**FUNDAÇÃO INSTITUTO CAPIXABA DE PESQUISAS EM
CONTABILIDADE, ECONOMIA E FINANÇAS – FUCAPE**

ANDERSON LUIZ DE MENEZES

**EXPECTATION GAP EM AUDITORIA: impactos no Brasil após a
adoção do Projeto *Clarity***

**VITÓRIA
2012**

ANDERSON LUIZ DE MENEZES

**EXPECTATION GAP EM AUDITORIA: impactos no Brasil após a
adoção do Projeto *Clarity***

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante, na área de concentração Contabilidade Gerencial.

Orientador: Prof. Dr. Fábio Moraes da Costa

**VITÓRIA
2012**

Menezes, Anderson Luiz de.
Expectation GAP em auditoria: impactos no Brasil após a
adoção do projeto Clarity. / Anderson Luiz de Menezes.
Vitória: FUCAPE, 2012.

83p.

Dissertação – Mestrado.
Inclui bibliografia.

1. Auditor independente 2. Normas de auditoria I.Fundação
Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e
Finanças II.Título.

CDD – 657

ANDERSON LUIZ DE MENEZES

EXPECTATION GAP EM AUDITORIA: impactos no Brasil após a adoção do Projeto *Clarity*

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis – Nível Profissionalizante, na área de concentração Contabilidade Gerencial.

Aprovada em 28 de fevereiro de 2012.

COMISSÃO EXAMINADORA

**Prof° Dr.: Fábio Moraes da Costa
(FUCAPE)**

**Prof° Dr.: Fernando Caio Galdi
(FUCAPE)**

**Prof° Dr. : Alfredo Sarlo Neto
(UFES)**

Dedico este trabalho a minha amada esposa Márcia, pelo amor incondicional, paciência, incentivo e principalmente por cuidar tão bem dos nossos filhos Júlia e Luca naqueles momentos os quais não pude estar presente.

AGRADECIMENTOS

Primeiro a DEUS, por me dar saúde, força e sabedoria nos momentos em que fraquejei.

A minha esposa Márcia e aos meus filhos Júlia e Luca pelo simples fato de existirem.

A Alice e Marcelino pela força diária, exemplos de união, dedicação e carinho a toda a família. Obrigado.

A minha mãe Cléia, meu irmão e irmã, Felipe e Adriane e ao Rui (Caju).

Ao meu orientador Prof. Dr. Fábio Moraes da Costa, por entender o meu desafio e me conduzir com clareza, objetividade e o que considero ser o principal “simplicidade”, mesmo com toda a sua sabedoria.

Aos professores Dr. Aridelmo Teixeira e ao Dr. Valcemiro Nossa e Prof. Dr. Fernando Caio Galdi, que com suas contribuições tornaram este trabalho possível.

À turma dos “Colégua” Cláudia, Gilberto, Ives, Pádua, e Ranylson por não me deixarem desistir nos momentos de desespero.

“Vem, vamos embora que esperar não é saber
quem sabe faz a hora não espera acontecer.”
(Geraldo Vandré)

RESUMO

Este estudo buscou identificar eventuais diferenças de expectativa entre os usuários de informação contábil e os auditores independentes em relação ao conteúdo das novas normas de auditoria no Brasil, implementadas a partir do Projeto Clarity. Os objetivos trataram as responsabilidades destes auditores quanto à prevenção e detecção de fraude, bem como, apresentar indicadores de legitimidade, utilizando a metodologia adotada por Albuquerque (2009). Adicionalmente, foi averiguado se diferenças de expectativa podem ser reduzidas por meio de um maior nível de envolvimento dos respondentes com a prática de auditoria. A amostra desta pesquisa foi constituída por 93 alunos de pós-graduação de duas instituições de ensino superior, nos cursos de áreas afins à contabilidade e 71 auditores independentes colaboradores de uma conceituada empresa de auditoria. Em linha com a metodologia adotada por Albuquerque (2009), as escalas utilizadas foram testadas por meio da dimensionalidade, confiabilidade e a convergência. Uma vez validadas as escalas, as hipóteses foram testadas por meio de testes paramétricos de diferenças de médias e regressões. Os resultados obtidos indicam que, ainda que os usuários de informações contábeis percebam de forma positiva as premissas preconizadas pelas normas, observam-se diferenças significativas no nível de expectativas quando comparados com as médias dos auditores independentes nas escalas *Identificação, Indagação e Comunicação do Risco de fraude e Responsabilidade e Objetivos do auditor independente*. Em relação à verificação da hipótese de que o nível de envolvimento com a prática de auditoria diminui a diferença de expectativa, foi confirmada somente para a escala *Avaliação das implicações para auditoria quando do reconhecimento da fraude* aplicada aos usuários de informação contábil. Quanto à análise do nível de percepção da legitimidade, tanto o usuário de informação contábil quanto o auditor independente, apresentam um elevado grau de concordância o que demonstra a importância da profissão para a sociedade.

Palavras-chave: Auditor independente. Usuários de informação contábil. Diferenças de expectativa. Normas de auditoria.

ABSTRACT

This study aimed at identifying eventual differences in expectation between the users of accounting information and the independent auditors regarding the contents in the new auditing norms in Brazil, implemented based on the Project Clarity. The objectives addressed the responsibilities of these auditors with respect to fraud prevention and detection, as well as at presenting indicators of legitimacy, using the methodology adopted by Albuquerque (2009). Additionally, it was inquired whether differences in expectation could be lowered by means of a higher level of involvement of the respondents with the auditing practice. The feedback of this survey consisted of 93 postgraduate students from two different colleges, attending accounting related courses, and 71 independent auditors, collaborators of a renowned auditing firm. Aligned with the methodology adopted by Albuquerque (2009), the scales utilized were tested by means of dimensionality, reliability and the convergence. Once the scales were validated, the hypotheses were tested through parametric tests of *average* differences and regressions. The results obtained indicate that, even if the users of accounting information perceive the premises preconized by the norms in a positive way, significant differences in the level of expectations are observed when compared with the average of the independent auditors within the scales *Identification, Inquiry and Communication of the Risk of Fraud and Responsibility and Objectives of the Independent Auditor*. Regarding the verification of the hypothesis in which the level of involvement with the accounting practice reduces the difference in expectation, it was confirmed only for the scale *Evaluation of the Auditing Implications when Fraud is Acknowledged* applied to the users of accounting information. As for the analysis regarding the level of perception of the legitimacy, both the user of accounting information and the independent audit present a higher degree of agreement which demonstrates the importance of the profession to society.

Key-words: Independent Auditor. Users of Accounting Information. Differences in Expectation. Auditing Norms.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Distribuição dos entrevistados por atuação	75
Tabela 2: Posição ocupada na empresa onde trabalha.....	75
Tabela 3: Departamento / setor em que trabalha.....	75
Tabela 4: Tempo de trabalho na área de atuação	76
Tabela 5: Área de formação	76
Tabela 6: Resultado do Kmo and Bartlett's Test – escala envolvimento com práticas	76
Tabela 7: Percentual total da variância explicada - escala envolvimento com práticas	77
Tabela 8: Distribuição do componentes - dimensões - escala envolvimento com práticas.....	77
Tabela 9: Teste de validação das dimensões geradas na escala envolvimento.....	77
Tabela 10: Correlações entre as das questões do fator - envolvimento com as práticas contábeis	78
Tabela 11: Correlações entre as questões fator - envolvimento com as práticas de auditoria	78
Tabela 12: Distribuição percentual das respostas relativas ao envolvimento com práticas contábeis (*).....	78
Tabela 13: Kmo and Bartlett's Test - responsabilidade do auditor relacionada com fraude em auditoria de demonstrações contábeis.....	78
Tabela 14: Percentual total da variância explicada- responsabilidade do auditor relacionada com fraude em auditoria de demonstrações contábeis.	79
Tabela 15: Distribuição dos componentes- dimensões - responsabilidade do auditor relacionada com fraude em auditoria de demonstrações contábeis.....	80
Tabela 16: Validação dos fatores - responsabilidade do auditor relacionada com fraude em auditoria de demonstrações contábeis.....	81
Tabela 17: Correlações entre as das questões identificação, indagação e comunicação do risco	81

Tabela 18: Correlações entre as questões- avaliação das implicações para auditoria, quando do reconhecimento da fraude.....	82
Tabela 19: Correlações entre as questões- responsabilidade e objetivo do auditor.....	82
Tabela 20: Kmo and Bartlett's Test- nível de percepção da legitimidade do auditor.....	82
Tabela 21: Percentual total explicada pela variância - nível de percepção da legitimidade do auditor.....	82
Tabela 22: Distribuição dos componentes- dimensões - nível de percepção da legitimidade do auditor.....	83
Tabela 23: Validação dos fatores referente a legitimidade.....	83
Tabela 24: Correlações entre as das questões nível de legitimidade.....	83
Tabela 25: Agrupamentos das escalas e fatores.....	46
Tabela 26: Teste - expectativa do usuário de contabilidade e as novas normas de auditoria.....	48
Tabela 27: Teste - expectativa do auditor independente e as novas normas de auditoria.....	50
Tabela 28: Teste de diferenças entre as expectativas dos auditores independentes e os usuários de contabilidade.....	51
Tabela 29: Análise da relação entre o nível de envolvimento com o nível de responsabilidade do auditor relacionada com fraude - (usuário de contabilidade).....	54
Tabela 30: Teste - análise da relação entre o nível de envolvimento com o nível de responsabilidade do auditor relacionada com fraude - (auditor independente).....	56
Tabela 31: Teste - análise da intervenção do nível de envolvimento comparado com o perfil do usuário.....	58
Tabela 32: Teste de diferenças entre as expectativas dos auditores independentes e os usuários de contabilidade.....	59

LISTA DE SIGLAS

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

IFAC - *International Federation of Accountants*

NBC - Normas Brasileiras de Contabilidade

KMO - Kaiser-Meyer-Olkin

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
2 REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1 LEGITIMIDADE	17
2.2 EXPECTATION GAP.....	18
2.3 PROJETO CLARITY E NOVAS NORMAS BRASILEIRAS DE AUDITORIA.....	21
2.3.1 Divisão de responsabilidade	22
2.3.1.1 Responsabilidade da administração da companhia em relação a fraude.....	23
2.3.1.2 Responsabilidade dos Auditores Independentes em relação a fraude.....	23
3 METODOLOGIA	29
3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA	29
3.2 QUESTIONÁRIO APLICADO À PESQUISA	30
3.3 POPULAÇÃO E AMOSTRA	31
3.4 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS	32
3.4.1 Descrição das escalas	33
3.5 HIPÓTESES.....	38
4 ANÁLISE DOS DADOS	41
4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES	41
4.2 VALIDAÇÃO DAS ESCALAS	43
4.2.1 Escala do nível de envolvimento com práticas de auditoria	43
4.2.2 Escala - Responsabilidade do Auditor relacionada com fraude em auditoria de demonstrações contábeis	45
4.2.3 Escala nível de atitude sobre legitimidade	45
4.2.4 Síntese das escalas	46
4.3 RESULTADOS DOS TESTES DE HIPÓTESES	46
4.3.1 Testes de hipóteses sobre a percepção das novas normas de auditoria em relação aos perfis estudados	47
4.3.1.1 Testes de hipótese aplicado aos usuários de informação contábil em relação à suficiência das novas normas de auditoria no que se refere à fraude.	47
4.3.1.2 Testes de hipótese aplicado aos auditores independentes em relação à	

suficiência das novas normas de auditoria no que se refere à fraude.....	49
4.3.1.3 Teste de Hipótese aplicado ao nível de percepção entre Usuários de informação contábil e auditores independentes com relação às novas normas de auditoria no que se refere à fraude.....	50
4.3.2 Testes de hipóteses sobre o nível de envolvimento com as praticas de auditoria	53
4.3.2.1 Teste de hipótese: O nível de envolvimento com a prática de auditoria influência o nível de responsabilidade do auditor relacionada com fraude - Usuário de contabilidade.....	53
4.3.2.2 Teste de hipótese: O nível de envolvimento com a prática de auditoria relaciona-se com ao nível de responsabilidade do auditor relacionada com fraude – Auditor independente.....	55
4.3.2.3 Teste de hipótese: Análise da intervenção do nível de envolvimento comparado com o perfil do usuário.....	56
4.3.2.4 Teste de hipótese. Nível de percepção da legitimidade em relação aos perfis estudados	58
5 CONCLUSÃO	60
REFERÊNCIAS.....	63
APÊNDICES	68
Apêndice A – Carta de apresentação aos usuários de contabilidade e auditores independentes.....	68
Apêndice B – Questionário da pesquisa	70
Apêndice C – Tabelas.....	75

Capítulo 1

1 INTRODUÇÃO

Estudos sobre diferenças de expectativa entre o que os usuários de contabilidade esperam como resposta dos auditores independentes e o que estes acreditam serem suas responsabilidades, ganham destaque na medida em que novos escândalos financeiros aparecem junto ao cenário mundial (ALMEIDA e COLOMINA, 2008).

Segundo Santos e Grateron (2003, p. 7), “na visão dos usuários externos da informação contábil, e dos próprios clientes, a atuação do auditor é sinônimo de confiança e credibilidade”. Albuquerque (2009) afirma que notícias de fraudes, como o ocorrido no Brasil recentemente¹, podem arranhar a credibilidade atribuída aos auditores independentes, cujas consequências remetem a um processo de questionamento sobre a responsabilidade desses profissionais.

Nesse sentido, Koh e Woo (1998) realizaram extensa pesquisa de revisão da literatura sobre diferenças de expectativa (*expectation gap*) em auditoria, a partir da década de 70. Tal abordagem identificou uma série de estudos sobre as definições do termo, natureza da distância e, por fim, sugestões que viessem a possibilitar a tentativa de diminuir essas diferenças de expectativas.

Carvalho e Pinho (2004) defendem que o momento de crise representa uma oportunidade para que os auditores independentes agreguem valor aos seus trabalhos. Assim, atentos a essa necessidade, o IFAC² – *International Federation of*

¹ O Banco Panamericano sofreu intervenção em função das fraudes detectadas pelo Banco Central.

² IFAC - órgão responsável por proteger o interesse público promovendo práticas de alta qualidade por contadores no mundo.

Accountants, vem desde de 2004 desenvolvendo o Projeto *Clarity*, cujo objetivo tem por fim implementar uma série de normas de auditoria de forma clara, objetiva e que defina as responsabilidades dos auditores independentes na condução dos seus trabalhos.

Longo (2011) relata que o Brasil adotou as novas práticas de auditoria ao mesmo tempo em que as normas foram aplicadas internacionalmente, tendo por marco inicial o ano de 2010.

Assim, a importância deste estudo se justifica a medida que a persistência ou não de diferenças de expectativas significantes entre os usuários de informação contábil e os auditores independentes possam continuar a existir. Principalmente, no que se refere à suficiência do conteúdo das novas normas de auditoria, implementadas a partir do projeto *Clarity* do IFAC, em relação às responsabilidades atribuídas aos auditores independentes no que tange a prevenção e detecção de fraude. Além disto, de acordo com Albuquerque (2009 p. 126) “as pesquisas acadêmicas sobre auditoria são poucas quando comparadas com outras áreas da contabilidade”.

Face ao contexto até aqui delineado, o problema central deste trabalho é:

Com base no conteúdo das novas normas de auditoria implementadas pelo projeto *Clarity*, existem diferenças de expectativa significantes entre os usuários de informação contábil e os auditores independentes, no que se refere às responsabilidades destes auditores quanto à prevenção e detecção de fraude?

Com o intuito de procurar responder aos questionamentos desta investigação, o objetivo geral visa identificar eventuais diferenças de expectativas entre os

usuários de informação contábil e os auditores independentes sobre o conteúdo das novas normas de auditoria, implementadas pelo projeto *Clarity*, no que se refere às responsabilidades destes auditores quanto à prevenção e detecção de fraude.

Para cumprir o objetivo geral, será necessário identificar junto às normas de auditoria, implementadas pelo projeto *Clarity*, as responsabilidades atribuídas aos auditores independentes no que se refere à fraude. Posteriormente, de acordo com as escalas utilizadas e adaptadas por Albuquerque (2009), é identificada a expectativa do usuário de contabilidade e do auditor independente em relação as essas normas, bem como a função dos trabalhos desenvolvidos pelo auditor independente junto à sociedade, utilizando a escala de mensuração da atitude dos usuários sobre legitimidade. Complementarmente, investiga a possível relação existente entre os usuários de contabilidade e auditores independentes e, por fim, o nível de envolvimento dos auditores independentes e dos usuários de informação contábil em relação ao conteúdo das normas de auditoria no que se refere à fraude.

O estudo está distribuído da seguinte forma: o segundo capítulo apresenta o referencial teórico, abarcando os conceitos de: Legitimidade; *Expectation Gap*; Novas Normas de Auditoria. O terceiro capítulo aborda a metodologia utilizada; as unidades de análise da pesquisa e a análise dos dados estão apresentadas no quarto capítulo; o quinto e último capítulo tratará da conclusão do estudo, suas limitações e recomendações.

Capítulo 2

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A estrutura do referencial deste estudo está dividida em três seções, denominadas: Legitimidade, *Expectation Gap*, Projeto *Clarity* e as Novas normas brasileiras de auditoria, cada qual com seus respectivos itens que tratam de assuntos específicos.

2.1 LEGITIMIDADE

Santos e Grateron (2003) exaltam a ajuda pertinente do auditor independente frente à ordem socioeconômica mundial.

Contudo, autores, tais como Attie, (2000) e Glynn & Jenkins, (1992) têm estudado a ineficiência dos modelos tradicionais de auditoria. Ainda, Pollitt *et al.* (1999) criticam o fato de que uma auditoria clássica e tradicional, cujo objetivo tem por fim a emissão de uma opinião sobre as demonstrações contábeis, pouco acrescenta ao negócio em si, visto que não agrega valor à tomada de decisão e não contribui com o desenvolvimento das Companhias. Principalmente, quando estes padrões se confrontam com o que o mercado denomina de Contabilidade Criativa.

Não se confundindo com fraude, Santos e Grateron (2003) explicam que a Contabilidade Criativa ganha conotação mundial, na medida em que o desenvolvimento tecnológico e as lacunas permitem os ajustes à contabilidade. Assim, AMAT *et al.* (1997), citado por Santos e Grateron (2003, p.32) define:

A Contabilidade criativa consiste na manipulação que faz da informação contábil, aproveitando-se dos valores vazios das normas existentes e as possíveis alternativas que têm o gerente a sua disposição sobre as diferentes práticas de avaliação utilizadas.

No entanto, a concepção de fraude não pode ser descartada, que segundo Nogueira e Nogueira (1998) vai acontecer sempre em função da intensão daquele que pratica a ação.

Dessa forma, Antunes (2006) ressalta o campo nebuloso trabalhado pelos auditores independentes, cuja missão e necessidade é detectar a intenção da administração das companhias.

Segundo Santos e Grateron (2003, p.16) “os auditores não aceitam as responsabilidades pelos fracassos empresariais” e em defesa alegam que opinar sobre algo envolve o risco de acertar ou errar (ANTUNES, 2006). Assim, Boyton (2002) assevera que o risco da profissão advém da emissão de um parecer sem a qualificação necessária, quando da materialização de uma distorção relevante (BOYTON, 2002).

Logo, a manifestação emitente da opinião deve colidir com os fatores de um conjunto de informações extraídas, suficientes e que mitiguem a um nível aceitável os riscos que decorrem de um processo de avaliação (ANTUNES, 2006).

Segundo Carvalho e Pinho (2004), o ato de opinar é consequência dos atributos definidos pelo auditor, quando do seu planejamento. Dessa forma, a definição desses atributos é afetada pelo conhecimento técnico do auditor independente, bem como pela complexidade do cliente auditado. Conseqüentemente, definições e entendimentos ambíguos, podem levar a conclusões diferentes sobre o mesmo assunto.

2.2 EXPECTATION GAP

Segundo Monroe e Woodliff (1993) diferenças de expectativas em auditoria

consistem em um motivo de preocupação em todo o mundo. Almeida (2002) revela que na União Européia, os questionamentos feitos pela sociedade empresarial, são comuns acerca do valor agregado dos trabalhos de auditoria. Para Almeida (2004) o principal objetivo para manter uma auditoria independente, é reduzir a incerteza no mercado.

Dessa forma, Almeida (2004) assevera sobre a necessidade eminente que clama a sociedade por uma intervenção cada vez mais contundente por parte desses auditores. Ainda, Almeida (2004) ressalta que em, muitos casos, a expectativa sobre os trabalhos de auditoria é suprimida pela ausência de uma participação ativa junto à sociedade.

Koh e Woo (1998) afirmam que definições sobre diferenças de expectativa em auditoria são encontradas de forma variada junto à literatura. Monroe e Woodliff (1993, p.62) concluem que existem diferenças de expectativa quando as crenças entre os auditores e o público não estão em linha com as respostas, quanto aos direitos e as responsabilidades assumidas. Assim, “as diferenças entre o que o público acredita ser responsabilidade do auditor e o auditor percebe ser seu papel, são tratadas na literatura como diferenças de expectativas.” (ALBUQUERQUE, 2009, p. 36).

Neste sentido, Albuquerque (2009, p.7), em recente trabalho no Brasil, constatou que:

Existem diferenças de expectativas significativas entre auditores e demais usuários da Contabilidade em relação ao que estabelecem as normas de Auditoria, sendo que os auditores se afastam menos das normas que os demais usuários da contabilidade.

Best, Buckby e Tan (2001) desenvolveram estudo em Cingapura e constataram diferenças de expectativas, principalmente quando o tema abordado se

referia à responsabilidade dos auditores independentes em detectar fraudes.

Trabalho desenvolvido por Porter; Gowthorpe (2004), comparou os resultados de sua pesquisa no Reino Unido em 1999 com os resultados de uma pesquisa sobre *Expectation Gap* na Nova Zelândia 10 anos antes. Não obstante os resultados comparados se mostraram similares, pois apontavam a importância dos trabalhos dos auditores independentes para a sociedade, bem como a crítica desta sociedade pela incompreensão dos auditores independentes em reportarem tempestivamente aspectos relacionados à fraude.

Lee, Gloeck, Palaniappan (2007) desenvolveram estudos na Malásia e descobriram altas diferenças de expectativa ao envolverem como elementos da pesquisa: auditores, auditados e beneficiários dos trabalhos dos auditores independentes.

Contudo, relevante estudo foi desenvolvido por Monroe e Woodliff (1993, p.62), ao examinarem na Austrália, os efeitos da educação junto às perspectivas de estudantes universitários quando submetidos aos conhecimentos das normas de auditoria, cujo efeito, de fato, revela uma menor diferença de expectativa.

Hassink, Meuwisse e Bollen (2010) procuraram estudar as falhas dos auditores independentes em detectar fraudes. Segundo seu estudo, parte desta dificuldade é relacionada a formação destes auditores que não tem experiência o suficiente para detectar fraudes ou deixaram de cumprir elementos importantes das normas de auditoria.

Assim, as diferenças de expectativas entre auditores independentes e usuários de informação contábil no Brasil, apontados por Albuquerque (2009), cuja metodologia adotada é similar neste trabalho, conforme relatado anteriormente, tem por principal diferença o fato de que o conteúdo das normas de auditoria, no que se

refere a fraude e foram utilizados por Albuquerque (2009) sofreram alterações com a adoção do Projeto *Clarity* no Brasil.

2.3 PROJETO CLARITY E NOVAS NORMAS BRASILEIRAS DE AUDITORIA

De acordo com as informações postadas no site IFAC (2011), iniciou-se no ano de 2004, uma revisão geral de todas as normas internacionais de auditoria cujo objetivo tinha por fim, externar ao público geral uma maior condição de clareza das normas existentes. Tal reformulação foi denominada Projeto Clarity. Não obstante, o referido projeto foi concluído e aprovado em 27 de fevereiro de 2009, com vigência a partir de janeiro de 2010.

Em sintonia com este processo o Conselho Federal de Contabilidade editou em 13 de fevereiro de 2009 a Resolução 1.156/09 (CFC, 2009 a), que dispõe sobre a Estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC e resolveu em seu artigo 1º que “as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) devem seguir os mesmos padrões de elaboração e estilo utilizados nas normas internacionais.”

Desta forma, em linha com a estrutura definida pelas normas internacionais, Longo (2011, p.6) explica que:

Essas normas cobrem aspectos profissionais (NBC P+) e técnicos (NBC T+) para cada uma das áreas acima (Contabilidade, Auditoria Independente, Auditoria Interna e Perícia). As NBC estabelecem conceitos técnicos doutrinários, de estrutura e procedimentos a serem aplicados.

Não obstante, Junior (2010) relata que enquanto as NBC – Ps tratam das características pessoais e profissionais dos auditores independentes as NBC – T cuidam da execução e reporte.

Longo (2011) explica o fato de que o Brasil adotou as novas normas de

auditoria, quase que ao mesmo tempo em que as normas eram adotadas pelo Projeto *Clarity* da IFAC e adotadas internacionalmente.

Segundo Longo (2011, p. 46), a Resolução CFC Nº. 1.203/09, que aprovou a NBC TA 200 (CFC, 2009 c) e trata dos objetivos gerais do Auditor Independente pode ser considerada a “mãe das demais normas, pois ela define o alcance, a autoridade e a estrutura das demais normas, que devem ser sempre lidas em conjunto com elas”.

Nesse sentido, a norma estabelece a relação de responsabilidade onde o auditor fica obrigado a obedecer às diretrizes aplicáveis a todas as NBC TA's.

1. Esta Norma de Auditoria trata das responsabilidades gerais do auditor independente na condução da auditoria de demonstrações contábeis em conformidade com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Nesta Norma e em outras normas elas estão substancialmente apresentadas pela sua sigla “NBC TA”. Especificamente, ela expõe os objetivos gerais do auditor independente e explica a natureza e o alcance da auditoria para possibilitar ao auditor independente o cumprimento desses objetivos (CFC, 2009 c, item 1).

2.3.1 Divisão de responsabilidade

De acordo com a NBC TA 200 (CFC, 2009 c) a administração da Companhia auditada deve ter conhecimento de suas responsabilidades durante a execução de um trabalho de auditoria, assim, os termos de concordância entre os auditores e administração são estabelecidos pela NBC TA 210 (CFC, 2009 d) cujas considerações determinam as condições mínimas e as responsabilidades de cada parte durante a execução de um trabalho de auditoria.

“Para evitar mal-entendidos, obtém-se a concordância da administração de que ela reconhece e entende que essas responsabilidades fazem parte de acordo e da documentação dos termos do trabalho de auditoria” (CFC, 2009 c, item A11).

Para Longo (2011, p.47) a divisão de responsabilidade é “extremamente

importante”, pois ainda é comum usuários de informação contábil atribuírem a responsabilidade da apresentação das demonstrações contábeis aos auditores independentes.

2.3.1.1 Responsabilidade da administração da companhia em relação a fraude

As premissas estabelecidas pela NBC TA 200 (CFC, 2009 c) partem do pressuposto de que os controles internos, bem como as demonstrações contábeis, livres de distorção relevante decorrente de erro ou fraude de uma entidade são de responsabilidade da administração.

Que a administração e, quando apropriado, os responsáveis pela governança, tenham conhecimento e entendido que eles têm as seguintes responsabilidades, fundamentais para a condução da auditoria em conformidade com as normas de auditoria. Isto é, a responsabilidade:

(i) pela elaboração das demonstrações contábeis em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável, incluindo quando relevante sua apresentação adequada;

(ii) pelo controle interno que os administradores e, quando apropriado, os responsáveis pela governança, determinam ser necessário para permitir a elaboração de demonstrações contábeis que estejam livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro (CFC 2009 c).

Adicionalmente, a NBC TA 580 (CFC, 2009 m) requer que o auditor independente, como parte integrante da documentação de auditoria, obtenha representações formais junto a Administração quanto ao cumprimento de suas responsabilidades na preparação das demonstrações contábeis e fidedignidade das informações fornecidas.

As representações formais são informações necessárias que o auditor exige relativamente à auditoria das demonstrações contábeis da entidade. Portanto, similarmente às respostas às indagações, as representações formais são evidências de auditoria (CFC, 2009 m, item 3).

2.3.1.2 Responsabilidade dos Auditores Independentes em relação a fraude

Conforme descrito pela NBC TA 200 (CFC, 2009 c), cuja relação de

interatividade com a NBC TA 210 (CFC, 2009 d) tem por fim tratar dos termos de concordância entre o auditor e a empresa auditada, prevêr a responsabilidade do auditor, cujo teor de redação exemplificado pela norma define:

Responsabilidade do auditor:

Nosso exame será conduzido de acordo com as normas profissionais e éticas relativas à auditoria independente, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade. Essas normas requerem o cumprimento das exigências éticas e que a auditoria seja planejada e executada com o objetivo de obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante (CFC, 2009 c).

Dessa forma, a condução dos trabalhos de auditoria requer que o auditor independente tenha por fim a emissão de uma opinião, conforme descrito na NBC TA 700 (CFC, 2009 n) fundamentada no cumprimento de todas as exigências requeridas pelas NBC TA's.

Não obstante, a NBC PA 01 (CFC, 2009 b) realça a necessidade e à responsabilidade do auditor em se manter independente devido à relevância contextualizada em sua atividade. A inter-relação das normas, remete a responsabilidade do auditor ao cumprimento de todas as NBC TA's, bem como aos fatores éticos da profissão, cuja essência está prevista no Código de Ética Profissional.

O Código de Ética Profissional do Contabilista e as normas profissionais descrevem a independência como abrangendo postura mental independente e independência na aparência. A independência do auditor frente à entidade salvaguarda a capacidade do auditor de formar opinião de auditoria sem ser afetado por influências que poderiam comprometer essa opinião (CFC, 2009 c, item A16).

Adicionalmente, a NBC PA 01 (CFC, 2009 b) ressalta a responsabilidade que uma firma de auditoria tem em definir políticas de qualidade para a condução dos trabalhos de auditoria de forma a garantir razoável certeza de que as obrigações definidas nas NBC TA's estão sendo cumpridas dentro dos padrões éticos exigidos

pela profissão.

Define a NBC TA 300 (CFC, 2009 g) que o auditor independente tem responsabilidade pelo planejamento de seus trabalhos de forma a determinar qual a estratégia será desenvolvida pela equipe de trabalho de forma a atingir o objetivo, ou seja, a emissão de uma opinião.

Nesse sentido, requer a NBC TA 315 (CFC, 2009 h), que os riscos de distorção relevante junto às demonstrações contábeis sejam avaliados a partir do conhecimento prévio da atividade da empresa auditada, bem como das possíveis limitações ao trabalho e da capacidade do fornecimento de informações por parte da administração da empresa auditada. Sobre esta norma, Longo (2011, p.28) salienta a “importância fundamental no processo de auditoria, pois é com base nela que o auditor determina o que fazer, quando fazer e quanto fazer”.

A partir desse conhecimento prévio é definido pela NBC TA 320 (CFC, 2009 i) que o auditor tem responsabilidade em aplicar o conceito de materialidade no planejamento de forma a definir os limites aceitáveis de distorção, se houver, sobre as demonstrações contábeis no decorrer da execução dos trabalhos de auditoria. Conseqüentemente, a responsabilidade de avaliação destes efeitos, caso haja, deve ser aplicada em conformidade com as definições estabelecidas pela NBC TA 450 (CFC, 2009 k), “que trata a análise e conclusão sobre o efeito das distorções identificadas” (LONGO, 2011, p.33).

Julgamentos sobre a materialidade são estabelecidos levando-se em consideração as circunstâncias envolvidas e são afetadas pela percepção que o auditor tem das necessidades dos usuários das demonstrações contábeis e pelo tamanho ou natureza de uma distorção, ou por uma combinação de ambos (CFC, 2009 c).

Relata ainda a NBC TA 330 (CFC, 2009 j), que o auditor tem por objetivo coletar evidências de auditoria suficiente ao conforto necessário à mitigação do risco

definido no planejamento, cujos procedimentos que virão ser executados para a obtenção destas evidências, devem permitir conclusões suficientes quando da fundamentação da opinião em conformidade com as determinações da NBC TA 500 (CFC, 2009 l).

Segundo a NBC TA 200 (CFC, 2009 c) item 3 o objetivo da auditoria é aumentar “o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários”, por meio da opinião fornecida pelos auditores independentes, depois de analisados todos os aspectos relevantes sobre a estrutura contábil apresentada e as considerações éticas em torno do trabalho executado. Neste sentido, a norma determina que a opinião de um auditor independente, seja elaborada somente quando da obtenção de segurança razoável de que as informações divulgadas estejam livres de distorções relevantes decorrentes de erro ou fraude.

Para efeito de apuração, sobre as responsabilidades dos auditores independentes com relação à fraude, segundo as normas de auditoria, primeiramente se faz necessário o entendimento sobre o conceito do termo **distorção relevante** que segundo a NBC TA 450 (CFC, 2009 k), pode ser entendido como:

Distorção relevante entre valor, classificação, apresentação ou divulgação de um item informado nas demonstrações contábeis e o valor, classificação, apresentação ou divulgação requerido para que o item esteja de acordo com a estrutura do relatório financeiro aplicável. Distorção pode ser decorrente de erro ou fraude.

Determina a NBC TA 240 (CFC, 2009 e) que “a principal responsabilidade pela prevenção ou detecção da fraude é dos responsáveis pela governança da entidade”. Dessa forma, a norma remete à responsabilidade do auditor independente a obtenção de uma segurança razoável de que as demonstrações contábeis não contém distorções relevantes, independentemente se a causa seja

erro ou fraude.

A NBC TA 200 (CFC, 2009 c), relata o fato de que “embora o auditor possa ser capaz de identificar oportunidades de perpetração de fraude”, determinadas situações são difíceis de julgamento, principalmente quando os envolvidos recorrem a fatores do tipo conluio e esquemas sofisticados.

Assim, quando da discussão junto à equipe que fará parte dos trabalhos de auditoria, requer a NBCTA 315 (CFC, 2009 h), que independentemente dos trabalhos passados, o grau de confiabilidade da alta administração deve ser sempre tratado sobre o prisma do ceticismo necessário em função da capacidade desta administração em se descobrir indícios de fraude. Nesse sentido, a NBC TA 240 (CFC, 2009 e) retrata o contexto das indagações que se farão necessárias efetuar a administração da entidade.

Requer ainda, a NBCT 330 (CFC, 2009 j), que o auditor independente, quando encontrar indícios sobre fraude, deverá, de acordo com a sua estratégia de auditoria, aplicar procedimentos adicionais a fim de obter a extensão necessária para mitigar o risco de uma opinião inadequada. Conseqüentemente, nos termos da NBC TA 260 (CFC, 2009 f), desde que relevante, é de responsabilidade do auditor independente, a comunicação ao nível apropriado de governança da entidade a situações decorrentes dos indícios de distorção relevante. Fato importante recai sobre a avaliação da necessidade de se reportar às autoridades reguladoras sobre a suspeita de fraude, devido às responsabilidades legais, em conformidade com as determinações da NBCTA 240 (CFC 2009, e).

Descreve ainda a NBC TA 240 (CFC, 2009 e), que o auditor deve avaliar, sobre o seu melhor julgamento, que em caso de distorção relevante, caso entenda que não está em condições de continuar o trabalho, devido aos fatores

conclusivos, que se determine o nível de discussão necessária, junto à administração da entidade ou aos órgãos reguladores os aspectos de ordem legal ou profissional, bem como as razões da sua saída. Do contrário, em caso de continuidade dos trabalhos, requer que o auditor emita uma opinião com ressalva, adverso ou se abstenha da opinião.

Conforme descrito anteriormente, a NBC TA 200 (CFC 2009, c), que tratam dos objetivos gerais, ressaltam o fato de que existem “limites práticos e legais à capacidade do auditor em obter evidências de auditoria”. Desta forma, as limitações existentes não podem reduzir o risco de uma opinião de auditoria a zero.

Capítulo 3

3 METODOLOGIA

Esta seção propõe a apresentar o referencial metodológico a ser utilizado neste estudo. Será abordado o tipo de pesquisa, a unidade de análise, os sujeitos que irão compor a amostra, a escala, a estratégia para obtenção dos dados, os tipos de tratamentos que eles serão submetidos e as hipóteses que serão testadas.

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

De acordo com Roesch (1996, p. 122), na pesquisa científica a escolha do método depende de uma postura filosófica sobre a possibilidade de se investigar a realidade. De duas tradições em ciência, ou seja, positivismo e fenomenologia ou método quantitativo e qualitativo, optou-se para este estudo o método quantitativo, que enfatiza a utilização de dados padronizados, permitindo ao pesquisador elaborar sumários, comparações e generalizações, além de fazer a análise de dados por meio de estatísticas.

Como modo de investigação, empregou-se o método de pesquisa *survey*. A escolha por esse tipo de pesquisa ocorreu também em função de algumas características para atender aos objetivos do trabalho.

Os estudos desenvolvidos por Campos (2010), Creswell (2007), Collis; Hussey (2005) apontaram que em pesquisas de opinião, a utilização da técnica *survey* é adequada.

3.2 QUESTIONÁRIO APLICADO À PESQUISA

Concebido com base na literatura revista e atualizada, o instrumento de pesquisa (questionário) proposto para esta pesquisa é composto de 45 questões. Sendo 40 voltadas à construção das escalas, compostas inicialmente por 6 (seis) questões referente ao envolvimento, desenvolvidas e adaptadas por Albuquerque (2009), 26 (vinte e seis) questões que retratam a responsabilidade do auditor relacionada com a fraude, 8 (oito) questões referente à percepção da legitimidade. Essas últimas extraídas do instrumento de coleta da Albuquerque (2009). Adicionalmente foram inseridas 5 (cinco) questões considerando a avaliação do perfil do respondente.

Essas questões, cujas alterações e adaptações ao questionário original de Albuquerque (2009) serão explicadas a seguir, analisam a percepção que os auditores e os usuários das informações contábeis têm sobre as normas, o perfil profissional do respondente, o nível de envolvimento com práticas de auditoria e por fim, avaliam se as diferenças de expectativa entre os usuários de informações contábeis e os auditores independentes podem ser identificadas em função do conteúdo das novas normas brasileiras de auditoria.

Para a operacionalização do modelo hipotético-dedutivo proposto, foi elaborado um questionário contendo três escalas, que tem como marco teórico de referência Albuquerque (2009), e adaptadas pelo autor, descrição no Quadro 1.

Escalas
01. Nível de envolvimento com práticas de auditoria
02. Nível de Responsabilidade do auditor relacionada à fraude
03. Nível de percepção da legitimidade da auditoria

Quadro 1: Escalas do modelo hipotético- dedutivo
Fonte: adaptado de Albuquerque (2009)

A forma de mensuração das questões é por meio de escores a serem obtidos na escala tipo Likert de sete pontos. O contínuo representado pela escala varia do escore 1 (discordo totalmente) até o escore 7 (concordo totalmente).

A escala psicométrica (medição psicológica científica através de testes) tipo Likert tem ampla utilização em pesquisas. Ao responder a um item em um questionário preparado na técnica de Likert, o pesquisador especifica o nível de concordância ou discordância. Optou-se por utilizar 7 escores visando manter a mesma metodologia adotada (ALBUQUERQUE, 2009) deste estudo. Além disto, embora alguns críticos prefiram usar cinco, sete ou nove níveis - em seu estudo empírico, Sánchez (1988) demonstrou que as informações obtidas em escalas com 7 e 10 níveis possíveis de resposta mostra as mesmas características em relação média.

3.3 AMOSTRA

Inicialmente foram enviados questionários a alunos de pós-graduação de duas instituições de ensino superior, nos cursos de áreas afins à contabilidade no total de 156 estudantes representando os usuários da informação contábil e 143 auditores independentes colaboradores de uma conceituada empresa de auditoria. Dos questionários aplicados obteve-se o retorno de 93 usuários das informações contábeis e 71 auditores independentes, o que corresponde em termos percentuais 60% e 50%.

A escolha dessas instituições para a pesquisa deve-se ao ramo de atividade, visto que, segundo Campos (2010) o nível de acesso é fator crítico para a obtenção de dados representativos da unidade de interesse.

Sabe-se que os resultados obtidos numa pesquisa a partir de amostras não são rigorosamente exatos em relação ao universo de onde foram extraídas. De acordo com Gil (2002), o erro material de medição é expresso em termos percentuais, trabalhando-se usualmente com uma estimativa de erro material entre 3% a 5%. Para o desenvolvimento deste estudo, a significância da amostra levará em consideração 5% de erro máximo e 95% de nível de confiança.

3.4 INSTRUMENTO DE COLETA DE DADOS

O instrumento de coleta de dados utilizado neste trabalho foi um questionário composto de questões mensuradas por intermédio de escalas do tipo Likert (1975), variando de um a sete pontos, sendo: 1= discordo totalmente; 2= discordo muito; 3= discordo pouco; 4= não concordo nem discordo; 5= concordo pouco; 6= concordo muito; e 7= concordo totalmente.

Importa ressaltar que a opção por esse instrumento de pesquisa entre outros existentes tem seus fundamentos no objetivo geral e nos específicos do trabalho, além de se constituir num instrumento que atinge simultaneamente acentuado número de respondentes. Além disto, definiu-se como instrumento para coleta e análise de dados o questionário por ser este um meio útil e eficaz para a busca de informações num intervalo de tempo relativamente curto (GIL, 2002, p. 68).

Em seguida, o referido instrumento foi colocado para apreciação de especialistas da área de estatística (avaliação de juízes) para ver se as questões foram concebidas de forma consistente e para possibilitar a mensuração adequada das variáveis que compõem o instrumento (APÊNDICE A). Além de que, para efeito da validação das questões relativas às normas de auditoria, o questionário foi submetido a dois Sócios de uma renomada empresa de auditoria (BIG FOUR) que

atestaram sobre a adequação da redação.

O questionário aplicado consistiu de duas partes bem distintas. A parte 1 é composta por 40 questões, a parte 2 contém 5 questões (incluindo espaço para observações). Cada uma dessas partes é detalhada a seguir.

3.4.1 Descrição das escalas

Parte 1

A primeira parte do instrumento de pesquisa é composta por três escalas: Nível de Envolvimento com práticas de auditoria; Nível de Responsabilidade do auditor relacionada à fraude; o Nível de percepção da legitimidade da auditoria, que serão analisadas segundo a sua dimensionalidade, confiabilidade e convergência, na amostra estudada com intuito de validar o seu uso.

A primeira escala, anteriormente, utilizada por Albuquerque (2009) busca retratar o nível de envolvimento com práticas de auditoria, cuja composição encontra-se no Quadro 2.

ESCALA I – NÍVEL DE ENVOLVIMENTO COM PRÁTICAS DE AUDITORIA	
01	Eu já estudei assuntos relacionados à contabilidade.
02	Eu trabalho ou já trabalhei exercendo a função de contador.
03	Eu trabalho ou já trabalhei manuseando relatórios ou informações contábeis.
04	Eu já estudei assuntos relacionados à auditoria.
05	Eu trabalho ou já trabalhei exercendo a função de auditor independente.
06	Eu conheço as novas normas brasileiras de auditoria do Conselho Federal de Contabilidade.

Quadro 2: Nível de envolvimento com práticas de auditoria
Fonte: adaptado de Albuquerque (2009)

Nesta escala, observa-se seis afirmações para mensuração, listando habilidades que um indivíduo possa ter e que estão relacionadas a conhecimentos

práticos e teóricos em auditoria.

Faz-se necessário informar que a questão 1.06 foi modificada neste estudo. Assim, foram inseridos os termos: “as novas” e “brasileiras“, não obstante tais alterações não modificam o teor das afirmações, simplesmente adéquam o texto à nova realidade.

ESCALA II – NÍVEL DE RESPONSABILIDADE DO AUDITOR RELACIONADA À FRAUDE	
07	Eu acredito que o auditor independente deve se preocupar com a fraude que causa distorção relevante nas demonstrações contábeis de uma entidade.
08	Eu acredito que a administração seja a principal responsável pela prevenção de fraudes de uma entidade.
09	Eu acredito que a administração seja a principal responsável pela detecção de fraudes de uma entidade.
10	Eu acredito que, o auditor é responsável por obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante devido à fraude.
11	Eu acredito que 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.
12	Eu acredito que ao planejar os trabalhos de auditoria o auditor deve considerar as limitações inerentes da auditoria em detectar fraudes.
13	Eu acredito que a capacidade do auditor de detectar uma fraude depende de fatores como a habilidade do perpetrador, a frequência e a extensão da manipulação.
14	Eu acredito que embora o auditor possa ser capaz de identificar oportunidades potenciais de fraude, é difícil para ele determinar se as distorções em áreas de julgamento como estimativas contábeis foram causadas por fraude.
15	Eu acredito que o auditor tem a responsabilidade de manter atitude de ceticismo profissional durante a auditoria, considerando que a administração tem potencial de burlar os controles.
16	Eu acredito que o auditor tem a responsabilidade de manter atitude de ceticismo profissional durante a auditoria e de reconhecer o fato de que procedimentos de auditoria eficazes na detecção de erros podem não ser eficazes na detecção de fraude.
17	Eu acredito que os requerimentos da norma destinam-se a auxiliar o auditor na identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude e na elaboração de procedimentos para detectar tal distorção.

ESCALA II – NÍVEL DE RESPONSABILIDADE DO AUDITOR RELACIONADA À FRAUDE	
18	Eu acredito que o trabalho do auditor tem por objetivo identificar e avaliar os riscos de distorção relevante das demonstrações contábeis decorrentes de fraude.
19	Eu acredito que o trabalho do auditor tem por objetivo obter evidências de auditoria adequadas e suficientes sobre os riscos identificados de distorção relevante decorrente de fraude, por meio de definição e implantação de respostas adequadas.
20	Eu acredito que o auditor deve manter postura de ceticismo profissional durante a auditoria, reconhecendo a possibilidade de existir distorção relevante decorrente de fraude, não obstante a experiência passada do auditor em relação à honestidade e integridade da administração e dos responsáveis pela governança da entidade.
21	Eu acredito que, a não ser que existam razões para crer o contrário, o auditor deve aceitar os registros e os documentos como legítimos. Caso as condições identificadas durante a auditoria levem o auditor a acreditar que um documento pode não ser autêntico ou que os termos no documento foram modificados sem que o fato fosse revelado ao auditor, este deve investigar o caso.
22	Eu acredito que quando as respostas às indagações junto à administração ou aos responsáveis pela governança são inconsistentes, o auditor deve investigar as inconsistências.
23	Eu acredito que o auditor deve fazer indagações à administração relacionadas à avaliação pela administração do risco de que as demonstrações contábeis contenham distorções relevantes decorrente de fraudes, inclusive a natureza, extensão e frequência de tais avaliações.
24	Eu acredito que o auditor deve fazer indagações à administração relacionadas ao processo da administração para identificar e responder aos riscos de fraude na entidade.
25	Eu acredito que o auditor deve fazer indagações à administração relacionadas a comunicação da administração, se houver, aos responsáveis pela governança em relação aos processos de identificação e resposta aos riscos de fraude na entidade.
26	Eu acredito que o auditor deve fazer indagações à administração relacionadas com a comunicação da administração, se houver, aos empregados em relação às suas visões sobre práticas de negócios e comportamento ético.
27	Eu acredito que o auditor deve avaliar se variações inesperadas ou não usuais que foram identificadas durante a aplicação dos procedimentos de revisão analítica, inclusive aqueles relacionados com as receitas, podem indicar riscos de distorção relevante decorrente de fraude.
28	Eu acredito que o auditor deve tratar os riscos de distorção relevantes decorrentes de fraude avaliados como riscos significativos e, por conseguinte, na medida em que ainda não tenha sido feito, o auditor deve obter entendimento dos respectivos controles da entidade, inclusive atividades de controle, que são relevantes para tais riscos.

ESCALA II – NÍVEL DE RESPONSABILIDADE DO AUDITOR RELACIONADA À FRAUDE	
29	Eu acredito que quando o auditor confirma ou não está em condições para concluir se as demonstrações contábeis contêm distorções relevantes decorrentes de fraude, o auditor deve avaliar as implicações para a auditoria.
30	Eu acredito que como resultado de uma distorção decorrente de fraude o auditor encontrar circunstâncias excepcionais que coloquem em dúvida sua capacidade de continuar a realizar a auditoria, este deve considerar se seria apropriado retirar-se do trabalho.
31	Eu acredito que caso o auditor tenha identificado uma fraude ou obtido informações que indiquem a possibilidade de fraude, o auditor deve comunicar estes assuntos tempestivamente a pessoa de nível apropriado da administração que têm a responsabilidade primordial de prevenir e detectar fraude em assuntos relevantes no âmbito de suas responsabilidades.
32	Eu acredito que caso o auditor tenha identificado ou suspeite de fraude, deve determinar se há responsabilidade de comunicar a ocorrência ou suspeita a um terceiro fora da entidade.

Quadro 3: Responsabilidade do auditor relacionada à fraude
 Fonte: Elaboração do autor

A segunda escala foi proposta pelo autor, tomando-se por base as novas normas de auditoria, assim pode-se perceber no Quadro 3, que todas as afirmativas estão de acordo com o que estabelece as normas, quanto ao papel de responsabilidade do auditor independente mediante a identificação de fraude no que tange prevenção e detecção de fraude.

Para adaptação da Escala III, Albuquerque (2009) se norteou pelas pesquisas de Best, Buckby e Tan (2001), cujas modificações fizeram-se necessárias para atender às normas editadas pelo CFC e foram aproveitadas neste estudo.

O nível de atitude da legitimidade é avaliado na terceira escala, conforme Quadro 4.

ESCALA III – NÍVEL DE PERCEPÇÃO DA LEGITIMIDADE	
33	Eu acredito que a auditoria independente melhora a qualidade da informação contábil divulgada ao mercado.
34	Eu acredito que a auditoria independente atua como um mecanismo de prevenção à ocorrência de erro material ou fraudes na elaboração das demonstrações contábeis.
35	Eu acredito que a auditoria independente fornece subsídios para a melhoria na tomada de decisões de investimentos no curto prazo.
36	Eu acredito que a auditoria independente fornece subsídios para a melhoria na tomada de decisões de investimento no longo prazo.
37	Eu acredito que a auditoria independente garante a produção de informações mais confiáveis para o mercado financeiro.
38	Eu acredito que a auditoria independente minimiza riscos de ordem operacional, como a possibilidade de ocorrência de perdas resultantes de falha, deficiência ou inadequação de processos internos da entidade.
39	Eu acredito que a auditoria independente fornece subsídios para avaliação de desempenho dos gestores.
40	Eu acredito que a auditoria independente fornece subsídios para o planejamento estratégico.

Quadro 4: Nível de percepção da legitimidade
 Fonte: adaptado de Albuquerque (2009)

Em seu estudo, Power (2003) concluiu que a auditoria exporta e importa legitimidade, bem como, trata-se de uma série de esperanças e aspirações inscritas em suas rotinas.

Abarcado nos estudos de Albuquerque (2009), espera-se que os usuários alimentem a crença e atribuam à auditoria um alto grau de legitimidade.

Busca-se assim, obter evidências sobre: percepção do usuário de contabilidade; papel do auditor independente; relação existente entre os usuários de contabilidade e auditores independentes; o nível de envolvimento dos auditores independentes e usuários de informação contábil.

Parte 2

Refere-se ao perfil da amostra. Para tanto, foram inseridas cinco questões que visam conhecer o perfil profissional dos respondentes. Sendo elas: posição ocupada na empresa, departamento/setor, tempo de trabalho na área de atuação, e, área de formação.

É importante, também, ressaltar que, buscando evitar qualquer viés nos resultados da pesquisa, decorrentes de possível hesitação ou temor por parte dos entrevistados em responder as questões mais delicadas na relação funcionário-empresa, será mantido o anonimato de todos os respondentes, conforme recomendado por Hackman e Oldhamam (1975).

3.5 HIPÓTESES

Este estudo pretende identificar a existência de diferenças significativas entre as expectativas dos usuários das informações contábeis e auditores independentes, e também como elas se relacionam. Sidani (2007), Saha; Baruah (2008) apontam resultados que abarcam tal assertiva.

Para esta pesquisa são apresentadas hipóteses que têm como referência os estudos desenvolvidos por Albuquerque (2009) bem como as que originaram das propostas de avaliação das novas normas de auditoria. Além das avaliações das normas, Albuquerque (2009) elaborou também a análise do nível de percepção da legitimidade em capítulo apartado.

As hipóteses referentes à análise da percepção dos respondentes em relação às novas normas de auditoria foram assim sintetizadas:

H1: Não existe diferença significativa entre as expectativas dos usuários de

informação contábil e conteúdo das novas normas de auditoria no Brasil, implementadas a partir do projeto Clarity do IFAC, no que se refere à fraude.

Monroe e Woodliff (1993) afirmaram que diferenças de expectativa em auditoria tem se revelado em vários estudos e, portanto é motivo de preocupação em todo o mundo. Dessa forma, espera-se que as novas normas de auditoria não consigam eliminar estas diferenças, ainda que tenha por propósito da maior clareza aos usuários de informação contábil.

H2: Não existe diferença significativa entre as expectativas dos auditores independentes e o conteúdo das novas normas de auditoria no Brasil, implementadas a partir do projeto Clarity do IFAC, no que se refere à fraude.

Conforme asseverado por Albuquerque (2009) espera-se que não haja diferenças de expectativa nesta hipótese, visto que, os auditores independentes têm por primazia o conhecimento do seu campo de atuação.

H3: “Não existe diferença significativa entre as expectativas dos auditores independentes e as expectativas dos usuários de contabilidade.” (ALBUQUERQUE, 2009, p.55).

Koh e Woo (1998) encontraram diferenças de expectativa em auditoria em vários estudos das mais variadas formas de apresentação. Dessa forma, seguindo o que demanda a teoria, espera-se que diferenças de expectativa entre usuários de informação contábil e auditores continuem a existir.

H4: “Quanto maior o nível de envolvimento com práticas de Auditoria, menor é a diferença de Expectativas.” (ALBUQUERQUE, 2009, p.55-56).

Estudos tais como os de Monroe e Woodliff (1993) e Hassink, Meuwisse e Bollen (2010), revelaram a importância da educação envolvendo as práticas de

auditoria. Assim, espera-se que um maior nível de envolvimento com as práticas de auditoria possa contribuir com a menor diferença de expectativa.

Capítulo 4

4 ANÁLISE DOS DADOS

Os dados foram submetidos a análises estatísticas, sintetizados nos procedimentos tais como organização em tabela, medidas descritivas, teste de normalidade de dados, teste de hipóteses e análise de regressão.

Inicialmente procedeu-se a validação do questionário, utilizando-se o coeficiente alfa de Cronbach para verificar sua consistência interna.

A análise preliminar consiste do uso de técnicas de análise descritiva de dados, com o intuito de se obter uma caracterização geral das variáveis investigadas. Em seguida, aplicou-se a técnica de estatística multivariada, a análise fatorial exploratória para identificar as dimensões latentes formadas pelos grupos de variáveis. Para verificação da existência de diferenças estatísticas entre os aspectos abordados foram utilizados testes estatísticos paramétricos e por fim, também foram empregadas análises de regressão linear simples e múltipla.

As respostas da parte 2 fornecem informações que permitam o delineamento do perfil dos respondentes da pesquisa. Essas respostas serão tabuladas e, por meio de distribuição de frequência, são apresentadas as principais características da amostra.

4.1 PERFIL DOS RESPONDENTES

Inicialmente, os questionários foram enviados a 156 usuários de informações contábeis (estudantes de IES) e 143 auditores independentes (Empresa de auditoria). Em função do retorno de questionários, a amostra do estudo foi

estruturada com 93 questionários com o perfil de usuários e 71 auditores, distribuída em termos percentuais com 60% e 50% respectivamente.

Nessa amostra, conforme apresentação das tabelas 1 a 5 (Apêndice C), percebe-se uma concentração de respondentes ocupando os cargos de Gerente, coordenador, supervisor (19,5%), seguido de Analistas com 18,9%. Considerando o perfil dos respondentes, esse percentual apresenta ligeira variação nestes cargos, sendo que o usuário de informações contábeis, registram 25,08% no cargo de Gerente, Coordenador, supervisor e 29,0% na ocupação de analista. Entretanto, ocorre uma considerável modificação nessa ocupação ao observar o perfil de auditores, que registra os maiores percentuais de ocupação classificada como Sênior (28,0%), e as ocupações de Gerente, Coordenador e supervisor (11,0%).

Ao se considerar o departamento de atuação, percebe-se uma concentração dos respondentes (43,3%) no setor de auditoria, seguido do setor financeiro da empresa (17,1%), tendo ainda os setores de contabilidade e tributário com 12,8% cada um.

Em relação ao tempo de trabalho, registra-se 30,5% dos respondentes com tempo de atuação predominante entre 2 a 5 anos. Considerando os percentuais no perfil de usuários, tem-se 33% neste intervalo de tempo de trabalho e 27% no perfil de auditores.

Quanto à área de formação os cursos mais comuns são os de Contabilidade 60,4% e de Administração com 21,3%. Essa distribuição predominante é observada também dentre os perfis, correspondendo no perfil de usuário de informações contábeis aos percentuais de 40,0% para a formação contábil e 31,0% para o curso de Administração. Quanto aos auditores observa-se uma concentração 87,0% com formação em Ciências Contábeis.

4.2 VALIDAÇÃO DAS ESCALAS

Tomando-se por base o questionário proposto na metodologia, foram aplicados testes para validação, referente à dimensionalidade, confiabilidade e convergência cujas apresentações se encontram no apêndice deste estudo. Assim foi aplicado a análise fatorial exploratória de componentes principais, considerando o índice de Kaiser Meyer Olkin - KMO e o teste de esfericidade de Barlett.

Para a aplicação da análise fatorial, segundo Mingoti, (2005 p.137), os valores dos índices de KMO deverão registrar níveis de classificação, sendo: (i) próximos de 0,90 – excelente; (ii) próximos de 0,50 péssimo, (iii) menores de 0,50 inaceitáveis.

Em relação à confiabilidade usou-se o coeficiente alfa de Cronbach, “que é um modelo de consistência interna baseada na correlação média entre os itens”, (CORRAR, 2007, p.64). Segundo Hair (2005, p.112) o limite inferior aceito deste coeficiente é 0,70 admitindo um mínimo de 0,60 em pesquisas exploratórias.

4.2.1 Escala do nível de envolvimento com práticas de auditoria

Nesta escala, inicialmente composta de 6 (seis) afirmações (Quadro 2), aplicou-se a análise fatorial que resultou na exclusão de duas variáveis, conforme a apresentação dos dados nesta seção.

Ao aplicar a análise fatorial (AF) nesse conjunto de variáveis, encontrou-se um resultado do coeficiente KMO = 0,749 e teste de esfericidade significativa. Assim, os resultados apresentados na tabela 6 (Apêndice C) foram considerados adequados para o modelo de AF.

A seguir, quanto aos resultados observados na tabela 7 (Apêndice C), conclui-se que a validação através da unidimensionalidade deste construto, apontam

resultados de autovalor superior a 1 (um), para dois componentes (fatores) , representado por uma variância explicada acumulada de 63%. Com base nesse resultado, a tabela 8 (Apêndice C) apresenta as variáveis componentes em cada um desses fatores, formados pelas variáveis Q1, Q2, Q3, denominados de “Nível de Envolvimento com as Práticas Contábeis” e outro formado pelas variáveis Q4, Q5 e Q6 denominado “Nível de Envolvimento com Práticas de Auditoria”.

Essas duas dimensões foram analisadas quanto a sua validação, seguindo os critérios mencionados, ou seja, aplicação da análise fatorial, por meio do teste de KMO, a esfericidade com o teste de Bartlett, unidimensionalidade e consistência interna e convergência sintetizados e apresentados na tabela 9 (Apêndice C). Cabe ressaltar que a convergência interna está identificada pela matriz de correlação, neste caso apresentadas nas tabelas 10 e 11 (Apêndice C).

Com o objetivo de analisar a distribuição da amostra, foi apresentada uma avaliação descritiva da distribuição de respostas obtidas do fator envolvimento com as práticas contábeis com o perfil dos entrevistados. Os resultados desses percentuais estão apresentados na tabela 12 (Apêndice C).

Observa-se que os extremos, “discordo totalmente” e “concordo totalmente” apresentaram respectivamente os maiores percentuais, 21,5% e 57,1% dos entrevistados. Dentre os que apresentaram discordância total com o envolvimento das práticas contábeis, no perfil classificado como usuários das informações contábeis 25,8% não exerceram a função de contador. No perfil de auditor independente, esse percentual é de 16,0%.

Em função dos resultados apresentados, será utilizado para representar a esta escala, o fator denominado de “Envolvimento com as práticas de Auditoria”.

4.2.2 Escala - Responsabilidade do Auditor relacionada com fraude em auditoria de demonstrações contábeis

Com o propósito de analisar a dimensionalidade existente neste conjunto de afirmações composto por 26 variáveis, tabela 13 (Apêndice C), a análise fatorial apresentou valor do coeficiente KMO = 0,762 e teste de esfericidade significativo.

Na tabela 14 (Apêndice C), o percentual da variância total explicada limita em oito dimensões acumulando um percentual de 64,7%. Estes oito fatores, conforme tabela 15 (Apêndice C), são formados pelas seguintes variáveis Q23 a Q29; denominados (Identificação, Indagação e Comunicação do risco de fraude); Q11, Q12, Q13, Q14 Q16, Q20 (Avaliação das implicações para auditoria, quando do reconhecimento da fraude); Q10, Q17, Q18, Q19; (Responsabilidade e Objetivo do Auditor). Quantos aos construtos formados por duas ou menos variáveis tais como, Q21, Q22; Q8, Q9; Q30, Q32; Q31; Q7, Q15, não foram nomeados por não apresentarem índices que permitissem o unidimensionamento.

A síntese da análise para validação para uso destes fatores estão apresentados na tabela 16 (Apêndice C), e as convergências internas nas tabelas 17; 18 e 19 (Apêndice C).

4.2.3 Escala nível de atitude sobre legitimidade

A dimensionalidade existente nesse conjunto de afirmações composto por 8 variáveis, (quadro 4), foi aplicada para a análise fatorial (AF), cujo resultado, tabela 20 (Apêndice C), foi KMO = 0,740 e teste de esfericidade significativo. Quanto à unidimensionalidade, na tabela 21 (Apêndice C), encontram-se os valores da variância explicada para três componentes, totalizando 74,0%. As três componentes, tabela 22 (Apêndice C), são formadas pelas variáveis Q34, Q38, Q39, Q40 (Nível de

legitimidade). Quanto aos construtos formados por dois ou menos variáveis tais como as questões Q35, Q36; Q33, Q37, não foram nomeados, devida a inadequação resultante do índices.

Na tabela 23 e 24 (Apêndice C) estão sintetizados os valores referentes à validação dos fatores e as correlações, sendo selecionado apenas o construto denominado “**Nível de percepção de legitimidade**”.

4.2.4 Síntese das escalas

Após os testes aplicados nas escalas inicialmente apresentadas, na tabela 25, a seguir, estão sintetizados os fatores que serão utilizados no desenvolvimento dos testes de hipóteses.

TABELA 25: AGRUPAMENTOS DAS ESCALAS E FATORES

Escala/Fatores	Variáveis
I - Nível de Envolvimento c/ práticas de Auditoria	Q4;Q5;Q6
II- Nível de Responsabilidade do auditor relacionada com fraude em auditoria	
II.a – Identificação, Indagação e Comunicação do risco de fraude	Q23;Q24;Q25;Q26;Q27;Q28;Q29
II b – Avaliação das Implicações para auditoria quando do reconhecimento da fraude.	Q11;Q12;Q13;Q14;Q16;Q20
II c – Responsabilidade e Objetivo da Auditoria	Q10;Q17;Q18;Q19
III- Nível de percepção sobre legitimidade	Q34;Q38;Q39;Q40

Fonte: Dados da pesquisa

4.3 RESULTADOS DOS TESTES DE HIPÓTESES

Nessa seção, o propósito é verificar se existem diferenças significativas entre as expectativas dos usuários de informações contábeis e dos auditores independentes com o que pressupõe as novas normas de auditoria e adicionalmente apurar o nível de percepção da legitimidade entre os respondentes. Cabe ressaltar

que as análises referentes à expectativa das normas serão focadas nos aspectos identificados quando da validação dos fatores, denominados de Nível de *Responsabilidade do auditor relacionada com fraude em auditoria*, subdivido em: a) Identificação, Indagação e Comunicação do risco de fraude; b) Avaliação das Implicações para auditoria quando do reconhecimento da fraude; c) Responsabilidade e Objetivo da Auditoria; e em relação à legitimidade utilizou-se na análise o fator Nível de percepção sobre legitimidade.

Para execução dos testes de hipóteses, tomando-se por base o tamanho da amostra, 164 respondentes, foi utilizado o teste de diferença de médias (t de Student). Em situações de teste de expectativa, foram utilizados os métodos de análises de regressão para avaliação das hipóteses, testando os coeficientes dos modelos de regressão.

4.3.1 Testes de hipóteses sobre a percepção das novas normas de auditoria em relação aos perfis estudados

4.3.1.1 Testes de hipótese aplicado aos usuários de informação contábil em relação à suficiência das novas normas de auditoria no que se refere à fraude

Com o pressuposto de que o usuário da contabilidade atribui ao auditor funções que não é contemplada pela norma de auditoria, a hipótese a ser testada foi assim formulada:

H_{A0}: Não existe diferença significativa entre a expectativa dos usuários de informações contábeis e o conteúdo das novas normas brasileiras de auditoria, implementadas a partir do projeto Clarity do IFAC, no que se refere à fraude.

O teste de hipótese utilizado foi aplicado para as seguintes escalas validadas:

a) Identificação, Indagação e Comunicação do Risco de fraude; b) Avaliação das

implicações para auditoria quando do reconhecimento da fraude; c) Responsabilidade e objetivo do Auditor.

A título de referência para a igualdade das médias, utilizou-se o valor 7(sete), haja vista que, a total concordância sobre as questões que contemplam a avaliação das expectativas das normas implicam em uma pontuação média dos componentes que ocorrem neste ponto.

Todos os cálculos foram desenvolvidos admitindo-se as hipóteses nulas com média igual a 7, ou seja, a hipótese alternativa diferente de 7, considerando um nível de significância de 5% para teste.

Conforme apresentação dos dados das médias das escalas, pode-se notar uma diferença acentuada dos valores médios em relação a 7, que é confirmado significativamente, através dos resultados da tabela 26 a seguir:

TABELA 26: TESTE - EXPECTATIVA DO USUÁRIO DE CONTABILIDADE E AS NOVAS NORMAS DE AUDITORIA

Fatores	T	DF	Sig. (2-tailed)	Conclusão do teste
Identificação, Indagação e Comunicação do Risco	-11.827	92	.000	Rejeita a hipótese nula
Avaliação das implicações para auditoria quando do reconhecimento da fraude	-16.081	92	.000	Rejeita a hipótese nula
Responsabilidade e objetivo do Auditor	-13.282	92	.000	Rejeita a hipótese nula

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados dos testes indicam que os usuários de contabilidade não apresentam total discordância nos fatores avaliados em relação às propostas das novas normas de auditoria. Deve-se observar que para ocorrer a discordância total,

a pontuação é o valor 1 (um) na escala. Conforme apresentado na tabela 26, o valor de significância alcançado em todos os fatores foi inferior ao nível 5%, desta forma, as expectativas dos usuários de Informações Contábeis, não se posicionam em uma discordância total a esses fatores.

Desta forma, se conclui que existe diferença de expectativa dos usuários da informação contábil em relação às novas normas de auditoria, em relação aos fatores validados que tratam sobre fraude.

4.3.1.2 Testes de hipótese aplicado aos auditores independentes em relação à suficiência das novas normas de auditoria no que se refere à fraude.

Os testes de hipóteses tem como pressuposto a identificação da percepção que o auditor independente tem em relação aos fatores validados na norma de auditoria, a hipótese a ser testada foi assim formulada:

H_{B0}: Não existe diferença significativa entre a expectativa dos auditores independentes e o conteúdo das novas normas brasileiras de auditoria, implementadas a partir do projeto Clarity do IFAC, no que se refere à fraude.

De forma semelhante ao teste realizado na seção 4.3.1.1, utilizou-se o teste de médias, usando a referência = 7 (sete) nos fatores validados na norma.

Conforme apresentação dos dados, tabela 27, pode-se notar uma diferença acentuada dos valores médios em relação a 7, que é confirmado significativamente.

TABELA 27: TESTE - EXPECTATIVA DO AUDITOR INDEPENDENTE E AS NOVAS NORMAS DE AUDITORIA

Fatores	T	DF	Sig. (2-tailed)	Conclusão do teste
Identificação, Indagação e Comunicação do Risco	-7.290	70	.000	Rejeita a hipótese nula
Avaliação das implicações para auditoria quando do reconhecimento da fraude	-11.746	70	.000	Rejeita a hipótese nula
Responsabilidade e objetivo do Auditor	-9.937	70	.000	Rejeita a hipótese nula

Fonte: Dados da pesquisa

O resultado do teste indica que os auditores independentes não apresentam total discordância nos fatores avaliados em relação às propostas das novas normas de auditoria. De forma semelhante ao teste apresentado para os grupo de usuários de informações contábeis, observa-se que para ocorrer a discordância total, a pontuação é o valor 1 (um) na escala. Conforme apresentado na tabela 27, o valor de significância alcançado em todos os fatores foi inferior ao nível 5%.

Assim, os testes revelaram que os auditores independentes apresentam diferenças de expectativa significantes em relação ao conteúdo das novas normas de auditoria.

4.3.1.3 Teste de Hipótese aplicado ao nível de percepção entre usuários de informação contábil e auditores independentes com relação às novas normas de auditoria no que se refere à fraude.

Após a observação das pontuações atribuídas pelos usuários de informação contábil e os auditores independentes, nas escalas em estudo, foi feita a análise da comparação dos valores atribuídos por perfil de respondente, formulada na hipótese:

H_{C0} : Não há diferenças significativas entre as expectativas dos auditores independentes e os Usuários de informação contábil em relação às novas normas de auditoria, no que se refere à fraude;

As médias de pontos, nas respectivas escalas: a) **Identificação, Indagação e Comunicação do Risco de fraude**; b) **Avaliação das implicações para auditoria quando do reconhecimento da fraude**; c) **Responsabilidade e objetivo do Auditor** estão apresentadas a seguir na tabela 28.

TABELA 28: TESTE DE DIFERENÇAS ENTRE AS EXPECTATIVAS DOS AUDITORES INDEPENDENTES E OS USUÁRIOS DE CONTABILIDADE

Fatores	Entrevistado	N	Mean	Std. Deviation	t-test for Equality of Means Sig. (2-tailed)	Conclusão quanto às hipóteses
Identificação, Indagação e Comunicação do Risco	Usuário das Demonstrações Contábeis	93	5.8080	.97199	0,000	Rejeita hipótese de igualdade das médias dos entrevistados
	Auditor Independente	71	6.3300	.77444		
Avaliação das implicações para auditoria quando do reconhecimento da fraude	Usuário das Demonstrações Contábeis	93	5.3118	1.01237	0,109	Aceita hipótese de igualdade das médias dos entrevistados
	Auditor Independente	71	5.8756	.80658		
Responsabilidade e objetivo do Auditor	Usuário das Demonstrações Contábeis	93	5.5941	1.02079	0,001	Rejeita hipótese de igualdade das médias dos entrevistados
	Auditor Independente	71	5.2817	1.45708		

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme resultado apresentado, as médias de pontuação atribuídas pelos usuários de informações contábeis e os auditores independentes são significativamente diferentes ao nível de sig de 5% nos fatores Identificação, Indagação e Comunicação do Risco e Responsabilidade e objetivo do auditor.

No fator Identificação, Indagação e Comunicação do Risco de Fraude observa-se que a média atribuída pelos auditores (6,33) é superior ao que é atribuída pelos usuários de informações contábeis (5,81), no entanto no fator Responsabilidade e objetivo do auditor, a média dos usuários em informações contábeis é de 5,59 e o dos auditores independentes é de 5,28 pontos.

Desta forma, conclui-se que a expectativa do auditor independente em relação às novas normas de auditoria são maiores que as dos usuários de informações contábeis junto aos aspectos que tratam da “Identificação, Indagação e Comunicação do Risco de Fraude”. Contudo, os usuários de informação contábil atribuem maior expectativa em relação as “Responsabilidade e Objetivo” dos trabalhos dos auditores independentes. No entanto, com relação a “Avaliação das implicações para auditoria quando do reconhecimento da fraude” não existem diferenças significativas entre a percepção do auditor independente e do usuário de informação contábil.

Estes resultados corroboram outros estudos que descobriram diferenças de expectativa entre usuários da informação contábil e auditores independentes com relação às responsabilidades destes auditores no que se refere à prevenção e detecção de fraude tais como KOH E WOO (1988); MOROE E WOODLIFF (1993); BEST, BUCKBY E TAN (2001).

4.3.2 Testes de hipóteses sobre o nível de envolvimento com as práticas de auditoria

Esta hipótese tem como propósito identificar nos perfis dos entrevistados se há influência do nível de envolvimento em relação ao nível de responsabilidade do auditor relacionada com fraude, tomando-se por base os fatores validados.

Desta forma, foram desenvolvidas as hipóteses, H_D em relação aos três fatores, **“Identificação, Indagação e Comunicação do Risco”**; **“Avaliação das implicações para auditoria quando do reconhecimento da fraude”**; **“Responsabilidade e objetivo do Auditor”**.

Não obstante, as hipóteses foram subdivididas em 3 níveis, sendo aplicadas aos usuários de informação contábil, auditores independentes e por último ao nível do perfil do respondente.

4.3.2.1 Teste de hipótese: O nível de envolvimento com a prática de auditoria influencia o nível de responsabilidade do auditor relacionada com fraude - Usuário de contabilidade

Esse teste é realizado através do ajuste do modelo de regressão e pressupõe que ao aumentar o nível de envolvimento com as práticas de auditoria, espera-se, nesse caso, uma redução das pontuações atribuídas em relação à percepção da norma quanto a, **Identificação, Indagação e Comunicação do Risco de fraude; Avaliação das implicações para auditoria quando do reconhecimento da fraude; Responsabilidade e objetivo do Auditor.**

O modelo de regressão linear simples, conforme a equação:

$$\hat{Y} = \beta_0 + \beta_1 \text{ Envolvimento} + \varepsilon$$

Onde $\hat{Y}$ é a variável dependente, representada pelas escalas que das diferentes percepções sobre a norma. O termo β_0 representa a parte constante, (o intercepto do modelo). O termo β_1 representa o coeficiente da variável independente representada pelo nível de envolvimento com praticas de auditoria (envolvimento) obtido da escala I, composto pela média das questões 4, 5 e 6.

O termo ε representa o termo aleatório presente no modelo, admitindo com média zero.

Hipótese, segundo os fatores validados na norma:

$H_{DA1}; \beta_1 \neq 0 \Rightarrow$ O nível de envolvimento com as práticas de auditoria apresentadas pelos usuários de informação contábil está relacionado com as percepções sobre as normas de auditoria.

A tabela 29, análise das regressões, apresenta os resultados dos coeficientes das regressões e também o teste do modelo.

TABELA 29: ANÁLISE DA RELAÇÃO ENTRE O NÍVEL DE ENVOLVIMENTO COM O NÍVEL DE RESPONSABILIDADE DO AUDITOR RELACIONADA COM FRAUDE - (USUÁRIO)

Fatores	Coeficiente Determinação R^2	Coeficiente de regressão β_0	Coeficiente de regressão β_1	gl	F	Sig	Hipótese da relação
Identificação, Indagação e Comunicação do Risco	0,014	5,527	0,074	92	1,295	0,258	Não confirmada
Avaliação das implicações para auditoria quando do reconhecimento da fraude	0,082	4,604	0,188	92	8,161	0,005	Confirmada
Responsabilidade e objetivo do Auditor	0,011	5,328	0,070	92	1,050	0,308	Não confirmada

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme observado, a variável envolvimento com a prática em auditoria influencia de forma significativa apenas o fator “Avaliação das implicações para auditoria quando do reconhecimento de fraude” (estatisticamente significativa a 99%).

Desta forma, conclui-se que somente os aspectos inerentes a “Avaliação das implicações para auditoria quando do reconhecimento da fraude” para os usuários de informação contábil, se pode indicar que quanto maior o nível de envolvimento com a prática de auditoria menor é a diferença expectativa em relação ao conteúdo das novas normas de auditoria no que tange a fraude.

4.3.2.2 Teste de hipótese: O nível de envolvimento com a prática de auditoria relaciona-se com ao nível de responsabilidade do auditor relacionada com fraude – Auditor independente

De forma semelhante à seção anterior, os testes de hipóteses nesse caso terão como base o perfil Auditores independentes, comparados com as percepções sobre as normas de auditoria.

Hipótese, segundo os fatores validados na norma:

$H_{DB1}; \beta_1 \neq 0 \Rightarrow$ O nível de envolvimento com as práticas de auditoria apresentadas pelos auditores independentes está relacionado com as percepções sobre as normas de auditoria.

A tabela 30, as análises das regressões, apresentam os resultados dos coeficientes das regressões e também o teste de existência do modelo. Conforme observado, a variável envolvimento não influencia de forma significativa às variações dos pontos atribuídos na percepção das normas de auditoria no perfil Auditores independentes.

TABELA 30: TESTE - ANÁLISE DA RELAÇÃO ENTRE O NÍVEL DE ENVOLVIMENTO COM O NÍVEL DE RESPONSABILIDADE DO AUDITOR RELACIONADA COM FRAUDE - (AUDITOR)

Fatores	Coeficiente Determinação R^2	Coeficiente de regressão β_0	Coeficiente de regressão β_1	gl	F	Signif.	Hipótese da relação
Identificação, Indagação e Comunicação do Risco	0,010	5,768	0,088	70	0,703	0,405	Não confirmada
Avaliação das implicações para auditoria quando do reconhecimento da fraude	0,002	5,612	0,041	70	0,141	0,709	Não Confirmada
Responsabilidade e objetivo do Auditor	0,022	6,845	-0,245	70	1,553	0,217	Não confirmada

Fonte: Dados da pesquisa

Conforme se pode observar, os valores de significância foram superiores a 1% ou 5%, sendo que desta forma, não há evidências significativas para rejeitar a hipótese nula, ou seja, não há evidências significativas da existência de modelo de regressão linear. Assim o nível de envolvimento com as normas de auditoria não se relacionam com os fatores de validados. Assim, em relação ao perfil auditores independentes, não é possível afirmar que quanto maior a prática de auditoria, menor seria a diferença de expectativa em relação ao conteúdo das novas normas no tocante à fraude.

4.3.2.3 Teste de hipótese: Análise da intervenção do nível de envolvimento comparado com o perfil do usuário

Esta hipótese tem como pressuposto que quanto maior o envolvimento com a prática de Auditoria, menor é a diferença entre expectativas e entre os perfis de

respondentes, isto é, entre auditores independentes e usuários de contabilidade.

Desta forma o modelo de regressão passou a contar com mais uma variável dependente, perfil do usuário, assim temos a regressão linear múltipla, representada pela equação:

$$\hat{Y} = \beta_0 + \beta_1 \text{Envolvimento} + \beta_2 \text{perfil} + \varepsilon$$

Onde $\hat{Y}$ é a variável dependente, representada pelas escalas **“Identificação, Indagação e Comunicação do Risco”**; **“Avaliação das implicações para auditoria quando do reconhecimento da fraude”**; **“Responsabilidade e objetivo do Auditor”** que representam as diferentes percepções sobre a norma. O termo β_0 representa a parte constante, (o intercepto do modelo). O termo β_1 representa o coeficiente de variação da variável independente ou explicativa do modelo, representada pelo nível de envolvimento com práticas de auditoria (envolvimento) e β_2 o perfil do respondente, assumindo o valores **0** para usuário de contabilidade e **1** para auditor independente.

Hipótese:

H_{DC1} ; $\beta_i \neq 0$: As variáveis Envolvimento com práticas de auditoria e o perfil do respondente estão relacionadas com a percepção dos respondentes.

Os resultados da equação anterior estão apresentados na tabela 31.

TABELA 31: TESTE - ANÁLISE DA INTERVENÇÃO DO NÍVEL DE ENVOLVIMENTO COMPARADO COM O PERFIL DO USUÁRIO

Variável Dependente (Fator)	Coef. Determinação R ²	Coeficientes			F	Significância dos coeficientes		Verificação da Hipótese da relação
		β_0	β_1	β_2		β_1	β_2	
Identificação, Indagação e Comunicação do Risco	0,090	5,517	0,077	0,321	7,973	0,152	0,108	Nenhuma das variáveis relaciona com o fator
Avaliação das implicações para auditoria quando do reconhecimento da fraude	0,129	4,713	0,159	0,150	11,938	0,004	0,461	Apenas o Nível de Envolvimento. Relaciona-se com o fator
Responsabilidade e objetivo do Auditor	0,016	5,565	0,008	-0,333	1,299	0,916	0,227	Nenhuma das variáveis relaciona com o fator

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados indicam que o perfil dos entrevistados não está relacionado com os fatores avaliados. Apenas o nível de envolvimento com práticas de auditoria está relacionado com o fator “Avaliação das implicações para auditoria quando do reconhecimento da fraude” (estatisticamente significativa a 99%). Desta forma, não é possível afirmar que o perfil do respondente influencia sua percepção e que somente o nível de envolvimento influencia significativamente um dos fatores avaliados (“Avaliação das implicações para auditoria quando do reconhecimento da fraude”). Este resultado não corrobora o estudo de Albuquerque (2009) que apontou ser o perfil do usuário ser um fator determinante para uma menor diferença de expectativa.

4.3.2.4 Teste de hipótese. Nível de percepção da legitimidade em relação aos perfis estudados

Nesta escala foram analisados os diferentes resultados apresentados em função dos perfis pesquisados. A hipótese para esta análise foi assim formulada:

H_{C1L} : Há diferença significativa entre as expectativas dos auditores independentes e os Usuários de contabilidade, com relação ao nível de percepção da legitimidade.

TABELA 32: TESTE DE DIFERENÇAS ENTRE AS EXPECTATIVAS DOS AUDITORES INDEPENDENTES E OS USUÁRIOS DE CONTABILIDADE

Fatores	Entrevistado	N	Mean	Std. Deviation	t-test for Equality of Means Sig. (2-tailed)	Conclusão quanto à hipótese
Nível de Percepção da Legitimidade	Usuário das Demonstrações Contábeis	93	5.8226	.92855	0,001	Rejeita hipótese de igualdade das médias dos entrevistados
	Auditor Independente	71	5.1444	1.52518		

Fonte: Dados da pesquisa

Os resultados do teste indicam que as pontuações médias atribuídas pelos entrevistados diferem significativamente em relação o nível de percepção da legitimidade, indicando que o nível de percepção da legitimidade é mais percebida pelos usuários de demonstrações contábeis (5,82) do que para o auditor independente (5,14).

O resultado indica apesar do usuário de informação contábil e do auditor independente apresentarem um elevado grau de concordância sobre legitimidade da profissão, o primeiro atribui um maior grau de relevância.

Capítulo 5

5 CONCLUSÃO

Considerou-se nesta análise os fatores validados sobre as novas normas brasileiras de auditoria, implementadas a partir do Projeto Clarity no que se refere à fraude, sendo estes: a) Identificação, Indagação e Comunicação do Risco de fraude; b) Avaliação das implicações para auditoria quando do reconhecimento da fraude; c) Responsabilidade e objetivo do Auditor.

De acordo com a análise dos dados, identifica-se a existência da tendência à concordância dos usuários de informações contábeis e auditores independentes em relação às práticas de auditoria, segundo os fatores validados. A identificação desse nível de concordância percebe-se através da expectativa de pontos, alcançados em cada um dos perfis entrevistados. Nesses perfis as médias são superiores à unidade, o que pela natureza da escala de avaliação, indica que os grupos assimilam bem as propostas que são apresentadas nas normas, manifestando assim a concordância às suas premissas.

Ainda que os usuários de informações contábeis percebam de forma positiva as premissas preconizadas pela norma, observam-se diferenças significativas no nível de expectativas quando comparados com os dos auditores independentes, nos fatores Identificação, Indagação e Comunicação do Risco de fraude e Responsabilidade e objetivo do auditor. Entretanto, no fator Avaliação das implicações para auditoria quando do reconhecimento da fraude, não evidencia diferença de expectativa entre os perfis de entrevistados.

Em relação à verificação da hipótese de que o nível de envolvimento com a prática de auditoria diminui a diferença de expectativa, observa-se que no perfil de

auditores independentes, o nível de envolvimento não contribui para a redução do nível de expectativa em relação em nenhum dos fatores. Porém no perfil de usuários de informações contábeis, há evidências de que o nível de envolvimento contribui para a redução do nível de expectativa em relação ao fator Avaliação das implicações para auditoria quando do reconhecimento da fraude. Quanto aos outros fatores, os usuários de informações contábeis não evidenciaram diferenças significativas de que o nível de envolvimento com práticas de auditoria reduz a diferença da expectativa.

Outro resultado apontado neste estudo é que, o perfil dos usuários influencia não de forma significativa a redução das diferenças de expectativas dos fatores avaliados. Entretanto o nível de envolvimento com práticas de auditoria contribui para a redução das diferenças de expectativas somente no fator Avaliação das implicações para a auditoria quando do reconhecimento da fraude.

Em relação à análise do nível de percepção da legitimidade, tanto o usuário da informação contábil quanto o auditor independente, apresentam um elevado grau de concordância com esta variável, entretanto, os usuários das informações contábeis apresentam o nível de percepção à legitimidade significativamente maior do que a pontuação média atribuída pelo auditor.

Diferenças de expectativa entre os auditores independentes e usuários da informação contábil, provavelmente sempre existirão à medida que escândalos financeiros venham a surgir. No entanto, haja vista, que as novas normas de auditoria no Brasil, foram implementadas recentemente, espera-se uma diminuição do *GAP*, quando da disseminação efetiva destas normas, seja por meio de uma atualização das estruturas curriculares dos acadêmicos, ou por meio de seminários e treinamentos promovidos pelo Ibracon.

As novas normas ainda que não tenham por fim alterar a essência das normas anteriores buscou dar um novo sentido a determinados entendimentos. Assim, ainda que esta pesquisa tenha se limitado a trabalhar os aspectos relativos à fraude, outros elementos das normas também sofreram modificações. A título de exemplo cita-se a impossibilidade da divisão de responsabilidade quando da emissão do relatório de auditoria sobre as demonstrações contábeis, o que outrora já foi permitido e pode ser elemento de novos estudos.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Kátia S. L. de S. **Auditoria e sociedade**: análise das diferenças de expectativas dos usuários da contabilidade em relação ao papel do auditor, 2009. Artigo apresentado IV Congresso ANPCONT 06 a 08 jun. de 2010. Disponível em <<http://www.anpcont.com.br/site/docs/congressoIV/04/MFC319.pdf>> Acesso em: 30 dez. 2011.

_____. **Auditoria e sociedade**: análise das diferenças de expectativas dos usuários da contabilidade em relação ao papel do auditor. Dissertação de Mestrado. Programa de Pós-graduação em contabilidade da faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Bahia, UFBA. Área de concentração: controladoria. Salvador, 2009.

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

_____. A auditoria legal na União Européia: enquadramento, debate atual e perspectivas futuras. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, n. 28, p. 29-38, jan./abr. 2002.

ALMEIDA, Bruno José Machado; COLOMINA, Almeida Clara Isabel Muños. Evidencia de las diferencias de expectativas en auditoria em mercados bursátiles de reducida dimensión: El caso portuguê. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, v. 19, n. 47, p. 102 – 111, maio/ago. 2008.

AMAT, O.; BLAKE, J.; OLIVEIRAS, E. Reflexiones en torno al contenido de la imagen fiel. **Técnica Contable**, v. 49, n. 578, p. 81-90, feb. 1997.

ANTUNES, Jerônimo. Lógica nebulosa para avaliar riscos na auditoria. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, Edição Comemorativa, p.80-91, set. 2006.

ATTIE, W. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

BEST, Peter J.; BUCKBY, Sherrena; TAN, Clarice. Priors evidence of the audit report wording changes gap in Singapore. **Managerial Auditing Journal**, v.16, n. 3, p. 134-144, 2001.

BOYTON, W. C; JOHSON, R. N.; KELL, W. G. **Auditoria**. Trad. 7. ed. do original Modern Auditing por José Evaristo dos Santos. 2002

BRUNI, Adriano Leal. **Estatística aplicada à gestão empresarial**. São Paulo: Atlas 2007.

CARVALHO, L. Nelson; PINHO, Ruth Carvalho de Santana. Auditoria: independência, estratégias mercadológicas e satisfação do cliente – um estudo exploratório sobre a região nordeste. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, n. 34, p. 23-33, jan./abr. 2004.

CAMPOS, H. L. **A confiança no âmbito dos relacionamentos intraorganizacionais**: estudo de caso em uma empresa de condutores de Minas Gerais (Dissertação de Mestrado) Faculdades Integradas Pedro Leopoldo – FPL. Pedro Leopoldo, 2010.

COLLIS, J.; HUSSEY, R. **Pesquisa em administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - (CFC, 2009 a). **Resolução No. 1.1.156/09**, 13 fev. 2009. Disponível em <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 30 out. 2011.

_____. (CFC, 2009 b). **Resolução No. 1.201/09**, 27 nov. 2009. Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC PA 01. Disponível em <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 30 out. 2011.

_____. (CFC, 2009 c). **Resolução No. 1.203/09**, 27 nov. 2009. Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC TA 200. Disponível em <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 30 out. 2011.

_____. (CFC, 2009 d). **Resolução No. 1.204/09**, 27 nov. 2009. Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC TA 210. Disponível em <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 30 out. 2011.

_____. (CFC, 2009 e). **Resolução No. 1.207/09**, 27 nov. 2009. Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC TA 240. Disponível em <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 30 out. 2011.

_____. (CFC, 2009 f). **Resolução No. 1.209/09**, 27 nov. 2009. Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC TA 260. Disponível em <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 30 out. 2011.

_____. (CFC, 2009 g). **Resolução No. 1.211/09**, 27 nov. 2009. Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC TA 300. Disponível em <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 30 out. 2011.

_____. (CFC, 2009 h). **Resolução No. 1.212/09**, 27 nov. 2009. Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC TA 315. Disponível em <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 30 out. 2011.

_____. (CFC, 2009 i). **Resolução No. 1.213/09**, 27 nov. 2009. Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC TA 320. Disponível em <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em:

30 out. 2011.

_____. (CFC, 2009 j). **Resolução No. 1.214/09**, 27 nov. 2009. Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC TA 330. Disponível em <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 30 out. 2011.

_____. (CFC, 2009 k). **Resolução No. 1.216/09**, 27 nov. 2009. Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC TA 450. Disponível em <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 30 out. 2011.

_____. (CFC, 2009 l). **Resolução No. 1.217/09**, 27 nov. 2009. Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC TA 500. Disponível em <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 30 out. 2011.

_____. (CFC, 2009 m). **Resolução No. 1.227/09**, 27 nov. 2009. Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC TA 580. Disponível em <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 30 out. 2011.

_____. (CFC, 2009 n). **Resolução No. 1.231/09**, 27 nov. 2009. Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC TA 700. Disponível em <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 30 out. 2011.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2007.

GIL, A.C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

GLYNN, J; GRAY, A & JENKINS, B. Auditing the Three Es: The Challenge of Effectiveness. In: **Public Policy and Administration**. Vol. 7 No. 3 Winter 1992.

HACKMAN, J. Richard; OLDHAM, Greg R. Development of the Job Diagnostic Survey. **Journal of Applied Psychology**. Vol. 60, no. 2, 159-170, 1975.

HAIR, Joseph F. *et al.* **Análise multivariada de dados**. Trad. Adonai Schlup Sant'Anna e Anselmo Chaves Neto. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005

HASSINK, Harold; MEUWISSEN Roger; BOLLEN Laury. Fraud detection, redress and reporting by auditors. **Managerial Auditing Journal**. Vol. 25 No. 9, 2010. pp. 861-881q Emerald Group Publishing Limited

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTING, 2011. Disponível em: <<http://www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center>> Acesso em 30 dez. 2011.

JUNIOR, H. P. José. **Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KOH, H. C; WOO, E. The expectation gap. **Manegerial Auditing Journal**, v.13, n.3, p.147-154, 1998.

LEE, Thormas H.; GLOECK, Jeurgem Dieter; PALANIAPPAN, Ananda Kumar. The audit expectation gap: an empirical study in Malaysia. **Southern African Journal of Accountability and Auditing Research**, vol. 7, 2007 (1-15).

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

MALHOTRA, Naresh K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

MINGOTI, Sueli Aparecida. **Análise de dados através de métodos de estatística multivariada**. Uma abordagem aplicada. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2005.

MONROE, Gary S.; WOODLIFF, David R.: The Effect of the Audit Expectation Gap. **Accounting and Finance**, n. 33, p.61-78, maio 1993.

NOGUEIRA, V. M. C.; NOGUEIRA, D.A. Normas Internacionais de Auditoria e Código de Ética Profissional – IFAC. São Paulo. Ibracon, 1998.

POLLITT, Christopher *et al.* **Performance or compliance? Performance audit and public management in five countries**. Oxford: Oxford University Press: Addison-Wesley. 1999.

PORTER, Brenda; GOWTHORPE Catherine. Audit Expectation-Performance Gap In The United Kingdom In 1999 And Comparison With The Gap In New Zealand In 1989 And In 1999. Oxford Brookes University United Kingdom. Published by The Institute of Chartered Accountants of Scotland Edinburgh First published 2004. The Institute of Chartered Accountants of Scotland © 2004 ISBN 1-904574-04-1. This Research Report is published for the Research Committee of The Institute of Chartered Accountants of Scotland.

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

ROESCH, S. M. A. **Projetos de estágio do curso de administração: guia para pesquisas, projetos, estágios e trabalho de conclusão de curso**. São Paulo: Atlas, 1996. 189 p.

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

SÁNCHEZ, F *et al.* **Psicología social**. Madrid: McGraw-Hill, 1988.

SANTOS, Ariosvaldo de; GRATERON, Ricardo Guevara. Contabilidade criativa e responsabilidade dos auditores. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, n. 32, p. 7-22, maio/ago. 2003.

SIDANI, Y. M. The audit expectation gap: evidence from Labanon. **Managerial Auditing Journal**, vol. 22, n. 3, 2007.

TRIOLA, M. F. **Introdução à estatística**. Rio de Janeiro: LTC – Livros Técnicos e Científicos, 2005. 656 p.

APÊNDICES

Apêndice A – Carta de apresentação aos usuários de contabilidade e auditores independentes

Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças
- FUCAPE

Mestrado Profissional em Ciências Contábeis

Mestrando: Anderson Luiz de Menezes

Orientador: Prof. Dr. Fábio Moraes da Costa

Belo Horizonte, 28 de fevereiro de 2011.

Prezado(a) Colega,

Meu nome é Anderson Luiz de Menezes, registrado no Conselho Regional de Contabilidade sob o nº 070240/0-3 e Cadastro Nacional dos Auditores Independentes sob o nº 1041.

Buscando o meu crescimento profissional e pessoal, ingressei no Curso de Mestrado Profissional em Ciências Contábeis da FUCAPE.

Como pré-requisito para obtenção de título de Mestre, é necessário que eu apresente dissertação baseada em trabalho de pesquisa. Minha linha de estudos é “auditoria”, que engloba aspectos diversos como: auditoria independente, Expectation Gap, legitimidade, usuários contábeis.

Optei por esse estudo por atuar nesta área há mais de 12 anos, por isto surgiu o interesse em conhecer melhor a relação existente entre auditores independentes e a expectativa dos usuários de contabilidade.

Para elaboração da pesquisa, será necessária a colaboração do(a) nobre

colega no preenchimento do questionário anexo.

A identidade dos entrevistados será protegida e também serão tratados respeitosamente.

Os resultados serão abalizados nos dados fornecidos, sem distorções.

Contando com sua colaboração, agradeço desde já.

Atenciosamente,

Anderson Luiz de Menezes

Prof. Dr. Fábio Moraes da Costa
Orientador

Apêndice B – Questionário da pesquisa

Questionário

Este questionário tem como objetivo avaliar as expectativas dos usuários da contabilidade e analisar o papel do auditor independente, de modo a compor um diagnóstico que discuta a relação existente entre usuários de contabilidade e os auditores independentes, a luz dos movimentos impositivos de controle após os últimos escândalos financeiros.

É necessário que você responda com sinceridade as questões propostas. Será mantido sigilo em relação às suas respostas.

Considerando-se que não há respostas certas ou erradas, favor não deixar de responder a nenhuma questão.

Utilize a escala progressiva abaixo - que varia de 1 a 7 - para expressar sua opinião. E anote o número correspondente no espaço entre parênteses no final de cada frase.

Discordo totalmente	Discordo muito	Discordo pouco	Não concordo nem discordo	Concordo pouco	Concordo muito	Concordo totalmente
1	2	3	4	5	6	7

01	Eu já estudei assuntos relacionados à contabilidade.	()
02	Eu trabalho ou já trabalhei exercendo a função de contador.	()
03	Eu trabalho ou já trabalhei manuseando relatórios ou informações contábeis.	()
04	Eu já estudei assuntos relacionados à auditoria.	()
05	Eu trabalho ou já trabalhei exercendo a função de auditor independente.	()
06	Eu conheço as novas normas brasileiras de auditoria do Conselho Federal de Contabilidade.	()

07	Eu acredito que o auditor independente deve se preocupar com a fraude que causa distorção relevante nas demonstrações contábeis de uma entidade.	()
08	Eu acredito que a administração seja a principal responsável pela prevenção de fraudes de uma entidade.	()
09	Eu acredito que a administração seja a principal responsável pela detecção de fraudes de uma entidade.	()
10	Eu acredito que, o auditor é responsável por obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante devido à fraude.	()
11	Eu acredito que 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.	()
12	Eu acredito que ao planejar os trabalhos de auditoria o auditor deve considerar as limitações inerentes da auditoria em detectar fraudes.	()
13	Eu acredito que a capacidade do auditor de detectar uma fraude depende de fatores como a habilidade do perpetrador, a frequência e a extensão da manipulação.	()
14	Eu acredito que embora o auditor possa ser capaz de identificar oportunidades potenciais de fraude, é difícil para ele determinar se as distorções em áreas de julgamento como estimativas contábeis foram causadas por fraude.	()
15	Eu acredito que o auditor tem a responsabilidade de manter atitude de ceticismo profissional durante a auditoria, considerando que a administração tem potencial de burlar os controles.	()
16	Eu acredito que o auditor tem a responsabilidade de manter atitude de ceticismo profissional durante a auditoria e de reconhecer o fato de que procedimentos de auditoria eficazes na detecção de erros podem não ser eficazes na detecção de fraude.	()
17	Eu acredito que os requerimentos da norma destinam-se a auxiliar o auditor na identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude e na elaboração de procedimentos para detectar tal distorção.	()
18	Eu acredito que o trabalho do auditor tem por objetivo identificar e avaliar os riscos de distorção relevante das demonstrações contábeis decorrentes de fraude.	()
19	Eu acredito que o trabalho do auditor tem por objetivo obter evidências de auditoria adequadas e suficientes sobre os riscos identificados de distorção relevante decorrente de fraude, por meio de definição e implantação de respostas adequadas.	()
20	Eu acredito que o auditor deve manter postura de ceticismo profissional durante a auditoria, reconhecendo a possibilidade de existir distorção relevante decorrente de fraude, não obstante a experiência passada do auditor em relação à honestidade e integridade da administração e dos responsáveis pela governança da entidade.	()

21	Eu acredito que, a não ser que existam razões para crer o contrário, o auditor deve aceitar os registros e os documentos como legítimos. Caso as condições identificadas durante a auditoria levem o auditor a acreditar que um documento pode não ser autêntico ou que os termos no documento foram modificados sem que o fato fosse revelado ao auditor, este deve investigar o caso.	()
22	Eu acredito que quando as respostas às indagações junto à administração ou aos responsáveis pela governança são inconsistentes, o auditor deve investigar as inconsistências.	()
23	Eu acredito que o auditor deve fazer indagações à administração relacionadas à avaliação pela administração do risco de que as demonstrações contábeis contenham distorções relevantes decorrente de fraudes, inclusive a natureza, extensão e frequência de tais avaliações.	()
24	Eu acredito que o auditor deve fazer indagações à administração relacionadas ao processo da administração para identificar e responder aos riscos de fraude na entidade.	()
25	Eu acredito que o auditor deve fazer indagações à administração relacionadas à comunicação da administração, se houver, aos responsáveis pela governança em relação aos processos de identificação e resposta aos riscos de fraude na entidade.	()
26	Eu acredito que o auditor deve fazer indagações à administração relacionadas com a comunicação da administração, se houver, aos empregados em relação às suas visões sobre práticas de negócios e comportamento ético.	()
27	Eu acredito que o auditor deve avaliar se variações inesperadas ou não usuais que foram identificadas durante a aplicação dos procedimentos de revisão analítica, inclusive aqueles relacionados com as receitas, podem indicar riscos de distorção relevante decorrente de fraude.	()
28	Eu acredito que o auditor deve tratar os riscos de distorção relevantes decorrentes de fraude avaliados como riscos significativos e, por conseguinte, na medida em que ainda não tenha sido feito, o auditor deve obter entendimento dos respectivos controles da entidade, inclusive atividades de controle, que são relevantes para tais riscos.	()
29	Eu acredito que quando o auditor confirma ou não está em condições para concluir se as demonstrações contábeis contêm distorções relevantes decorrentes de fraude, o auditor deve avaliar as implicações para a auditoria.	()
30	Eu acredito que como resultado de uma distorção decorrente de fraude o auditor encontrar circunstâncias excepcionais que coloquem em dúvida sua capacidade de continuar a realizar a auditoria, este deve considerar se seria apropriado retirar-se do trabalho.	()
31	Eu acredito que caso o auditor tenha identificado uma fraude ou obtido informações que indiquem a possibilidade de fraude, o auditor deve comunicar estes assuntos	()

	tempestivamente a pessoa de nível apropriado da administração que têm a responsabilidade primordial de prevenir e detectar fraude em assuntos relevantes no âmbito de suas responsabilidades.	
32	Eu acredito que caso o auditor tenha identificado ou suspeite de fraude, deve determinar se há responsabilidade de comunicar a ocorrência ou suspeita a um terceiro fora da entidade.	()
33	Eu acredito que a auditoria independente melhora a qualidade da informação contábil divulgada ao mercado.	()
34	Eu acredito que a auditoria independente atua como um mecanismo de prevenção a fraude na elaboração das demonstrações contábeis.	()
35	Eu acredito que a auditoria independente fornece subsídios para a melhoria na tomada de decisões de investimentos no curto prazo.	()
36	Eu acredito que a auditoria independente fornece subsídios para a melhoria na tomada de decisões de investimento no longo prazo.	()
37	Eu acredito que a auditoria independente garante a produção de informações mais confiáveis para o mercado financeiro.	()
38	Eu acredito que a auditoria independente minimiza riscos de ordem operacional, como a possibilidade de ocorrência de perdas resultantes de falha, deficiência ou inadequação de processos internos da entidade.	()
39	Eu acredito que a auditoria independente fornece subsídios para avaliação de desempenho dos gestores.	()
40	Eu acredito que a auditoria independente fornece subsídios para o planejamento estratégico.	()

Nas questões a seguir, assinale o item que melhor caracterize o seu perfil:

Posição ocupada na empresa onde trabalha:

☐	Presidente, vice-presidente, superintendente, diretor, sócio
☐	Gerente, coordenador, supervisor
☐	Sênior
☐	Analista
☐	Contador
☐	Outros (especificar):

Departamento / Setor em que trabalha:

Auditoria	Administrativo	Contabilidade
Financeiro	Tributário	Tecnologia
Jurídico	Pessoal	
Outro (especificar):		

Tempo de trabalho na área de atuação:

Até 11 meses	De 5 anos a 9 anos e 11 meses
De 1 ano a 1 ano e 11 meses	De 10 anos a 14 anos e 11 meses
De 2 anos a 4 anos e 11 meses	Acima de 15 anos

Área de formação

Ciências Contábeis	Administração	Economia
Direito	Engenharia	Estatística
Computação	Outro (especificar):	

Espaço para o respondente fazer suas observações:

OBRIGADO!

Apêndice C – Tabelas

TABELA 1: DISTRIBUIÇÃO DOS ENTREVISTADOS POR ATUAÇÃO

Entrevistado	Frequência	Percentual
Usuário das Demonstrações Contábeis	93	56.7
Auditor Independente	71	43.3
Total	164	100.0

Fonte: Dados da pesquisa

TABELA 2: POSIÇÃO OCUPADA NA EMPRESA ONDE TRABALHA

Posição ocupada	Frequência	Percentual
Presidente, Vice-presidente, superintendente, diretor, sócio	8	4.9
Gerente, coordenador, supervisor	32	19.5
Sênior	23	14.0
Analista	31	18.9
Contador	7	4.3
Outros	63	38.4
Total	164	100.0

Fonte: Dados da pesquisa

TABELA 3: DEPARTAMENTO / SETOR EM QUE TRABALHA

Departamento/Setor	Frequência	Percentual
Auditoria	71	43.3
Administrativo	28	17.1
Financeiro	8	4.9
Tributário	21	12.8
Tecnologia	21	12.8
Jurídico	4	2.4
Pessoal	11	6.7
Total	164	100.0

Fonte: Dados da pesquisa

TABELA 4: TEMPO DE TRABALHO NA ÁREA DE ATUAÇÃO

Departamento/Setor	Frequência	Percentual
Até 11 meses	26	15.9
De 1 ano a 1 ano e 11 meses	37	22.6
De 2 anos a 4 anos e 11 meses	50	30.5
De 5 anos a 9 anos e 11 meses	37	22.6
De 10 anos a 14 anos e 11 meses	6	3.7
Acima de 15 anos	8	4.9
Total	164	100.0

Fonte: Dados da pesquisa

TABELA 5: ÁREA DE FORMAÇÃO

Área de Formação	Usuário das informações contábeis		Auditor Independente		Total	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Ciências Contábeis	37	39,8%	62	87,3%	99	60,4%
Administração	8	8,6%	-	,0%	8	4,9%
Economia	3	3,2%	1	1,4%	4	2,4%
Direito	29	31,2%	6	8,5%	35	21,3%
Engenharia	-	,-	1	1,4%	1	,6%
Estatística	5	5,4%	1	1,4%	6	3,7%
Outro	11	11,8%	-	,0%	11	6,7%
Total	93	100,0%	71	100,0%	164	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa

TABELA 6: RESULTADO DO KMO AND BARTLETT'S TEST – ESCALA ENVOLVIMENTO COM PRÁTICAS

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.749
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	244.771
	DF	15
	Sig.	.000

Fonte: Dados da pesquisa

TABELA 7: PERCENTUAL TOTAL DA VARIÂNCIA EXPLICADA - ESCALA ENVOLVIMENTO COM PRÁTICAS

Componentes	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	2.768	46.133	46.133	2.768	46.133	46.133	2.056	34.259	34.259
2	1.014	16.907	63.040	1.014	16.907	63.040	1.727	28.782	63.040
3	.818	13.637	76.677						
4	.581	9.686	86.364						
5	.479	7.985	94.348						
6	.339	5.652	100.000						

Fonte: Dados da pesquisa

TABELA 8: DISTRIBUIÇÃO DOS COMPONENTES - DIMENSÕES - ESCALA ENVOLVIMENTO COM PRÁTICAS

Variáveis	componentes	
	1	2
Q5-Eu trabalho ou já trabalhei exercendo a função de auditor independente.	.890	-.030
Q6-Eu conheço as novas normas brasileiras de auditoria do Conselho Federal de Contabilidade.	.792	.311
Q4-Eu já estudei assuntos relacionados à auditoria.	.684	.349
Q1-Eu já estudei assuntos relacionados à contabilidade.	.224	.714
Q2-Eu trabalho ou já trabalhei exercendo a função de contador.	.003	.707
Q3-Eu trabalho ou já trabalhei manuseando relatórios ou informações contábeis.	.341	.705

Fonte: Dados da pesquisa

TABELA 9: TESTE DE VALIDAÇÃO DAS DIMENSÕES GERADAS NA ESCALA ENVOLVIMENTO

Fatores	KMO	Teste Bartlet	Total Variance Explained	Cronbach's Alpha	Validação da convergência(**)	Fator a ser utilizado?
Envolvimento com Prática Contábil'	0,587	0,000	55,227	0,514(*)	Confirmada	Não
Envolvimento com Práticas de Auditoria	0,685	0,000	67,824	0.743	Confirmada	Sim

Fonte: Dados da pesquisa

TABELA 10: CORRELAÇÕES ENTRE AS DAS QUESTÕES DO FATOR - ENVOLVIMENTO COM AS PRÁTICAS CONTÁBEIS

Questões	Q1	Q2	Q3
Q1	1	0,213(**)	0,470(**)
Q2	0,213(**)	1	0,310(**)
Q3	0,470(**)	0,310(**)	1

Fonte: Dados da pesquisa

TABELA 11: CORRELAÇÕES ENTRE AS QUESTÕES FATOR - ENVOLVIMENTO COM AS PRÁTICAS DE AUDITORIA

Questões	Q4	Q5	Q6
Q4	1	0,530(**)	0,546(**)
Q5	0,530(**)	1	0,604(**)
Q6	0,546(**)	0,604(**)	1

Fonte: Dados da pesquisa

TABELA 12: DISTRIBUIÇÃO PERCENTUAL DAS RESPOSTAS RELATIVAS AO ENVOLVIMENTO COM PRÁTICAS CONTÁBEIS (*)

Respostas	Entrevistado		Total
	Usuário das informações Contábeis	Auditor Independente	
Discordo Totalmente	25.8	16.0	21.5
Discordo muito	1.8	1.4	1.6
Discordo pouco	2.9	1.4	2.2
Nem discordo, Nem co	1.8	1.9	1.8
Concordo pouco	9.3	6.1	7.9
Concordo muito	7.9	7.5	7.7
Concordo totalmente	50.5	65.7	57.1
Total	100.0	100.0	100.0

Fonte: Dados da pesquisa

TABELA 13: KMO AND BARTLETT'S TEST - RESPONSABILIDADE DO AUDITOR RELACIONADA COM FRAUDE EM AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		0,762
Bartlett's Test of Sphericity	Approx0, Chi-Square	1483,392
	df	325
	Sig0,	0,000

Fonte: Dados da pesquisa

TABELA 14: PERCENTUAL TOTAL DA VARIÂNCIA EXPLICADA- RESPONSABILIDADE DO AUDITOR RELACIONADA COM FRAUDE EM AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	6.014	23.132	23.132	6.014	23.132	23.132	3.567	13.718	13.718
2	2.308	8.877	32.008	2.308	8.877	32.008	2.650	10.193	23.911
3	2.073	7.974	39.982	2.073	7.974	39.982	2.437	9.374	33.284
4	1.405	5.403	45.385	1.405	5.403	45.385	2.150	8.271	41.555
5	1.402	5.394	50.779	1.402	5.394	50.779	1.811	6.966	48.521
6	1.300	5.000	55.779	1.300	5.000	55.779	1.461	5.617	54.139
7	1.209	4.651	60.430	1.209	4.651	60.430	1.396	5.367	59.506
8	1.103	4.243	64.673	1.103	4.243	64.673	1.343	5.167	64.673
9	.993	3.818	68.491						
10	.888	3.415	71.907						
11	.872	3.353	75.259						
12	.754	2.900	78.159						
13	.673	2.589	80.748						
14	.652	2.507	83.255						
15	.559	2.152	85.407						
16	.536	2.060	87.467						
17	.461	1.773	89.240						
18	.438	1.686	90.926						
19	.410	1.579	92.504						
20	.389	1.495	93.999						
21	.360	1.383	95.383						
22	.297	1.143	96.526						
23	.273	1.050	97.576						
24	.245	.942	98.518						
25	.210	.807	99.325						
26	.175	.675	100.000						

Fonte: Dados da pesquisa

TABELA 15: DISTRIBUIÇÃO DOS COMPONENTES- DIMENSÕES - RESPONSABILIDADE DO AUDITOR RELACIONADA COM FRAUDE EM AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.

Variáveis	1	2	3	4	5	6	7	8
Q27	0,774	0,13	-0,003	0,272	0,024	0,105	-0,012	0,121
Q28	0,711	0,032	0,079	-0,061	0,092	-0,079	0,074	0,125
Q25	0,705	0,144	-0,047	0,221	0,22	0,19	0,052	0,003
Q24	0,682	0,016	0,074	0,16	0,128	-0,034	0,168	0,274
Q26	0,571	0,128	0,034	0,461	0,153	0,123	-0,12	-0,135
Q23	0,554	0,011	0,119	0,49	0,02	-0,091	-0,106	-0,146
Q29	0,513	0,308	0,197	0,1	-0,062	0,164	0,046	0,086
Q11	0,051	0,800	-0,092	-0,098	0,126	0,064	0,033	0,063
Q16	0,068	0,677	0,003	0,389	0,134	-0,06	0,019	0,167
Q12	0,28	0,590	-0,018	-0,099	0,12	0,215	0,173	-0,093
Q14	0,136	0,590	0,215	-0,035	0,05	0,114	-0,457	-0,173
Q20	0,216	0,473	0,094	0,418	0,016	-0,109	0,446	0,067
Q13	-0,027	0,457	0,305	0,019	-0,072	-0,333	0,287	0,202
Q18	-0,032	-0,148	0,851	0,004	-0,145	-0,004	-0,064	0,054
Q19	0,021	0,085	0,799	0,273	-0,085	0,11	-0,08	0,044
Q17	0,165	0,118	0,709	-0,024	0,203	0,112	0,069	-0,073
Q10	0,38	0,024	0,556	-0,103	0,309	-0,155	0,346	0,046
Q21	0,172	0,015	0,054	0,682	0,118	0,13	-0,044	0,086
Q22	0,267	-0,045	0,062	0,597	0,139	-0,071	0,142	0,122
Q8	0,111	0,122	0,023	0,066	0,874	-0,033	0,06	0,098
Q9	0,213	0,145	0,006	0,329	0,689	0,113	-0,067	-0,175
Q32	-0,015	-0,055	0,107	0,283	-0,118	0,755	0,202	0,075
Q30	0,175	0,242	0,087	-0,202	0,172	0,672	0,001	0,09
Q31	0,102	0,113	0,005	-0,015	0,031	0,22	0,769	-0,098
Q7	0,228	-0,001	0,07	0,044	-0,093	0,098	-0,08	0,820
Q15	0,162	0,342	-0,085	0,213	0,403	0,053	0,072	0,552

Fonte: Dados da pesquisa

TABELA 16: VALIDAÇÃO DOS FATORES - RESPONSABILIDADE DO AUDITOR RELACIONADA COM FRAUDE EM AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.

Fatores	KMO	Teste Bartlet	Total Variance Explained	Cronbach's Alpha	Validação da convergência(**)	Fator a ser utilizado?
Identificação, Indagação e Comunicação do risco	0,815	0,000	52,013	0,811	Confirmada	Sim
Avaliação das implicações para auditoria , quando do reconhecimento da fraude	0,762	0,000	41.679	0,714	Confirmada	Sim
Responsabilidade e Objetivo do Auditor	0,684	0,000	57,886	0,752	Confirmada	Sim
Questões 21 e 22	0,500	0,000	67.956	0,505	Confirmada	Não
Questões 08 e 09	0,500	0,000	79.200	0,723	Confirmada	Não
Questões 30 e 32	0,5000	0,001	62,891	0,393	Confirmada	Não
Questões 31	-	-	-	-	-	Não
Questões 07 e 15	0,5000	0,000	65,208	0,456	Confirmada	Não

Fonte: Dados da pesquisa

TABELA 17: CORRELAÇÕES ENTRE AS DAS QUESTÕES IDENTIFICAÇÃO, INDAGAÇÃO E COMUNICAÇÃO DO RISCO

Questões	Q23	Q25	Q26	Q27	Q28	Q29
Q23	1	.551(**)	.510(**)	.506(**)	.477(**)	.392(**)
Q25	.551(**)	1	.657(**)	.613(**)	.525(**)	.393(**)
Q26	.510(**)	.657(**)	1	.552(**)	.428(**)	.341(**)
Q27	.506(**)	.613(**)	.552(**)	1	.579(**)	.365(**)
Q28	.477(**)	.525(**)	.428(**)	.579(**)	1	.381(**)
Q29	.392(**)	.393(**)	.341(**)	.365(**)	.381(**)	1

Fonte: Dados da pesquisa

TABELA 18: CORRELAÇÕES ENTRE AS QUESTÕES- AVALIAÇÃO DAS IMPLICAÇÕES PARA AUDITORIA, QUANDO DO RECONHECIMENTO DA FRAUDE

Questões	Q11	Q12	Q16	Q14	Q13	Q20
Q11	1	.510(**)	.360(**)	.306(**)	.244(**)	.286(**)
Q12	.510(**)	1	.328(**)	.317(**)	.233(**)	.419(**)
Q16	.360(**)	.328(**)	1	.270(**)	.315(**)	.435(**)
Q14	.306(**)	.317(**)	.270(**)	1	0.081	.198(*)
Q13	.244(**)	.233(**)	.315(**)	0.081	1	.283(**)
Q20	.286(**)	.419(**)	.435(**)	.198(*)	.283(**)	1

Fonte: Dados da pesquisa

TABELA 19: CORRELAÇÕES ENTRE AS QUESTÕES- RESPONSABILIDADE E OBJETIVO DO AUDITOR

Questões	Q10	Q17	Q18	Q19
Q10	1	.452(**)	.310(**)	.307(**)
Q17	.452(**)	1	.418(**)	.419(**)
Q18	.310(**)	.418(**)	1	.538(**)
Q19	.307(**)	.419(**)	.538(**)	1

Fonte: Dados da pesquisa

TABELA 20: KMO AND BARTLETT'S TEST- NÍVEL DE PERCEPÇÃO DA LEGITIMIDADE DO AUDITOR

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.740
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	542.393
	DF	28
	Sig.	.000

Fonte: Dados da pesquisa

TABELA 21: PERCENTUAL TOTAL EXPLICADA PELA VARIÂNCIA - NÍVEL DE PERCEPÇÃO DA LEGITIMIDADE DO AUDITOR

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	3.599	44.991	44.991	3.599	44.991	44.991	2.547	31.840	31.840
2	1.300	16.247	61.238	1.300	16.247	61.238	1.828	22.846	54.686
3	1.022	12.772	74.010	1.022	12.772	74.010	1.546	19.325	74.010
4	.731	9.141	83.151						
5	.528	6.601	89.752						
6	.368	4.601	94.354						
7	.270	3.372	97.725						
8	.182	2.275	100.000						

Fonte: Dados da pesquisa

TABELA 22: DISTRIBUIÇÃO DOS COMPONENTES- DIMENSÕES - NÍVEL DE PERCEPÇÃO DA LEGITIMIDADE DO AUDITOR

Variáveis	Component		
	1	2	3
Q40-Eu acredito que a auditoria independente fornece subsídios para o planejamento estratégico.	.860	.239	.118
Q39-Eu acredito que a auditoria independente fornece subsídios para avaliação de desempenho dos gestores.	.841	.154	.006
Q38-Eu acredito que a auditoria independente minimiza riscos de ordem operacional, como a possibilidade de ocorrência de perdas resultantes de falha, deficiência ou inadequação de processos internos da entidade.	.734	.146	.287
Q34-Eu acredito que a auditoria independente atua como um mecanismo de prevenção a fraude na elaboração das demonstrações contábeis.	.632	.160	.026
Q35-Eu acredito que a auditoria independente fornece subsídios para a melhoria na tomada de decisões de investimentos no curto prazo.	.230	.912	.076
Q36-Eu acredito que a auditoria independente fornece subsídios para a melhoria na tomada de decisões de investimento no longo prazo.	.259	.880	.202
Q33-Eu acredito que a auditoria independente melhora a qualidade da informação contábil divulgada ao mercado.	.024	.004	.896
Q37-Eu acredito que a auditoria independente garante a produção de informações mais confiáveis para o mercado financeiro.	.207	.307	.775

Fonte: Dados da pesquisa

TABELA 23: VALIDAÇÃO DOS FATORES REFERENTE A LEGITIMIDADE

Fatores	KMO	Teste Bartlet	Total Variance Explained	Cronbach's Alpha	Validação da convergência(**)	Fator a ser utilizado?
Legitimidade						
Percepção da	0,745	0,000	63,861	0,802	Confirmada	Sim
Legitimidade						
Questões 35 e 36	0,500	0,000	88,866	0,875	Confirmada	Não
Questões 33 e 37	0,500	0,000	74,669	0,660	Confirmada	Não

Fonte: Dados da pesquisa

TABELA 24: CORRELAÇÕES ENTRE AS DAS QUESTÕES NÍVEL DE LEGITIMIDADE

Questões	Q38	Q34	Q39	Q40
Q38	1	.325(**)	.475(**)	.504(**)
Q34	.325(**)	1	.355(**)	.508(**)
Q39	.475(**)	.355(**)	1	.646(**)
Q40	.504(**)	.508(**)	.646(**)	1

Fonte: Dados da pesquisa