association

Rio de Janeiro  
2012

## **DEDICATÓRIA**

Dedico a minha mãe, que além de sempre me servir de exemplo, estimulou-me, incansavelmente, pela busca por mais conhecimento.

## AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, por me abençoar e durante a jornada de realização do presente trabalho. Sem a Sua benção, nada disso seria possível.

À minha família, pelo constante apoio e ajuda prestada durante todo o curso.

À Clara, por toda a paciência em escutar minhas reclamações, lamentações e dificuldades durante todo o Programa de Mestrado. Sem sua ajuda, questiono-me se teria conseguido!

Aos meus amigos Pedro e Eduardo, pois cada um da sua maneira acompanhou durante toda a elaboração deste estudo, fornecendo sugestões e escutando minhas dúvidas.

À Universidade do Estado do Rio de Janeiro, pela oportunidade de participar do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis.

Ao meu orientador, L.D. Julio Sergio S. Cardozo, por toda ajuda e motivação na elaboração deste trabalho. Suas orientações, de cunho educacional e profissional sempre clareiam o horizonte!

Ao Coordenador e Prof. Dr. Francisco José dos Santos Alves e ao ex-Coordenador e Prof. Dr. Josir Simeone Gomes, pelo incansável esforço em elevar o nível do nosso Programa de Mestrado.

A todo corpo docente do Mestrado, em especial Prof. Dra. Simone Silva da Cunha Vieira, Prof. L.D. Lino Martins da Silva, Prof. Dr. Luiz da Costa Laurencel, além dos demais já citados acima, pela qualidade e seriedade demonstrada em seus trabalhos dentro da sala de aula.

Ao pessoal da Secretaria e da Biblioteca, por todo o suporte durante o curso e elaboração deste trabalho. O apoio de vocês é fundamental.

À Profa. Dra. Andréa Paula Osório Duque pela enorme ajuda na elaboração deste estudo. Sua ajuda foi fundamental!

Aos colegas de mestrado, pela cumplicidade e companheirismo demonstrados nesses dois anos. Em especial, ao futuro Mestre André dos Santos do Nascimento, pela amizade e parceria na produção de artigos acadêmicos, seu zelo pela qualidade dos trabalhos e apresentações é marcante.

## RESUMO

MORAES, Ian Monteiro de. *Diferenças de expectativas em auditorias independentes: estudo comparativo sobre expectation gap, em cenário globalizado*. 2012. 72 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2012.

O presente estudo objetiva analisar as características das diferenças de expectativas entre o público geral e os auditores independentes, no que diz respeito às demonstrações contábeis. Para isso, incorreu-se em uma pesquisa de artigos científicos em que os autores investigam o problema, cada um em determinado país, e as causas de sua ocorrência. Essa análise da literatura permitiu verificar as similaridades e sugestões para reduzir o fenômeno, em cenário globalizado, e compará-las. Os principais achados demonstram que, de maneira geral, os problemas são globalmente relacionados, assim como as sugestões, e que se torna essencial medidas para amenizar o problema. Tanto os auditores independentes quanto os usuários das demonstrações contábeis tem conhecimento da existência dessa diferença de expectativa, sendo uma ameaça para o bom andamento de uma economia capitalista o desconforto dos usuários caso ocorra à manutenção dessa diferença de expectativa. Dessa maneira, uma mudança na estrutura do cenário atual das empresas de auditoria independente torna-se fundamental.

Palavras-chave: *Expectation Gap*. Diferenças de expectativas. Auditoria independente. Demonstrações contábeis.

## **ABSTRACT**

The purpose of this study is to analyze fairness of expectations gap between the public and independent auditors regarding the financial statements. A articles survey was provided to support this study, which the authors investigate the matters, each in a given country, and the causes of its occurrence. This literature review has shown the similarities and suggestions to reduce the phenomenon. The main results show that, in general matter, the expectation gap really exist globally, as well as suggestions and measures to mitigate such issues become essential. The existence of the differences in expectation is already known by independent auditors and public users of financial statements. For this fact, the discomfort for the users caused by the maintenance of these differences may be a threat to the capitalist economy ongoing. Therefore, a change in the actual scenario of the independent audit firms and auditor's behavior is fundamental.

**Keywords:** Expectation Gap. Independent audit. Users of Financial Statements.



## LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Quadro 1	Evolução da Auditoria.....	20
Quadro 2	Lei Sarbanes-Oxley x Legislação do Brasil.....	22
Figura 1	Diferenças de Expectativas.....	28
Quadro 3	Percepção do investidor quanto à segurança da auditoria .....	30
Figura 2	Componente das diferenças de expectativas e desempenho .....	31
Quadro 4	Componente das diferenças de expectativas e desempenho nos países...	32
Quadro 5	Artigos verificados.....	36
Quadro 6	Expectativa sobre o trabalho do auditor.....	43
Quadro 7	Principais problemas encontrados.....	67
Quadro 8	Soluções propostas.....	67

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AEG	Audit Expectation Gap
AIA	American Institute of Accountants
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
BSE	Bangalore Stock Exchange
BTA	Besluit toezicht accountants organisaties
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CICA	Canadian Institute of Chartered Accountants
CPA	Certified Public Accounting
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DZIT	Department of Zakat and Income Tax
ESAA	Egyptian Society Accountants and Auditors
FASB	Financial Accounting Standards Board
IAASB	International Accounting Auditing Standards Board
IAO	Iranian Auditing Organization
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IBR	Instituut van de Bedrijfsrevisoren
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
ICAEW	Institute of Chartered Accountants of England and Wales
IFAC	International Federation of Accountants
IPA	Institute of Public Accountants
ISA	International Standards on Auditing
LAAA	Libyan Accountants and Auditors Associations
MIA	Malaysian Institute of Accountant
NASB	Nigerian Accounting Standards Board
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NBC YA	Normas Técnicas de Auditoria Independente
NBR ISO	Norma Brasileira International Standards Organization
NZICA	New Zealand Institute of Chartered Accountants
SAMA	Saudi Arabian Monetary Agency
SAS	Statements on Auditing Standards Committee

SIRC	Southern India Regional
SEC	Security and Exchange Commission
SOCPA	Saudit Organization for Certified Public Accountants
SOX	Sarbanes-Oxley

## SUMÁRIO

	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	12
	<b>Objetivo geral</b> .....	16
	<b>Objetivos específicos</b> .....	16
1	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	17
1.1	<b>Aspectos conceituais</b> .....	17
1.2	<b>História da auditoria</b> .....	19
1.3	<b>Controles internos como ferramentas para coibir fraude e erro</b> .....	23
1.4	<i>Expectation Gap</i> .....	25
2	<b>METODOLOGIA</b> .....	34
2.1	<b>Método</b> .....	34
2.2	<b>Amostra e coleta de dados</b> .....	35
3	<b>ANÁLISE DE RESULTADOS</b> .....	37
3.1	<b>África do Sul</b> .....	37
3.2	<b>Arábia Saudita</b> .....	39
3.3	<b>Bangladesh</b> .....	41
3.4	<b>Bélgica</b> .....	42
3.5	<b>Brasil</b> .....	44
3.6	<b>China</b> .....	45
3.7	<b>Dinamarca</b> .....	47
3.8	<b>Egito</b> .....	49
3.9	<b>Holanda</b> .....	51
3.10	<b>Irã e Índia</b> .....	53
3.11	<b>Jordânia</b> .....	54
3.12	<b>Líbia</b> .....	56
3.13	<b>Malásia</b> .....	58
3.14	<b>Nigéria</b> .....	62
3.15	<b>Portugal</b> .....	63
4	<b>CONCLUSÃO</b> .....	65
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	68

## INTRODUÇÃO

No mundo contemporâneo observamos um aumento acentuado da complexidade das transações das mais diversas empresas, seja no arranjo da sua forma produtiva ou em operações comerciais e bancárias. Neste cenário de renovação conceitual e estratégica que pontuam os processos descritos, necessário se torna investir na disponibilização de informações seguras para os usuários das demonstrações contábeis, ou seja, para aqueles que participam das operações de forma direta ou indireta. Como exemplo de forma direta, uma operação de financiamento, em que o banco tem interesse em conhecer as demonstrações contábeis da empresa solicitante com o intuito de verificar sua capacidade de pagamento. Poder-se-ia citar como forma indireta correntistas, acionistas, respectivos empregados, e governo que teriam como objetivos, verificar se a administração do banco está efetuando suas operações conforme planejado; se o lucro ou prejuízo decorrente de alguma atividade coloca em risco o emprego de seus funcionários e se os tributos estão sendo pagos de forma correta, entre outros aspectos.

O tamanho das empresas, assim como a diversificação de seus negócios, tende a um crescimento espacial para atender o mercado, em um mundo globalizado. Neste contexto, grandes empresas ganham uma nova realidade de gestão, não mais preponderantemente feita pelos acionistas, mas acentuadamente por um grupo de profissionais. Para assegurar a alocação eficiente de recursos em uma economia capitalista, informações credíveis sobre os relatórios financeiros das empresas devem ser disponibilizadas para os usuários das demonstrações contábeis para que estes a utilizem nos processos de decisão (KOO & SIM, 1999).

O processo de auditoria envolve a utilização de técnicas contábeis para garantir que não haja erro ou fraude relevante nos relatórios apresentados, facilitando aos auditores independentes a emissão de opinião sobre a adequação do que está sendo apresentado ao público.

De acordo com a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC N°. 1.203 (2009, p. 1), a auditoria objetiva:

[...] 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 a estrutura de relatório financeiro aplicável. No caso da maioria das estruturas conceituais para fins gerais, essa opinião expressa se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de

relatório financeiro. A auditoria conduzida em conformidade com as normas de auditoria e exigências éticas relevantes capacita o auditor a formar essa opinião.

Desta forma, pode-se inferir que existe uma função social latente na auditoria independente, baseada na confiança que os usuários das demonstrações contábeis atribuem ao trabalho de seus auditores. Essa confiança tem características de responsabilidade ética entre auditor e sociedade, a ser mantida por meio de pareceres que realmente apontem que as normas contábeis foram aplicadas nos relatórios financeiros divulgados. A confiança e ética no trabalho do auditor independente são características fundamentais para que esse vínculo seja mantido, desde que não exista ilegitimidade nas informações divulgadas pelas empresas, fatores que se contrapõem à falta de credibilidade e pode ocasionar desconfiança no mercado e fragilizar as relações empresa - acionistas e clientes. Desta forma, é essencial entender as atribuições que integram as competências do auditor independente, assim como o alcance do seu trabalho junto às demonstrações contábeis que lhe são submetidas.

Por outro lado, o auditor independente quando solicitado a emitir uma opinião por meio de um parecer, o faz baseado nas normas contábeis, sem analisar se o trabalho de examinar as demonstrações contábeis é capaz de atender plenamente às demandas manifestas ou externadas pelas expectativas de respostas dos usuários. O referido procedimento não ocorre por descaso da classe ou algo do gênero, e sim devido ao fato de não ser possível atender a essas expectativas – que, em grande parte, deve-se ao fato de atestar que a empresa encontra-se completamente livre de fraudes e que não existe nenhuma possibilidade de insolvência. Dessa maneira, o auditor procura embasamento formal nas normas contábeis, emitindo uma opinião apenas sobre o que existe documentado do que é sua responsabilidade, gerando, muitas vezes, uma relação conflitante com os interesses dos usuários das demonstrações contábeis, que é a segurança total. Conforme Longo (2011) “os auditores independentes oferecem uma asseguração razoável, que é um elevado nível de segurança, mas não absoluto”.

Empresas de auditoria têm sido questionadas, cada vez mais, em relação aos escândalos envolvendo fraudes contábeis, na última década. A exemplo, o seletivo grupo das Big Four<sup>1</sup>, que teve seu nome envolvido nos principais escândalos sobre demonstrações contábeis, como Enron, Xerox, WorldCom, Parmalat, Banco Panamericano, Brasil Telecom e Carrefour (ROSÁRIO, 2010). Nos casos citados, as empresas de auditoria independente sofreram duras críticas quanto à qualidade técnica, independência e ética em relação ao seu

---

<sup>1</sup> Anteriormente chamado de Big Five, quando a empresa de auditoria Arthur Andersen ainda não havia decretado falência devido a um escândalo envolvendo fraudes nas demonstrações contábeis.

trabalho por parte dos usuários das demonstrações contábeis e reguladores. Como agravante, enfrentaram litígios provenientes de atuações consideradas ineficientes, conforme noticiado em jornais, atribuindo aos auditores uma parcela da culpa demasiadamente alta por não terem encontrado tais fraudes ou mesmo alertado o público sobre a possibilidade de tais atos.

Essa pesada carga de responsabilidade imputada aos trabalhos de auditoria independente deve-se, na maioria das vezes, às expectativas dos usuários das demonstrações contábeis a este tipo de trabalho. O fato dos auditores não atenderem às expectativas dos usuários no que se referem a objetivo, valor, natureza e o efeito na auditoria, acarreta muitas críticas tanto para as empresas auditadas como para os auditores independentes, principalmente, em relação ao desempenho de suas atribuições, incidindo sobre esses profissionais, duras críticas pela incapacidade no atendimento às expectativas da sociedade.

As expectativas dos usuários das demonstrações contábeis, conforme serão abordadas no presente estudo, vão além do trabalho que o auditor independente consegue realizar e, muitas vezes, são irreais perante a natureza do trabalho de auditoria independente, considerando que a natureza do trabalho ainda é pouco conhecida por grande parte do público, existindo, portanto, um *gap* entre desempenho e expectativa, nos serviços prestados.

Em virtude dessas diferenças de expectativas incidentes no trabalho de auditoria, a percepção pelo público, em geral, e a realidade abordada pelos auditores que elaboram o parecer contábil, a confiança na prática de auditoria tende a reduzir, o que afeta a capacidade do profissional em prestar os serviços que lhes são cabíveis, até mesmo podendo colocar em risco a razão de sua existência.

O jornal Folha de São Paulo (2010) levantou, junto a seus leitores, o problema das demonstrações contábeis no Banco Panamericano com a manchete: “Deloitte maquiou rombo no Banco de Silvio Santos”. Essa afirmação exemplifica um equívoco em relação às atribuições de trabalho do auditor, uma vez que este apenas emite parecer onde consta sua opinião sobre as demonstrações contábeis da empresa, sendo a administração da empresa órgão que registra e tem a responsabilidade pelos números que são apresentados. Tal afirmação coloca o auditor como responsável direto pelo problema ocorrido no Banco Panamericano (Banco que tinha o apresentador Silvio Santos como principal acionista), sugerindo que a má conduta ocorrida no Banco é responsabilidade dos auditores independentes.

Essa distorção, entre outras, no que diz respeito às atribuições dos auditores independentes, acarreta um desapontamento em relação a seu desempenho e,

consequentemente, uma descrença no seu trabalho, como mencionado por Santos e Guevara (2003 p. 20):

A crescente perda de credibilidade e confiança por parte dos clientes e usuários no trabalho do auditor, muitas vezes motivada pela falta de qualidade dos trabalhos ou relatórios, tem aumentado as expectativas e influenciado de forma importante um número cada vez maior de processos judiciais contra auditores e empresas de auditoria.

Desta forma, observa-se que pode existir risco no trabalho da auditoria independente no que tange sua relevância, uma vez que o processo de legitimar as demonstrações contábeis pode ser visto com descrença, atributo este que é contraditório ao que os usuários das demonstrações contábeis esperam do desempenho do auditor.

Considerando que o desconhecimento do papel do auditor independente tem suscitado inúmeras interpretações contraditórias e, às vezes, sem base técnica, esse estudo se justifica na medida em que se propõe a dissecar o fenômeno em vários cenários e contribuir para clarificar o desempenho real desse profissional afinado às expectativas dos usuários das demonstrações contábeis.

O problema de pesquisa parte da indagação: A diferença de expectativas em relação ao alcance do trabalho de auditoria entre usuários das demonstrações contábeis e os auditores é similar em todos os países do mundo?

Para consolidar a investigação do problema, são propostos objetivos que irão nortear o referido estudo.

### **Objetivo geral**

- Favorecer o entendimento das características das diferenças de expectativas entre o público geral e os auditores independentes no que diz respeito às demonstrações contábeis das empresas.

### **Objetivos específicos**

- Investigar as diferenças de expectativas incidentes nos trabalhos de auditoria independente na África do Sul, Arábia Saudita, Bangladesh, Bélgica, Brasil, China, Dinamarca, Egito, Holanda, Irã, Índia, Jordânia, Líbia, Malásia, Nigéria e Portugal.



- Descrever medidas que possam reduzir a diferença de expectativas nos trabalhos de auditoria independente entre os grupos que utilizam a opinião emitida conforme estudo realizado nos países.

Essa dissertação está estruturada em quatro seções. Antecedendo a seção inicial, a Introdução aborda a escolha oportuna do tema, o problema e os objetivos em relação ao trabalho dos auditores independentes. A primeira seção apresenta uma visão conceitual dos problemas relativos ao fenômeno do *expectation gap*, de forma a demonstrar como o tema é tratado nos países em que foram realizados tais estudos, assim como o que foi realizado para eliminar ou reduzir a incidência de tal ocorrência. A metodologia científica utilizada para o alcance dos objetivos e para responder o problema relatado na introdução do presente estudo é apresentada na segunda seção. A terceira seção trata da discussão e análise dos documentos sobre *expectation gap*. As considerações finais assim como a apresentação de sugestões de futuras pesquisas serão observadas na quarta seção. Ao final, são apresentadas as Referências consultadas como suporte ao estudo proposto.

## 1 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção apresenta os aspectos conceituais da auditoria independente, seus objetivos e alcance, assim como seu processo evolutivo ao longo do tempo. Em seguida, são apresentados os objetivos dos controles internos como ferramenta para coibir fraudes e erros, e por fim, a apresentação do que vem a ser *expectation gap* através de seus componentes e estruturas.

### 1.1 Aspectos conceituais

Existem diversas conceituações para o termo auditoria. De acordo com a NBR ISO 19011<sup>2</sup> (2002), auditoria representa processos sistemáticos, documentados e independentes para obter registros, apresentação de fatos ou outras informações pertinentes e avaliá-las objetivamente, no intuito de determinar se um conjunto de políticas, procedimentos ou requisitos estão sendo atendidos. No presente estudo, o escopo da pesquisa envolverá as auditorias independentes, que muitas vezes serão tratadas apenas como auditoria.

Os conceitos da natureza ou objetivo de auditoria sofreram alterações ao longo do tempo. O livro de Lawrence R. Dicksee (1892) considerado, por muitos especialistas da área (SIKKA et al, 1992; OJO, 2006; MOUSSALI, GRAY, KARAHAN, 2011), o primeiro grande livro de auditoria, foi publicado, originalmente, em 1892 e afirmava que o âmbito de uma auditoria inclui a detecção de fraudes, verificação de erros técnicos e de princípios contábeis, sendo a detecção de fraude a tarefa mais importante a ser executada pelo auditor independente.

De acordo com Sikka et al (1992), no passado, o auditor era o profissional que tinha seu trabalho associado à detecção de fraudes e emissão de relatórios. Essa associação já era contestada pela classe que argumentava que não era razoável que o auditor pudesse descobrir todo tipo de ação fraudulenta.

---

<sup>2</sup> Diretrizes para auditorias de sistema de gestão da qualidade e/ou ambiental, segundo a Associação Brasileira de Normas Técnicas.

Chandler et al (1993) analisaram o desenvolvimento dos objetivos de auditoria entre 1840 e 1940 e concluíram que o principal objetivo, em relação às empresas públicas, foi à verificação das demonstrações contábeis, com maior ênfase na detecção de fraudes. De acordo com Ojo (2006), a confusão sobre os objetivos da auditoria foi finalmente resolvida a partir de 1940, quando a detecção de fraudes foi geralmente aceita como um objetivo secundário e essa associação, de detecção de fraude como principal objetivo de auditoria, tornou-se hegemônica no início do século XX.

Atualmente, a auditoria contábil não possui grandes diferenças conceituais entre os autores. Para Crepaldi (2007, p.12):

Auditoria nada mais é do que o levantamento, estudo e avaliação das transações, procedimentos, operações, rotinas e demonstrações financeiras de uma organização empresarial e, com tudo isso, o seu objetivo é expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras e assegurar que elas representam adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações e as origens e aplicações de recursos correspondentes aos períodos examinados, levando em consideração os princípios fundam.

As auditorias contábeis também são classificadas como internas e independentes. Nas internas, o auditor é empregado da própria empresa auditada, exercendo auditoria contábil e operacional e efetuando um volume razoável de testes de auditoria, fato este atribuído à permanência na empresa por tempo indeterminado. Deve-se admitir também como auditor interno aquele que presta serviços sem vínculo trabalhista por meio de empresa terceirizada. A respeito das auditorias independentes, o auditor não possui vínculo empregatício com a empresa auditada, daí o nome de auditor independente, assumindo maior grau de independência quando comparado ao auditor interno, executando apenas auditoria contábil.

Normalmente, por disponibilizar um tempo menor à empresa, o auditor independente executa um volume menor de testes, se interessando mais em verificar a existência de erros ou fraudes que possam ultrapassar o valor da materialidade que ele estabelece para o seu exame das demonstrações contábeis.

O conceito de materialidade é aspecto fundamental nos trabalhos de auditoria independente. De acordo com Resolução - CFC N°. 1.213 (2009, p. 3)

A materialidade determinada no planejamento da auditoria não estabelece necessariamente um valor abaixo do qual as distorções não corrigidas, individualmente ou em conjunto, serão sempre avaliadas como não relevantes. As circunstâncias relacionadas a algumas distorções podem levar o auditor a avaliá-las como relevantes mesmo que estejam abaixo do limite de materialidade.

[...] materialidade para execução da auditoria significa o valor ou valores fixados pelo auditor, inferiores ao considerado relevante para as demonstrações contábeis como um todo, para adequadamente reduzir a um nível baixo a probabilidade de que as distorções não corrigidas e não detectadas em conjunto, excedam a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo. (CFC N°. 1.213, 2009, p. 3)

Jund (2009) esclarece que cada pesquisador pode restringir ou ampliar o objeto de auditoria independente, de acordo com o seu entendimento. Porém, existe certo consenso à cerca de alguns itens básicos, como, por exemplo:

- Comprovação, pelo registro, de que são exatos os fatos patrimoniais.
- Demonstração dos erros e fraudes encontrados.
- Sugestão das providências cabíveis, visando à prevenção de erros e fraudes.
- Verificação de que a contabilidade é satisfatória sob o aspecto sistemático e de organização.
- Verificação do controle interno.
- Proposição de medidas de previsão de fatos patrimoniais, com o propósito de manter a empresa dentro dos limites da organização e da legalidade.

É possível verificar a adição ou exclusão de um item. Entretanto, as ações referidas acima são fundamentais no trabalho do auditor independente, sendo este orientado através de normas de auditoria.

## **1.2 História da auditoria**

Não se conhece precisamente o fato histórico que deu início à auditoria. Existe um senso comum que os impérios da antiguidade, provavelmente o berço desta atividade, deveriam possuir alguma forma de controle de suas riquezas, conforme corroborado por Jund (2009, p. 3).

Desde a remota antiguidade, existem registros da prática de auditoria. Seria difícil aceitar que os grandes impérios da antiguidade não possuíssem formas de controlar as extensas vastidões territoriais e suas relações com as metrópoles.

[...] teremos fatos históricos que evidenciam a origem da auditoria, como sendo de épocas mais remotas, como por exemplo, a ocorrida na Suméria, há 2.600 anos A.C.

Considerando que a Contabilidade surgiu em 1494, com Luca Paccioli, entende-se que o trabalho de auditoria iniciou-se antes mesmo da própria contabilidade, ciência que hoje normatiza a profissão. Jund (2009, p. 3) relata o início da contabilidade como a seguir:

Os italianos foram os arquitetos da contabilidade moderna. Luca Paccioli, frade matemático franciscano, em 1494, publicou sua teoria das partidas dobradas, alicerce da contabilidade. O interesse do clero pela contabilidade não foi acidental, porquanto os principais empreendimentos estruturados da Europa moderna ou medieval foram dirigidos pela igreja, e a primeira dívida pública organizada de que se tem notícia foi incorrida pelo Vaticano, mediante colocação de títulos mobiliários.

Em relação à auditoria moderna, existe consenso entre os estudiosos (CREPALDI, 2007; JUND, 2009; ALMEIDA, 2010) que sua origem ocorreu na Inglaterra, durante o período de Revolução Industrial.

O Quadro 1 apresenta um histórico sobre a evolução da auditoria ao longo dos séculos a partir dos eventos de maior destaque, conforme Oliveira, Diniz Filho e Gomes (2008):

Ano	Acontecimento
1756	A Revolução Industrial na Inglaterra e a expansão do capitalismo propiciaram grande impulso para a profissão devido ao surgimento das primeiras fábricas com uso intensivo de capital.
1880	Criação da Associação dos Contadores Públicos Certificados na Inglaterra.
1887	Cria-se nos EUA, a Associação dos Contadores Públicos Certificados.
1894	É criado na Holanda o Instituto Holandês de Contabilidade Pública.
Início do século XX	Surgimento das grandes corporações americanas e rápida expansão do mercado de capitais.
1916	Surgimento do IPA ( <i>Institute of Public Accountants</i> ), que sucede a Associação supracitada em 1887.
1917	Redenominação do IPA para AIA ( <i>American Institute of Accountants</i> ).
1929	<i>Crash</i> da Bolsa de Valores.
Início dos anos 30	O AIA propõe ao Congresso Norte-Americano a regulamentação de normas e padrões contábeis por profissionais altamente capacitados.
1934	Criação da SEC ( <i>Security and Exchange Commission</i> ), nos EUA, aumentando a importância da profissão do auditor como guardião da transparência das informações contábeis.
1947	Declaração de Responsabilidade do auditor interno
1957	Redenominação da AIA para AICPA ( <i>American Institute of Certified Public Accountants</i> ), instituto que teve importância decisiva para o desenvolvimento das práticas contábeis e de auditoria.
1971	Criação do IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil)
1973	Surgimento do FASB ( <i>Financial Accounting Standards Board</i> ), nos EUA, com o objetivo de determinar e aperfeiçoar os procedimentos, conceitos e normas contábeis.
1976	Com a Lei nº. 6404 - Lei das Sociedades por Ações - foram normatizados as práticas e relatórios contábeis.
1976	Com a Lei nº. 6385 é criada a CVM (Comissão de Valores Mobiliários), que tem a responsabilidade de normatizar as normas contábeis e os trabalhos de auditoria das empresas de capital aberto, além de fiscalizar.
1977	Surgimento do IFAC ( <i>International Federation of Accountants</i> ), que substituiu o <i>International Coordination Committee for Accountancy Profession</i> , com a missão de emitir padrões profissionais e guias de recomendação, além de buscar a convergência internacional desses padrões.
2011	Surgimento do IASB ( <i>International Accounting Standards Board</i> ), com sede na Grã-Bretanha, que assume a responsabilidade de estudo de padrões contábeis, antes dirigidos pelo IASC ( <i>International Accounting Standards Committee</i> ), com o objetivo de harmonizá-las internacionalmente.

Quadro 1: Evolução da Auditoria

Fonte: Oliveira, Diniz Filho e Gomes (2008)

Em 1929 e 1934, é possível verificar os fatos que foram determinantes para o serviço de auditoria ganhar importância no ambiente de negócios. Inicialmente, temos o *crash* na bolsa de Nova Iorque devido a falhas no controle interno e na análise das demonstrações

contábeis. Em seguida, verificou-se a demanda por controles internos mais rígidos e a necessidade de informar com segurança os números e operações das empresas aos usuários das demonstrações contábeis. Este processo deu origem à criação da SEC, órgão regulador do mercado financeiro dos EUA.

Boynton, Johnson e Kell (2002) mencionam três alterações importantes na prática de auditoria na década de 1940, em resposta às demandas por auditorias e ao crescimento do tamanho e da complexidade dos negócios. São elas:

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

Outro fato relevante que não foi abordado no Quadro 1, refere-se à Lei Sarbanes-Oxley que também auxiliou na mudança histórica da auditoria. Sancionada em 30 de julho de 2002, pelo então presidente norte-americano George Bush, a Lei Sarbanes-Oxley, também conhecida por SarBox, ou mais comumente por SOX, provocou alterações significativas nas responsabilidades do Comitê de Auditoria dos auditores independentes e dos gestores financeiros das companhias abertas norte-americanas.

Segundo Machado (2004), a Lei Sarbanes-Oxley é:

um pacote de reformas dedicado a ampliar a responsabilidade dos executivos, aumentar a transparência, assegurar mais independência ao trabalho dos auditores, introduzir novas regras aos trabalhos desses profissionais e reduzir os conflitos de interesses que envolvem analistas de investimentos. Esta lei amplia também substancialmente as penalidades associadas às fraudes e crimes de colarinho branco.

Cabe ao Comitê de Auditoria assegurar-se do cumprimento desta Lei e todas as regulamentações que lhe forem impostas. O Quadro 2 relaciona as principais diferenças entre a SOX e a Legislação Brasileira na época:

<b>Lei Sarbanaes-Oxley</b>	<b>Brasil</b>
O auditor independente não pode prestar serviço de consultoria à empresa que ele está auditando. (Seção 101)	As empresas de auditoria não podem prestar serviço de consultoria ou outros serviços que possam caracterizar a perda de sua objetividade e independência. (Instrução Normativa – CVM 308/99)
Proíbe direta ou indiretamente, inclusive por intermédio de subsidiárias, a oferta, manutenção, ampliação ou renovação de empréstimos entre a empresa e quaisquer conselheiros ou diretores. (Seção 402)	Não existe a proibição de empréstimos.
Exige padrões de conduta e maior responsabilidade dos advogados. Qualquer irregularidade legal cometida pelos clientes o advogado deverá comunicar tal irregularidade ao Comitê de Auditoria. (Seção 307)	Não existe obrigatoriedade deste relato.
Os diretores executivos e os diretores financeiros devem emitir relatórios trimestrais contendo a certificação de que eles executaram a avaliação da eficácia dos controles. (Seção 302)	Trimestralmente, em conjunto com as demonstrações financeiras a companhia deve divulgar relatório preparado pela administração com a discussão e análise dos fatores que influenciaram preponderantemente o resultado, indicando os principais fatores de risco a que está sujeita a companhia, internos e externos. (Cartilha Governança Corporativa – CVM).
Caso a empresa apresente erros nos demonstrativos contábeis e tenham que republicá-los gerando prejuízos para a empresa, o Diretor Financeiro e o Presidente terão que devolver qualquer bônus e até mesmo participação nos lucros que eles tenham recebido. (Seção 304).	Não existe obrigatoriedade deste fato.
O presidente e os diretores financeiros da companhia devem divulgar um relatório sobre a efetividade dos controles internos e a elaboração das demonstrações financeiras, juntamente com os relatórios anuais. (Seção 404)	Não existe obrigatoriedade deste fato.
A pena para os presidentes e diretores financeiros que omitirem informações ou apresentar informações falsas pode variar de 10 a 20 anos de prisão ou altas multas. (Seção 802)	Os administradores respondem civilmente pelos prejuízos que causar à companhia quando ultrapassarem os atos regulares de gestão ou quando procederem, dentro de suas atribuições e poderes, com culpa ou dolo.
Exige que papéis e e-mails dos principais documentos relacionados à auditoria dos resultados sejam mantidos por 5 anos e determina pena de 10 anos por destruir tais documentos. (Seção 802).	O auditor para fins de fiscalização do exercício profissional, deve conservar em boa guarda toda a correspondência, relatórios, pareceres e demais documentos relacionados com a auditoria pelo prazo de 5 anos, a contar da data de emissão do parecer. (Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) P1 – resolução 821/97).
Determina a criação do comitê de auditoria composto por membros independentes que deverão supervisionar os processos de elaboração, divulgação e auditoria das demonstrações financeiras. (Seção 301).	Não é obrigatória a criação do comitê de auditoria, a SEC permitiu que as empresas brasileiras pudessem substituí-lo pelo Conselho Fiscal ou Conselho de Administração.
Na composição do Comitê de Auditoria é exigido que pelo menos um dos membros seja um especialista financeiro. (Seção 407)	O Conselho de Administração (que substitui o Comitê de Auditoria) deve ter pelo menos dois membros com experiência em finanças. (Cartilha Governança Corporativa – CVM)
O controle interno é um dos itens exigidos com bastante rigor pela Lei Sarbanes-Oxley. Esta determina que o presidente e o diretor financeiro devem estabelecer e manter o controle interno da empresa. (Seção 302)	O sistema contábil e de controles internos é de responsabilidade da administração da entidade, porém o auditor deve efetuar sugestões objetivas para o seu aprimoramento, decorrentes de constatações feitas no decorrer do seu trabalho. (NBC T 11- resolução 820/97)
Obriga o rodízio periódico dos sócios da empresa de auditoria. (Seção 203)	As empresas devem fazer um rodízio das empresas de auditoria a cada 5 anos.
Proíbe o auditor de prestar serviços considerados fora do âmbito de prática do auditor como: serviços atuariais, funções de administração ou recursos humanos, serviços relativos aos registros contábeis ou demonstrações financeiras. (Seção 201)	Não existe obrigatoriedade deste fato.
Deverá adotar um código de ética para administradores financeiros seniores. (Seção 406)	Não existe obrigatoriedade deste fato.

Quadro 2 - Lei Sarbanes-Oxley x Legislação do Brasil

Fonte: Santos e Lemes (2004).

O objetivo da SOX foi dar credibilidade ao mercado de ações e impedir erros e fraudes relevantes como resposta à ocorrência de escândalos corporativos em que a Enron foi exemplo símbolo da crise de confiança dos anos 2000 e 2001.

### **1.3 Controles internos como ferramentas para coibir fraude e erro**

Controles internos são ferramentas implementadas pela alta administração com o objetivo de assegurar, em níveis satisfatórios, que as normas, procedimentos, métodos, rotinas e políticas estão sendo corretamente aplicadas.

Para Almeida (2010, p.42): “O controle interno representa em uma organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa”.

A alta administração de uma empresa vislumbra reduzir ao mínimo as fraudes e erros, ocorrências essas que poderiam acarretar grandes prejuízos financeiros, operacionais ou até mesmo em relação à imagem da empresa com seus acionistas e mercado. Entretanto, nem o mais moderno controle interno está suscetível e isento de ocorrência de falhas. Desta maneira, ao possibilitar a redução do nível de fraude e erros, o controle interno torna-se ferramenta indispensável para a gestão da empresa.

A diferença entre fraude e erro consiste basicamente na intenção do agente. O fraudador é aquele que intencionalmente primeiramente burla o sistema de controle interno em proveito próprio. Se os desvios ocorrem por descuido, desconhecimento dos manuais ou procedimentos ou até mesmo outros fatores humanos, sem intenção de dolo, caracteriza-se então como erro.

De acordo com a Resolução CFC N°. 1.207 (2009, p.2) “devido às limitações inerentes da auditoria, há um risco inevitável de que algumas distorções relevantes das demonstrações contábeis podem não ser detectadas, apesar de a auditoria ser devidamente planejada e realizada de acordo com as normas de auditoria.”.

Dessa forma, por mais que a auditoria realize seu trabalho de acordo com as normas contábeis, ainda existe a possibilidade da ocorrência de fraudes ou o cometimento de erros, e ambos não serem detectados.



Sobre a ocorrência de fraudes ou erros, a Resolução CFC Nº. 1.207 (2009) normatiza que “A principal responsabilidade pela prevenção e detecção da fraude é dos responsáveis pela governança da entidade e da sua administração” (CFC Nº. 1.207 2009 p.2).

Ainda sobre as fraudes, o CFC normatiza que

[...] Além disso, o risco do auditor não detectar uma distorção relevante decorrente de fraude da administração é maior do que no caso de fraude cometida por funcionários, porque a administração frequentemente tem condições de manipular, direta ou indiretamente, os registros contábeis, apresentar informações contábeis fraudulentas ou burlar procedimentos de controle destinados a prevenir fraudes semelhantes, cometidas por outros funcionários. (CFC Nº. 1.207, 2009, p.3)

Conforme corroborado pela norma contábil, o auditor independente deve verificar se os controles internos implementados pela alta administração de uma empresa são eficientes e estão sendo seguidos. Entretanto, uma ocorrência de fraude ou erro que não foi detectada, não é de sua responsabilidade, pois existem riscos inerentes ao controle interno, conforme citado pela Resolução CFC Nº. 1.203 (2009, p. 18).

O risco de controle é uma função da eficácia do desenho, implementação e manutenção do controle interno pela administração no tratamento dos riscos identificados que ameaçam o cumprimento dos objetivos da entidade relevantes para a elaboração das demonstrações contábeis da entidade. Contudo, o controle interno, independentemente da qualidade do seu desenho e operação, pode reduzir, mas não eliminar, os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, por causa das limitações inerentes ao controle interno. Essas limitações incluem, por exemplo, a possibilidade de erros ou equívocos humanos, ou de controles contornados por conluio ou burla inapropriada da administração. Portanto, algum risco de controle sempre existe. (CFC Nº. 1.203, 2009, p. 18)

Ainda sobre o risco de controle, de acordo com o *Statements on Auditing Standards* SAS<sup>3</sup> 1 (1997, p.1).

O auditor tem a responsabilidade de planejar e executar a auditoria para obter garantia razoável de que as demonstrações financeiras estão isentas de distorções materialmente relevantes, causada por erro ou fraude. Por causa da natureza da evidência de auditoria e as características de fraude, o auditor é capaz de obter razoável, mas não absoluta certeza, que distorções relevantes são detectados. O auditor não tem responsabilidade de planejar e executar a auditoria para obter garantia razoável de que as distorções, causadas por erros ou fraudes, que não sejam relevantes para as demonstrações financeiras são detectados. (Tradução nossa).

Existe ainda possibilidade de determinado saldo, conta ou informação equivocada não ser detectada pelos auditores, que, conseqüentemente, podem concluir pela inexistência de fraudes ou erros. Essa ocorrência é conhecida como risco de detecção. Entretanto, este risco não pode ser reduzido à zero, uma vez que o auditor deve estar ciente das incertezas acerca da qualidade das evidências, da eficiência dos controles internos e do fato do seu procedimento se basear em estimativas e amostragens.

---

<sup>3</sup> As SAS são normas de auditoria promulgada pelo AICPA (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados).

## 1.4 – *Expectation Gap*

Uma das grandes preocupações dos auditores independentes, em âmbito mundial, diz respeito ao *expectation gap*. Estudos realizados (HUMPHREY, MOIZER, TURLEY, 1992; PORTER, 1993; OJO, 2006) nas últimas décadas, com o objetivo de verificar diversas questões pertinentes a esse fenômeno, ainda não trouxeram resultados que diminuíssem as lacunas existentes entre as expectativas dos usuários das demonstrações contábeis e o trabalho dos auditores independentes.

*Expectation gap* ou *AEG* (*audit expectation gap*) é a terminologia, em língua inglesa, utilizada para nominar este fenômeno, que é traduzido, como “diferença de expectativa em auditoria” (ALMEIDA 2004) e desta forma será referenciado neste estudo. A escolha desta terminologia visa estabelecer convergência de uma série de denominações utilizadas como tradução para o termo citado em outros estudos como “vácuo da expectativa” (SILVA, 2011) e “vão de expectativas” (TORRES, 2011), que possuem o mesmo significado, entretanto, utilizados em menor escala.

Embora a existência da diferença de expectativa em auditoria e os problemas associados a esse fenômeno tenham sido reconhecidos há mais de 100 anos, Liggio (1974) é reconhecido como o pioneiro na aplicação do termo *Expectation gap* na literatura de auditoria. O autor definiu esse nível de diferença de expectativa entre os usuários das demonstrações contábeis e os auditores independentes. De acordo com Healy (1991), existem evidências que provam que houve insatisfação quanto ao dever dos auditores e seu papel na sociedade e que a diferença de expectativa não é um fenômeno novo, conforme carta citada pelo autor, escrita em 1883, onde auditores independentes demonstram sua insatisfação com suas atribuições e deveres durante aquela época.

A Comissão de Cohen (1978) nos Estados Unidos da América estendeu os estudos de Liggio (1974), investigando a diferença de expectativa que possa existir entre o que o público espera ou necessita do trabalho do auditor independente e o que é necessário e razoável no que tange às atribuições do auditor independente.

A fim de reduzir essa diferença de expectativa no trabalho de auditoria, a Comissão de Cohen (1978) elaborou uma série de sugestões e recomendações:

- Reforçar o papel da independência dos auditores para a sociedade.
- Formar opiniões sobre as demonstrações contábeis e reportar a existência de incertezas nos relatórios financeiros.
- Esclarecer a responsabilidade com relação à detecção de fraude.
- Os limites do papel do auditor e sua extensão.
- A comunicação do auditor com os usuários.
- Manter a independência dos auditores e da qualidade da auditoria contábeis.

No Canadá, em 1978, foi criado comitê (*Adams Committee*) designado pelo *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA), com objetivos de validar as questões que foram previamente tratadas pela Comissão de Cohen e relatou a importância de muitas questões relacionadas à auditoria, tais como:

- O papel do auditor.
- Os limites do papel de auditoria e sua extensão.
- A entidade sujeita a auditoria.
- Detecção de Fraude.
- Atos ilegais.
- A independência do auditor.
- A regulamentação da profissão.
- Educação de usuários.

Da mesma forma, um relatório do *Institute of Chartered Accountants of England and Wales* (ICAEW, 1986) destacou diferença substancial entre o que os usuários acreditam ser o papel da auditoria, e o que os auditores acreditam que sejam suas tarefas em relação à detecção de fraudes, falência de empresas, e a comunicação junto às autoridades reguladoras (ICAEW, 1986). O ICAEW explorou diversas formas de reduzir as diferenças de expectativa em auditoria, incluindo educar os usuários das demonstrações contábeis sobre os propósitos e limitações da auditoria independente. O ICAEW também sugeriu que o relatório de auditoria era muito sucinto, falhava ao demonstrar todas as responsabilidades da auditoria independente e que a profissão deveria ser mais ativa no objetivo de reduzir as diferenças de expectativas em auditoria.

A Comissão *Treadway*, criada em 1985, nos EUA, emitiu relatório, em 1987, afirmando a importância dos auditores em detectar e evitar erros ou fraudes nos relatórios financeiros, mesmo com a alta administração julgando esse processo como secundário (AICPA, 1987). Em 1988, o CICA patrocinou outro estudo sobre a expectativa dos usuários das demonstrações contábeis. O Instituto desenvolveu um modelo detalhado das diferenças de expectativas de auditoria e analisou individualmente cada componente deste fenômeno:

- Expectativas irreais.
- Padrões deficientes.
- O desempenho deficiente.

Por fim, o Instituto sugeriu que a comunicação, educação dos usuários, alcance das tarefas dos auditores independentes, constante aprimoramento do auditor e o reforço na ética de como a classe deve realizar seus trabalhos, eram ações eficazes e necessárias para minimizar essa diferença de expectativas.

Em 1988, adotando as recomendações da Comissão de Cohen, o AICPA emitiu o SAS 58: *Reports on Audited Financial Statements*<sup>4</sup>, que introduzia ao relatório de auditoria padrão a forma “extendida”, que incluía um parágrafo explicando as respectivas responsabilidades de gestão das empresas auditadas e do auditor independente para as demonstrações contábeis, com uma breve descrição do processo de auditoria, e especificando o nível de garantia fornecido pelo relatório de auditoria.

O AICPA teve seu pronunciamento seguido pelo *International Federation of Accountants*<sup>5</sup> (IFAC) e por organismos profissionais ao redor do mundo, onde no início de 1990, o relatório de auditoria da forma “extendida” passou a ser tratado como norma.

Hatherly et al (1991) realizaram um estudo com objetivo de verificar se a nova forma de relatório de auditoria era capaz de aumentar a compreensão dos usuários das demonstrações contábeis em relação à função da auditoria e o papel dos auditores independentes. Entretanto, os resultados foram de que os relatórios tornaram-se mais longos e complexos. Ainda no mesmo estudo, foi sugerida outra estrutura para a diferença de expectativa sobre o trabalho de auditoria, onde foi indicado que a diferença é composta de três níveis, conforme ilustrado abaixo na Figura 1.

---

<sup>4</sup> Trata dos tipos de relatórios, juntamente com exemplos e descrições de circunstâncias em que cada um é apropriado para ser emitido de acordo com certos tipos de demonstrações contábeis.

<sup>5</sup> Organização global para a profissão contábil, IFAC está empenhada em proteger o interesse público, apoiando o desenvolvimento de todos os setores da profissão em todo o mundo (IFAC, 2010).

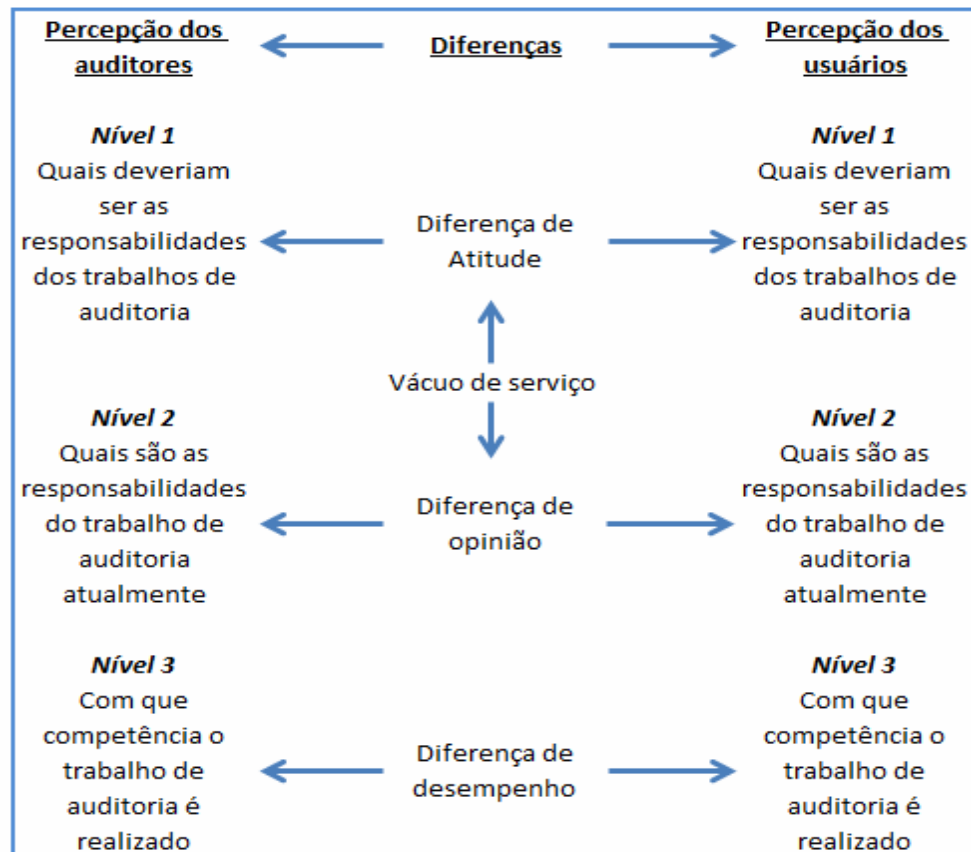


Figura 1: Diferenças de expectativas  
Fonte: Hatherly et al, 1991

Os níveis definidos por Hatherly et al (1991) são assim explicados:

- Nível 1 - Representa o papel e as responsabilidades que um auditor deveria possuir.
- Nível 2 - Representa o papel e as responsabilidades que atualmente são determinadas pela legislação e normas de auditoria.
- Nível 3 - Representa a forma como essas responsabilidades eram cumpridas na época do estudo.

Ainda segundo Hatherly et al (1991), a diferença entre Nível 1 e Nível 2 é denominada 'vácuo de serviço' (ou gap) e representa um déficit de normas de auditoria em vigência em relação às expectativas dos auditores e usuários dos relatórios financeiros. Tanto o "desempenho deficiente" quanto o "padrão deficiente" contribuíram para esse vácuo de serviço. O terceiro nível surge quando os auditores não conseguem exercer o devido zelo profissional, gerando uma deficiência de desempenho.

Mills e Bettner (1992) sugeriram que as diferenças de expectativas no trabalho de auditoria podem ser distintas conforme o interesse de cada indivíduo ou grupo interessado. Assim, o relatório de auditoria pode ser interpretado de maneiras diferentes pelos *stakeholders* como segue:

- A empresa está em boas condições financeiras. (Percepções dos investidores e credores).
  - A empresa comprometeu-se a cumprir requisitos legais. (Percepções da administração da Companhia e do mercado financeiro).
  - A empresa teve um resultado financeiro satisfatório. (Percepções dos acionistas).
  - O trabalho da equipe de auditoria foi realizado efetivamente (Percepções dos auditores).
  - Se os serviços oferecidos foram caracterizados conforme as normas da profissão vigente. (Percepção da Profissão).
  - A empresa de auditoria havia informado à sociedade sobre a natureza de suas atividades e como essa influenciava o meio sobre o qual atua. (Percepções da sociedade).

Humphrey, Turley e Moizer (1992) também examinaram as diferenças de expectativas em auditoria, definindo o problema como uma representação do sentimento de que auditores estão realizando seus serviços em desacordo com os desejos daqueles para quem o serviço é prestado. Os autores também observaram que a diferença de expectativas em auditoria pode ser definida em função da capacidade de avaliação dos usuários das demonstrações contábeis, ou seja, as expectativas são diferentes em função da noção do que é razoável esperar que os auditores possam fornecer. Desta maneira, seu estudo levou à ideia de “*ignorance gap*”, afirmando que a diferença de expectativa em relação à informação contida no relatório de auditoria poderia ser reduzida se os utilizadores do mesmo possuísem conhecimentos econômico-financeiros.

No mesmo escopo de estudo, Epstein e Geiger (1994) realizaram uma pesquisa com dois grupos distintos de investidores, e descobriram que os investidores que são mais bem informados nas áreas de contabilidade, finanças e análise de investimentos são menos propensos a esperar que os relatórios de auditoria possam fornecer um maior nível de segurança sobre as demonstrações contábeis do que é normalmente considerado como

"segurança razoável". Em relação aos investidores que não possuíam esses conhecimentos, o autor demonstra os resultados sobre o questionamento "O auditor deve fazer o que for necessário, a fim de proporcionar segurança de que as demonstrações contábeis estão isentas de erros e fraudes relevantes". Esta segurança deve ser descrita: conforme o Quadro 3.

Nível de segurança	Erro	Fraude
Segurança não é necessária	2,0%	3,0%
Segurança razoável	51,0%	26,0%
Segurança absoluta	47,0%	71,0%

Quadro 3 – Percepção do investidor quanto à segurança da auditoria  
Fonte: Epstein e Geiger (1994)

A implicação dos resultados dos estudos de Epstein e Geiger (1994) é que, se a sociedade fosse mais bem informada sobre as responsabilidades dos auditores, função e alcance das auditorias, assim como suas limitações, menores seriam as expectativas excessivas sobre o trabalho da auditoria independente.

Em 1989, Porter (1993) afirmou que em relação às diferenças de expectativas em auditoria definidas por Liggio (1974) e pela Comissão Cohen (1978), existem falhas em não reconhecer que o auditor pode não realizar o trabalho esperado (LIGGIO, 1974) ou que eles "podem ou razoavelmente deveriam realizar" (COHEN COMMISSION, 1978). Em seu estudo realizado na Nova Zelândia, sobre as diferenças de expectativas na auditoria, ela concluiu que o problema deveria ser estruturado de uma forma mais ampla, de maneira que permitiria a identificação dos diferentes componentes existentes nas diferenças de expectativas de auditoria, e assim, uma possível redução. Além disso, Porter (1993) defendeu que seria mais apropriada a substituição do termo "*expectation gap*" (diferenças de expectativas de auditoria) para "*the audit expectation-performance gap*" (as diferenças de expectativas e desempenhos na auditoria), uma vez que representa a diferença entre as expectativas da sociedade de auditores e de percepções da sociedade sobre o desempenho dos auditores.

Conforme demonstrado na Figura 2, cada uma das causas desse fenômeno é refletida nos componentes da diferença de expectativa e desempenho na auditoria.

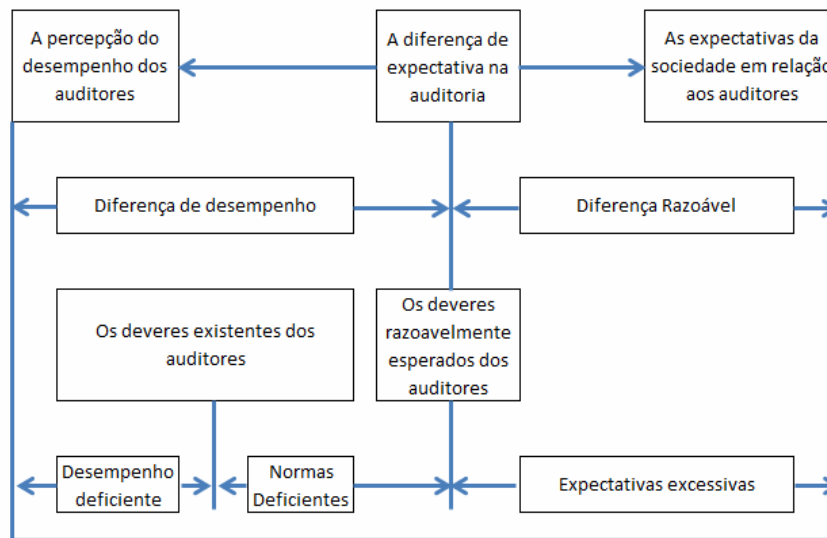


Figura 2: Componente das diferenças de expectativas e desempenho  
 Fonte: Porter (1993, p. 50)

Os componentes definidos por Porter (1993) são assim explicados:

- Diferença razoável – Diferença entre "o que o público espera que os auditores possam realizar e o que pode ser razoavelmente esperado que eles possam alcançar". Ocorre devido aos usuários das demonstrações contábeis esperarem da auditoria mais do que esta poderia proporcionar e;
- Diferença de desempenho – Diferença entre "o que o público pode razoavelmente esperar que os auditores realizem e o que os auditores entendam que possam realizar", que pode ser dividida em:
  - Normas deficientes - Diferença entre o que pode ser razoavelmente esperado que os auditores executem e o trabalho de auditoria o qual os auditores devem prestar, tal como definido pelas normas.
  - Desempenho deficiente – Diferença entre o nível de desempenho do trabalho realizado dos auditores e o nível de desempenho do trabalho de auditoria que o público espera que seja executado.

Outros pesquisadores prestaram esclarecimentos similares. Sikka et al (1992) acreditam que há duas grandes razões para ocorrência de tal fenômeno. Em primeiro lugar, deve-se a contradição entre a regulação mínima do governo em relação à profissão e o direito da profissão de auto-regulamentação. Em segundo lugar, que resultou em conflito, é o entendimento distinto dos auditores e o público quanto ao significado, natureza e resultados esperados do trabalho de auditoria.



Knutson (1994) afirma que o surgimento de uma diferença na expectativa sobre os trabalhos de auditoria são provavelmente resultados de uma combinação de expectativas excessivas e insuficientes em relação ao desempenho.

Swift e Dando (2002) sugerem que a diferença de expectativa em relação ao trabalho de auditoria, pode ser resultado de fatores como a falta de competência técnica, a falta de tempestividade na comunicação do auditor, a falta de garantia sobre a independência do auditor à falta de interesse do público em conhecer a lei específica em que os auditores baseiam seus trabalhos.

Após uma década de estudo, Porter e Gowthorpe (2004) replicaram o estudo com objetivo de verificar a diferença de expectativa e desempenho de auditoria após cerca de uma década, assim como também aplicaram no Reino Unido, para comparar a diferença de estrutura, composição e extensão entre os dois países. Os dois países apresentavam ambientes cultural e socioeconômico similares. A pesquisa foi realizada por meio de questionário, sendo a população pertencente a quatro grupos (auditores independentes, contadores responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis, investidores e acionistas) que possuíam interesses nas demonstrações contábeis. Foram enviadas aleatoriamente cartas para os componentes desses grupos, sendo 1.610 membros do Reino Unido e 1.534 da Nova Zelândia. O instrumento de pesquisa foi idêntico para os países, sendo composto por perguntas sobre a responsabilidade dos auditores. O resultado do estudo é apresentado no Quadro 4.

Ano do Estudo	Componentes da diferença de expectativa e desempenho de auditoria		
	Diferença de desempenho		Diferença razoável
	Desempenho deficiente	Normas deficientes	Expectativas excessivas
1989 (NZ)	11%	58%	31%
1999 (NZ)	6%	53%	41%
1999 (UK)	8%	42%	50%

Quadro 4: Componente das diferenças de expectativas e desempenho nos países  
Fonte: Porter e Gowthorpe (2004)

Porter e Gowthorpe (2004) explicam que conforme pode ser visto no Quadro 4, na Nova Zelândia a principal contribuição para as diferenças de expectativas e desempenho no país são as deficiências nas normas de auditoria, isto é, os auditores não estão sendo requeridos por leis ou regulações a executar seu trabalho de forma que razoavelmente poderia se esperar. Uma proporção relevante (e crescente) das diferenças de expectativas e desempenhos no país e a metade da diferença de expectativas no Reino Unido resultam da

sociedade ter expectativas excessivas em relação ao trabalho dos auditores independentes. Em ambos os países o desempenho deficiente por parte dos auditores independentes possuiu uma proporção relativamente pequena e ainda verificou-se uma acentuada redução na Nova Zelândia entre 1989 e 1999 – década que houve um monitoramento do desempenho dos auditores pela criação do *New Zealand Institute of Chartered Accountants*<sup>6</sup> (NZICA).

---

<sup>6</sup> Instituto de Contabilistas da Nova Zelândia.

## 2 METODOLOGIA

Esta seção apresenta o embasamento metodológico para o estudo desenvolvido. Como metodologia foi utilizada o método científico da pesquisa exploratória que segundo Gil (2006 p.43) “tem como finalidade proporcionar maiores informações sobre determinado assunto, facilitar a delimitação de um tema de trabalho. Normalmente constitui a primeira etapa de uma investigação mais ampla. Desenvolve-se com o objetivo de proporcionar uma visão geral, de tipo aproximativo, acerca de determinado fato”. Desta maneira, foi realizada uma revisão da literatura disponível sobre o tema, principalmente por meio de material encontrado na internet.

### 2.1 Método

Lakatos & Marconi (2001) consideram pesquisa um procedimento formal com método de pensamento reflexivo que requer um tratamento científico e constitui o caminho de conhecimento da realidade ou de descoberta de caminhos parciais. Constitui um procedimento reflexivo, sistemático, controlado e crítico que permite descobrir novos fatos ou dados em qualquer campo de conhecimento.

A tipologia da pesquisa adotada para a elaboração do presente estudo, de acordo com as classificações quanto aos objetivos, natureza e objeto, ensinados por ANDRADE (2007), é:

- Quanto aos objetivos: Pesquisa descritiva, uma vez que analisa minuciosamente as normas de auditoria contábil. Beuren (2003) acrescenta que a pesquisa descritiva é de suma importância para a análise e descrição de problemas de pesquisa na área contábil, para esclarecer determinadas características e aspectos inerentes a ela. O autor afirma ainda que pesquisa descritiva é constituída pela pesquisa bibliográfica, uma vez que essa objetiva recolher informações e conhecimento prévio sobre um problema o qual se procura respostas. Oliveira (2000), define que “de forma geral a pesquisa bibliográfica acaba se transformando em rotina para os pesquisadores e profissionais que necessitam de constantes atualizações”.

- Quanto à natureza: Foi utilizado o resumo de assunto, pois, segundo Andrade (2007, P.45), “é um tipo de pesquisa que dispensa a originalidade, mas não o rigor científico. Trata-se de pesquisa fundamentada em trabalhos mais avançados, que utiliza metodologia adequada e apresenta a análise e interpretação dos fatos estudados sob um enfoque original”.
- Quanto aos procedimentos: Foi escolhido o método conceitual-comparativo, por proceder ao exame, investigação, estudo e comparação das práticas de auditoria no Brasil e no mundo, e como as expectativas dos usuários das demonstrações contábeis no que se refere as semelhanças e diferenças entre eles.
- Quanto ao objeto: Caracteriza-se como pesquisa bibliográfica, visto que o trabalho consistiu em coletar, selecionar, analisar e interpretar a literatura existente sobre o assunto, composta de livros, teses e dissertações, artigos acadêmicos e profissionais, normas, regulamentos e interpretações técnicas de organismos oficiais da atividade de Ciências Contábeis. Foram consultados sites nacionais e internacionais, bem como documentos oficiais emitidos por organismos reguladores de ciências contábeis e auditoria no Brasil e no exterior. As citações extraídas de literatura estrangeira são de tradução livre.

## **2.2 Amostra e Coleta de dados**

Para coletar os dados foram utilizados os procedimentos de pesquisa bibliográfica através de bibliotecas digitais (CAPES, Google, Scopus e Instituições de Ensino) permite acesso a periódicos, teses e dissertações, comunicação com os autores via e-mail, publicações em anais de encontros e congressos e entrevista. Também é observado a coleta de dados através da biblioteca do Programa de Mestrado da Uerj e da PUC-Rio.

O Quadro 5 a seguir demonstra um resumo dos artigos pesquisados para comparabilidade.

<b>País</b>	<b>Título do artigo</b>	<b>Ano</b>
África do Sul	The focus point of the audit expectation gap in the Republic of South Africa	1993
Alemanha	Die Erwartungslücke als permanenets Phänomen der Abschlussprüfung	2010
Arábia Saudita	Locating Audit Expectations Gap within A Cultural Context: The Case of Saudi Arabia	2007
Bangladesh	An Empirical Study on Audit Expectation Gap	2010
Bélgica	Expectations Of users Of Financial Information With Regard To The task Carried Out By Auditor	1999
Brasil	Um Estudo Empírico sobre a Produção de Legitimidade em Auditoria e a Expectation Gap	2009
Colômbia	Globalización, 'audit expectation gap' y rotación obligatoria de auditores	2005
China	Auditors responsibility and independence: Evidence from China	2004
Dinamarca	The Expectation Gap between Users' and Auditors' Materiality Judgements in Denmark	1998
Egito	Auditing in Egypt: Diagnoses and remedies by two groups	2006
Finlândia	Tilintarkastaja ja talousrikokset	2010
França	L'audit expectation gap : contexte et cadre de recherche	2009
Holanda	Corporate fraud ant the audit expectations gap: A study among business managers	2009
Irã e Índia	Audit Expectation Gap in Auditor Responsibilities	2008
Jordânia	The audit expectation gap: an empirical study in Jordan	2011
Líbia	An investigation into the audit expectation gap in Libya.	2008
Malásia	The Audit Expectation Gap in Malaysia	2009
Nigéria	An empirical investigation of the audit expectation gap in Nigeria	2011
Portugal	Expectation Gap em Auditoria	2009

Quadro 5: Artigos verificados

Fonte: Elaborado pelo autor

Buscou-se nos artigos verificar as características de cada país, assim como medidas que pudessem reduzir essa diferença de expectativa, quando fornecidas pelos autores.

Os artigos referentes à Alemanha, França e Finlândia não foram analisados devido à dificuldade do idioma. Artigos produzidos em determinado país que não dispusesse dados para comparabilidade, como exemplo o artigo da Colômbia, foram excluídos da análise de resultados.

### 3 ANÁLISE DE RESULTADOS

Esta seção apresenta os estudos realizados em diversos países, observando as características do local onde foi realizada a pesquisa, a metodologia utilizada, os resultados e conclusões sobre as causas das diferenças de expectativas de auditoria, assim como sugestões para reduzir esse problema. Para uma melhor organização, os países foram apresentados em ordem alfabética.

#### 3.1 África do Sul

Gloeck & Jager (1993) realizaram um estudo na África do Sul com o objetivo de verificar as expectativas e percepções dos usuários e auditores independentes no país. Para tanto, elaboraram questionário e o distribuíram para diretores e presidentes de empresas, auditores internos e auditores independentes, corretores de bolsa de valores, gerentes de bancos e contadores (responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis). Todos os grupos selecionados para a pesquisa foram descritos como tendo habilidades razoáveis em finanças.

Apesar de o estudo ter sido elaborado com questionamentos similares quando comparado a outros países, esta pesquisa destaca-se pela quantidade substancialmente maior de respondentes, aproximadamente 16 mil.

Os autores chegaram à conclusão que os três principais problemas em relação a diferenças de expectativas quanto à auditoria no país são:

- A falta de independência e objetividade dos auditores;
- Incertezas quanto ao papel do auditor;
- A insatisfação com a auditoria obrigatória para pequenas empresas.

Em relação à independência, 57% dos respondentes são de opinião que os auditores independentes são fortemente influenciados pela administração das empresas auditadas. Como exemplo de comparação, os autores citaram um estudo realizado na Nova Zelândia, realizado do mesmo período em que apenas 10% dos respondentes tinham essa percepção.

Quando selecionada apenas as respostas dos auditores, verificou-se que aproximadamente 49% acreditam que seus trabalhos são fortemente impactados pela influência da administração das empresas auditadas.

No que diz respeito ao que influenciaria a independência do auditor, o resultado da pesquisa indicou que a realização de outros serviços prestados pelas empresas de auditoria independente seria o principal fator para a redução da independência, provocando um conflito de interesses nessa relação. Apesar de entender a demanda das empresas por estes tipos de serviço (principalmente consultorias e terceirização da área contábil), os respondentes da pesquisa entendem que a única solução seria proibir este tipo de serviço para um mesmo cliente de auditoria.

Em relação ao papel do auditor, uma análise das respostas da pesquisa leva a conclusão de que o papel do auditor independente na África do Sul não está bem definido.

Quanto a detectar fraudes, aproximadamente 28% dos respondentes acreditam que o auditor independente possui essa capacidade, assim como atribuem a eles essa tarefa e responsabilidade. Quando comparado às respostas só dos auditores, apenas 7% concordam com essa atribuição. Quanto à proposição de que detecção de fraude é a principal função do auditor independente, 29% do total dos respondentes concordam com a afirmação, enquanto no grupo de apenas auditores, é de cerca de 14%.

Quando o grupo de auditores foi questionado se acreditava que os usuários das demonstrações contábeis concordariam com a opinião deles em relação à detecção de fraudes, cerca de 26% dos entrevistados disseram que sim, enquanto 58% responderam que não (16% ficaram indecisos). Desta forma, Gloeck & Jager (1993) entendem que fica claro que os auditores Sul Africanos reconhecem a existência de uma diferença de expectativa em auditoria.

Em relação à continuidade operacional da empresa, aproximadamente 77% dos entrevistados gostariam que os auditores independentes fossem mais incisivos no intuito de alertar os usuários das demonstrações contábeis em caso de problemas (no grupo de corretores da bolsa de valores chegou a 86%). Com um pouco mais de cautela, 57% dos auditores independentes concordaram que deviam fazer mais no que tange a questão da continuidade das empresas.

Quanto aos assuntos que deveriam ser informados às agências reguladoras, 90% dos entrevistados desejariam que os auditores independentes divulgassem a ocorrência de graves problemas (caso ocorressem) nas empresas auditadas que a administração não houvesse mencionado. Apesar de possuir uma alta concordância com o grupo de auditores

(aproximadamente 80%), as diretrizes descritas no código de conduta da profissão não menciona tal ação (e conseqüentemente gera omissão dos auditores), levando a uma diferença de expectativas de auditoria sob o aspecto das normas contábeis.

A obrigação de um exame completo nas demonstrações contábeis nas pequenas empresas também obteve resultados expressivos no estudo. No estudo de Pratt (1981) mencionado pelos autores, cerca de 25% dos entrevistados eram a contra a obrigação de exame completo das demonstrações contábeis nas pequenas empresas. No estudo de Gloeck & Jager (1993), após 12 anos, esse índice alcançou 78%. A sugestão apresentada aos que foram contrários a essa obrigação é de que a auditoria independente deveria realizar apenas uma revisão limitada<sup>7</sup>.

### 3.2 Arábia Saudita

Hudaib e Haniffa (2007) investigaram se existem diferenças de expectativas de auditoria na Arábia Saudita e como o ambiente de negócios no país afeta as percepções do desempenho de auditor independente.

A pesquisa foi realizada por meio de entrevistas e questionários e teve como população oito grupos, sendo: auditores independentes, diretores financeiros, gerentes de crédito, analistas de investimentos, acionistas, representantes do governo, ou seja, *Saudi Arabian Monetary Agency (SAMA)*<sup>8</sup> e *Department of Zakat and Income Tax (DZIT)*<sup>9</sup>, além do *Saudit Organisation for Certified Public Accountants (SOCPA)*<sup>10</sup>.

Os resultados da pesquisa demonstraram que existem diferenças de expectativas em relação ao trabalho de auditoria no país. Os auditores indicam que a ocorrência deste problema ocorre devido às limitações do trabalho de auditoria, exclusão dos princípios éticos islâmicos nas regulações, normas e códigos de ética existentes no país. Os usuários julgam o desempenho dos auditores abaixo do esperado, fato este de conhecimento dos auditores, que atribuem a constante mudança nas regras e regulamentos e à falta de cooperação das empresas auditadas por essa imagem. Todos os respondentes estavam de acordo que se caso os

---

<sup>7</sup> A revisão limitada das demonstrações contábeis compreende a realização de procedimentos afim de verificar se os critérios contábeis adotados para a elaboração das mesmas, estão em conformidade com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

<sup>8</sup> Agência Monetária da Arábia Saudita.

<sup>9</sup> Departamento de Imposto de Renda da Arábia Saudita.

<sup>10</sup> Instituição suprema de auditoria na Arábia Saudita.



problemas relativos à diferenças de expectativas na Arábia Saudita não forem solucionados, a reputação da profissão poderá sofrer sérios danos.

A detecção de fraudes é tarefa atribuída aos auditores independentes segundo o grupo de entrevistados (exceto auditores). Entretanto, os auditores não encontram normas de auditoria que o direcionam para tal processo, configurando um padrão deficiente. Adicionalmente, os auditores independentes argumentam que o fato da maioria das empresas no país não possuir um setor de auditoria interna, aliado à falta de competência e tempo para aplicar todos os testes necessários, são os principais obstáculos para emissão de opinião que descarte qualquer tipo de fraudes nas demonstrações contábeis.

A prestação de serviços adicionais realizados pelas empresas de auditoria independente além do exame e verificação das demonstrações contábeis é vista pelos usuários como uma ameaça à independência necessária para a profissão. Apesar de haver normas que proíbem a prática, o órgão regulamentador no país não fiscaliza as empresas de auditoria e, conseqüentemente, não é raro encontrar uma mesma empresa de auditoria prestando serviço de auditoria e consultoria.

As entrevistas realizadas também revelaram que todos os grupos são da opinião que o nepotismo, intervenção excessiva do Estado e o sistema legal no país afetam o desempenho eficaz das auditorias independentes. Além disso, o grupo dos auditores ressaltou o poder de influência de algumas personalidades da alta sociedade da Arábia Saudita, que por diversas vezes não cumprem as regras e regulamentos, mas devido a sua posição social, são negligenciados pelas autoridades. Desta maneira, os autores acreditam que é responsabilidade do governo local implementar reformas políticas, econômicas e sociais com o objetivo de levar democracia e transparência ao país.

Para finalizar, os autores concluem que a diferença de expectativas encontrada na Arábia Saudita é resultado da falha por parte dos auditores independentes, SOCPA e o Estado. Os três grupos devem trabalhar para melhorar os padrões de profissionalismo e governança, bem como educar a sociedade sobre o papel dos auditores.

### 3.3 Bangladesh

Fowzia (2010) realizou um estudo em Bangladesh com o objetivo de examinar o efeito da educação como uma maneira de reduzir a diferença de expectativas em auditoria no país. Ela dividiu a população do seu estudo em:

- Alunos prestes a iniciar o curso de auditoria;
- Alunos que acabaram de concluir o referido curso;
- Alunos que terminaram o curso há mais de dois anos.

Os questionários foram estruturados de forma a verificar três fatores (responsabilidades do auditor, confiabilidade das informações atestadas por um auditor independente e utilidade dessas informações nas tomadas de decisão) conforme *International Standards on Auditing* (ISA).

Para os alunos que estavam prestes a iniciar o curso, verificaram-se diferenças significativas em relação à confiabilidade e utilização das informações auditadas para tomada de decisão, assim como baixo conhecimento sobre as responsabilidades dos auditores.

Já os alunos que haviam recentemente terminado o curso, verificou-se uma diferença moderada de expectativa em auditoria no que tange à confiabilidade e responsabilidade do auditor. Em relação à utilização das informações auditadas para a tomada de decisão, essa diferença de expectativa foi insignificante. Notou-se nesse grupo de estudantes uma redução das expectativas sobre o trabalho da auditoria independente quando comparada aos alunos que ainda irão ingressar no curso de auditoria.

O último grupo da pesquisa, representado por estudantes com mais de dois anos de conclusão do curso e com grau de conhecimento mais elevado em relação ao trabalho de uma auditoria independente, tiveram suas diferenças de expectativas reduzidas consideravelmente quando comparadas aos demais grupos de estudante.

A partir dos resultados obtidos, Fowzia (2010) concluiu que a diferença de expectativa em auditoria no país é maior entre os grupos que detém menor conhecimento técnico sobre o trabalho e alcance da auditoria independente e que educar os demais grupos que utilizam as demonstrações contábeis torna-se necessário para atingir o objetivo de reduzir a diferenças de expectativas no país.

### 3.4 Bélgica

Beelde, Cooper e Leydens (1999) realizaram pesquisa na Bélgica com objetivo de investigar a existência de diferenças de expectativas em auditoria no país a partir das percepções dos grupos de entrevistados.

Foram enviados questionários para 945 auditores independentes registrados no *Instituut van de Bedrijfsrevisoren* (IBR<sup>11</sup>), 133 bancos (direcionados para os gerentes do departamento de créditos), 2.095 empresas com os maiores volumes de negócios registrados na bolsa de valores do país (direcionados para o departamento contábil), além de 1.000 pequenas e médias empresas.

Os questionários eram compostos por uma série de perguntas sobre os princípios básicos e características de auditoria, fatores de desempenho associados ao auditor independente e três pequenos casos fictícios com o objetivo de indicar qual a atitude que eles esperavam dos auditores independentes. O índice de resposta dos questionários foi de aproximadamente 23% para auditores, 35% para bancos e 21% para empresas listadas na bolsa de valores. O grupo referente a pequenas e médias empresas foi excluído da análise de resultados devido ao pequeno índice de resposta (apenas 3,5%).

Os resultados da pesquisa demonstraram que há diferenças de percepção entre os grupos estudados no país em relação à capacidade dos auditores independentes em opinar sobre a continuidade operacional da empresa. Enquanto que aproximadamente 73% dos auditores entendem estar capacitados para opinar sobre tal questão, somente 35% e 39% dos bancos e das grandes empresas registradas na bolsa de valores, respectivamente, concordam com a proposição.

Houve também uma discrepância nos resultados entre os auditores e os demais grupos em relação às normas de auditoria. Enquanto 31% dos auditores independentes acreditam que as normas de auditoria são insuficientes, resultando em um processo de auditoria reduzido e conseqüentemente diminuindo a probabilidade de encontrar erros e fraudes, esse percentual chega a 59% e 67% para bancos e grandes empresas, respectivamente.

Quanto à responsabilidade do auditor em garantir que as demonstrações contábeis não apresentam erros ou fraudes materiais, 39% dos auditores concordaram com a proposição,

---

<sup>11</sup> Instituto de Auditores de Empresas.

enquanto as empresas auditadas e os bancos são praticamente idênticos, com cerca de 80% de concordância.

Ao contrário da escala de Likert, utilizada nas demais perguntas do questionário, nos três pequenos casos fictícios, os respondentes possuíam as seguintes alternativas em relação à expectativa sobre o trabalho do auditor independente no que se refere à exatidão das demonstrações financeiras:

- Certeza absoluta, ou seja, garantia de 100% que não há erros nas demonstrações contábeis.
- Certeza relativa, existindo uma pequena possibilidade de existir erros nas demonstrações contábeis.
- Certeza relativa, existindo a possibilidade de haver erros nas demonstrações contábeis, mas que são irrelevantes para a tomada de decisão dos usuários.

Com as referidas alternativas, obteve-se o seguinte resultado no Quadro 6:

<b>Proposição</b>	<b>Auditor</b>	<b>Bancos</b>	<b>Administração de grandes empresas</b>
Certeza absoluta, ou seja, garantia de 100% que não há erros nas demonstrações contábeis	0%	9%	12%
Certeza relativa, existindo uma pequena possibilidade de existir erros nas demonstrações contábeis.	14%	24%	29%
Certeza relativa, existindo a possibilidade de haver erros nas demonstrações contábeis, mas que são irrelevantes para a tomada de decisão dos usuários.	86%	67%	59%

Quadro 6: Expectativa sobre o trabalho do auditor  
Fonte: Beelde, Cooper e Leydens (1999)

Segundo os autores do estudo, outro aspecto que frequentemente é associado como ameaça à independência dos auditores é a prestação de outros serviços que não sejam de auditoria para o mesmo cliente. Quanto a esta afirmação, 68% dos auditores discordam da opinião do autor. Quanto aos bancos e a administração das grandes empresas, essa discordância é de 33% e 41% respectivamente.

O código de ética dos auditores na Bélgica restringe que um único cliente seja responsável no máximo por mais de 15% da receita total segundo Beelde, Cooper e Leydens

(1999). O objetivo da norma é que os auditores não se tornem dependentes economicamente de um único cliente, o que poderia ameaçar sua independência na empresa auditada. Os auditores, assim como os bancos, tendem a concordar com o código de ética, com 72% de concordância. Já a administração das empresas listadas nas bolsas de valores do país não estão tão certos disso, com a concordância de cerca de 53%.

Em sua conclusão, os autores afirmam que existem diferenças significativas entre os grupos respondentes em diversas proposições, principalmente em relação à capacidade de verificar a continuidade operacional da empresa. Verificou-se também que os banqueiros possuem um maior conhecimento das normas de auditoria e menor expectativa em relação ao trabalho do auditor, quando comparados ao grupo das empresas listadas na bolsa de valores.

### **3.5 Brasil**

No Brasil, Albuquerque (2009) realizou pesquisa com objetivo de investigar se auditores e demais usuários da Contabilidade possuem diferentes expectativas entre o papel do auditor independente e o que é estabelecido nas normas de auditoria em relação à detecção e prevenção de fraudes, além de verificar o grau de legitimidade que os auditores e os demais usuários da contabilidade atribuem à auditoria independente.

A amostra da pesquisa foi composta por auditores e usuários das demonstrações contábeis, tendo um total de 50 e 106 questionários respondidos respectivamente, buscando obter informações sobre: (a) a percepção que os respondentes tinham em relação às normas de auditoria editadas pelo CFC no tocante a responsabilidade do auditor independente na detecção e prevenção de fraudes; e (b) o nível de atitude dos usuários sobre a legitimidade da auditoria.

Os resultados indicam a existência de diferenças de expectativas entre os que acreditam ser atribuição do auditor independente e o que está descrito nas normas de auditoria, no que tange a responsabilidade do auditor na prevenção e detecção de fraudes.

A expectativa da autora em encontrar diferenças significativas entre usuários e normas foi confirmada, no entanto, não era esperado encontrar diferenças significativas entre auditores e normas.

Conforme observado nos resultados dos questionários, verificou-se que tanto os auditores como os demais usuários da Contabilidade conferem um alto grau de legitimidade à

auditoria independente, não havendo diferenças significativas entre os grupos, apesar do último grupo atribuir um grau mais elevado.

Desta maneira, Albuquerque (2009) corrobora seus resultados com as pesquisas citadas em seu artigo, segundo as quais a auditoria é uma prática legitimada pela sociedade, atribuindo a esta funções que estão totalmente fora do seu escopo.

A autora conclui que as descobertas da pesquisa demonstram que a auditoria é utilizada, na prática, como instrumento de legitimação da entidade auditada, assim como a existência da figura do auditor independente confere um maior grau de confiabilidade nos dados econômicos fornecidos pelas organizações de negócios aos usuários interessados.

Entretanto, segundo as normas de auditoria, essa não é a função da auditoria, e a legitimidade dessa atividade esta intimamente ligada a sua imagem, credibilidade, reputação e competência da profissão.

Dessa forma, se as expectativas dos usuários em relação às funções da auditoria extrapolam o escopo dos seus deveres reais, está se atribuindo um alto grau de legitimidade a auditoria, relacionada a funções que não são próprias da sua atuação. Por conseguinte, se o usuário acredita que tais funções são de responsabilidade do auditor pode se instalar uma crise de credibilidade e um menor prestígio associados ao trabalho do auditor independente.

### **3.6 China**

Jun Lin (2004) promoveu estudo na China com o objetivo de estudar a relação entre as diferenças de expectativas na auditoria na China de acordo com o ambiente de negócios encontrado no país.

A política adotada pelo governo de abrir o país para o mundo exterior ocorreu por volta de 1970. Essa migração de investimentos ocorreu principalmente através de *joint ventures* entre empresas de capital estrangeiro e o governo chinês. Esse tipo de modelo de negócios gerou uma demanda por auditorias independentes.

Com este cenário econômico e social o autor coletou dados, através de questionários enviados por e-mail, para verificar a opinião do grupo de auditores independentes e o grupo dos beneficiários de auditoria (composto por investidores, credores, funcionários do governo, administração das empresas auditadas e estudantes de contabilidade). Dos 800 e-mails enviados (sendo 300 para o grupo de auditores), o índice de resposta foi de cerca de 25%. As

questões enviadas eram relativas ao objetivo e papel da auditoria, obrigação do auditor na detecção de fraudes, independência e liberalização do serviço de auditoria (liberado apenas para auditores chineses).

Em relação ao objetivo e papel de auditoria, o autor verificou que os grupos concordaram que o papel da auditoria independente é assegurar a veracidade e confiabilidade das informações contábeis registradas pelas empresas, assim como a necessidade de que esses auditores sejam certificados pelo *Certified Public Accounting* (CPA). Ambos os grupos também responderam que os relatórios de auditoria poderiam ajudar os usuários a avaliar a eficiência e eficácia das operações das empresas.

Quanto às demonstrações contábeis serem livres de qualquer tipo de erro ou fraude, aproximadamente 74% dos entrevistados acreditam que os auditores oferecem essa segurança, enquanto apenas 56% dos auditores concordam com a proposição. O grupo de beneficiários também concordou em cerca de 95% que um trabalho de auditoria independente é assegurar rigor e legitimidade aos registros contábeis, proposição que teve significativa discrepância de concordância dos auditores, aproximadamente 50%. Com esses dados os autores concluíram que existe uma diferença de expectativa em auditoria em relação ao seu objetivo e papel entre os auditores chineses e os beneficiários das demonstrações contábeis.

Sobre a obrigação dos auditores detectarem erros e fraudes, encontramos os resultados mais divergentes entre os grupos. Quanto ao fato da alta administração da empresa auditada ser a principal responsável sobre a veracidade e confiabilidade das demonstrações contábeis, 59% dos beneficiários concordaram com a proposição, contrastando com os 90% dos auditores. Além disso, cerca de 85% dos beneficiários das demonstrações contábeis acreditam que os auditores independentes deveriam ser responsáveis por detectar e relatar erros e fraudes, índice bem diferente do grupo dos auditores, com aproximadamente 40%.

Um alto grau de independência dos auditores nas empresas auditadas é vista como fundamental para ambos os grupos respondentes, assim como a necessidade de aperfeiçoar esse quesito cada vez mais, já que os beneficiários das demonstrações contábeis queixam-se do nível atual. A diferença verificada entre os grupos em relação à independência decorre da influência do governo sobre as auditorias independentes. Aproximadamente 90% dos usuários acreditam que a interferência tem um efeito negativo sobre a credibilidade dos relatórios de auditoria, enquanto o índice dos auditores que concordam com essa proposição é de cerca de 70%.

A liberalização dos serviços de auditoria independente para auditores estrangeiros tem o apoio de ambos os grupos. Os entrevistados concordaram que a entrada de contabilistas

estrangeiros aumentaria a concorrência e poderia ajudar a melhorar a qualidade dos serviços das empresas de auditoria na China.

A conclusão do estudo para Jun Lin (2004) é que a pesquisa demonstra que os beneficiários da auditoria e auditores chineses concordam que a função de auditoria independente aumenta a veracidade e confiabilidade nas demonstrações contábeis e desempenham um papel positivo na economia chinesa. Além disso, os respondentes exigiram a melhoria da independência do auditor e da liberalização dos serviços de contabilidade pública para contadores estrangeiros.

No entanto, o estudo no país constatou que existe uma diferença de expectativa em relação aos objetivos da auditoria, obrigação do auditor em detectar fraudes, bem como a influência do governo sobre a credibilidade dos serviços de auditoria. As diferentes percepções entre os beneficiários de auditoria chinesas e os auditores poderiam ser atribuídas a um cenário único institucional da China. Em uma economia dominada pela propriedade estatal e controles governamentais, a função de auditoria é inevitavelmente sujeita a intervenção do governo e é utilizada, principalmente, para verificar o cumprimento de leis e regulamentos.

Intervenção do governo nas práticas de auditoria independente deve ser reduzida, assim como a liberalização dos mercados de contabilidade devem ser aceleradas. Tais medidas são percebidas pela maioria dos entrevistados da pesquisa como um progresso para uma possível melhoria nos serviços de auditoria.

Jun Lin (2004) também ressalta que uma taxa de resposta geral de 25% do questionário não é muito satisfatória, e conseqüentemente, pode ter afetado a validade da análise de dados, sendo necessária cautela ao fazer inferências a partir dos resultados do estudo no país.

### **3.7 Dinamarca**

De acordo com o estudo de Hojskov (1998) realizado na Dinamarca, os auditores independentes baseiam-se nas orientações do ISA, em uma de suas normas, requer que os auditores planejem e executem os serviços de auditoria independente com o objetivo de obter segurança razoável sobre as demonstrações contábeis, ou seja, isentá-las de distorções materialmente relevantes.



Hojskov (1998) entende que os usuários das demonstrações contábeis estão sujeitos ao nível de materialidade<sup>12</sup> proposta pelos auditores independentes, e desta maneira, um erro ou omissão relevante para o usuário pode ser irrelevante para o auditor, desencadeando uma diferença de expectativa em relação ao resultado de seus trabalhos.

A partir dessa análise, Hojskov (1998) realizou pesquisa para verificar se o nível de materialidade do grupo de auditores independentes estava no mesmo nível do grupo de analistas financeiros, pois conforme afirmação do autor, os auditores definem o nível de materialidade a todo o momento em nome dos usuários das demonstrações contábeis.

Participaram dessa pesquisa na Dinamarca treze analistas financeiros e onze auditores. Os analistas possuíam em média seis anos de atuação na área enquanto os auditores tinham cerca de vinte e quatro anos de experiência.

As demonstrações contábeis como ferramenta de tomada de decisão para analistas financeiros alcançou a preferência de 64% dos entrevistados quando comparadas a outras ferramentas de decisão.

Para seu estudo, Hojskov (1998) escolheu quatro empresas de capital aberto que são conhecidas por todos os participantes da pesquisa e apresentavam características distintas tanto em relação ao negócio da empresa quanto às perspectivas econômicas financeiras em relação ao futuro. A partir disso foram calculados os níveis de materialidade das empresas por todos os métodos possíveis descritos no AICPA, assim como os erros toleráveis. Em seguida, foi inserido um erro de superavaliação e subavaliação nas quatro empresas para que os participantes pudessem opinar se o erro era material, imaterial ou estavam em dúvida.

Em relação à materialidade, Hojskov (1998) apurou que a média do nível de materialidade verificada pelos analistas financeiros era quase a metade da média da materialidade dos auditores. Houve também uma grande discrepância no valor da materialidade pelo grupo de auditores, demonstrando que o cálculo foi realizado de maneiras distintas. A conclusão do autor é que cada um dos dois grupos no país, não tem conhecimento do nível de materialidade do outro grupo, sendo um conceito muito individual, específico e relativo.

---

12 Materialidade para execução da auditoria significa o valor ou valores fixados pelo auditor, inferiores ao considerado relevante para as demonstrações contábeis como um todo, para adequadamente reduzir a um nível baixo a probabilidade de que as distorções não corrigidas e não detectadas em conjunto, excedam a materialidade para as demonstrações contábeis como um todo. Se aplicável, materialidade para execução da auditoria refere-se, também, ao valor ou valores fixados pelo auditor inferiores ao nível ou níveis de materialidade para classes específicas de transações, saldos contábeis ou divulgações. (CFC N°. 1.233. p. 3, 2009).

Como proposta de solução, Hojskov (1998) orienta para a divulgação do nível de materialidade na carta de representação e no relatório de auditoria, o que representaria informações sobre a precisão do trabalho e possibilitaria o ajuste das expectativas irreais sobre o trabalho dos auditores por parte dos usuários das demonstrações contábeis. Além disso, essa informação possibilitaria um ajuste, através de diálogo, sobre orientações a serem tomadas em auditorias futuras.

Para corroborar seu estudo Hojskov (1998), é mencionado outro estudo, esse realizado por Fisher (1990) nos EUA, que investigou o efeito de divulgação da materialidade pelos auditores em um mercado experimental, e concluiu que a informação sobre os níveis de materialidade é relevante para todas as partes envolvidas, proporcionando um mercado mais eficiente.

Hojskov (1998) também conclui que a grande vantagem para o auditor independente é que ele não poderia mais ser responsabilizado por distorções abaixo do nível da materialidade, uma vez que é de conhecimento do público interessado pelas demonstrações contábeis o valor o trabalho está sendo realizado. O autor ainda esclarece que isso não torna a auditoria isenta de erros, uma vez que ainda há os riscos inerentes de auditoria.

Por fim, o estudo demonstra que ainda há um longo caminho a ser percorrido para eliminar e até mesmo reduzir às diferenças de expectativas de auditoria na Dinamarca, entretanto, a divulgação da materialidade divulgada pelos auditores poderia reduzir esse fenômeno.

### **3.8 Egito**

Aly (2001) realizou estudo onde foi constada uma forte presença da diferença de expectativas com relação à auditoria no Egito e concluiu que não havia um padrão em relação à atuação dos auditores independentes. A partir dessa conclusão, Wahdan et al (2006) focaram sua pesquisa em investigar os motivos que levavam a essa diferença de padrão na profissão no país, que desencadeava em processos e julgamentos distintos a cerca das mesmas demonstrações contábeis.

Wahdan et al (2006) indicam que a partir da década de 1970, o país introduziu a política de liberalização da economia nacional e iniciou várias melhorias nas práticas e padrões de contabilidade. Esse desenvolvimento veio acompanhado de um aumento de

concorrência entre as empresas de auditoria independente, redução das taxas de cobradas por estas empresas e uma crescente pressão para aumentar a eficiência das auditorias sem diminuir a eficácia.

A *Egyptian Society Accountants and Auditors*<sup>13</sup> (ESSA) não exige a educação continuada de seus membros, sendo o grupo dividido em quem possui doutorado e mais de dois anos de docência universitária, que nesse caso tem a permissão de atuar como auditor nos mais altos níveis requeridos pela profissão no país, e os graduados em contabilidade que ingressaram nessa área de atuação imediatamente após a formatura. Como resultado, a maioria dos auditores (que não possuem a titulação de doutorado) sofre com a falta do conhecimento moderno na área, experiência e especialização.

O estudo também informa que não há dúvidas que o uso da tecnologia da informação no processamento de dados contábeis está complicando o ambiente de negócios das empresas de auditoria independente. As empresas multinacionais de auditoria possuem capacidade de fornecer serviços de alta qualidade, seguindo as normas internacionais de auditoria. Já as empresas de pequeno porte, carecem de tecnologia adequada, utilizando o ambiente de informática em paralelo com a auditoria manual.

Outra prática verificada no estudo que pode comprometer a independência do auditor é a ocorrência de convites para que assistam as reuniões com a diretoria das empresas auditadas, pois no final de cada reunião, recebem uma gratificação por sua participação como membro.

Conforme verificado no estudo de Porter (1993), um dos fatores que geram a diferença de expectativa em auditoria são normas contábeis deficientes. No mesmo estudo foram detectados três problemas de não conformidade com as normas contábeis egípcias.

Primeiramente, a falta de conhecimento, orientação e aplicação das normas internacionais na prática de auditoria no país. Wahdan et al (2006) também acreditam que embora algumas empresas de auditoria independente apresentem profissionais qualificados, a acentuada demanda por serviços com poucos auditores com adequada qualificação, pode afetar negativamente a qualidade do serviço de auditoria prestado e, conseqüente, resultar em não conformidade com as normas de contabilidade e auditoria.

Em seguida, o estudo indica que a qualidade do processo de auditoria pode ser influenciada pelo desejo das empresas de auditoria independente em reter o cliente, e para

---

13 Sociedade Egípcia de Contadores e Auditores.

isto, ceder aos desejos da alta gerência (contratante) em opinar de forma positiva no seu parecer, mesmo que este comportamento seja contra a ética profissional. Os dois grupos concordam que tal prática promove um impacto negativo para a profissão, mas o grupo com maior grau de instrução mostrou-se mais preocupado no desafio de combater a falta de ética na profissão.

E por fim, a falta de mecanismos de controle para impor sanções aos contadores e auditores independentes que falham na aplicação das normas contábeis e de auditoria.

A conclusão da pesquisa é que apesar de grandes esforços para cumprir as normas de contabilidade e auditoria no Egito, ainda existe uma diferença entre a prática e as normas de auditoria e contabilidade do país. É também de notar que a falta de qualificação daqueles que preparam e auditam as demonstrações contábeis, são consideradas umas das principais razões para a falta no cumprimento destas normas.

### **3.9 Holanda**

Diferença de desempenho esperado pela alta administração das empresas, banqueiros e auditores também foram encontradas em várias atribuições do estudo de Hassink (2009) realizado na Holanda.

Em relação a detecção de fraudes, a administração das empresa espera que os auditores independentes realizem uma verificação de forma minuciosa, independentemente do tipo de fraude. No entanto, auditores independentes entendem que a sua responsabilidade em investigar fraudes imateriais é um pouco menor.

De maneira inversa, quando há a ocorrência de fraude ou erro material e a empresa auditada de alguma forma recusa a corrigir o problema encontrado, os auditores acreditam possuir uma forte tendência a declinar do serviço, situação que a administração e banqueiros não entende como tão simples o processo de recusa dos auditores.

Em seguida, o estudo verificou a relação de padrões deficientes, que indica as tarefas que não são de responsabilidade dos auditores, conforme normas de auditoria, mas que a sociedade espera que sejam de suas atribuições.

Normas de auditoria exigem que os auditores notifiquem a agência central de relatórios, conforme solicitação do *Besluit toezicht accountants organisaties*<sup>14</sup> (BTA), que requer a notificação quando o cliente de auditoria falha em reparar fraude ou erro verificado. Entretanto, em relação a fraude que não seja material, auditores acreditam que não seja necessário o envio de informações, fato que possui opinião contrária da alta administração e banqueiros.

Já em relação à diferença de razoabilidade, a alta administração possui expectativas não razoáveis sobre o trabalho de auditoria quando se trata de detectar fraudes. Eles entendem que os auditores devem detectar fraudes mesmo que não sejam materiais, o que não é compartilhado pelo grupo que realiza o trabalho, que também entende que este seria um processo que não teria uma relação custo/benefício satisfatória.

No que diz respeito ao conluio, os contratantes entendem que auditor independente deve detectar a prática, mesmo sendo realizada por mais de uma pessoa com o objetivo de burlar os sistemas de controle interno desenhado pela empresa (que servem como principal ferramenta de detecção de fraudes dos auditores).

Por fim, o estudo propôs dividir os usuários dos relatórios contábeis em dois grupos (banqueiros e alta administração) e analisar a diferença de expectativas entre eles. Embora as respostas seguissem a mesma tendência, em relação ao primeiro grupo as expectativas foram sempre maiores, uma vez que estes demonstraram nas respostas um maior desconhecimento das normas de auditoria, assim como estão mais distantes do processo de auditoria.

Como proposta para a solução dos problemas relatados pelo autor, é sugerido treinamento extra para os auditores com objetivo de melhorar a consciência dos seus deveres, uma vez que não parecem estar cientes de suas obrigações profissionais em investigar cada suspeita de fraude, assim como compartilhar com colegas ou consultar o departamento técnico em caso de dúvidas. A extensão do trabalho de auditoria no que diz respeito a comunicar a agência central de relatórios mesmo em caso de fraudes imateriais assim como fornecer com mais clareza o alcance e possibilidades dos serviços de auditoria também é sugerido.

---

14 Decreto sobre a supervisão de firmas de auditoria.

## 1.10 Irã e Índia

Mahadevaswamy e Salehi (2008) realizaram estudo comparativo entre a Índia e o Irã com o objetivo de verificar a existência de diferenças de expectativas em auditoria entre os auditores e os investidores nos países, assim como analisar a magnitude da responsabilidade do auditor independente.

Na Índia foram escolhidos 950 respondentes sendo 300 auditores inscritos no *Southern India Regional Committee*<sup>15</sup> (SIRC), e 650 investidores atuantes na *Bangalore Stock Exchange* (BSE), que seria a bolsa de valores com os negócios mais relevantes no país. Dos questionários enviados, houve um índice de resposta de aproximadamente 24%.

No Irã, a pesquisa ocorreu na capital do país, Teerã, e teve como instrumento o mesmo questionário enviado para Índia, só que para 1.200 respondentes, dos quais metade eram auditores registrados na *Iranian Auditing Organization*<sup>16</sup> (IAO) e a outra metade formada por investidores, tendo uma taxa de resposta de aproximadamente 37%.

As perguntas contidas nos questionários tinham como objetivo verificar a percepção de ambos os grupos sobre a responsabilidade pela continuidade operacional da empresa, a responsabilidade sobre fraudes e erros e sobre as normas de auditoria.

Quanto aos resultados, verificou-se que os auditores da Índia e do Irã apresentaram similaridade nas respostas, o mesmo acontecendo com os investidores dos dois países.

Em relação ao conteúdo das respostas, a pesquisa demonstrou similaridade com estudos realizados anteriormente, em que os investidores entendiam como responsabilidade dos auditores informarem os usuários das demonstrações contábeis sobre a continuidade operacional da empresa auditada e oferecer segurança absoluta em relação a fraudes e erros. O desconhecimento sobre as normas de auditoria também foram encontradas no estudo.

Os auditores independentes dos países onde ocorreram as pesquisas, por sua vez, demonstraram que a principal preocupação das empresas de auditoria é atender as normas de auditoria, independente da necessidade ou desejo dos usuários das demonstrações contábeis. Além disso reconheceram a existência de uma diferença de expectativa do trabalho realizado para o trabalho esperado por esses usuários.

---

<sup>15</sup> Instituto dos auditores independentes da Índia.

<sup>16</sup> Organização Iraniana de auditoria.

A conclusão de Mahadevaswamy e Salehi (2008) é de que existem diferenças de expectativas em auditoria nos países pesquisados assim como as diferenças encontradas eram bem similares a estudos anteriormente realizados. Sendo assim, os autores acreditam que ações para reduzir a diferença de expectativa num país, possivelmente poderiam ser replicadas para outros.

### **1.11 Jordânia**

A pesquisa realizada por Ahmed e Reddy (2011) na Jordânia buscou, investigar por meio de questionários enviados para um grupo de cerca de 280 pessoas divididas entre auditores independentes, usuários das demonstrações contábeis e contadores (que realizavam a preparações das demonstrações contábeis):

- A ocorrência de diferenças de expectativas sobre o trabalho da auditoria independente no país e o que é esperado deste trabalho pelos usuários das demonstrações contábeis.
- Se a independência do auditor alcançava os níveis de independência esperada pelos usuários das demonstrações contábeis.
- Se a descoberta de fraude era reportada de forma a suprir os desejos do público geral.
- A capacidade do auditor em realizar avaliações sobre a continuidade das operações na empresa auditada.
- Nos relatórios contábeis das empresas auditadas, a responsabilidade do auditor independente pelas informações divulgadas.

Segundo Ahmed e Reddy (2011), a investigação proposta deve-se ao fato do crescimento de processos contra as empresas de auditoria independente, resultando num enfraquecimento da confiança na profissão no país.

Dessa forma, identificar a responsabilidade do auditor em resposta às expectativas dos usuários, assim como propor soluções, poderia ajudar e reduzir sua exposição e reforçar a confiança da sociedade sobre o seu desempenho no país.

Assim, os questionários enviados possuíam perguntas sobre os componentes mais importantes de acordo com a diferença de expectativas em auditoria (relação ao papel do auditor na detecção de fraudes, o escopo da responsabilidade dos auditores com terceiros, avaliação da natureza do trabalho da auditoria, independência do auditor e aspectos relacionados à gestão do trabalho de auditoria).

De acordo com os problemas de diferenças de expectativas em auditoria sugeridas por Porter (1993), o resultado da pesquisa apontou que 16% dos respondentes acreditam que esse fenômeno é decorrente de desempenho deficiente. Já expectativas não razoáveis representaram 34%, e o maior problema diagnosticado pelo grupo investigado, representando 50% das respostas, diz respeito a padrões deficientes.

Com relação à independência, cerca de 82% dos entrevistados acreditam que se as empresas de auditoria independente aplicassem as normas do IFAC antes de aceitar ou continuar um processo de auditoria, sua independência estaria resguardada.

De forma geral, os grupos de entrevistados chegaram a um consenso que é possível obter segurança razoável em relação à descoberta de fraude nos relatórios contábeis se foram adotados os procedimentos contidos na norma internacional ISA 240 e a norma de auditoria SAS EUA nº 99. Os procedimentos fundamentais seriam o elevado grau de ceticismo no planejamento e no andamento do serviço de auditoria, realização de reuniões entre os colaboradores envolvidos no processo de auditoria para discutir as possibilidades de fraude e possuir membros com experiência suficiente para realizar auditorias de alto risco.

Caso todos os procedimentos de auditoria contidos na ISA 570 fossem aplicadas na empresa auditada, cerca de 86% dos entrevistados acreditam que o relatório de auditoria alcançaria uma resposta razoável aos usuários das demonstrações contábeis no que diz respeito a capacidade de continuidade das operações.

Existe um consenso entre 86% dos entrevistados de que é requisito dos auditores independentes a verificação da aplicação das leis e normas contábeis e assim é corroborada através do relatório de auditoria, sendo o responsável em caso de dano aos usuários das demonstrações contábeis. Entretanto, a responsabilidade em caso de erro ou fraude dos contadores (responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis) e auditores na Jordânia não está claramente demonstrada em suas leis e normas contábeis.

Além dos resultados encontrados para a investigação proposta no estudo, Ahmed & Reddy (2011) fizeram algumas recomendações adicionais:



Verificar se o auditor independente presta algum outro tipo de serviço para o cliente auditado, o que pode comprometer sua independência.

Desenvolver programas educacionais para informar aos usuários das demonstrações contábeis sobre a natureza, alcance e responsabilidade, com o objetivo de reduzir suas expectativas.

Realizar seminários para os profissionais de auditoria independente a fim de informar as principais discussões na área e informar o ponto de vistas de terceiros sobre a sua atuação.

Coordenação entre as organizações legislativas, profissionais e educacionais com o objetivo de desenvolver e aplicar padrões de normas contábeis eficientes.

### **3.12 Líbia**

A história da organização da profissão contábil no país é recente, com cerca de 30 anos, e conforme o estudo de Elderragi (2008), nenhum grande esforço foi realizado pela *Libyan Accountants and Auditors Associations*<sup>17</sup> (LAAA) para regularizar a profissão. Além disso, os resultados encontrados demonstram que o auditor independente na Líbia sofre com uma grave falta de desenvolvimento na legislação e padrões em relação às normas de auditoria contábil, fato derivado de sua situação econômica, do seu sistema socialista, das sanções internacionais e isolamento do país e do predomínio do setor público em oposição ao privado.

O nível de profissionalismo dos auditores independentes é abaixo do nível razoável quando comparado aos dos países ocidentais. Os resultados indicaram que alguns profissionais não possuem competências adequadas porque receberam as suas licenças no início dos anos 1970, quando a economia da Líbia começou a crescer e o país necessitava de um grande número de contabilistas, necessidade que o governo resolveu concedendo licenças para exercício da profissão para quem não possuía os requisitos necessários para qualificação como auditor independente. Em muitos casos, o auditor não possui nem escritório, sendo sua

---

17 Associação dos Contadores e Auditores da Líbia

residência o endereço onde pratica suas atividades, o que o permitia operar de forma mais econômica.

Quanto ao mercado de auditoria independente no país, baseia-se principalmente nas relações sociais ao invés das qualificações técnicas, tornando possível a sustentabilidade desses profissionais sem a devida competência técnica no mercado.

Em relação aos relatórios de auditoria emitidos no país, verifica-se no estudo que há diferentes formatos e conteúdos, contrastando com a necessidade de uniformidade, conforme requerida pelos padrões internacionais auditoria. Adicionalmente os entrevistados do estudo relataram que a principal característica que está presente nessa diversidade de relatórios é a dificuldade de entendimento nas informações, além das informações serem evasivas. Os usuários desses relatórios também acreditam que os auditores devem examinar todas as contas de forma integral, para garantir a precisão dos saldos publicados nos relatórios contábeis.

No que diz respeito à tempestividade dos relatórios de auditoria, foi verificado que as datas de finalização dos trabalhos é bem superior a data base do relatório. Isto ocorre devido ao fato de que algumas empresas são incapazes de preparar as suas demonstrações contábeis ao final de cada exercício financeiro, na maior parte dos casos verificados, empresas públicas. Portanto, as datas fornecidas nestes relatórios são retroativa, sendo datado em um momento anterior à conclusão da auditoria real.

Em relação à capacidade das empresas auditadas continuarem com suas operações, os auditores desse país acreditam que não são de suas responsabilidades a asseguarção do desempenho da gestão da empresa, fato que a maioria dos entrevistados confere como atribuição da auditoria independente.

Além dos serviços de auditoria, os auditores independentes muitas vezes por terem um elevado grau de conhecimento em contabilidade de alguns setores econômicos, sentem-se habilitados a prestar serviços de consultoria. No país acreditam que é seu dever fornecer serviços adicionais aos seus clientes. Entretanto, as normas internacionais de contabilidade não permitem que ambos os serviços sejam prestados pela mesma empresa por entender que afetaria a independência da empresa contratada. Contudo, não foi verificada na Líbia essa restrição, onde consultores e auditores de uma mesma empresa atuam em uma empresa contratante no mesmo exercício social tendo forte apoio dos clientes, que acreditam ser uma boa oportunidade, já que os serviços serão prestados por quem já conhece o negócio da empresa, e conseqüentemente, quem supostamente poderia atender de melhor forma, além de conseguirem um preço melhor do que contratando duas empresas diferentes.

Já na esfera dos usuários das demonstrações contábeis, a referida prática é vista com receio devido ao possível conflito de interesses que possam surgir na empresa que disponibiliza os dois serviços, além de acreditar que a qualidade do serviço possa ser reduzida.

Quanto ao código de ética profissional, os resultados do estudo demonstraram que a sua ausência é um fator importante na contribuição na existência de diferenças de expectativas em auditoria. Na Líbia, houve por parte da LAAA a intenção de criação deste código, basicamente a partir da tradução do código de ética dos países ocidentais, fato esse que foi contestado pelos usuários das demonstrações contábeis, uma vez que os valores que esse povo espera aplicar em um código de ética é o do Islã, por ser uma região onde a religião possui forte influência na vida das pessoas e onde o país é considerado islâmico (quase 100% da população), o mais indicado seria utilizar um instrumento derivado da religião como padrão para os auditores independentes mulçumanos, pois acreditam que dessa forma poderia afetar o seu desempenho positivamente.

### **3.13 Malásia**

Lee, Ali e Gloeck (2009) também verificaram que os auditores encontram-se em crise na Malásia devido ao aumento das acusações e críticas por não corresponder às expectativas da sociedade. Esse problema não só afeta a referida classe como pode prejudicar os negócios em geral, visto que, segundo os autores, o auditor possui papel de facilitar os investimentos e desta maneira, a baixa performance pode afastar os investidores. Sendo assim, examinar a situação com objetivo de reduzir o número de críticas e acusações torna-se fundamental.

Em sua pesquisa, realizada em Kuala Lumpur, os autores entrevistaram pessoalmente um total de 35 pessoas divididas em grupos de auditores, contadores (auditados), usuários das demonstrações contábeis e reguladores da profissão contábil no país.

Com relação a expectativas irreais dos usuários, os resultados concluem que um grupo de entrevistados supõe que demonstrações contábeis auditadas são livres de qualquer erro ou fraude, uma vez que foram examinadas por auditores independentes. Além disso, devido aos acionistas estarem mais preocupados com riscos e lucros, os auditores deveriam dar garantias de que a empresa auditada terá continuidade operacional, sendo considerada negligência da

classe a possibilidade de falência da empresa após a emissão de um parecer limpo<sup>18</sup>. É desejo dos usuários das demonstrações contábeis que os auditores independentes informem as autoridades reguladoras sob qualquer evidencia de fraude.

Por outro lado, o grupo de auditores no país alegou que a detecção de erros e fraudes esperadas, assim como a comunicação de fraude desejada pelos demais grupos estão além do escopo do trabalho de uma auditoria independente.

De acordo com a classe, o tempo limitado para a execução do trabalho em campo faz com que a ênfase do serviço recaia sob o que é exigido pelas normas de auditoria na Malásia, onde a detecção de fraudes e erros não está inclusa. A omissão ou pouca atenção a este processo é justificada pelo valor da taxa de auditoria, que segundo o grupo é baixa, e conseqüentemente, faz com que o trabalho recaia somente ao que é necessário, uma vez que assim como prestadores de serviços em geral, auditoria independente também é um negócio que visa lucro.

Os auditores independentes também explanaram o fato de não possuírem conhecimento necessário acerca de questionar a autenticidade de documentos. Além disso, devido ao avanço tecnológico e o fato da auditoria ser baseada em amostragem faz com que os auditores independentes não tenham a competência técnica para isentar as demonstrações contábeis de fraudes e erros.

O fato de haver vários contadores (responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis) que já atuaram como auditor independente, faz com que o grupo responsável por encontrar algum erro ou fraude acreditar que suas técnicas poderão ser superadas, caso haja intenção.

Quanto à comunicação sobre qualquer indício de fraude à agências reguladoras, o grupo respondeu que tal fato apenas ajudaria a empresa a se resguardar em caso positivo. Caso negativo, esse procedimento causaria uma distancia entre o cliente (empresa auditada) e o prestador de serviço, além de denegrir a imagem da empresa perante o mercado, o que pode causar danos graves e permanentes ao negócio.

O trabalho dos auditores independente no país também foi considerado mal executado. Segundo as respostas isso se deve:

---

18 Parecer limpo ou conforme as normas brasileiras “Opinião não modificada”, significa que “é a opinião expressa pelo auditor quando ele conclui que as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável à empresa.” (NBC TA 700, p. 5; CFC Nº 1.231 de 27/11/2009).

- Ao processo de nomeação dos auditores na Malásia
- Cobrança de baixos honorários de auditoria
- Concorrência do capital humano (disputa por talentos)
- Avaliação retrospectiva do desempenho dos auditores

Sobre a questão da cobrança de baixos honorários ao serviço de auditoria independente, tem sido a principal problema em relação a qualidade na execução de um trabalho de auditoria independente. A pesquisa aponta que embora a *Malaysian Institute of Accountant*<sup>19</sup> (MIA) tenha fornecido diretrizes para auditoria em relação aos preços dos serviços, tais diretrizes não foram praticadas pela maioria das empresas de auditoria independente devido à ausência de fiscalização por parte da MIA.

Como resultado, a guerra de preços existente entre as empresas de auditoria independente, faz com que para garantir a margem de lucro necessária de um escritório de auditoria e para manter-se competitiva no setor, os auditores estão predispostos a reduzir os procedimentos de auditoria a fim de reduzir os custos de auditoria. Essa manobra de reduzir o custo (e conseqüentemente a qualidade) é apontada pela pesquisa como possível devido às empresas auditadas não estarem preocupadas com a qualidade e sim com a opinião final, além disso, é citado que os clientes não possuem meios de avaliar a qualidade do serviço prestado.

O capital humano é ativo mais importante e essencial no ramo de auditoria independente, sendo um grande desafio do setor em reter o pessoal. Conforme o estudo realizado no país, as empresas de auditoria independente na Malásia apresentaram grandes dificuldades no recrutamento de pessoal qualificado, uma vez que são oferecidos salários até cinco vezes maiores em países vizinhos. Na década anterior essa escassez e discrepância de salários atingiam apenas os gerentes e diretores, sendo atualmente verificado até em relação a profissionais em início de carreira. Além disso, a profissão carece de atrativos para os jovens universitários no país devido às longas jornadas diárias de trabalho.

Assim, os auditores da Malásia confirmam a fuga de cérebros para países vizinhos e que provavelmente a qualidade da auditoria seja afetada, uma vez que cada vez mais são encontrados profissionais inexperientes e sem a qualificação necessária de acordo com as atribuições dos cargos.

---

<sup>19</sup> Instituto dos Contadores da Malásia.

Quando o resultado da pesquisa menciona como aspecto redutor do desempenho do auditor independente uma avaliação retrospectiva, significa que os auditores acreditam que a profissão é injustiçada devido à existência de uma pequena quantidade de escândalos envolvendo empresas de auditoria independente quando comparada à quantidade de casos positivos.

Sobre a legislação deficiente, a pesquisa sugere que o papel do auditor independente é mutável à medida que eventos críticos como escândalos de grandes corporações, vereditos de tribunais e desenvolvimento tecnológico influenciam a expectativa da sociedade quanto à função do auditor. Entretanto, a resposta da profissão não acompanha o ritmo desejado, ocorrendo uma defasagem natural e inevitável de tempo.

De uma maneira geral, como recomendação para a redução da diferença de expectativas em auditoria no país, Lee, Ali e Gloeck (2009) sugerem:

- Para o público em geral: Seminários gratuitos oferecidos pelo MIA com objetivo de apresentar a função de auditoria para o público e divulgação em jornais para explicar a natureza e alcance de uma auditoria.
- Para as empresas auditadas: Carta de compromisso<sup>20</sup> adequada e revisada pela MIA, ajudando a melhorar a comunicação entre as partes.
- Para os acionistas: Promover diálogos na assembleia geral ordinária com objetivos de dirimir dúvidas e informar o alcance e natureza da auditoria independente.
- Criação de uma agência reguladora independente do governo para supervisionar a regulamentação da profissão no país, com objetivo de aumentar a eficácia da profissão e superar os problemas de nomeação de auditores independentes na Malásia, assim como verificar os honorários cobrados pelas empresas de auditoria. Essa agência reguladora também seria responsável por verificar se os auditores estão cumprindo os requisitos de independência da profissão, monitoramento da qualidade dos serviços e oferecer gratuitamente programas de desenvolvimento profissional.

---

20 Carta de compromisso ou conforme as normas brasileiras representação formal que “ é uma declaração escrita pela administração, fornecida ao auditor, para confirmar certos assuntos ou suportar outra evidência de auditoria. Representações formais, neste contexto, não incluem as demonstrações contábeis, as afirmações nelas contidas ou livros e registros comprobatórios. Pag.2 NBC TA 580 CFC Nº 1.231 DE 27.11.2009.

### 3.14 Nigéria

Assim como em outros países, os auditores independentes da Nigéria estão sob intensa pressão devido ao aumento de expectativa do público em geral, principalmente em relação aos últimos escândalos contábeis que tiveram repercussão mundial (Enron, WorldCom, Parmalat etc.). O país segue as normas aprovadas pela *Nigerian Accounting Standards Board* (NASB) que estão em consonância com o SAS.

Adeyeme e Uadiale (2011) verificaram a existência de diferenças de expectativas em auditoria em Lagos, estado da Nigéria, avaliando as percepções dos auditores independentes, corretores da bolsa de valores, investidores, administração das empresas auditadas e contadores (responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis). Os autores tinham como objetivo investigar a percepção dos grupos entrevistados, a respeito dos deveres e responsabilidades dos auditores independentes, assim como verificar a expectativa em termos de qualidade e utilidade das demonstrações contábeis e do relatório de auditoria, como meio de comunicação entre auditores e usuários das demonstrações contábeis.

Um total de 40 questionários foi enviado para cada grupo, perfazendo um total de 200 questionários, alcançando um índice de retorno de 81%.

Como resultado, a pesquisa revela claramente a existência de diferenças de expectativas em auditoria no país. Os entrevistados também foram da opinião que as atribuições e responsabilidades dos auditores independentes não são claramente definidas além de inadequadas, e necessitavam ser expandidas com o objetivo de serem mais úteis aos investidores.

A maior discrepância nas diferenças de expectativas em auditoria foi encontrado em questões relacionadas à detecção de erros e fraudes, onde o alcance de auditoria era muito limitado, segundo os respondentes.

Como recomendação para eliminar ou reduzir essas diferenças de expectativas em auditoria, Adeyeme e Uadiale (2011) sugerem:

- Os deveres existentes e responsabilidades dos auditores independentes devem ser definidos com clareza e ampliados para incluir a detecção de fraudes.
- Os usuários de demonstrações contábeis devem ser educados sobre os objetivos, natureza, funções e responsabilidades de uma auditoria.

- Implementação de um controle de qualidade em empresas de auditoria, através de um órgão regulador, com objetivo de assegurar um desempenho de qualidade dos auditores, permitindo a manutenção da confiança dos investidores.

### 3.15 Portugal

No seu entendimento, Heliodoro (2009) destaca como principais fatores que contribuem para a diferença de expectativas na auditoria no país são:

- A redação do relatório de auditoria: A autora entende que esses relatórios possuem uma linguagem excessivamente técnica, onde os utilizadores da informação não entendem com clareza a informação apresentada, assim como o nível de garantia fornecido.
- A responsabilidade do trabalho do auditor não é explicada: O qual descreve que as expectativas sobre o trabalho realizado pelo auditor independente não se adapta ao conteúdo legal da profissão.

Assim, propões as seguintes soluções com objetivo de reduzir essa diferença de expectativa em auditoria:

- Desenvolvimento de políticas educativas na parte financeira e de auditoria, ou seja, dar conhecimento aos usuários das demonstrações contábeis e fazer com que a redação do relatório da auditoria independente seja entendida por grande parte dos leitores.
- Alteração da estrutura do relatório de auditoria, de maneira a explicar o objetivo e natureza da auditoria independente, processo de trabalho e do auditor (critérios profissionais aplicados) e aplicação de linguagem menos técnica.

Ainda sobre o relatório de auditoria, Heliodoro (2008) citou sua pesquisa anterior, também realizada em Portugal, que tinha como objetivo verificar a percepção entre empresas auditadas e auditores sobre os serviços prestados pela auditoria. Desta maneira, foram enviados questionários com perguntas abrangendo responsabilidade, fraude e erros, continuidade, confiança, comunicação e análise do ambiente interno e externo.



O resultado revelou que os dois grupos concordam que o relatório de auditoria deveria evidenciar indícios de fraudes e irregularidades. Entretanto, foi verificado um desacordo em relação ao relatório informar sobre a viabilidade do negócio e da lucratividade da empresa auditada. Os dois grupos também se posicionaram a favor do relatório de auditoria incluir indicadores financeiros.

Dessa maneira, a conclusão de Heliodoro (2008) é de que os relatórios de auditoria deveriam incorporar informações financeiras de forma que suportaria a tomada de decisão por parte dos usuários das demonstrações contábeis.

## 4 CONCLUSÃO

O objetivo do presente estudo foi verificar a similaridade das diferenças de expectativas entre o público geral e os auditores independentes no que diz respeito às demonstrações contábeis das empresas, assim como favorecer o entendimento das características dessa diferença e propostas para amenizar o distanciamento entre as duas partes.

Com base na análise de resultados, verificamos a existência de diferença de expectativas entre os auditores independentes e usuários das demonstrações contábeis em todos os países pesquisados.

Tanto os auditores independentes quanto os usuários das demonstrações contábeis têm consciência da existência dessas diferenças de expectativas, e dessa maneira, são de sua responsabilidade, assim como de interesse de ambos, que o trabalho de auditoria independente seja efetuado da melhor maneira possível, pois esse trabalho aumenta a confiança de investidores e possibilita um mercado mais eficiente.

As atribuições do auditor independente conforme as normas de auditoria, não são bem difundidas pelos usuários das demonstrações contábeis, gerando expectativas exageradas sobre o trabalho do auditor independente nos exames das demonstrações contábeis.

A detecção de fraudes e erros foi constatada em grande parte dos estudos como responsabilidade do auditor independente, enquanto as normas de auditoria direcionam essa atribuição para a administração das empresas.

Outro aspecto encontrado em diversos países foi a prestação do serviço de auditoria independente e consultoria executado por uma mesma empresa. A referida prática é vista principalmente pelos usuários das demonstrações contábeis como uma ameaça à independência do auditor independente, uma vez que em detrimento de maiores faturamentos, ele aceita realizar o trabalho de consultoria e, ocasionalmente, acaba influenciado pela administração das empresas, conforme corroborado em diversos países.

Além disso, de acordo com Torres (2011), as áreas de consultoria têm um peso cada vez maior na receita das firmas *Big Four*, obtendo um crescimento ano a ano superior ao da área de auditoria independente, sendo que na Deloitte, já representa 60% do seu faturamento. A preocupação com o crescimento da consultoria em empresas que nasceram focadas em

auditoria é grande, devido ao conflito de interesses, e levou a União Europeia a estudar a separação completa das áreas.

Relatório de auditoria foi encarado de difícil compreensão pelos usuários das demonstrações contábeis. Partindo do pressuposto que o referido relatório é uma importante ferramenta de decisão para os investidores, conclui-se que uma mudança ou um maior esclarecimento na divulgação deste torna-se necessária. Corroborando com a pesquisa, Aubin (2011) publicou que o *International Accounting Auditing Standards Board* (IAASB) concluiu que os usuários dão valor ao parágrafo em que consta opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis, mas o restante do texto não é útil como deveria ser.

Adicionalmente, os resultados do presente estudo demonstraram a insatisfação dos usuários das demonstrações contábeis com a opinião dos auditores sobre a continuidade das operações da empresa, inclusive culpando-os de não informar sobre os colapsos financeiros, principalmente ocorridos em 2008. Por sua vez, os auditores independentes argumentam não possuir as informações que permitiriam expressar uma opinião aos moldes requeridos pelos usuários das demonstrações contábeis, ou seja, uma verdade absoluta sobre o futuro da empresa.

O desconhecimento das normas de auditoria por parte dos usuários das demonstrações contábeis, e em alguns casos dos auditores independentes, só fazem aumentar as expectativas e o distanciamento entre eles. Dessa forma, em diversos estudos verificaram-se sugestões direcionadas a melhorar o conhecimento das normas de auditoria, de forma que foi observado que quanto maior a educação contábil, maior discernimento do trabalho a ser prestado assim como aumento da qualidade do serviço prestado.

Sobre a solicitação por parte dos usuários das demonstrações contábeis para que o auditor independente assegure que todas as informações contidas nas demonstrações contábeis são verdadeiras e corretas – em vez de divulgar que, apenas nos aspectos relevantes conforme as normas de auditoria – mesmo que para isso precise desembolsar uma quantia superior pelo serviço, a posição do IAASB, conforme publicado no jornal Valor Econômico, é de que não seria possível eliminar as incertezas e o trabalho levaria mais tempo, perdendo a tempestividade necessária, além de lembra que o auditor independente não tem o papel da polícia e não pode obrigar a administração a mostrar documentos secretos.

No Quadro 7 verifica-se os principais problemas encontrados, levando-se em conta a ocorrência em mais de um país.

<b>Principais problemas encontrados</b>	<b>Países</b>
Independência	África do Sul, Bélgica, China, Egito, Irã, Índia, Jordânia, Líbia e Malásia
Papel do auditor – Normas de Auditoria	África do Sul, Arábia Saudita, Bangladesh, Bélgica, Brasil, China, Dinamarca, Egito, Holanda, Irã, Índia, Jordânia, Líbia, Malásia, Nigéria e Portugal
Detecção de Fraudes	África do Sul, Arábia Saudita, Bangladesh, Bélgica, Brasil, China, Holanda, Jordânia, Malásia, Nigéria e Portugal
Continuidade	África do Sul, Bangladesh, Bélgica, Jordânia, Líbia e Portugal
Divulgação de fraudes para Agências Reguladoras	África do Sul, Holanda e Jordânia
Código de Ética	Arábia Saudita, Bélgica, Líbia
Intervenção do Estado	Arábia Saudita, China, Líbia
Qualificação dos auditores	Egito, Líbia e Malásia

Quadro 7: Principais problemas encontrados

Fonte: Elaborado pelo autor

No Quadro 8 verifica-se as soluções propostas, levando-se em conta a ocorrência em mais de um país.

<b>Principais soluções propostas</b>	<b>Países</b>
Proibição Consultoria/Auditoria	África do Sul e Jordânia
Educação para auditores e usuários das demonstrações contábeis	África do Sul, Arábia Saudita, Bangladesh, Bélgica, Brasil, Egito, Holanda, Jordânia, Líbia, Malásia, Nigéria e Portugal
Redução da intervenção do Governo	Arábia Saudita e China
Regulamentação da atividade	Egito, Holanda, Jordânia, Líbia, Malásia e Nigéria

Quadro 8: Soluções propostas

Fonte: Elaborado pelo autor

De maneira geral, devido à similaridade dos problemas apresentados nos países pesquisados, acreditamos que soluções propostas e que acarretem uma redução dessa diferença em determinado país poderão ser aplicadas em outros países e ter resultados também similares.

Atualmente, conforme publicado pelo jornal Valor Econômico (2011), O IAASB está estudando como poderia realizar uma mudança na forma dos relatórios de auditoria, de maneira que se torne mais amplo na comunicação e trabalho dos auditores. Além disto, estuda o modelo usado na França, onde os auditores independentes, além de examinarem e opinarem sobre as demonstrações contábeis, precisam justificar pontualmente, nota por nota, a avaliação e os testes efetuados nas contas mais sensíveis dos balanços, que envolvam estimativas ou julgamento profissional.

## REFERÊNCIAS

- ADEYEME S. B.; UADIALE O. M. An empirical investigation of the audit expectation gap in Nigeria. *African Journal of Business Management*, Lagos, n.5, p. 7964-7971. Disponível em: <<http://www.academicjournals.org/AJBM>>. Acesso em: 10 Nov. 2011.
- AHMED, S. H. M.; REDDY R. The audit expectation gap: an empirical study in Jordan. *International Journal of Research in Computer Application and Management*, Haryana: v.1, n.9, Nov, 2011.
- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. *Report of the national commission on fraudulent financial reporting* (Treadway Commission). New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1987.
- ALBUQUERQUE, K. S. L. S.; DIAS FILHO, J. M.; BRUNI, A. L. Um estudo empírico sobre a produção de legitimidade em auditoria e a expectation gap. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 10., 2010, São Paulo. *Anais...* São Paulo: FIPCAFI, 2010.
- ALMEIDA, B. J. M. Auditoria e sociedade: o dialogo necessário. *Revista de Contabilidade & Finanças*, São Paulo, n. 34, p. 80-96, jan./abr., 2004.
- ALMEIDA, M. C. *Auditoria: um curso moderno e completo*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- ALY, A.A. The Expectation Gap Regarding the Auditor's Role in the Society. *Journal of Accounting, Management, and Insurance*, Cairo University, v. 57, p. 49-85, 2001.
- ANDRADE, M. M. *Introdução à metodologia do trabalho científico*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. *NBR ISO 19011 : diretrizes para auditorias de sistema de gestão da qualidade e/ou ambiental*. Rio de Janeiro: ABNT, 2003. Disponível em: <<http://www.cefetsp.br/edu/jcaruso/apostilas/iso19011.pdf>>. Acesso em: 09 Jan. 2012
- AUDIN, D. Criticada, Deloitte pede mais ceticismo. *Valor Econômico*, 23, nov., 2011, Caderno Eu&S.A. p.D9.
- BEELDE, D.I.; COOPER, S.; LEYDENS, H. *Expectations of users of financial information with regard to the task carried out by auditor*. Disponível em: <[http://www.feb.ugent.be/nl/Ondz/wp/Papers/wp\\_99\\_75.pdf](http://www.feb.ugent.be/nl/Ondz/wp/Papers/wp_99_75.pdf)>. Acesso em: 13 out. 2011.
- BEUREN, I. M. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2003.
- BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N.; KELL, W.G. *Auditoria*. Tradução. Jose Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002.

CANADIAN INSTITUTE OF CHATERED ACCOUNTANT *Report of the Special Committee to examine the role of the audito*. Toronto: The Adams Committee; CICA, 1978.

\_\_\_\_\_. *Report of Commission to the study of public's expectation of audits*. Toronto: McDonald Commission; CICA, 1988.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (Brasil). Resolução CFC nº 1.203: *NBC TA 200 – Objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria*. Disponível em: <[http:// www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br)>. Acesso em: 10 Out. 2011.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº 1.233: *NBC TA 706 - Parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente*. Disponível em: <<http:// www.cfc.org.br>>. Acesso em: 09 Jan. 2012.

\_\_\_\_\_. Resolução CFC nº 1.207: *NBC TA 240 – Responsabilidade do auditor em relação a fraude*. Disponível em: <<http:// www.cfc.org.br>>. Acesso em: 12 out. 2011.

CHANDLER, R.; EDWARDS, J. Changing perceptions of the role of the company auditor: 1840-1940. *Accounting and Business Research*, Wales: n.23, p.443., 1993.

COHEN COMMISSION. *Statement of issues: scope and organization of the study of auditors' Responsibilities*. New York. AICPA. 1975.

\_\_\_\_\_. *Commission on Auditors' Responsibilities: Report, conclusions and recommendations*. New York. AICPA. 1978.

CREPALDI, S. A. *Auditoria Contábil: Teoria e Prática*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

DICKESEE, L. R. *Auditing: a practical manual for auditors*. London: Gee, 1902

ELDARRAGI, A. M. *An investigation into the audit expectation gap in Libya*. Austrália: University of Wollongong; School of Accounting and Finance, 2008

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

FISHER, M. H. The effects of reporting auditor materiality levels publicly, privately, or not at All in an Experimental Markets Setting: Auditing. *A Journal of Practice & Theory*. v. 9, 1990.

FOLHA DE SÃO PAULO. Deloitte ignorou rombo no banco de Silvio Santos. *Folha de São Paulo*, São Paulo, nov. 2010. Caderno Mercado. p.B3. Disponível em <<http://www1.folha.uol.com.br/mercado/831729-deloitte-ignorou-rombo-no-banco-de-silvio-santos.shtml>>. Acesso em: 16 set. 2011

FOWZIA, R. *An Empirical Study on Audit Expectation Gap: role of auditing education in Bangladesh*. Unpublished, 2010.

GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

- GLOECK, J.D.; DE JAGER, H. *The focus point of the audit expectation gap in the Republic of South Africa*. Working Paper, School of Accountancy: University of Pretoria, 1993.
- HASSINK, H. F.D.; BOLLEN L.H.; MEUWISSEN R.H.G.; VRIES. M.J. Corporate fraud and the audit expectations gap: A study among business managers. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Novo México, n.18, p. 85-100, 2009.
- HATHERLY, D.; INNES, J.; BROWN, T. The expanded audit report: An empirical investigation. *Accounting and Business Research*, Wales, n.21, p.311-319, 1991.
- HEALY, P. M. How management bonus plan affect reported earnings. *Accounting Today*, New York, n.16, CPE Program lesson, 1991
- HELIODORO, P. A. G. P. *Expectation Gap em Auditoria*, Setúbal: Instituto Politécnico de Setúbal, 2009.
- HOJSKOV, L. The Expectation Gap between Users' and Auditors' Materiality Judgements in Denmark. In: ASIAN PACIFIC INTERDISCIPLINARY RESEARCH IN ACCOUNTING CONFERENCE, 2, 1998, Japan. *Anais...* Japan: [s.n.],1998.
- HUDAIB, M.; HANIFFA, R. Locating audit expectations gap within a cultural context: the case of Saudi Arabia. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, v.16, p. 1-28, 2007.
- HUMPHREY, C; MOIZER, P; TURLEY, S. *The Audit Expectation Gap in the United Kingdom*. London :The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 1992.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control*. New York, 2010.
- JUN LIN, Z. Auditors responsibility and independence: Evidence from China. *Research in Accounting Regulation*, Massachusetts, v.17, jan. 2004, p. 167-190, 2004.
- JUND, S. *Auditoria: conceitos, normas técnicas e procedimentos: teoria e 600 questões: estilo ESAF,UNB e outros*. Rio de Janeiro: Campus, 2009.
- KOO, C.; SIM, H. On the role conflict of auditors in Korea. *Accounting Auditing & Accountability Journal*, Bingley, n.12, p 206-219, 1999.
- KNUTSON, P.H. In the public interest: is it enough?, *CPA Journal*, New York, v. 64, p.4-32, jan.1994.
- LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. *Fundamentos de metodologia científica*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- LEE, T.H.; ALI, A.M.; GLOECK J.D. The Audit Expectation Gap in Malaysia: An Investigation into its causes and remedies. *Southern African J. Accountability Audit*, Pretória, n. 9, p.57-88, 2009.

LIGGIO, C. The expectation gap: the accountant's Waterloo. *Journal of Contemporary Business*, Seattle, n.25, p.27-44, 1974.

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

MAHADEVASWAMY, G.H; SALEHI, M. audit expectation gap in auditor responsibilities. *International Journal of Business and Management*, Toronro, v.3, n. 11, 2008.

MACHADO, S. L. *Apreendendo com os erros alheios*. Disponível em: <<http://www.sergiomachado.com.br>>. Acesso em: 19 jan. 2011.

MILLS, S.; BETTNER, M. Ritual and conflict in the audit profession. *Critical Perspectives on Accounting*, Houston, v. 3, n. 2, p.185-200, Jun. 1992.

MOUSSALI, S. D.; GRAY, O.R.; KARAHAN, G. One hundred years of disappointed expectations: a quantitative content analysis of the auditor's responsibility to discover fraud traced through montgomery's auditing, 1912-1998. *Journal of Forensic & Investigative Accounting*, Louisiana, v. 3, Issue 3, 2011

OJO, M. Eliminating the audit expectation gap: myth or reality? *MPRA Paper*, University Library of Munich, v. 232, 2006.

OLIVEIRA, L. M.; DINIZ FILHO, A.; GOMES, M. B. *Curso Básico de Auditoria*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

OLIVEIRA, S. L. *Tratado de metodologia científica: projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses*. 2. ed. São Paulo: Pioneira, 2000.

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

\_\_\_\_\_.; GOWTHROPE, C. *Audit expectation-performance gap in the United Kingdom in 1999 and comparison with the gap in New Zealand in 1989 and 1999*. Edinburgh: Institute of Chartered Accountants of Scotland, 2004.

PRATT, M.J. The truth behind the small company audit debate. *The South African Chartered Accountant*, Cape Town, n.27 , p.237-241, Mai.,1981.

ROSÁRIO, E. D. *Relação entre Auditores Independentes e Auditados: um estudo de caso em uma entidade fechada de previdência complementar*. 2010. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Faculdade de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.

SANTOS, A.; GUEVARA, I. R. Contabilidade criativa e responsabilidade dos auditores. *Revista Contabilidade e finanças*. São Paulo, n.32, mai./ago., 2003.



SANTOS, L. A. A.; LEMES S. A Lei Sarbanes-Oxley: uma tentativa de recuperar a credibilidade do mercado de capitais norte-americano. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 2004, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2004. Disponível em: <[http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos12004/an\\_resumo.asp?cod\\_trabalho=299](http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos12004/an_resumo.asp?cod_trabalho=299)>. Acesso em: 27 dez. 2011.

SILVA, L. M. *O Problema da "Expectation Gap" e a fraude do Banco Panamericano*. 14, nov., 2011. Disponível em: <[linomartins.wordpress.com/2010/11/14/o-problema-da-%E2%80%9Cexpectation-gap%E2%80%9D-e-a-fraude-do-banco-panamericano/](http://linomartins.wordpress.com/2010/11/14/o-problema-da-%E2%80%9Cexpectation-gap%E2%80%9D-e-a-fraude-do-banco-panamericano/)>. Acesso em: 07 out. 2011.

SIKKA, P.; PUXTY, T.; WILLMOTT, H.; COOPER, C. Eliminating the Expectations Gap?: Chartered Association of Certified Accountants, *Research Report*, London, n.28, 1992.

SWIFT, T.; DANDO, N. From methods to ideologies: closing the assurance expectations gap in social and ethical accounting auditing and reporting. *Journal of Corporate Citizenship*, v.8, p.81-90, 2002.

TORRES, F. Auditores planejam mudança em parecer. *Valor Econômico*, jun., 2011. Caderno Eu&S.A., p.D7.

\_\_\_\_\_. Auditoria em conflito. *Valor Econômico*, out., 2011. Caderno Eu&S.A., p.D9.

UNITED STATES. SOX - *Sarbanes-Oxley Act of 2002*. Public Law. An act to protect investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws, and for other purposes. n. 107-204, 116 Stat. 745, 2002. Disponível em: <<http://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf>>. Acesso em: dezembro de 2011.

WAHDAN, M.A. et al. Auditing in Egypt: diagnoses and remedies by two groups. In: PARTNERS' CONFERENCE, 2<sup>nd</sup>, 2006, Maastricht. *Proceedings...* Maastricht: Maastricht School of Management, 2006.