

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

EZIEL DA SILVA SANTOS

DIFERENÇA DE EXPECTATIVA NA AUDITORIA GOVERNAMENTAL

**VITÓRIA
2018**

EZIEL DA SILVA SANTOS

DIFERENÇA DE EXPECTATIVA NA AUDITORIA GOVERNAMENTAL

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

Orientador: Prof. Olavo Venturim Caldas

**VITÓRIA
2018**

EZIEL DA SILVA SANTOS

LACUNA DE EXPECTATIVA DE AUDITORIA GOVERNAMENTAL

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Fundação Instituto Capixaba de Pesquisas em Contabilidade, Economia e Finanças (FUCAPE), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Aprovada em 11 de Junho de 2018.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof.: Olavo Venturim Caldas

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

Prof. Dr.: Rogério Dias Correia

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

Prof. Dr.: Rogério Zanon da Silveira

Universidade Federal do Espírito Santo - UFES

Dedico esse trabalho a minha esposa Josely Ruth, aos meus filhos Maria Alice e Luís Otávio, dos quais abdiquei momentos de preciosa convivência.

Aos meus pais Faustino e Ruth, ambos *In Memóriam*, sei que se fizessem presentes estariam orgulhosos de mim por mais esta conquista – obrigado pelo exemplo de fé deixado.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, fonte de todo o conhecimento e sabedoria, razão da minha fé, que com a sua graça me permite chegar até aqui e realizar este sonho.

Agradeço a minha querida esposa Josely Ruth e aos meus queridos filhos Maria Alice e Luís Otávio, os quais com paciência e com os mais simples gestos de apoio me incentivaram a avançar em cada momento difícil desta jornada.

Ao professor Olavo Venturim Caldas, pela ajuda, compreensão e paciência no processo de orientação. Aos professores da FUCAPE que estiveram dispostos a contribuir com esta pesquisa.

Aos meus colegas de turma, pela amizade e companheirismo que fez com que momentos difíceis se tornassem mais leves.

Aos meus familiares e a todos que me incentivaram a não desistir. Muito obrigado.

"Deus não escolhe os capacitados capacita os escolhidos. Fazer ou não fazer algo só depende de nossa vontade e perseverança".
(Albert Einstein)

RESUMO

Esta dissertação aborda o tema “Diferença de Expectativa na Auditoria Governamental”, que para fins deste estudo é definida como a diferença das percepções de contabilistas e de controladores sobre a auditoria governamental, definição elaborada a partir do conceito de *audit expectation gap*. O objetivo foi verificar os determinantes da percepção dos contadores e controladores sobre a independência, responsabilidade e credibilidade do trabalho dos auditores governamentais em Órgãos da Administração Pública no Estado de Mato Grosso, em 2017 e 2018, e, subsidiariamente, investigar se existe diferença de expectativa nos dois grupos pesquisados. O referencial que sustenta esta pesquisa são estudos teóricos sobre “*Audit Expectation Gap – AEG*” abordados na literatura sobre auditoria. Trata-se de uma pesquisa quantitativa e descritiva com corte transversal por meio de coleta de dados primários realizada por meio de questionário estruturado, aplicado a uma amostra composta por 259 respondentes representadas por 157 contadores e 102 controladores públicos. Os resultados apontaram ocorrência de diferença de percepção da auditoria governamental entre os grupos pesquisados, todavia sem significância estatística nesta amostra. Outro ponto significativo identificado foi que qualificação e experiência profissional foram fatores determinantes na percepção de contadores e controladores sobre auditoria governamental.

Palavras – chave: *Expectation gap*. Auditoria Governamental. Percepção.

ABSTRACT

This dissertation deals with the "Difference of Expectation in Government Audit", which for purposes of this study is defined as the difference of the perceptions of accountants and controllers over the government audit, a definition elaborated from the concept of audit expectation gap. The objective was to verify the determinants of the perception of accountants and controllers about the independence, accountability and credibility of the work of government auditors in Public Administration Bodies in the State of Mato Grosso in 2017 and 2018 and, in the alternative, investigate whether there is a difference of expectation in both groups. The background of this research is theoretical studies on "Audit Expectation Gap - AEG" in the audit literature. This is a quantitative and descriptive cross-sectional survey through the collection of primary data through a structured questionnaire, applied to a sample composed of 259 respondents represented by 157 accountants and 102 public controllers. The results showed a difference of perception of the governmental audit among the groups surveyed, however, with no statistical significance in this sample. Another significant point identified was that qualification and professional experience were determining factors in the perception of accountants and controllers about government audit.

Keywords: Expectation gap. Government Audit. Perception.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Pesquisas sobre expectativa de auditoria no mundo.	21
Tabela 2 - Estatística descritiva.....	32
Tabela 3: Matriz de correlação	34
Tabela 4 - Teste de diferenças de médias por grupo (contador).....	35
Tabela 5 - Resultados da regressão	38
Tabela 6 - Fator de inflação da variância	39

LISTA DE SIGLAS

AEG - *Audit Expectation Gap*

AICPA - American Institute of Certified Public Accountants

ART – Artigo

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CRFB/1988 - Constituição da República Federativa do Brasil

EC - Emenda Constitucional

IIA- *Institute of Internal Auditors*

INTOSAI - *International Organization of Supreme Audit Institutions*

IRB - Instituto Rio Branco

ISSAI - Normas Internacionais das Entidades Fiscalizadoras Superiores

MBA- *Master in Business Administration*

NAG,s_ Normas de Auditoria Governamental

NAT – Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União

NBR – Normas Brasileira

OLS – *Ordinary Least Squares* (Mínimos Quadrados Ordinários)

SCI – Sistema de Controle Interno

TCU - Tribunal de Contas da União

VIF – *Variable Inflation Factor*

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	15
2.1 CONTEXTO DO SISTEMA DE CONTROLE EXTERNO NO BRASIL	15
2.2 AUDITORIA GOVERNAMENTAL	16
2.3 CONTEXTUALIZAÇÃO E EVIDÊNCIAS EMPÍRICAS DAS DIFERENÇAS DE EXPECTATIVAS DE AUDITORIA	19
2.4 HIPÓTESES DA PESQUISA	24
3 METODOLOGIA	26
3.1 SELEÇÃO DA AMOSTRA	26
3.2 TRATAMENTO DOS DADOS.....	28
4 RESULTADOS.....	31
4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA	31
4.2 TESTE DE DIFERENÇAS DE MÉDIAS.....	35
4.3 ANÁLISE DE REGRESSÃO	36
5 CONCLUSÃO	41
REFERÊNCIAS.....	43
APÊNDICE A - Questionário de Pesquisa	46

Capítulo 1

1 INTRODUÇÃO

A atribuição de responsabilidade ao auditor por detectar e relatar (ou não) fraudes e irregularidades praticadas na entidade por funcionários, administradores ou gestores é um fator crítico na atividade de auditoria (LYS; WATTS, 1994; EPSTEIN; GEIGER, 1994; CHEN; LIN, 2004). Segundo Chen e Lin (2004), o principal objetivo da auditoria independente é emitir opinião de especialista sobre a equidade das demonstrações financeiras.

Por sua vez, Porter (1993, 2012), leciona que o público espera que a auditoria lhe forneça determinadas garantias (que a empresa esteja livre de fraude por parte de seus funcionários, solidez financeira e gestão eficiente), quando na verdade fornece bem menos.

Essa divergência de compreensão entre o que a sociedade e os grupos de usuários das informações contábeis esperam do auditor e o que este acredita ser o seu papel é denominada, na língua inglesa, de *Audit Expectation Gap* - AEG (HUMPHREY; MOIZER; TURLEY, 1992; PORTER, 1993, 2012).

Acredita-se que a “expectation gap” dos usuários em relação à atribuição normativa do auditor ocorre em razão do seu desconhecimento (dos usuários) da própria norma de auditoria e, por esse motivo, atribuem ao relatório significado maior, sob o posto de vista normativo (ALBUQUERQUE; BRUNI; DIAS FILHO, 2010).

Complementa Saha e Baruah (2008) ao assegurarem que a expressão “gap expectativas de auditoria” ganhou destaque nos últimos anos em razão das

sequências de escândalos financeiros que ocorrem em todo o mundo. Tais fraudes financeiras em empresas corporativas, tanto no setor privado quanto no setor público, abriram os olhos de vários usuários das informações contábeis sobre a capacidade e a diligência dos auditores (SAHA; BARUAH, 2008).

Saha e Baruah (2008) asseveram que o problema da diferença de expectativa reduz a confiança dos usuários sobre o trabalho dos auditores, com consequente crise de credibilidade no relatório de auditoria (SAHA; BARUAH, 2008).

Albuquerque, Dias Filho e Bruni (2010), por exemplo, com base em pesquisa empírica realizada no Brasil, encontraram evidências de diferenças de expectativas sobre as atribuições do auditor em relação à norma, inclusive, sobre a sua responsabilidade na prevenção e detecção de fraudes.

Outro estudo realizado por Simona (2011) investigou as percepções dos acadêmicos de graduação, mestrandos e educação à distância sobre a auditoria no setor público na Romênia. As conclusões evidenciaram diferentes concepções a respeito da profissão dos auditores governamentais, o papel do auditor público sobre a detecção de erro, fraude e o relatório de auditoria.

Também no Brasil, Antonino et al. (2013), em estudo mais recente, buscou evidências sobre a percepção dos auditores públicos do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba sobre o papel da auditoria governamental na transparência da gestão pública. Os resultados apontaram ser a auditoria do setor público um instrumento do Estado para melhor transparência e aplicação dos recursos públicos.

Na seara da Auditoria Governamental, apesar das peculiaridades relativas às legislações específicas, espera-se que diferentes percepções e expectativas de auditoria ocorram entre os grupos de usuários da contabilidade, em especial, o

grupo de contabilistas e controladores (setor público), para o qual este estudo é direcionado. Além disso, não menos importante será investigar a diferença de expectativa no setor público, porque tal fato reduz a confiança dos usuários sobre os auditores (SAHA; BARUAH, 2008).

Segundo Oleiro, Mendes e Quintana (2008, p. 42), “(...) a auditoria tem importante função dentro da administração pública, incumbindo a ela a emissão de opinião sobre os demonstrativos contábeis exigidos pela Lei nº 4.320/64”. O artigo 89 do Decreto Lei nº 200/67, impõe responsabilidade pessoal aos preparadores da contabilidade relativo à exatidão das contas, balancetes, balanços, demonstrações contábeis e atos da administração financeira e patrimonial do setor público, sob a sua jurisdição.

Nesse contexto pretende-se responder à seguinte situação problema: Que razões baseiam a percepção de Contadores e Controladores sobre propriedades profissionais na auditoria?

O objetivo foi verificar os determinantes da percepção dos contadores e controladores sobre a independência, responsabilidade e credibilidade do trabalho dos auditores governamentais em municípios, poderes e órgãos do Estado de Mato Grosso no ano de 2017 e 2018 e, subsidiariamente, investigar se existe diferença de expectativa nos dois grupos pesquisados.

Para a execução desta dissertação, foi aplicado um questionário adaptado do modelo utilizado por Simona (2011), que realizou pesquisa sobre a percepção de acadêmicos de graduação, mestrandos e ensino à distância sobre a Auditoria Governamental na Romênia, direcionado aos usuários da contabilidade, representado neste estudo, pelos contabilistas e controladores internos.

O questionário foi dividido em cinco partes e enviado via e-mail, a um grupo aproximado de 345 contabilistas/controladores públicos no Estado de Mato Grosso. As questões são fechadas, nas quais os respondentes escolheram entre duas ou mais alternativas apresentadas, e também em escala do tipo Likert de 5 pontos, a partir da segunda parte do questionário.

Este trabalho, portanto, se diferencia dos realizados por Albuquerque, Dias Filho e Bruni (2010), Simona (2011) e Antonino et al. (2013), pelo fato de direcionar os estudos para percepção na auditoria governamental; evidenciar pesquisa sobre expectativa de auditoria em outro contexto social, econômico e cultural (Estado de Mato Grosso) e apresentar a visão da auditoria governamental a partir dos grupos específicos de contabilistas e controladores internos.

Portanto, esta dissertação pretende contribuir no sentido de incentivar o debate sobre este tema no meio acadêmico, bem como subsidiar os órgãos de regulação, de controle (externo e interno) e de gestão da informação contábil no setor público para programas de treinamento e capacitação dos diversos grupos de usuários e profissionais ligados à auditoria governamental.

Esta dissertação foi dividida em 5 partes, sendo a primeira dedicou-se sobre a introdução. Na segunda parte a revisão teórica que sustenta o estudo. Na terceira parte, foi apresentada a metodologia utilizada na pesquisa. A quarta parte, dispôs sobre as análises e discussões do resultado e, na última parte abordou-se as conclusões do trabalho.

Capítulo 2

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTEXTO DO SISTEMA DE CONTROLE EXTERNO NO BRASIL

O estilo gerencial na Administração Pública Brasileira consolidou-se a partir de importantes alterações na legislação, culminando com a inclusão, pela Emenda Constitucional- EC nº 19, de 04 de junho de 1998, do Princípio da Eficiência no *caput* do artigo 37 da Constituição da República Federativa do Brasil – CRFB/1988, que trata dos princípios que regem a Administração Pública do Brasil.

O Sistema de Controle Externo governamental brasileiro está previsto nos artigos 70 a 74 da CRFB/1988 e nos artigos 75 a 82 da Lei n. 4320/1964 – é exercido pelo Poder Legislativo, a cargo do Congresso Nacional com auxílio do Tribunal de Contas da União – TCU (BRASIL, 1988).

Conforme disposto na CRFB/1988 e na Lei n. 8.443/1992, entre outras competências institucionais, o TCU aprecia as contas anuais do Presidente da República, dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos. Também realiza inspeções e auditorias de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial nas unidades administrativas dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário (BRASIL, 1988, 1992).

No âmbito dos entes da federação brasileira, o art.75 da CRFB/1988, impõe que as normas constitucionais estabelecidas na Seção de Fiscalização Contábil, Financeira e Orçamentária, inclusive aquelas relacionadas ao TCU, aplicam-se “no que couber, a organização, composição e fiscalização dos Tribunais de Contas dos Estados e do Distrito Federal, bem como dos Tribunais e Conselhos de Contas dos

Municípios” (BRASIL, 1988).

2.2 AUDITORIA GOVERNAMENTAL

Em conformidade com o Instituto Rio Branco - IRB (2010), a auditoria do setor público é um campo de especialização da auditoria que compreende o exame e a avaliação da gestão pública (administração direta e indireta), programas, ações e ciclos operacionais.

Também compreende os exames sobre os aspectos contábeis, orçamentários, financeiros, econômicos, patrimoniais e operacionais, assim como a confiabilidade do sistema de controle interno (SCI) - visando certificar a adequada e oportuna aplicação dos recursos públicos (IRB, 2010).

Nesse contexto, a auditoria do setor público ganha especial relevância, sendo considerada fundamental para o fornecimento de informações e avaliações independentes e objetivas relativas à gestão, aplicação e execução de recursos e políticas públicas (*International Organization of Supreme Audit Institutions - INTOSAI*, 2013). O *Institute of Internal Auditors* (IIA, 2012) relata que a auditoria do setor público reforça a responsabilização e a integridade das organizações do setor público, aumentando a confiança dos cidadãos.

Extraem-se da INTOSAI/ISSAI 100 (2013, p. 6) três tipos de auditoria do setor público, a saber: financeira, operacional e de conformidade, *in verbis*:

Auditoria financeira: o objeto de uma auditoria financeira é a posição financeira, o desempenho, o fluxo de caixa ou outros elementos que são reconhecidos, mensurados e apresentados em demonstrações financeiras. A informação do objeto são as demonstrações financeiras.

Auditoria operacional: o objeto de uma auditoria operacional é delimitado pelos objetivos e questões de auditoria. Os objetos podem ser programas específicos, entidades, fundos ou certas atividades (com seus produtos, resultados e impactos), situações existentes (incluindo causas e efeitos), assim como informações financeiras ou não financeiras sobre qualquer um

desses elementos. O auditor mensura ou avalia o objeto para avaliar a extensão na qual os critérios estabelecidos foram ou não atendidos.

Auditoria de conformidade: o objeto de uma auditoria de conformidade é delimitado pelo escopo da auditoria. Podem ser atividades, transações financeiras ou informações. Em trabalhos de certificação sobre conformidade, o auditor foca na informação do objeto, que pode ser uma declaração de conformidade com uma estrutura de relatório estabelecida e padronizada.

Relativamente a Auditoria Governamental no Brasil, as Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União – NAT, que são parâmetros para os demais Tribunais de Contas dos Estados e Municípios do Brasil, têm por objetivo a qualidade e a garantia de atuação suficiente e tecnicamente consistente do auditor na condução dos trabalhos de auditoria (NAT, 2011). Esse normativo estabelece os parâmetros gerais sobre o objeto desta pesquisa, a saber, independência, responsabilidade e a credibilidade (utilidade) do relatório de auditoria governamental.

Sobre a competência desse poder normativo, a Lei Orgânica do TCU, dispõe, *in verbis*:

Art. 3º Ao Tribunal de Contas da União, no âmbito de sua competência e jurisdição, assiste o poder regulamentar, podendo, em consequência, expedir atos e instruções normativas sobre matéria de suas atribuições e sobre a organização dos processos que lhe devam ser submetidos, obrigando ao seu cumprimento, sob pena de responsabilidade.

Com base nas Normas de Auditoria Governamental do TCU (NAT, 2011) foi possível identificar requisitos gerais de conduta do profissional e da execução do relatório de auditoria, necessários na formação desse referencial teórico, conforme Quadro abaixo:

Independência e Autonomia	17 - A independência do TCU se completa pela capacidade de que lhe dotou a Constituição de se autogovernar, de estabelecer, segundo seus próprios desígnios, seu regimento e sua organização internos, a competência e o funcionamento de suas unidades, prover e gerir seu quadro de servidores, observadas apenas as diretrizes genéricas previstas na legislação.
	20. Para assegurar a independência no desenvolvimento de suas funções, os ministros e auditores substitutos de ministros gozam de garantias previstas na Constituição Federal, de vitaliciedade, inamovibilidade e irredutibilidade de subsídio, conforme §§ 3º e 4º do art. 73, da CF/88. Além disso, a composição colegiada do Tribunal visa a garantir a independência de suas decisões.
	41. Auditores devem resguardar, em sua conduta pessoal, a integridade, a honra e a dignidade de sua função pública, agindo em harmonia com princípios éticos e valores públicos.
	42. A credibilidade da auditoria no setor público baseia-se na objetividade dos auditores no cumprimento de suas responsabilidades profissionais. A objetividade inclui ser independente, de

	fato e na aparência, manter uma atitude de imparcialidade, ter honestidade intelectual e estar livre de conflitos de interesse.
Conflitos de Interesses	43. O auditor deve manter-se afastado de quaisquer atividades que reduzam ou denotem reduzir sua autonomia e independência profissional, que não deve ser confundida com independência e autonomia funcional, bem como manter atitude de independência em relação ao fiscalizado, evitando postura de superioridade, inferioridade ou preconceito relativo a indivíduos, entidades, projetos e programas.
	57. Ao auditor é vedado usar do cargo ou de informação privilegiada em situações que configurem abuso de poder, práticas autoritárias ou que visem a quaisquer favores, benesses ou vantagens indevidas para si, para outros indivíduos, grupos de interesses ou entidades públicas ou privadas.
	58. O auditor deverá declarar impedimento ou suspeição nas situações que possam afetar, ou parecer afetar, o desempenho de suas atribuições com independência e imparcialidade, especialmente participar de auditorias nas situações em que o responsável auditado seja cônjuge, parente consanguíneo ou afim, em linha reta ou colateral, até o terceiro grau, ou pessoa com quem mantenha ou manteve laço afetivo ou inimigo ou que envolva entidade com a qual tenha mantido vínculo profissional nos últimos dois anos.
	44. O auditor deverá declarar impedimento ou suspeição nas situações que possam afetar, ou parecer afetar, o desempenho de suas funções com independência e imparcialidade.
	56. Auditores devem evitar que interesses pessoais ou quaisquer situações afetem a sua objetividade, – tanto a real como a percebida – conservando sua independência em relação a quaisquer influências que possam afetar – ou parecer afetar – a capacidade de desempenhar suas responsabilidades profissionais com imparcialidade.
Responsabilidade da auditoria	49. A atividade de controle é de caráter multidisciplinar e realizada em equipe, devendo o espírito de cooperação prevalecer sobre posicionamentos pessoais. Os auditores envidarão todos os esforços para que o seu talento e profissionalismo contribuam de modo efetivo para a consecução da missão institucional do Tribunal, observando, individualmente e em equipe, os princípios e regras estabelecidos nestas normas.
	50. Os auditores devem ter cuidados e habilidades esperados de um profissional prudente e competente, devendo usar julgamento profissional no planejamento, na execução e comunicação dos resultados de auditoria, agindo com atenção, habilidade e observância das normas profissionais, de modo a reduzir ao mínimo a possibilidade de erros.
	22. O governo, os administradores e demais responsáveis são plena e exclusivamente responsáveis por suas ações e omissões e não poderão alegar absolvição com base em verificações realizadas pelo TCU ou em opiniões de seu corpo técnico, a menos que sobre tais verificações ou opiniões tenham sido emitidos julgamentos legalmente válidos e aplicáveis nos termos da lei.
	23. Embora o controle interno tenha o dever estabelecido constitucionalmente de apoiar o controle externo, não há relação de hierarquia entre eles, há complementaridade.
Credibilidade (utilidade) do Relatório de Auditoria	51. Em todos os setores da sociedade existe a necessidade de confiança e credibilidade, portanto, é essencial que os relatórios e pareceres dos auditores sejam considerados precisos e confiáveis por terceiros especialistas na matéria, cabendo-lhes emitir opiniões somente sobre documentos ou situações examinadas apoiando-se em fatos e evidências.
	124. O relatório de auditoria é o instrumento formal e técnico por intermédio do qual a equipe de auditoria comunica aos leitores o objetivo e as questões de auditoria, o escopo e as limitações de escopo, a metodologia utilizada, os achados de auditoria, as conclusões e as propostas de encaminhamento.
	125. Para cada auditoria, os auditores devem preparar um relatório por escrito, em linguagem impessoal, cujo conteúdo deve ser objetivo, convincente, construtivo, útil e de fácil compreensão, isento de imprecisões e ambiguidades, incluindo apenas informações relevantes para os objetivos da auditoria, devidamente apoiadas por evidências adequadas e pertinentes.

Estrutura e Conteúdo dos Relatórios	128. De maneira geral, os relatórios de auditoria devem contemplar: I. A deliberação que autorizou a auditoria e as razões que motivaram a deliberação, se necessário; II. Declaração de conformidade com as NATs; III. Objetivo e as questões de auditoria; IV. Metodologia da auditoria, o escopo e as limitações de escopo; V. Visão geral do objeto da auditoria, revisada após a execução; VI. Resultados da auditoria, incluindo os achados, as conclusões, os benefícios estimados ou esperados, o volume de recursos fiscalizados e as propostas de encaminhamento; VII. A natureza de qualquer informação confidencial ou sensível omitida, se aplicável.
-------------------------------------	---

Quadro 1: Requisitos gerais de conduta profissional e execução do relatório de auditoria.

Fonte: NAT (2011).

Nota: Adaptado pelo autor.

2.3 CONTEXTUALIZAÇÃO E EVIDÊNCIAS EMPÍRICAS DAS DIFERENÇAS DE EXPECTATIVAS DE AUDITORIA

A NBR TA 200 (CFC) dispõe que “o objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários, que é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre as demonstrações contábeis...”.

Almeida (2004) afirma que a sociedade, com base numa visão econômica do mercado, exige que a atividade de auditoria seja mais interventiva em diversas situações, como é o caso de diagnosticar a viabilidade futura da empresa, na denúncia de fraudes, nos atos ilegais dos gestores, na eficiência e eficácia das organizações. O referido autor destaca que podem ocorrer confrontos entre auditores e os utilizadores da informação financeira, pois os primeiros, apesar de validarem as demonstrações financeiras, não alertam para ocorrências de falhas na organização. Conclui que a interação entre a sociedade e a auditoria necessita ser reforçada de modo que haja equilíbrio entre as partes.

De acordo com Moraes et al (2013) “uma das grandes preocupações dos auditores independentes, identificada na literatura mundial, diz respeito ao expectation gap”. Estes autores afirmaram em sua pesquisa que Liggio (1974) – o

primeiro a imprimir a expressão *Audit Expectation Gap* – foi quem definiu esse nível de diferença de expectativa entre os usuários das demonstrações e os auditores (MORAES et al, 2013).

Moraes et al (2013, p. 3) asseveram ainda em sua pesquisa:

Estudos realizados [...] nas últimas décadas, com o objetivo de verificar questões sobre esse fenômeno, ainda não trouxeram resultados que diminuíssem as lacunas existentes entre as expectativas dos usuários das demonstrações contábeis e o trabalho dos auditores independentes.

O público em geral, as partes interessadas, os investidores e potenciais investidores, em particular, acredita no desempenho dos auditores e esperam que estes possam proteger seus interesses financeiros. Todavia, a diferença de expectativa não resolvida naturalmente reduz a confiança dos usuários sobre os auditores (SAHA; BARUAH, 2008), e esse é um problema.

Segundo Mcenroe e Martens (2001), em 1974 a AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants* (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados) designou a Cohen Comissão para averiguar a existência de diferenças de expectativas, buscando encontrar soluções para essas diferenças. A comissão concluiu que as expectativas dos usuários não foram atendidas, que o problema estava nos profissionais de auditoria que não evoluíram velozmente para acompanhar a evolução do mercado e as mudanças sociais.

A AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants*, atribuiu a responsabilidade para reduzir essa lacuna aos auditores e a outros profissionais envolvidos na preparação e apresentação de demonstrações financeiras (MCENROE; MARTENS, 2001).

Diversas pesquisas já realizadas, objetivando verificar o fenômeno da *expectation gap* em auditoria, apontaram que esse problema ainda persiste

(HUMPHREY; MOIZER; TURLEY, 1992; OJO, 2006; BARUAH, 2008; ALBUQUERQUE; DIAS FILHO; BRUNI, 2010; PORTER, 1993 e 2012).

Humphrey (1997) apud Albuquerque, Dias Filho e Bruni (2010) acreditava que a diferença de expectativa em auditoria desaparecesse com o tempo. Todavia, esse problema continua sendo discutidos no cenário internacional, conforme se verifica em diversas pesquisas empíricas (LIN, 2004; SAHA; BARUAH, 2008), em diversos lugares no mundo, conforme Tabela abaixo:

TABELA 1: PESQUISAS SOBRE EXPECTATIVA DE AUDITORIA NO MUNDO

País	Título do Artigo	Autores	Ano
África do Sul	The Focus Point Of The Audit Expectation Gap In The Republic Of South Africa	Gloeck & Jager	1993
Arábia Saudita	Locating Audit Expectations Gap Within A Cultural Context: The Case Of Saudi Arabia	Hudaib e Haniffa	2007
Bangladesh	An Empirical Study On Audit Expectation Gap	Fowzia	2010
Bélgica	Expectations Of Users Of Financial Information With Regard To The Task Carried Out By Auditor	Beelde, Cooper e Leydens	1999
Brasil	Um Estudo Empírico Sobre a Produção de Legitimidade em Auditoria e a Expectation Gap	Albuquerque	2009
China	Auditors Responsibility And Independence: Evidence From China	Jun Lin	2004
Dinamarca	The Expectation Gap Between Users' And Auditors' Materiality Judgements In Denmark	Hojkskov	1998
Egito	Auditing In Egypt: Diagnoses And Remedies By Two Groups	Aly	2006
Holanda	Corporate Fraud Ant The Audit Expectations Gap: A Study Among Business Managers	Hassink	2009
Irã e Índia	Audit Expectation Gap In Auditor Responsibilities	Mahadevaswamy e Salehi	2008
Jordânia	The Audit Expectation Gap: An Empirical Study In Jordan	Ahmed e Reddy	2011
Líbia	An Investigation Into The Audit Expectation Gap In Libya.	Elderragi	2008
Malásia	The Audit Expectation Gap In Malaysia	Lee, Ali e Gloeck	2009
Nigéria	An Empirical Investigation Of The Audit Expectation Gap In Nigeria	Adeyeme e Uadiale	2011
Portugal	Expectation Gap Em Auditoria	Heliodoro	2009

Fonte: Moraes et al (2013). Nota: Adaptado pelo autor.

Lin (2004), em pesquisas realizada na China, por meio de um questionário direcionados a empresas de auditoria/contabilidade, funcionários públicos, analistas de investimentos/bancários, contadores preparadores e professores de

contabilidade/auditoria, com taxas de resposta de 23,6%, 34,0%, 14,0%, 25% e 31,3%, respectivamente; investigou a responsabilidade e independência dos auditores sob a perspectiva dos auditores e usuários da contabilidade. O resultado evidenciou diferenças de expectativas na China, em relação aos objetivos da auditoria, à obrigação do auditor em detectar e reportar fraude e às obrigações dos auditores para com terceiros.

Humphrey, Moizer e Turley (1992), desenvolveram pesquisas sobre expectativa de auditoria no Reino Unido. Encaminharam questionários a grupos de contabilistas, diretores financeiros, analistas de investimentos, banqueiros e jornalistas da área financeira. Concluíram que as percepções dos auditores e dos usuários das demonstrações contábeis eram diferentes, em relação à natureza da auditoria e o desempenho dos auditores.

Saha e Baruah (2008) desenvolveram pesquisas na Índia aplicando questionário a vários grupos de usuários, como diretores financeiros, contadores, banqueiros e jornalistas financeiros, objetivando identificar os níveis de diferenças de expectativas de auditoria. O questionário tratava sobre o trabalho dos auditores em relação as empresas auditadas, a visão dos usuários sobre o trabalho do auditor e a natureza da auditoria. A conclusão apontou que cada grupo de usuários possuía diferentes expectativas de auditoria em relação ao papel do auditor independente, também se confirmou que a diferença não é uma polarização generalizada negativamente contra o profissional de auditoria.

No Brasil, Albuquerque, Dias Filho e Bruni (2010) desenvolveram pesquisa empírica, por meio de questionários direcionados, respectivamente, a 50 e 150 auditores e estudantes de MBA em Administração e Ciências Contábeis, com objetivo de investigar se auditores e demais usuários da contabilidade possuíam

visões diferentes sobre o papel do auditor independente e o que é estabelecido nas normas de auditoria em relação à detecção e prevenção de fraudes. Os resultados indicaram a existência de diferenças de expectativas de auditoria entre os usuários pesquisados (ALBUQUERQUE; DIAS FILHO; BRUNI, 2010).

Simona (2011) desenvolveu estudos empíricos com objetivo de evidenciar diferenças de expectativa de auditoria no setor público na Romênia. A pesquisa alcançou um grupo de 352 acadêmicos de graduação, mestrados e de educação a distancia, do curso de auditoria. Aplicou-se um questionário a esses usuários, formado por 10 (dez) questões sobre a independência do auditor, responsabilidades do auditor e a credibilidade (utilidade) do relatório de auditoria. As conclusões evidenciaram que o conhecimento em auditoria foi significativo nas diferentes percepções dos pesquisados sobre a profissão dos auditores públicos e o seu papel em matéria de detecção de fraudes (SIMONA, 2011).

Pongsapan (2012) também realizou estudos sobre expectativa de auditoria no setor público da Indonésia, com auditores de instituições governamentais, estudantes universitários e agentes de vários níveis de escalões governamental, e constatou que existe diferença na expectativa e percepção dos usuários sobre a auditoria no setor público.

A maioria das pesquisas apresentadas neste referencial teórico evidenciaram diferenças nas percepções e expectativas de auditoria entre os grupos pesquisados (HUMPHREY; MOIZER; TURLEY, 1992; BEST; BUCKBY; TAN, 2001; LIN, 2004; SAHA; BARUAH, 2008; ALBUQUERQUE; DIAS FILHO; BRUNI, 2010; PONGSAPAN, 2012).

2.4 HIPÓTESES DA PESQUISA

Segundo Marconi e Lakatos (2007, p. 28) “a função da hipótese, na pesquisa científica, é propor explicações para certos fatos e ao mesmo tempo orientar a busca de outras informações”.

As pesquisas apresentadas no referencial teórico desta dissertação demonstram, em sua maioria, a ocorrência da diferença da expectativa e percepções sobre a auditoria. Admite-se encontrar no grupo pesquisado diferentes percepções sobre a auditoria governamental, convergindo com os estudos apresentados (SIMONA, 2011; PONGSAPAN, 2012). Partindo do pressuposto de que resultados semelhantes podem ser repetidos no Brasil formulou-se a hipótese abaixo:

Hipótese₁: Existe diferença na percepção de contabilistas e de controladores sobre a auditoria governamental.

Consoante estudo apresentado por Monroe e Woodliff (1993), que abordaram o efeito da educação sobre *expectation gap*, sugerem que conhecimento pode ser um dos instrumentos para mitigar esse fenômeno. Nessa mesma direção, Moraes *et al.*, (2013) afirmam que esse *gap* poderia ser reduzido se os usuários da auditoria “possuíssem conhecimentos econômico-financeiros”. Espera-se que o nível de qualificação profissional seja fator importante nas percepções desta amostra (GRAMLING; SCHATZBERG; WALLACE, 1996).

Os trabalhos apresentados neste referencial evidenciam também que um maior nível de envolvimento – isto é, conhecimento, experiência e prática - relacionados à auditoria também contribuem para reduzir as diferenças de expectativas (MONROE; WOODLIFF, 1993; GRAMLING; SCHATZBERG;

WALLACE, 1996, LEE; AZHAM; BIEN, 2009; MORAES et al, 2013).

No mesmo sentido os estudos sobre expectativas na auditoria do setor público realizados em Bangladesh (CHOWDHURYA; INNESB, 1998), na Romênia (SIMONA, 2011) e na Indonésia (PONGSAPAN, 2012), evidenciaram diferentes percepções sobre a auditoria governamental, notadamente, entre os grupos de menor prática e formação profissional.

Dessa forma, com base nesse referencial, investiga-se a segunda e terceira hipóteses:

Hipótese₂: Qualificação profissional é um determinante na percepção dos contabilistas/controladores sobre auditoria governamental.

Hipótese₃: Experiência profissional é um determinante na percepção dos contabilistas/controladores sobre auditoria governamental.

Capítulo 3

3 METODOLOGIA

3.1 SELEÇÃO DA AMOSTRA

A pesquisa é classificada como quantitativa, descritiva com corte transversal através da coleta de dados primários, realizada por meio de questionário estruturado.

Assim sendo, utilizou-se questionário desenvolvido pela ferramenta eletrônica Google Forms, o qual posteriormente foi enviado, via e-mail, aos contabilistas e aos controladores dos órgãos e poderes da administração pública federal, estadual e municipal situados no Estado de Mato Grosso. A princípio realizou-se um pré-teste do referido questionário com 05 servidores, analistas contadores e controladores internos, da Administração Pública de Mato Grosso.

No período compreendido entre os meses de outubro a novembro de 2017 e fevereiro a março de 2018, encaminhou-se o número aproximado de 345 e-mails. A amostra desta pesquisa foi composta pela resposta de 259 questionários válidos, com um índice de retorno de 75%.

O questionário foi dividido em cinco partes e se encontra no apêndice 1, sendo que a primeira, objetiva traçar um perfil dos pesquisados e descreve informações básicas, tais como: formação acadêmica, atuação profissional, faixa etária, nível de formação acadêmica, tempo de experiência profissional dentre outros. Já a segunda, o conhecimento da norma, envolvimento e compreensão do relatório de auditoria governamental. A terceira, a opinião dos respondentes sobre a independência do auditor público. A quarta, a percepção sobre a responsabilidade

do auditor público. E a quinta parte, percepção sobre a credibilidade (utilidade) do relatório de auditoria governamental.

As afirmações que compõe o questionário da pesquisa (conforme apêndice), especificamente quanto a independência, responsabilidade e credibilidade foram adaptadas ao objetivo e contexto deste trabalho, com base no questionário utilizado por Simona (2011), no que converge com a literatura nacional, conforme sintetizado no Quadro a seguir:

Percepções	Afirmações
Sobre a independência do auditor público	1 - O interesse pessoal do auditor público com a entidade auditada pode afetar as atividades que realiza.
	2 - O auditor público pode ter envolvimento com as atividades das entidades auditadas.
	3 - A equipe de auditoria governamental deve consistir apenas de auditores efetivos (concursados).
Sobre a responsabilidade do auditor público	4 - O auditor público é responsável por denunciar distorção deliberada das informações contábeis e financeiras.
	5 - O auditor público deve assumir a responsabilidade pela qualidade dos mecanismos de controles internos adotados pela entidade auditada.
	6 - O auditor público é responsável pelo desenvolvimento das demonstrações contábeis e financeiras do setor público.
	7 - O auditor público tem a responsabilidade de detectar todas as fraudes e erros nas demonstrações contábeis
Sobre a credibilidade (utilidade) do relatório de auditoria governamental	8 - As demonstrações financeiras auditadas fornecem uma garantia sobre o desempenho da entidade.
	9 - Os usuários podem ter garantia absoluta de que a entidade está livre de fraude e erro.
	10 - Os auditores públicos devem garantir que as normas contábeis sejam atendidas.

Quadro 2: Percepções e afirmações sobre expectativa de auditoria governamental.

Fonte: Simona (2011). Nota: Adaptado pelo autor.

As questões do questionário são fechadas. Foi escolhida a escala do tipo Likert (a partir da segunda parte do questionário) de 5 pontos, numa escala de 1 a 5, para que os respondentes manifestassem por discordo totalmente (1), discordo parcialmente (2), declaração neutra “nem concordo nem discordo” (3), concordo parcialmente (4) e concordo totalmente (5).

3.2 TRATAMENTO DOS DADOS

Após a coleta dos dados obtidos através da aplicação dos questionários, foi realizada a construção do banco de dados de acordo com as variáveis de interesse. Em seguida, após a conferência da estrutura dos dados, realizou-se o tratamento desses por meio de software estatístico, objetivando a análise e inferência estatística como: média, desvio-padrão, teste de diferença de médias, matriz de correlações e regressão.

3.3 MODELO DE REGRESSÃO

Lecionam Gujarati e Porter (2011) que o escopo de uma pesquisa quantitativa visa o estudo da dependência de uma variável, denominada de variável dependente, em relação a uma ou mais variáveis, as variáveis explanatórias ou independentes, visando estimar o valor médio da variável dependente em termos dos valores observados das variáveis independentes. Esta lógica é representada matematicamente pela seguinte equação:

$$y_i = \beta_1 + \beta_2 \cdot x_i \quad (1)$$

A equação (1) retrata a dependência de y (variável dependente) em relação a x (variável independente), sendo que β_1 e β_2 são parâmetros. O β_1 determina o intercepto, isto é, o valor de y_i que não depende de x_i . Já β_2 mostra o coeficiente angular, que indica a inclinação da reta. O valor de β_2 retorna o quanto uma variação de x_i irá impactar no valor de y_i (GUJARATI e PORTER, 2011).

Assim, diante do exposto, para conhecer a percepção dos contabilistas/controladores, uma vez que, essa variável tem como construção a

média da independência, responsabilidade e credibilidade (utilidade) da auditoria governamental, foi construído o modelo de regressão, como segue abaixo:

$$\text{Percepção}_i = \beta_0 + \beta_1.\text{Qualif}_i + \beta_2.\text{Exp.Prof}_i + \beta_3.\text{Contador}_i + \beta_4.\text{Conhecimento} + \beta_5.\text{Compreensao} + \beta_6.\text{Masculino} + \varepsilon_i \quad 2)$$

Além do mais, para captar o efeito dissipado da independência, credibilidade e responsabilidade, foram construídos os seguintes modelos de regressão, equações (3), (4) e (5). Estas variáveis representam, respectivamente, a média das respostas das questões dos grupos 3, 4 e 5 do questionário anexo.

$$\text{Independência}_i = \beta_0 + \beta_1.\text{Qualif}_i + \beta_2.\text{Exp.Prof}_i + \beta_3.\text{Contador}_i + \beta_4.\text{Conhecimento} + \beta_5.\text{Compreensao} + \beta_6.\text{Masculino} + \varepsilon_i \quad 3)$$

$$\text{Credibilidade}_i = \beta_0 + \beta_1.\text{Qualif}_i + \beta_2.\text{Exp.Prof}_i + \beta_3.\text{Contador}_i + \beta_4.\text{Conhecimento} + \beta_5.\text{Compreensao} + \beta_6.\text{Masculino} + \varepsilon_i \quad 4)$$

$$\text{Responsabilidade}_i = \beta_0 + \beta_1.\text{Qualif}_i + \beta_2.\text{Exp.Prof}_i + \beta_3.\text{Contador}_i + \beta_4.\text{Conhecimento} + \beta_5.\text{Compreensao} + \beta_6.\text{Masculino} + \varepsilon_i \quad 5)$$

Onde:

Percepção_i - é a média dos valores sobre a independência, responsabilidade e credibilidade da auditoria governamental;

Qualif_i - variável binária de educação do entrevistado, isto é, se possui graduação ou pós-graduação. Para isso assumirá o valor 0 (zero) se possuir graduação, e 1 (um) se pós-graduação;

Exp.Prof_i – variável *dummy* que busca capturar a experiência profissional. Assumirá o valor de 0 (zero) se possuir até 10 anos de experiência, e 1 (um) se acima de 10 anos.

Contador_i - variável binária independente, que busca capturar a informação do perfil profissional, se controlador assume o valor 0 (zero), caso seja contador, 1 (um).

Conhecimento_i – essa variável mensura o grau de conhecimento da auditoria governamental. É obtida pela média das respostas das afirmações dos respondentes, das questões 1 e 2 do grupo 2 do questionário¹.

Compreensão_i - variável que mensura o grau de compreensão da auditoria governamental. É obtida pela média das respostas das afirmações dos respondentes, da questão 3 do grupo 2 do questionário¹.

Masculino_i - variável binária que captura o gênero do respondente. Assume o valor 0 (zero) para o sexo feminino e 1 (um) se masculino.

ε_i - termo de erro.

Por fim, no próximo capítulo, são apresentados os resultados do trabalho, elencando a estatística descritiva, o teste-t de diferença entre as médias e a análise de regressão.

¹ No questionário foi feita a pergunta de conhecimento das normas, sua compreensão do relatório e o seu envolvimento com a auditoria governamental. Assim, foram feitas três perguntas: (1) conheço ou já estudei as Normas de Auditoria Governamental – NAG's, utilizadas pelos Tribunais de Contas; (2) eu trabalho ou já trabalhei manuseando relatórios ou informações de auditoria governamental e (3) considero que as redações dos relatórios de auditoria governamental são escritas em linguagem clara, impessoal, objetiva, convincentes e compreensíveis. As notas para cada item são: "1" discordo totalmente; "2" discordo parcialmente; "3" nem concordo nem discordo; "4" concordo parcialmente; "5" concordo totalmente.

Capítulo 4

4 RESULTADOS

Neste capítulo, os dados serão analisados e discutidos, assim como, os parâmetros estimados. Assim, serão apresentadas as estatísticas descritivas da amostra, correlação de *Pearson*, que mede o grau da correlação das variáveis em relação à percepção dos respondentes (subcapítulo 4.1); testes das diferenças das médias, que buscam mensurar a diferença de percepção da auditoria governamental entre os grupos pesquisados - contadores e controladores públicos (subcapítulo 4.2). Na subseção 4.3, será realizada a análise de regressão múltipla que mensura os determinantes da percepção dos indivíduos da amostra (percepção é igual à média de independência, responsabilidade e credibilidade/utilidade da auditoria governamental).

4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA

Salienta-se que de um total de 259 indivíduos, 157 são contadores e 102 controladores, o que representa 60,61% e 39,39%, respectivamente. Observou-se que a maioria dos respondentes é do sexo masculino (59,45%). Considerando homens e mulheres, a faixa de idade entre 20 a 30 anos representa 12,35% da amostra, enquanto que a faixa entre 31 e 45 anos (53,66%) é a que apresenta maior participação na amostra. Em relação à titulação acadêmica, 69,49% dos entrevistados tem pós-graduação acadêmica o que é um importante aspecto na mensuração da qualificação profissional. Destaca-se também que a maioria dos profissionais possui até 10 anos de experiência profissional (68,33%), enquanto que

31,66% da amostra possuem acima de 11 anos de atividade profissional. A Tabela 1 resume a estatística descritiva das variáveis elencadas.

A variável experiência, assumindo valor 0 para até 10 anos, apresentou média de 0,32, isso significa que a média de experiência tem mais intensidade sobre 10 anos a menos. A amostra também apresentou média de 3,32 para a variável compreensão, 3,78 para a variável conhecimento e mediana 4 para ambas. Estas variáveis podem alcançar no máximo 5 e um mínimo de 1.

TABELA 2 - ESTATÍSTICA DESCRITIVA

Variável	n	Média	D.P	Min	0.250	Mediana	0.750	Max
Percepção	259	3,670	0,440	2,670	3,330	3,670	4,000	4,670
Independência	259	4,000	0,770	2,000	3,330	4,000	4,670	5,000
Responsabilidade	259	3,600	0,580	2,000	3,000	3,750	4,000	5,000
Credibilidade	259	3,400	0,670	2,000	2,670	3,330	3,670	5,000
Conhecimento	259	3,780	1,090	1,000	3,000	4,000	4,500	5,000
Compreensão	259	3,320	1,330	1,000	2,000	4,000	4,000	5,000
Contador	259	0,610	0,490	0,000	0,000	1,000	1,000	1,000
Masculino	259	0,590	0,490	0,000	0,000	1,000	1,000	1,000
Experiência	259	0,320	0,470	0,000	0,000	0,000	1,000	1,000
Qualificação	259	0,720	0,450	0,000	0,000	1,000	1,000	1,000

Fonte: elaborada pelo autor.

Em relação a variável percepção, destaca-se o histograma de frequência, Gráfico 1, juntamente com a comparação da distribuição normal dessa variável dependente. Assim, a média da percepção ficou em torno de 3,67, com máximo de 5 e mínimo de 2,67. O teste de Shapiro-Wilk (p-valor = 0,0127) demonstra que a característica da distribuição da amostra se assemelha a distribuição normal².

² H₀ – os dados seguem uma distribuição normal N e H₁ – caso contrário.

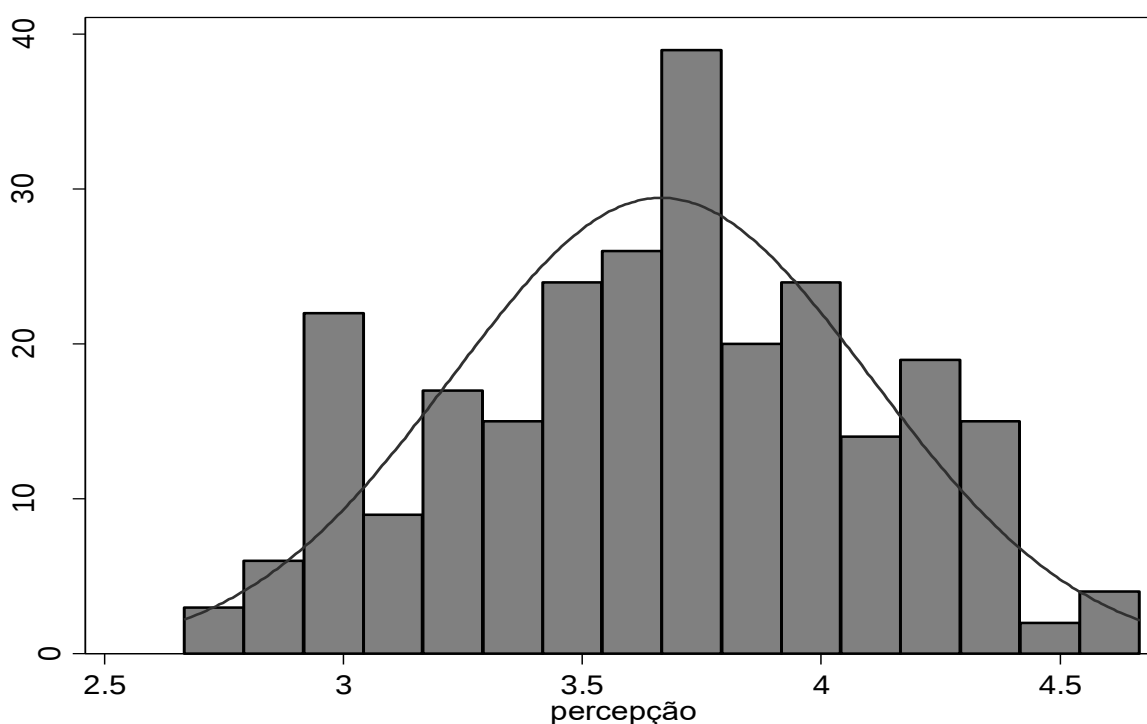


Gráfico 1 - Histograma de frequência da variável percepção.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Nota: frequência acumulada.

A correlação entre as variáveis elencadas está apresentada na Tabela 3. O destaque estaria na correlação negativa entre percepção e ser contador de 0,0830 com nível de significância de 0,1831. Isso significa que quando o respondente é contador há um grau de associação negativo sobre a percepção. Outra característica foi a correlação fraca positiva entre percepção e masculino (0,0221), com nível de significância de 0,7232. A qualificação apresentou uma correlação positiva fraca para independência, responsabilidade e credibilidade.

TABELA 3: MATRIZ DE CORRELAÇÃO

	Percepção	Indep.	Respons.	Cred.	Contador	Qualificação	Experiência	Masculino	Conhec.	Compr.
Percepção	1,0000									
Independência	0,7105* 0,0000	1,0000								
Responsabilidade	0,6133* 0,0000	0,1888* 0,0023	1,0000							
Credibilidade	0,6175* 0,0000	0,0847 0,1741	0,1276* 0,0402	1, 0000						
Contador	-0,0830 0,1831	-0,0412 0,5095	-0,1808* 0,0035	0,0395 0,5270	1, 0000					
Qualificação	0,2822* 0,0000	0,1272* 0,0408	0,2241* 0,0003	0,2143* 0,0005	-0,1827* 0,0032	1, 0000				
Experiência	0,1050 0,0917	0,0721 0,2477	-0,0240 0,7002	0,1433* 0,0210	0,2088* 0,0007	0,0518 0,4065	1, 0000			
Masculino	0,0221 0,7232	-0,0205 0,7428	0,0566 0,3646	0,0182 0,7704	-0,0378 0,5443	-0,0911 0,1438	0,0886 0,1549	1, 0000		
Conhecimento	0,2598* 0,0000	0,2348* 0,0001	0,1976* 0,0014	0,0703 0,2593	-0,2545* 0,0000	0,2251* 0,0003	0,1123 0,0711	0,0563 0,3666	1, 0000	
Compreensão	0,1053 0,0909	0,1303* 0,0361	0,0438 0,4827	0,0194 0,7556	-0,2202* 0,0004	0,1714* 0,0057	-0,0601 0,3353	0,0063 0,9202	0,3029* 0,0000	1, 0000

Fonte: Elaborado pelo autor.

Nota: *, significativo ao nível de 5%.

4.2 TESTE DE DIFERENÇAS DE MÉDIAS

A Tabela 4 apresenta os testes de diferenças de médias entre grupos de contadores (1) e controladores (0), ou seja, o objetivo é testar se existem diferenças entre a mudança das médias das variáveis elencadas quando o profissional da amostra é ou não contador.

A amostra é composta por 157 contadores e 102 controladores. Assim, a diferença média entre o grupo de controladores com o grupo de contadores para a variável percepção foi de 0,0743. Porém, esse resultado foi não significativo para essa amostra, não ficando uma evidencia clara sobre a percepção em relação aos grupos de perfil do respondente. Há, também, duas outras relações que não foram significativas: independência e credibilidade. Já, a responsabilidade a diferença entre os grupos foi de 0,212 com nível de significância de 1%, enfatizando que o grupo de controladores percebe com mais intensidade a responsabilidade do auditor público.

TABELA 4 - TESTE DE DIFERENÇAS DE MÉDIAS POR GRUPO (CONTADOR)

Variáveis	Contador = 0			Contador = 1			Diferenças	p - Valor
	Obs	Média	D.P	Obs	Média	D.P		
Percepção	102	3,71024	0,393546	157	3,635881	0,464551	0,074358	0,1681
Independência	102	4,039216	0,749468	157	3,974522	0,783139	0,064693	0,5056
Responsabilidade	102	3,72549	0,545582	157	3,512739	0,581358	0,212751	0,0031***
Credibilidade	102	3,366013	0,652506	157	3,420382	0,688888	-0,05436	0,5223
Qualificação	102	0,823529	0,383102	157	0,656051	0,476544	0,167478	0,0020***
Experiência	102	0,196078	0,398989	157	0,394904	0,490394	-0,19882	0,0004***
Masculino	102	0,617647	0,488361	157	0,579617	0,495199	0,038029	0,5432
Conhecimento	102	4,127451	0,866557	157	3,56051	1,163481	0,566941	0,0000***
Compreensão	102	3,686275	1,202147	157	3,089172	1,355784	0,597102	0,0003***

Fonte: Elaborado pelo autor. *** p<0.01, ** p<0.05, * p<0.1. Nota: diff = média(0) - média(1)

A variável qualificação apresentou diferenças entre médias de contador e controlador, em média o controlador tem uma diferença de média de qualificação de 0,167, isto é, em média o controlador é mais qualificado. A relação entre média de conhecimentos e compreensão também foi superior em controladores, na ordem de 0,566 e 0,597, respectivamente. Verifica-se nesta amostra que a variável experiência é em média maior no perfil profissional contador.

4.3 ANÁLISE DE REGRESSÃO

Nesta subseção discutiremos os resultados da análise da regressão do modelo descrito no capítulo 3 com dados do subcapítulo 4.1.

Assim, a Tabela 5 resume os resultados da regressão. Foram feitas 4 regressões: na primeira, a percepção (equação 1), é construída com a média aritmética simples entre independência, responsabilidade e credibilidade. Nas outras, independência (2), responsabilidade (3) e credibilidade (4), como variáveis dependentes – são construídas com as médias das respostas do respectivo grupo de interesse. Essa análise foi feita para demonstrar a magnitude do contador sobre a percepção dessas variáveis. A explanação sobre cada uma das variáveis está em seguida.

Como se pode verificar, a *constant* (β_0), o intercepto retorna a média da percepção de 3,19; independência em 3,32; responsabilidade de 3,25 e credibilidade de 3,00 independente das variáveis arroladas nos modelos (isto é, retirando qualquer característica de qualificação, experiência, masculino, conhecimento e compreensão). Sendo assim, em média, mantido tudo mais constante, o intercepto

teoricamente seria o mínimo de percepção, independência, responsabilidade e credibilidade que o respondente assume.

Verifica-se que o modelo retornou um impacto positivo para a variável “Qualificação” sobre a percepção, independência, responsabilidade e credibilidade. Porém, esse resultado não teve significância estatística para independência. Dessa forma, os dados revelam que, a 99% de segurança, “Qualificação Profissional” foi determinante na percepção sobre a auditoria governamental e, sobre a responsabilidade e credibilidade. Nota-se também o efeito positivo da variável “Experiência” sobre a percepção e credibilidade, como esperado na literatura. As demais não foram estatisticamente significativas.

Esses resultados convergem com a literatura estudada, que afirmam que conhecimento e experiência profissional são fatores determinantes na percepção sobre a auditoria (GRAMLING; SCHATZBERG; WALLACE, 1996; MONROE; WOODLIFF, 1993; SIMONA, 2011; PONGSAPAN, 2012).

Os dados revelam que a variável “Contador” possui uma relação negativa com responsabilidade (3) em média -0,1357. A explicação desse resultado reside na ideia de ser contador diminui a percepção sobre a responsabilidade. Outro aspecto importante apresentado é o impacto positivo da variável “Conhecimento” sobre percepção (1) e responsabilidade. Os dados revelam, a 1% de significância, que conhecimento da norma também foi determinante na percepção e responsabilidade da auditoria. As demais variáveis não foram estatisticamente significativas.

TABELA 5 - RESULTADOS DA REGRESSÃO

Variáveis	(1) Percepção	(2) Independência	(3) Responsabilidade	(4) Credibilidade
Qualificação	0,2457763*** (0,0626044)	0,1563921 (0,1140278)	0,2432265*** (0,0844271)	0,3377104*** (0,0999879)
Experiência	0,1171882* (0,062196)	0,1507562 (0,1132855)	-0,0152739 (0,0838774)	0,2160824** (0,099337)
Contador	-0,0092548 (0,0571585)	0,029887 (0,1041087)	-0,1357363* (0,0770828)	0,0780851 (0,09129)
Conhecimento	0,0757013*** (0,0259456)	0,1401299 (0,0472574)	0,0747209*** (0,0349897)	0,012253 (0,0414387)
Compreensão	0,0055702 (0,0206728)	0,0405831 (0,0376534)	-0,024065 (0,0278788)	0,0001925 (0,0330172)
Masculino	0,0322211 (0,0530406)	-0,0381483 (0,0966083)	0,084235 (0,0715295)	0,0505766 (0,0847132)
Constant	3,195041*** (0,1394413)	3,324877*** (0,2539787)	3,256325*** (0,1880477)	3,003921*** (0,222707)
<i>White's general test statistic</i>	1,2273****	4,612724****	5,744313****	1,674053****
<i>Breusch-Pagan / Cook-Weisberg test for heteroskedasticity</i>	0,00 ****	2,60****	0,24****	0,43****
Observations	259	259	259	259
R-squared	0,1466	0,0792	0,0996	0,0779

Fonte: Elaborado pelo autor. Erro padrão entre parênteses. * $p < 0.1$,

** $p < 0.05$, *** $p < 0.01$, **** não há presença de heteroscedasticidade .

***** não rejeito H_0 : Constant variance.

Como base na regressão OLS (*Linear Regression* – Mínimos quadrados ordinários agrupados) utilizou-se dois testes para verificar a presença de heteroscedasticidade, o teste de *White* e o teste *Breusch-Pagan / Cook-Weisberg*, ambos constataram a ausência de heteroscedasticidade. Com relação a multicolinearidade, foi feito o teste da *Variable Inflation Factor* (VIF), que resultou na Tabela 6³. O R^2 apresentou o valor de 0,146 (1), isto é, o de forma geral, as variáveis explicam 14,66% da variação na percepção. Para os outros modelos: (2) 7,92%; (3) 9,96% e (4) 7,79%.

³ VIF mostra como a variância de um estimador é inflada pela presença da multicolinearidade, ou seja, quando a colinearidade aumenta, a variância de um estimador aumenta e, no limite, pode tornar-se infinita. VIF maior ou igual a 10, tem-se a presença de multicolinearidade entre as variáveis.

TABELA 6 - FATOR DE INFLAÇÃO DA VARIÂNCIA

(1)		
	VIF	1/VIF
Experiência	1.28	0.781849
Conhecimento	1.22	0.820416
Qualificação	1.20	0.831884
Contador	1.19	0.839045
Compreensão	1.15	0.872111
Masculino	1.04	0.964984

Fonte: Elaborado pelo autor.

Com isso, percebe-se a ausência de multicolinearidade para todas as variáveis, uma vez que o teste de verificação ficou menor que 10 ($VIF < 10$). A presença de multicolinearidade entre as variáveis se torna um problema ao influenciar nos erros padrão dos coeficientes. Portanto, seu principal impacto é dificultar a estimação dos parâmetros da equação⁴.

Por fim, o Quadro 3 apresenta o resultado das hipóteses do trabalho se foram ou não rejeitadas.

HIPÓTESES	RESULTADO
H ₁ : Existe diferença na percepção de contabilistas e controladores sobre a auditoria governamental.	Rejeitada
H ₂ : Qualificação profissional é um determinante na percepção dos contabilistas/controladores sobre auditoria governamental.	Não Rejeitada
H ₃ : Experiência profissional é um determinante na percepção dos contabilistas/controladores sobre auditoria governamental.	Não Rejeitada

Quadro 3 Resultados Sumarizados

Fonte: Elaborado pelo autor.

Em relação a hipótese 1, de acordo com a regressão realizada não houve significância estatística para afirmar que há diferenças na percepção entre contadores e controladores, por isso essa hipótese foi rejeitada. Uma possível

⁴ Sendo assim, não foram descartadas as hipóteses básicas da regressão, permanecendo o modelo OLS como sendo confiável e representativo, satisfazendo a condição de melhor estimador linear não viesado (MELNT).

explicação reside no fato de que contadores e controladores do setor público investirem-se nos seus respectivos cargos e funções por meio de concurso público de provas e títulos, com conteúdo programático bastante convergente, o que, possivelmente, permite um razoável nivelamento teórico sobre as normas da auditoria governamental.

Já para a hipótese 2 e 3, essa não foi rejeitada, garantindo com segurança que qualificação e experiência profissional são determinantes para a percepção sobre a auditoria governamental.

Capítulo 5

5 CONCLUSÃO

Os Estudos sobre *Audit Expectation Gap* ganharam destaque nos últimos anos em razão das sequências de escândalos financeiros que ocorrem em todo o mundo. Essas fraudes ocorridas, tanto no setor privado quanto no setor público, despertaram nos usuários das informações contábeis interesse em saber sobre a capacidade e a diligência dos auditores.

Com base na literatura observou-se que o problema da diferença da expectativa é prejudicial para a auditoria, pois tem influência negativa na percepção da sociedade sobre o valor e a reputação dos auditores e consequente desconfiança sobre a auditoria.

O objetivo é verificar os determinantes da percepção dos contadores e controladores sobre a independência, responsabilidade e credibilidade do trabalho dos auditores governamentais em municípios, poderes e órgãos do Estado de Mato Grosso no ano de 2017 e 2018 e, subsidiariamente, investigar se existe diferença de expectativa nos dois grupos pesquisados. Verificou-se que embora ocorresse diferença nas percepções dos grupos pesquisados (contadores e controladores do setor público), tais resultados não foram estatisticamente significativos na amostra (H_1).

Uma possível explicação reside no fato de que contadores e controladores do setor público galgarem seus cargos e/ou funções, por meio de concurso público de provas e títulos, com conteúdo programático bastante convergente, o que,

possivelmente, permite um razoável nivelamento teórico sobre as normas da auditoria governamental.

Por outro lado, convergindo com a literatura referenciada, experiência e qualificação profissional foram fatores determinantes na percepção sobre a auditoria governamental (H_2 , H_3).

Este estudo foi delimitado a uma amostra de 259 respondentes. Evidências mais robustas podem ser obtidas quando se faz uso de uma amostra com número maior de respondentes. Os resultados desta pesquisa podem incentivar a academia a desenvolver novos estudos sobre a lacuna na auditoria governamental. Também, como contribuição prática, subsidiar conteúdos dos programas de treinamento e capacitação dos profissionais controladores, auditores e contadores do setor público.

Sugere-se que pesquisas futuras sobre a expectativa da auditoria governamental sejam aplicadas em outras unidades da federação do país, em razão de fatores importantes, não considerados neste trabalho, a exemplo de fatores demográficos, sociais, econômicos, culturais e educacionais dos Estados e regiões Brasil. Também, como sugestão, que novos estudos busquem mensurar a percepção da sociedade, de gestores públicos e agentes políticos sobre os mesmos aspectos da auditoria governamental.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Kátia Silene Lopes de Souza; BRUNI, Adriano Leal; DIAS FILHO, José Maria. Auditoria e Sociedade: Um Estudo Empírico no Brasil sobre as Expectation Gap. In: IV Congresso ANPCONT, 2010, Natal-RN. **Anais...** Blumenau-SC: ANPCONT, v. 1. p. 94, 2010.

ALMEIDA, Bruno José Machado de. Auditoria e sociedade: o diálogo necessário. **Revista de Contabilidade & Finanças**, v. 15, n. 34, p. 80-96, 2004.

ANTONINO, Maria S. de Lacerda; ALMEIDA, Karla K. Nóbrega; ECHTERNACHT, Tiago H. de Souza; FRANÇA, Robério Dantas. Percepção dos auditores sobre o papel da auditoria governamental para transparência da gestão pública: um estudo no Tribunal de Contas da Paraíba. **REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL**, v. 5, n. 1, p. 179-199, 2013. Disponível em: <<https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/3314>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

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

BRASIL. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

_____. **Lei n. 8.443, de 16 de julho de 1992**. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 28 jul. 2017.

_____. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 28 jul. 2017.

CHOWDHURY, Riazur; INNES, John. A Qualitative Analysis of the Audit Expectations Gap in the Public Sector of Bangladesh. **International Journal of Auditing**, v. 2, n. 3, pp-247-266, 1998.

EPSTEIN, M. J.; GEIGER, Marshall A. Investor views of auditor assurance: recent evidence of the expectation gap. **Journal of Accountancy**, pp. 60-64, 1994.

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

GUJARATI, Damodar N; PORTER, Dawn C. **Econometria Básica**. Editora AMGH, Porto Alegre, 2011.

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

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS – IIA. **Supplemental Guidance: The Role of Auditing in Public Sector Governance**, 2012. Disponível em: <<http://docplayer.net/1724809-Supplemental-guidance-the-role-of-auditing-in-public-sector-governance-2nd-edition.html>>. Acesso em: 13 mai. 2018.

INSTITUTO RUI BARBOSA (IRB). Normas de Auditoria Governamental: Aplicáveis ao Controle Externo Brasileiro. Brasil, 2010.

INTERNATIONAL ORGANIZATION OF SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (INTOSAI). **Fundamental Principles of Public-Sector Auditing** (ISSAI 100), 2013. Disponível em: <<http://portal.tcu.gov.br/fiscalizacao-e-controle/auditoria/normas-internacionais/>>. Acesso em: 13 maio 2018.

LAKATOS, Eva Maria. MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamento da metodologia científica**. 6ª edição. São Paulo, 2007.

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

LIN, Z. Jun; CHEN, Feng. An Empirical Study of Audit 'Expectation Gap' in The People's Republic of China. **International Journal of Auditing**, v. 8, n. 2, p. 93-115, 2004.

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

MONROE, Gary S.; WOODLIFF, David R. The effect o education on the audit expectation gap. **Accounting and Finance**, n. 33, p. 61-78, maio 1993.

MORAES, I. M. et al. Abordagem do Tema Audit Expectation Gap em Estudos Internacionais. In IX CONGRESSO NACIONAL DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO, 6. Rio de Janeiro. **Anais...**Rio de Janeiro, 2013.

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

MENDES, Roselaine da Cruz; OLEIRO, Walter Nunes; QUINTANA, Alexandre Costa. A Contribuição da Contabilidade e Auditoria Governamental Para Uma Melhor Transparência na Gestão Pública em Busca do Combate à Corrupção. **Revista Sinergia**, v. 1, n. 12, p. 37-48, 2008.

PONGSAPAN, Rambak. The Audit Expectation GAP in Indonesian Public Sector. **Jurnal Integrasi**, v. 4, n. 1, p. 1-15, 2012. Disponível em:

<<http://jurnal.polibatam.ac.id/index.php/JI/article/view/232>>. Acesso em: 28 fev. 2018.

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

PORTER, Brenda; Ó HÓGARTAIGH, Ciaran; BASKERVILLE, Rachel. Audit Expectation-Performance Gap Revisited: Evidence from New Zealand and the United Kingdom. Part 1: The Gap in New Zealand and the United Kingdom in 2008. **International Journal of Auditing**, v. 16, n. 2, p. 101-129, 2012.

SAHA, Ashit; BARUAH, Sri Debananda. Audit expectations gap in India: na empirical survey. **Journal of Audit Practice**, v. 5, n. 2, p. 67-83, 2008.

SIMONA, Ghrai Dana. Audit Expectation Gap In The Public Sector In Romania. **Annals of the University of Oradea**, Economic Science Series, v. 20, n. 2, p. 510-516, 2011.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. **Normas de Auditoria do Tribunal de Contas da União**, 2011. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/page/portal/TCU/comunidades/fiscalizacao_controle/nnorma_auditoria/BTCU-ESPECIAL-12-de-05-07>. Acesso em: 28 fev. 2018.

APÊNDICE A - – Questionário de Pesquisa

PESQUISA ACADÊMICA SOBRE EXPECTATIVA DE AUDITORIA - DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

Olá! Agradecemos desde já a sua colaboração no preenchimento deste questionário que busca entender a sua percepção sobre aspectos a Auditoria Governamental. Serão necessários menos de 3 minutos. Por favor, certifique-se de não ter deixado nenhuma resposta em branco.

Obrigado!

Eziel da Silva Santos – Mestrando em Ciências Contábeis – FUCAPE Business School. Email: ezielsilva1@gmail.com

1 – PERFIL DO RESPONDENTE

Área (s) de Atuação Profissional (s):

- A. Contador/Contabilista do Setor Público []
- B. Controlador Interno do Setor Publico (auditor) []
- C. Outros []

Nível de Escolaridade:

- A. Ensino Médio/Técnico
- B. Graduação [],
- C. Pós-graduação [],
- D. Mestrado ou Doutorado []

Experiência em sua atividade profissional:

- A. Até 05 anos [],
- B. 05 - 10 anos [],
- C. 11 - 20 anos [],
- D. Mais de 21 anos []

Sexo:

- A. Feminino [], B. Masculino []

Faixa etária:

- A. 20 a 30 anos [],
- B. 31 a 45 anos [],
- C. 46 a 60 anos [],
- D. Mais de 60 anos []

2 – Opine sobre o seu conhecimento das normas, sua compreensão do relatório e o seu envolvimento com a auditoria governamental.

Nos Quadros abaixo marque a resposta que melhor corresponde a sua opinião, de acordo com a seguinte legenda: “1” discordo totalmente; “2” discordo parcialmente; “3” Nem Concordo Nem Discordo; “4”concordo parcialmente; “5”concordo totalmente.

		1	2	3	4	5
1	Conheço ou já estudei as Normas de Auditoria Governamental – NAG’s, utilizadas pelos Tribunais de Contas.					
2	Eu trabalho ou já trabalhei manuseando relatórios ou informações de auditoria governamental.					
3	Considero que as redações dos relatórios de auditoria governamental são escritos em linguagem clara, impessoal, objetiva, convincentes e compreensíveis.					

3 – Opine sobre a independência do auditor público.

Nos Quadros abaixo marque a resposta que melhor corresponde a sua opinião, de acordo com a seguinte legenda: “1” discordo totalmente; “2” discordo parcialmente; “3” Nem Concordo Nem Discordo; “4”concordo parcialmente; “5”concordo totalmente.

		1	2	3	4	5
4	O interesse pessoal do auditor público com a entidade auditada pode afetar as atividades que realizam.					
5	O auditor público pode ter envolvimento com as atividades das entidades auditadas.					
6	A equipe de auditoria governamental deve consistir apenas de auditores efetivos.					

4 – Opine sobre a responsabilidade do auditor público.

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

		1	2	3	4	5
7	O auditor público é responsável por denunciar distorção deliberada das informações contábeis e financeiras.					
8	O auditor público deve assumir a responsabilidade pela qualidade dos mecanismos de controles internos adotados pela entidade auditada.					
9	O auditor público é responsável pelo desenvolvimento das demonstrações contábeis e financeiras do setor público.					
10	O auditor público tem a responsabilidade de detectar todas as fraudes e erros nas demonstrações contábeis.					

5 – Opine sobre a credibilidade (utilidade) do relatório de auditoria governamental.

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

		1	2	3	4	5
11	As demonstrações financeiras auditadas fornecem uma garantia sobre o desempenho da entidade.					
12	Os usuários podem ter garantia absoluta de que a entidade está livre de fraude e erro.					
13	Os auditores públicos devem garantir que as normas contábeis sejam atendidas.					

Nota: as escalas das pontuações das questões 2, 6, 7, 8 e 9 foram invertidas para adequar as respostas assertivas do questionário e ao sentido da pesquisa.