

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MARINGÁ
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
ÁREA DE CONCENTRAÇÃO: CONTROLADORIA

AUGUSTO CÉSAR OLIVEIRA CAMELO

***EXPECTATION GAP* EM AUDITORIA: UM ESTUDO SOBRE A FORMAÇÃO,
MODIFICAÇÃO E ÊNFASE DE OPINIÃO DO AUDITOR INDEPENDENTE**

MARINGÁ

2017

AUGUSTO CÉSAR OLIVEIRA CAMELO

***EXPECTATION GAP* EM AUDITORIA: UM ESTUDO SOBRE A FORMAÇÃO,
MODIFICAÇÃO E ÊNFASE DE OPINIÃO DO AUDITOR INDEPENDENTE**

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Área de Concentração em Controladoria, do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Estadual de Maringá.

Orientador: Prof. Dr. Claudio Marques.

MARINGÁ

2017

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Biblioteca Central - UEM, Maringá, PR, Brasil)

C181e Camelo, Augusto César Oliveira
Expectation GAP em auditoria: um estudo sobre a formação, modificação e ênfase de opinião do auditor independente / Augusto César Oliveira Camelo. -- Maringá, 2017.
140 f. : il. color., figs., tabs., quadros

Orientador: Prof. Dr. Claudio Marques.
Dissertação (mestrado) - Universidade Estadual de Maringá, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, Departamento de Ciências Contábeis, Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, 2017.

1. Auditoria - Expectativas. 2. Expectation gap. 3. Formação de opinião - Auditor independente. 4. Modificação de opinião - Auditor independente. 5. Ênfase de opinião - Auditor independente. I. Marques, Claudio, orient. II. Universidade Estadual de Maringá. Centro de Ciências Sociais Aplicadas. Departamento de Ciências Contábeis. Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. III. Título.

CDD 23.ed. 657.45

MN-004022

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS – PCO**UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MARINGÁ – UEM****Centro de Ciências Sociais Aplicadas
Departamento de Ciências Contábeis**Av. Colombo, 5.790 – Zona 07 – 87020-900 – Maringá – Pr.
Fonefax: (44) 3011-6025 ou 3011-4910**ATA DE DEFESA PÚBLICA**

Aos vinte e cinco dias do mês de abril do ano de dois mil e dezessete, às 14 horas, realizou-se nas dependências da Universidade Estadual de Maringá, a defesa pública da Dissertação de Mestrado, sob o título: “*Expectation Gap em Auditoria: um Estudo sobre a Formação, Modificação e Ênfase de Opinião do Auditor Independente*”, de autoria de **Augusto Cesar Oliveira Camelo**, aluno do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – Mestrado – Área de Concentração: Controladoria, linha de pesquisa: Contabilidade para Usuários Externos.

Nome do membro da banca	Função	IES
Prof. Dr. Claudio Marques	Presidente	UEM
Prof. Dr. Reinaldo Rodrigues Camacho	Membro examinador	UEM
Prof. Dr. Daniel Ramos Nogueira	Membro examinador	Externo/UEL

Concluídos os trabalhos de apresentação e arguição, o candidato foi **APROVADO** pela Banca Examinadora, devendo, em um prazo máximo de **30 dias**, encaminhar à coordenação do programa, dois CDs contendo cada um arquivo em formato digital da dissertação completa, para serem distribuídos da seguinte forma: um na Secretaria do PCO e outro na Biblioteca Central da UEM. E, para constar, foi lavrada a presente Ata, que vai assinada pelo Coordenador do Programa e pelos membros da Banca Examinadora.

Maringá, 25 de abril de 2017.



Prof. Dr. Claudio Marques
(Presidente)

Prof. Dr. Reinaldo Rodrigues Camacho
(Membro examinador interno)

Prof. Dr. Daniel Ramos Nogueira
(Membro examinador convidado-UEL)

Prof. Dr. Reinaldo Rodrigues Camacho
Coordenador do PCO

AUGUSTO CÉSAR OLIVEIRA CAMELO

***EXPECTATION GAP* EM AUDITORIA: UM ESTUDO SOBRE A FORMAÇÃO,
MODIFICAÇÃO E ÊNFASE DE OPINIÃO DO AUDITOR INDEPENDENTE**

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Ciências Contábeis, do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade Estadual de Maringá, sob apreciação da seguinte banca examinadora:

Aprovado em 25 de abril de 2017.

Prof. Dr. Claudio Marques
Universidade Estadual de Maringá
(Presidente)

Prof. Dr. Reinaldo Rodrigues Camacho
Universidade Estadual de Maringá (PCO-UEM)
(Membro)

Prof. Dr. Daniel Ramos Nogueira
Universidade Estadual de Londrina (UEL)
(Membro convidado)

MARINGÁ

2017

*À minha esposa e eterna namorada Érika Patrícia
e ao meu amado filho Erik Augusto
pela compreensão nos momentos de estudos e
ajuda incondicional à realização desse sonho.*

*“Sem a curiosidade que me move, que me inquieta,
que me insere na busca, não aprendo nem ensino.”*
(Paulo Freire)

AGRADECIMENTOS

Inicialmente, agradeço a Deus por iluminar meus caminhos e permitir o cumprimento de mais uma importante etapa dos meus estudos.

À minha família, aos meus pais e irmãs pelo amor, incentivo e ensinamento de luta e perseverança. Em especial à minha esposa Érika Patrícia e ao meu filho Erik Augusto pela motivação, inspiração, compreensão e abdicção de alguns momentos de lazer em detrimento dos meus estudos.

Ao Prof. Dr. Claudio Marques pelo privilégio da orientação, dos ensinamentos e da disponibilidade em compartilhar materiais que contribuiram substancialmente à realização dessa pesquisa. O meu apreço e admiração.

Ao Prof. Dr. Reinaldo Rodrigues Camacho, a quem estimo e respeito, pelo notável trabalho na Coordenação do Programa, pelos ensinamentos em sala de aula e pela importante colaboração no desenvolvimento da minha Dissertação.

Ao Prof. Dr. Daniel Ramos Nogueira pelas ponderações, palavras de incentivo e contribuições relevantes ao aperfeiçoamento deste trabalho. Um profissional competente e que nos inspira a prosseguir desbravando o universo acadêmico.

Aos professores do Programa pela competência, dedicação e orientação durante os momentos de estudos, pesquisas e apresentações; e aos distintos colegas que, reunindo diferentes experiências profissionais e acadêmicas, enriqueceram os debates e fortaleceram o nosso conhecimento em sala de aula. Foi um grande prazer conhecê-los.

Aos auditores independentes e usuários das demonstrações contábeis que participaram da pesquisa.

Ao amigo Prof. Dr. Hamilton Luiz Favero que contribuiu para aspiração deste título através da inestimável ajuda no início e durante a minha carreira de docente.

Às secretárias Ana e Margarete pela cortesia e presteza nos atendimentos.

RESUMO

O *expectation gap* em auditoria é causado pela diferença de expectativas advindas de profissionais, *stakeholders* e sociedade em geral. Esse fenômeno alimenta o ambiente de crítica contra os auditores, desgasta o elo de confiança entre estes e os usuários da informação contábil e é visto como prejudicial ao bem-estar da profissão. Diante desse contexto, e face às recentes mudanças incorporadas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões convergidos das *International Standards on Auditing* sobre o novo conjunto de normas, chamado Novo Relatório do Auditor Independente (NRA), esta pesquisa foi direcionada à investigação do *gap* de expectativas no contexto brasileiro, em especial, sobre a percepção dos auditores independentes e usuários da informação contábil sobre o conteúdo normativo para formação, modificação e ênfase de opinião, limitando-se aos excertos objetivos, definições e requisitos de cada norma. Com essa fragmentação originou-se o constructo da pesquisa. Caracterizada como pesquisa quantitativa, descritiva e *survey*, o presente estudo teve como objetivo identificar a amplitude das médias de expectativas entre os participantes da pesquisa, utilizando a estatística descritiva e de teste para aferir a diferença de percepção de cada inquirido sobre o constructo proposto. Em seguida, o questionário foi aplicado aos auditores e usuários através da plataforma *Google Drive Forms*. A amostra final contou com 114 participantes (71 auditores e 43 usuários). As respostas foram tabuladas e inseridas no *software SPSS*, e após o teste de normalidade dos dados, as hipóteses de pesquisa foram legitimadas por meio do teste de *Mann-Whitney* (teste *U*). Os resultados obtidos constataram *gap* de expectativas entre auditores e usuários relativos ao conteúdo normativo para formação e modificação da opinião do auditor; embora, algumas questões integrantes dos dois constructos não apresentaram diferenças. Em relação à ênfase de opinião, a hipótese de igualdade entre as médias dos auditores e usuários foi mantida, concluindo que não houve evidência suficiente para rejeitar a hipótese nula; caracterizando, portanto, que não houve diferença de expectativas para esse constructo. Em suma, a pesquisa identificou a existência do *expectation gap* entre auditores e usuários para o conteúdo normativo de formação e modificação de opinião.

Palavras-chave: *Expectation gap*. Auditoria. Formação. Modificação. Ênfase.

ABSTRACT

The expectation gap in auditing is caused by the difference in expectations among professionals, stakeholders and society in general. This phenomenon feeds the critic environment against auditors, wears the trust linkage between the latter and the users of accounting information and is seen as harmful for professional well-being. In such context and also with the recent changes incorporated by the Brazilian Accounting Standards to meet the standards proposed by the International Standards on Auditing on the new set of standards named the New Report of the Independent Auditor (NRA), this research was aimed towards the investigation of the expectation gap in the Brazilian context, in special, about the perception of independent auditors and accounting information users about the normative content for formation, modification and emphasis of opinion, limiting itself to the objective excerpts, definitions and requirements of each standard. With this fragmentation, the research construct was originated. Characterized as quantitative, descriptive and survey-oriented, this study aimed to identify the amplitude of the expectation means among the participants of the research, utilizing descriptive and test statistics to assess the difference of perception of each inquired about the proposed construct. In sequence, the questionnaire was applied to the auditors and users by means of the Google Drive Forms platform. The final sample accounted for 114 participants (71 auditors and 43 users). The answers obtained were tabulated and inserted in the SPSS software and after the normality test of data, the research hypotheses were legitimized by means of a Mann-Whitney test (U Test). The results obtained verified the existence of an expectation gap between auditors and users regarding the normative content for the formation and modification of auditor's opinion; though, some questions of the two constructs did not show differences. In relation to the emphasis of opinion, the equality hypothesis between the means of auditors and users was kept, concluding that there was not enough evidence to reject the null hypothesis; thus characterizing that there was no difference in expectations for this construct. In sum, the research identified the existence of the expectation gap between auditors and users for normative content of formation and modification of opinion.

Keywords: Expectation gap. Auditing. Formation. Modification. Emphasis.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Principais definições do <i>expectation gap</i> em auditoria.....	34
Figura 2 – Componentes do <i>gap</i> de expectativas.....	35
Figura 3 – Componentes estruturais das diferenças de expectativas.....	36
Figura 4 – Pesquisas acadêmicas sobre o <i>gap</i> de expectativas em auditoria	37
Figura 5 – Operacionalização da pesquisa	43
Figura 6 – Desenvolvimento do constructo para aferição do <i>gap</i> de expectativas.....	43
Figura 7 – Representação gráfica das hipóteses de pesquisa	46
Figura 8 – Apresentação da pesquisa e convite de participação ao pré-teste.....	48
Figura 9 – Fórmula do coeficiente alfa de Cronbach	53
Figura 10 – Estrutura da seção do constructo e escala de mensuração do nível de expectativa	60
Figura 11 – Operacionalização do <i>survey</i>	65
Figura 12 – Frequência dos entrevistados sobre o constructo formação de opinião	74
Figura 13 – Cálculo de <i>rankings</i> dos respondentes para aplicação do teste U.....	77
Figura 14 – Fórmula do teste U.....	78
Figura 15 – Aplicação da fórmula do teste U para a q1 do constructo formação de opinião.....	78
Figura 16 – Testes de hipótese (U) para as questões do constructo formação	80
Figura 17 – Gráfico de frequência do teste de Mann-Whitney para o constructo formação.....	81
Figura 18 – Resumo do teste de hipótese de Mann-Whitney para o constructo formação	81
Figura 19 – Frequência dos entrevistados sobre o constructo modificação de opinião	84
Figura 20 – Testes de hipótese (U) para as questões do constructo modificação	87
Figura 21 – Gráfico de frequência do teste de Mann-Whitney para o constructo modificação	88
Figura 22 – Resumo do teste de hipótese de Mann-Whitney para o constructo modificação.....	88
Figura 23 – Frequência dos entrevistados sobre o constructo ênfase de opinião	91
Figura 24 – Testes de hipótese (U) para as questões do constructo ênfase.....	94
Figura 25 – Gráfico de frequência do teste de Mann-Whitney para o constructo ênfase.....	95
Figura 26 – Resumo do teste de hipótese de Mann-Whitney para o constructo ênfase	95
Figura 27 – Boxplot com a distribuição das observações por tipo de constructo	96

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Diferenças entre auditoria externa e interna.....	25
Quadro 2 – Evolução das normas de auditoria independente no Brasil.....	30
Quadro 3 – Evolução das normas para formação, modificação e ênfase de opinião.....	31
Quadro 4 – Médias dos entrevistados por gênero e bloco de questões na fase pré-teste.....	50
Quadro 5 – Médias dos entrevistados por questões de pesquisa na fase pré-teste.....	51
Quadro 6 – Médias dos entrevistados por tipo de ocupação profissional na fase pré-teste.....	51
Quadro 7 – Coeficiente alfa de Cronbach aplicado aos questionários na fase pré-teste.....	53
Quadro 8 – Coeficiente alfa de Cronbach aplicado aos questionários na fase final.....	58
Quadro 9 – Perfil e amostra da pesquisa por grupo de entrevistados.....	67
Quadro 10 – Percepção das normas com base no gênero dos entrevistados.....	69
Quadro 11 – Perfil dos entrevistados por tipo de gênero.....	69
Quadro 12 – Medidas descritivas do constructo formação de opinião.....	73
Quadro 13 – Teste de normalidade dos dados para o constructo formação de opinião.....	75
Quadro 14 – Teste não paramétrico para o constructo formação de opinião.....	76
Quadro 15 – Medidas descritivas do constructo modificação de opinião.....	82
Quadro 16 – Teste de normalidade dos dados para o constructo modificação de opinião.....	84
Quadro 17 – Teste não paramétrico para o constructo modificação de opinião.....	85
Quadro 18 – Medidas descritivas do constructo ênfase de opinião.....	89
Quadro 19 – Teste de normalidade dos dados para o constructo ênfase de opinião.....	91
Quadro 20 – Teste não paramétrico para o constructo ênfase de opinião.....	92

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Classificação dos constructos por seção do questionário	44
Tabela 2 – Composição da amostra de respondentes e taxa de retorno da fase de pré-teste.....	49
Tabela 3 – Coeficiente alfa de Cronbach aplicado a cada questão na fase pré-teste.....	55
Tabela 4 – Alteração do questionário da pesquisa	56
Tabela 5 – Questionário final utilizado na pesquisa com auditores e usuários das demonstrações	58
Tabela 6 – Coeficiente alfa de Cronbach aplicado a cada questão na fase final	59
Tabela 7 – Variáveis utilizadas no <i>survey</i>	60
Tabela 8 – Amostra inicial e taxa de retorno dos questionários.....	68
Tabela 9 – Perfil dos entrevistados por função desempenhada na empresa de auditoria	70
Tabela 10 – Média da percepção dos usuários por segmento de listagem	71
Tabela 11 – Média da percepção dos usuários por tipo de cargo na empresa.....	72
Tabela 12 – Conclusões da hipótese de pesquisa para o constructo formação	79
Tabela 13 – Conclusões da hipótese de pesquisa para o constructo modificação.....	86
Tabela 14 – Conclusões da hipótese de pesquisa para o constructo ênfase	93

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRASCA	Associação Brasileira das Companhias Abertas
ACAP	<i>Advisory Committee on the Auditing Profession</i>
AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CNAI	Cadastro Nacional de Auditores Independentes
COHEN	<i>Commission on Auditors' Responsibilities</i>
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
GRI	<i>Global Reporting Initiative</i>
IAASB	<i>International Auditing and Assurance Standards Board</i>
IBEF	Instituto Brasileiro de Executivos de Finanças de São Paulo
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
ISA	<i>International Standard on Auditing</i>
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NBC T	Normas Brasileiras de Contabilidade – Normas Técnicas
NBC TA	Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas à Auditoria
NBC T IT	Normas Brasileiras de Contabilidade – Interpretação Técnica
NRA	Novo Relatório do Auditor Independente
PCAOB	<i>Protecting Investors Through Audit Oversight</i>
SPSS	<i>Statistical Package for the Social Sciences</i>

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 OBJETIVOS	19
1.1.1 Objetivo geral	19
1.1.2 Objetivos específicos	19
1.2 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO	19
1.3 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	22
1.4 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA	23
2 REVISÃO DA LITERATURA.....	24
2.1 AUDITORIA INDEPENDENTE E O RELATÓRIO DE AUDITORIA.....	24
2.1.1 Conceitos e fundamentos da auditoria	24
2.1.2 Normas brasileiras da auditoria independente	29
2.1.3 Normas brasileiras para emissão da opinião do auditor	30
2.2 <i>GAP</i> DE EXPECTATIVAS EM AUDITORIA	33
2.2.1 Bases conceituais sobre o <i>expectation gap</i> em auditoria	33
2.2.2 Bases empíricas sobre o <i>expectation gap</i> em auditoria	37
3 METODOLOGIA DA PESQUISA	41
3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA	41
3.2 OPERACIONALIZAÇÃO DA PESQUISA	42
3.3 HIPÓTESES DA PESQUISA	44
3.4 PRÉ-TESTE.....	47
3.5 TESTE DE CONFIABILIDADE E VALIDAÇÃO DO QUESTIONÁRIO.....	52
3.6 VARIÁVEIS DA PESQUISA	59
3.7 POPULAÇÃO E AMOSTRA	62
3.8 PROCEDIMENTOS PARA COLETA DOS DADOS.....	63
3.9 PROCEDIMENTOS PARA TRATAMENTO DOS DADOS.....	65
4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS DA PESQUISA	67
4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA	67
4.1.1 Percepção sobre as normas com base no gênero dos entrevistados	68
4.1.2 Percepção sobre as normas com base no tipo de empresa de auditoria	70
4.1.3 Percepção sobre as normas com base na função desempenhada pelo auditor .	70

4.1.4 Percepção sobre as normas com base no segmento de listagem das companhias de capital aberto	71
4.1.5 Percepção sobre as normas com base nos cargos dos usuários.....	72
4.2 ESTATÍSTICA DE TESTE DE HIPÓTESE.....	72
4.2.1 Teste de hipótese (H_1): Diferença entre as médias de expectativas dos auditores e usuários sobre as normas para formação de opinião.....	72
4.2.2 Teste de hipótese (H_2): Diferença entre as médias de expectativas dos auditores e usuários sobre o conteúdo normativo para modificação de opinião.....	81
4.2.3 Teste de hipótese (H_3): Diferença entre as médias de expectativas dos auditores e usuários sobre o conteúdo normativo para ênfase de opinião.....	88
4.3 DISCUSSÃO E CONSIDERAÇÕES SOBRE OS ACHADOS	97
4.3.1 Considerações sobre a hipótese formação de opinião	98
4.3.2 Considerações sobre a hipótese modificação de opinião.....	99
4.3.3 Considerações sobre a hipótese ênfase de opinião.....	100
5 CONCLUSÕES	101
REFERÊNCIAS	105
APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO PRÉ-TESTE	117
APÊNDICE B – RESULTADO PRÉ-TESTE	122
APÊNDICE C – QUESTIONÁRIO PARA AUDITORES.....	123
APÊNDICE D – RESULTADO QUESTIONÁRIO AUDITORES	128
APÊNDICE E – QUESTIONÁRIO PARA USUÁRIOS	130
APÊNDICE F – RESULTADO QUESTIONÁRIO USUÁRIOS.....	135
APÊNDICE G – BANCO DE DADOS DA PESQUISA (<i>SOFTWARE SPSS</i>)	137
APÊNDICE H – BANCO DE DADOS DAS VARIÁVEIS (<i>SOFTWARE SPSS</i>)	140

1 INTRODUÇÃO

A auditoria contábil, ao longo do tempo, ampliou-se e incorporou novas abordagens teórico-empíricas fundamentais ao seu desenvolvimento e às discussões que permeiam o campo da utilidade da informação financeira aos usuários das demonstrações contábeis. Apesar desse reconhecimento há uma inquietação constante por parte dos *stakeholders* em relação à confiança no desempenho da auditoria, que segundo Almeida (2004) não é uma questão recente.

Visto que a auditoria tem a finalidade de aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários e esse objetivo só pode ser alcançado mediante a expressão de uma opinião do auditor, Xavier (1999) reforça a importância de se detectarem as causas que afetam a confiabilidade da profissão do auditor; supondo, inclusive, que entre elas está, provavelmente, a falta de informação dos tomadores de decisão em relação às responsabilidades daquele.

Essa desconfiança é provocada pela diferença de expectativas (*expectation gap*), termo introduzido na literatura por Liggio (1974) citado por Okafor e Otalor (2013) para definir a diferença entre os níveis de desempenho realizado pela auditoria e o esperado pelos usuários das demonstrações financeiras, sendo percebida como prejudicial ao bem-estar da profissão e ao seu reconhecimento pela sociedade (Oseni & Ehimi, 2012). Pois quanto maior é a expectativa não cumprida, menor é a credibilidade e o prestígio associado ao trabalho dos auditores (Adeyemi & Olowookere, 2011).

Atribui-se diferentes causas ao *gap* de expectativas em auditoria: a) natureza probabilística da auditoria; b) ignorância, ingenuidade ou mal-entendido sobre a função da auditoria; c) avaliação de desempenho da auditoria com base em informações ou dados não disponíveis para o auditor no momento da conclusão da auditoria; d) desenvolvimento evolutivo das responsabilidades de auditoria que cria um íterim em responder às mudanças de expectativas; e) crises corporativas que levam a novas expectativas e requisitos de *accountability*; f) tentativa da profissão em controlar a direção e o resultado do debate sobre o *gap* de expectativas para manter o seu estado atual (Shaikh & Talha, 2003).

Presentes no dia a dia do mercado, as causas do *gap* alimentam o ambiente de crítica e litígio contra os auditores, quebra o elo de confiança entre estes e os usuários da informação financeira (Almeida, 2004) e preocupa os profissionais em relação às diferentes crenças do público sobre os deveres, as responsabilidades e as mensagens transmitidas através dos relatórios de auditoria (Aljaaidi, 2009).

Não raro, há notícias que também reforçam a desconfiança sobre o trabalho do auditor e ampliam, sobremaneira, o hiato entre a validade das mensagens transmitidas e interpretadas pelo público em geral; tendo como exemplo, a reportagem sobre o recente acordo fechado entre a filial brasileira da Deloitte e a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) para pagar mais de R\$ 5 milhões por falhas em auditorias nas empresas Gol Linhas Aéreas e Tele Norte Leste Participações (TNL, hoje parte da Oi) referente ao período de 2010 (Durão & Silva Júnior, 2016). Segundo os autores, esse acordo originou-se da multa recorde imposta pela *Protecting Investors through Audit Oversight* (PCAOB) de US\$ 8 milhões à filial brasileira por práticas de irregularidades da subsidiária – classificadas entre as mais sérias já descobertas pela PCAOB. Tudo isso em razão de relatórios falsos sobre o balanço da Gol e falha substancial dos papéis de trabalho da TNL no mesmo período.

Com base nesse contexto, inúmeros estudos foram realizados na tentativa de identificar e avaliar a natureza do *gap* de expectativas referente às responsabilidades do auditor na prevenção e detecção de fraudes (Lin & Chen, 2004; Sidani, 2007; Hassink, Bollen, Meuwissen & Vries, 2009; Gunathilaka, 2012; Menezes & Costa, 2012; Saeidi, 2012; Agyei, Kusi Aye & Owusu-Yeboah, 2013; Bazrafshan, 2016); examinar a existência de possíveis diferenças entre as expectativas dos usuários da contabilidade e o conteúdo das normas brasileiras de auditoria no tocante à prevenção e detecção de erros e fraudes (Albuquerque, Dias filho & Bruni, 2010); avaliar o nível de conhecimento dos estudantes de *MBA* em contabilidade sobre o *gap* de expectativas em auditoria (Gbadago, 2015); investigar a percepção e a qualidade do relatório financeiro e a sua relação com o *gap* de expectativas em auditoria (Lee, 1994; Dibia, 2015); analisar a relação entre as expectativas e o desempenho da auditoria nas empresas (Ogbonna & Appah, 2014); identificar lacuna em relação à disciplina profissional e responsabilidade dos auditores na medição do desempenho financeiro (Mahadevaswamy & Salehi, 2008; Salehi, 2016); conhecer e quantificar as dimensões específicas do *gap* entre educação e prática contábil com base em 38 recomendações do *Advisory Committee on the Auditing Profession* (ACAP) (Ratzinger-Sakel & Gray, 2015) e evidenciar o papel das auditorias sociais, a credibilidade e a integridade dos relatórios com base na *Global Reporting Initiative* (GRI) como redução do *gap* em auditoria (Adams & Evans, 2004).

Pelo exposto, demonstra-se que as diferenças ou lacunas de expectativas em auditoria estão no centro do debate e consistem em uma série de questões perenes sobre o papel e as responsabilidades dos auditores, a qualidade da sua função, estruturação, regulamentação da profissão, a natureza e o significado das mensagens do relatório de auditoria (Humphrey,

Mozier & Turley, 1993). Nesse contexto, Xavier (1999) alerta sobre o comodismo do auditor e orienta-o a não achar que tudo está correto, mas preocupar-se com a evolução do ambiente, com as oportunidades de novos mercados e, sobretudo, com as ameaças advindas das exigências dos usuários, mudança de cultura, costumes e concorrência.

Em relação aos efeitos da diferença de expectativas sobre o relatório do auditor independente, identificou-se que a maioria dos usuários das demonstrações contábeis considera o relatório como um atestado de saúde empresarial (Salehi, 2016); as pesquisas revelaram também que os usuários julgam o relatório como excessivamente normativo, longo e com informações genéricas que prejudicam a aplicação prática (AQF, 2007 citado por Porter, O'Hogartaigh & Baskerville, 2009); que a sua emissão, quando é feita sem ressalva, significa que o trabalho do auditor foi desenvolvido no sentido de detectar os erros e as fraudes que possam ter ocorrido durante o período auditado (Almeida, 2012); que há diferenças significativas na expectativa dos usuários sobre a clareza e transparência, mesmo após a introdução de um relatório mais abrangente (Ramlugun, 2014). Para reduzir essas diferenças de expectativas e elevar o nível de conhecimento dos usuários sobre as mensagens divulgadas no relatório de auditoria, Mahadevaswamy e Salehi (2008) sugerem a educação como um recurso potencial de instrução e contenção do *gap* existente entre os usuários e a opinião emitida no relatório de auditoria.

As informações divulgadas no relatório do auditor também foram estudadas associando a mensagem veiculada com as normas de auditoria independente e à opinião do auditor sobre o conjunto das demonstrações contábeis. A *International Standard on Auditing* (ISA) 700, por exemplo, que trata da formação da opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras, foi utilizada como pano de fundo em um experimento onde usuários e auditores alemães deveriam ler uma breve descrição da empresa, do resumo das demonstrações financeiras e do relatório de auditoria (manipulado) para manifestar sua percepção sobre as responsabilidades do auditor e da gestão na produção das demonstrações financeiras (Gold, Gronewold, & Pott, 2009; Gold et al., 2012;). De modo similar, a norma internacional sobre continuidade operacional (ISA 570) também foi empregada, em uma análise de conteúdo, para investigar a opinião de organizações e indivíduos europeus sobre o relatório de auditoria abordado em consulta pública pelo *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) (Cordos & Fülöp, 2015). Em ambos os estudos foram encontradas evidências de *gap* de expectativa entre auditores e usuários, e que a maioria destes demonstram preocupação com as normas ou que o seu entendimento estão completamente em desacordo com elas; o que corrobora com a fundamentação do conteúdo normativo utilizado nesta pesquisa para

identificar o *gap* de expectativas entre auditores e usuários sobre a opinião emitida no relatório de auditoria.

Nesse sentido, Heliodoro (2010) lembra que o relatório de auditoria precisa transmitir com clareza a opinião do auditor, pois mesmo apresentando uma redação padronizada, é nele que os usuários, embora conhecendo pouco de auditoria e contabilidade, vão se basear para tomar suas decisões. Adicionalmente, Lin e Chen (2004) salientam que a opinião do auditor no relatório pode ajudar os usuários a avaliar, inclusive, a eficiência e eficácia das operações do negócio.

Esse ambiente de discordância ou contradição de percepções, segundo Almeida (2012), pode ser também uma indicação da insatisfação pública em relação aos níveis de serviços prestados pelo auditor, uma vez que a auditoria é uma profissão autorregulada e está sujeita às avaliações da sociedade e dos usuários que utilizam os seus serviços, contribuindo, dessa maneira, para o *gap* em auditoria.

Com base nos estudos até aqui relatados, tornam-se evidentes que as expectativas do público em geral, em alguns casos, extrapolam o nível de exigência técnica e profissional dos auditores independentes. Demonstrando, assim, que essas percepções em relação ao papel do auditor estão desalinhadas com o texto preconizado pelas normas de auditoria. Por esse fato, acredita-se que a lacuna entre os requisitos legais e as percepções dos usuários amplie-se à medida que tais dispositivos regulamentares sejam instituídos ou alterados.

Circunstancialmente, no Brasil, entrou em vigor no encerramento do exercício contábil de 31 de dezembro de 2016, um novo conjunto de normas chamado de Novo Relatório do Auditor Independente (NRA), constituído por padrões convergidos das ISA's, e contempla normas já existentes, que foram revisadas, e outras divulgadas pela primeira vez. Esse conjunto de normas versa sobre Comunicação com os Responsáveis pela Governança, Continuidade Operacional, Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, Comunicação dos Principais Assuntos de Auditoria no Relatório do Auditor Independente, Modificações na Opinião do Auditor Independente e Parágrafos de Ênfase e de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente (CFC, 2016). Indicando, portanto, um momento apropriado para investigar no cenário brasileiro a existência de *gap* de expectativas entre os auditores e usuários das demonstrações contábeis sobre a opinião do auditor emitida no relatório de auditoria.

Dada a importância do relatório de auditoria para o usuário das demonstrações contábeis, e face à escassez de pesquisas empíricas, no Brasil, relacionadas à opinião do auditor, acredita-se que a expansão dessa discussão seja necessária para identificar o nível de

diferença de expectativas sobre as normas de auditoria no mercado brasileiro, em especial sobre o desempenho percebido das normas relacionadas à formação, modificação e ênfase de opinião emitida no relatório do auditor independente sobre as demonstrações financeiras.

Com base nos estudos apresentados nessa discussão introdutória; na justificativa de que um mesmo tema pode ser enquadrado em problemáticas diferentes (Thiollent, 2002); na inquietação e curiosidade sobre um assunto, neste caso, em menor abrangência (Martins & Theóphilo, 2009) – visto que o cerne da pesquisa é o relatório do auditor; e, ainda, apoiado no pressuposto de que estudos semelhantes podem repetir a existência do *gap* de expectativas em auditoria no Brasil, neste caso comparando a percepção de auditores independentes e usuários das demonstrações contábeis sobre o conteúdo normativo para emissão de opinião do auditor, questiona-se: **A percepção dos auditores e usuários difere em relação ao conteúdo normativo para formação, modificação ou ênfase de opinião?**

Diante desse questionamento e fundamentado no arcabouço teórico-metodológico que orienta o estudo, o conteúdo normativo mencionado no problema de pesquisa está limitado a três excertos das normas: objetivo, definições e requisitos. Por meio desses fragmentos originou-se o constructo da pesquisa apresentado no capítulo da metodologia.

Assim, espera-se com o resultado dessa pesquisa, investigado a partir da média das expectativas dos entrevistados, contribuir com informações ao meio acadêmico para ampliação das discussões e avanço do conhecimento na área do *expectation gap* em auditoria; aos órgãos reguladores da profissão contábil quanto às possíveis melhorias nas instruções técnicas e profissionais específicas do relatório de auditoria; aos auditores para identificar o nível de compreensão e expectativas tanto de colegas quanto de usuários e, aproveitando os achados desse estudo, avaliar, ainda, a necessidade de aperfeiçoar a elaboração da sua opinião levando-se em consideração à semântica e as diretrizes técnicas propostas pelas normas; às empresas e usuários das demonstrações contábeis (sócios, diretores, executivos, conselheiros e demais usuários) para maior entendimento das normas relativas à emissão de opinião do auditor independente; e de um modo geral, à sociedade para conhecer sobre as exigências normativas e julgar, com razoabilidade, sobre os requisitos técnicos exigidos do auditor independente para formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis de uma empresa.

1.1 OBJETIVOS

1.1.1 Objetivo geral

Em consonância com a questão de pesquisa, o objetivo geral deste estudo consistiu em verificar a existência do *expectation gap* entre auditores independentes e usuários das demonstrações contábeis em relação ao conteúdo das normas de auditoria para formação, modificação e ênfase de opinião do auditor independente.

1.1.2 Objetivos específicos

Para atender ao objetivo geral da pesquisa foram propostos os seguintes objetivos específicos:

- a) Elaborar um instrumento de coleta de dados de acordo com a literatura pertinente da área.
- b) Pré-testar o instrumento de coleta de dados.
- c) Coletar os dados com os usuários das demonstrações contábeis e auditores independentes.
- d) Analisar os dados por meio da estatística descritiva e teste de hipótese.
- e) Verificar a existência, ou não, do *expectation gap* entre usuários e auditores no tocante ao conteúdo normativo para formação, modificação e ênfase de opinião (NBC TA 700, 705 e 706).

1.2 JUSTIFICATIVA DO ESTUDO

O tema *Expectation Gap* em auditoria tem sido objeto de muitos estudos, particularmente, no cenário estrangeiro, em relação às responsabilidades do auditor na prevenção e detecção de fraudes (Lin & Chen, 2004; Sidani, 2007; Hassink et al., 2009; Gunathilaka, 2012; Saeidi, 2012; Agyei et al., 2013; Bazrafshan, 2016).

No Brasil, ainda incipiente nessa área, destacam-se os estudos de Albuquerque (2009) e Menezes (2012). O primeiro identificou a existência de diferenças significativas entre as expectativas dos auditores independentes e usuários (estudantes de *MBA* ligados às áreas de Contabilidade e Administração) em relação à responsabilidade dos auditores em prevenir e

detectar fraudes; e que a redução dessas diferenças não está relacionada ao nível de envolvimento com as práticas em Auditorias, mas ao perfil do respondente. O segundo estudo, indagou o mesmo perfil de público – após a adoção do Projeto *Clarity* do *International Federation of Accountants* (IFAC) quanto às responsabilidades atribuídas aos auditores independentes no que tange a prevenção e detecção de fraude – e, igualmente, constatou diferenças significativas no nível de expectativas ao comparar as médias entre auditores e usuários nas escalas de identificação, indagação, comunicação do risco de fraude e responsabilidade e objetivos do auditor. Demonstrando que no cenário brasileiro o *gap* de expectativas fez-se presente nas duas pesquisas relacionadas à detecção de fraudes e erros.

Conforme Almeida (2004) as diferenças de expectativas são mais evidentes em relação a quatro assuntos, como a auditoria e a aplicação do princípio da continuidade, o papel dos auditores na detecção de erros e fraudes, descoberta e divulgação de atos ilegais e comunicação entre auditores e usuários da informação contábil; destacando-se este último como fundamento e oportunidade para abordar diferentemente o tema *expectation gap* sobre o prisma da opinião emitida no relatório de auditoria. Nesse sentido, esta pesquisa diferencia-se dos estudos existentes no Brasil por abordar o *gap* de expectativas com base no conteúdo normativo para emissão, modificação e ênfase de opinião.

Considerando que a opinião do auditor seja um ato capaz de influenciar na tomada de decisão por parte de usuários internos e externos (Borges, 2008) e esteja associada às mudanças ou continuidade na prestação dos serviços de auditoria (Santos, 2011), o seu estudo torna-se relevante também para identificar o nível de aderência às normas, de compreensibilidade e utilidade da informação pelos usuários (Almeida, 2006); bem como em examinar a possibilidade da repercussão de tal opinião (Arruda et al., 2012) ou investigar diferenças de expectativas entre auditores e usuários das demonstrações acerca dos conteúdos normativos para formação, modificação e ênfase de opinião no relatório do auditor independente.

A relevância desse tema e a compreensão do parecer de auditoria, enquanto instrumento de comunicação e serviço de utilidade pública, foram apontadas por Camargo et al. (2011) como enfoque importante na pesquisa científica nacional e fonte para o desenvolvimento da relação auditor e usuário. Quanto à utilidade pública da auditoria, Franco e Marra (2001) esclarecem que ela existe devido ao elevado nível de responsabilidade guardado pelo auditor independente ao opinar sobre as demonstrações contábeis de empresas que envolvem o interesse público.

Ainda sobre a opinião do auditor, Siqueira (2004), ao investigar a credibilidade e a influência do parecer de auditoria constatou que a profissão é considerada importante para o mercado de capitais e que os usuários possuem expectativas mais amplas sobre a atuação do auditor. Segundo Veiga (2016), as alterações nos relatórios do auditor surgiram com o objetivo de aumentar o valor informativo e reduzir essas expectativas – causadas pela falta de conhecimento especializado dos usuários em relação às responsabilidades dos auditores (Salehi, 2016) ou incompreensão da natureza ou finalidade da auditoria (Dibia, 2015). Do mesmo modo, Noghondari e Foong (2013) afirmam que os esforços feitos para revisar o formato do relatório e fortalecer as normas de auditoria visam, especialmente, a contenção do *gap* de expectativas em auditoria.

As alterações ocorridas no relatório de auditoria – como a mudança da opinião do auditor para a primeira seção, a declaração do auditor sobre a capacidade de continuidade operacional da empresa e o maior detalhamento das responsabilidades da administração e do auditor – pretendem criar uma aproximação entre o auditor e os interessados nas demonstrações contábeis; entretanto, as companhias de capital aberto criticam a mudança, vista como um padrão imposto pela Europa, e manifestam preocupações com a possibilidade de maior exposição pública (Carrança, 2016). A autora afirma, ainda, que de modo similar, a Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA) demonstrou apreensão com a falta de conhecimento da administração das empresas sobre a mudança, visto que ela passa a vigorar a partir dos balanços de 2016.

Embora seja o primeiro ano de aplicação do NRA no Brasil, a discussão a respeito da sua capacidade de clarificar assuntos inerentes às demonstrações contábeis já ganhava destaque há 10 anos no âmbito internacional (IBEF, 2016). Segundo Madeira (2016), há anos o relatório dos auditores vem sofrendo críticas por diversos agentes do mercado em virtude do baixo poder informativo. Agora, com o NRA tem-se uma modificação radical naquele que é considerado o principal produto dos trabalhos de auditoria. Para a KPMG (2016), as novas normas possibilitarão ao auditor independente fornecer aos usuários mais compreensão sobre os principais assuntos da auditoria e transparência sobre o seu trabalho, sem alterar o escopo da auditoria. De um modo geral, o NRA contribuirá para melhorar a natureza da comunicação com as partes interessadas e permitirá que os usuários reconheçam o valor da auditoria.

Para Xavier (1999), a inquietação dos usuários em relação às alterações do relatório para emissão de opinião do auditor é suscitada pela intensificação da abertura de capital das companhias brasileiras e pela mudança de cultura do investidor brasileiro. Segundo o autor, o

parecer de auditoria tinha um baixo índice de contestação, por parte dos investidores brasileiros, em função de uma cultura incipiente quanto às demonstrações contábeis auditadas.

Ademais, a importância dada ao relatório do auditor também pode ser entendida por representar o desfecho ou resultado final de um processo que é direcionado ao público interessado nas demonstrações contábeis, onde muitas vezes é criticado pelos acionistas em relação ao seu padrão informativo (Vasileiadis, 2016).

Por esse ângulo, e considerando o novo conjunto de normas para o NRA, em vigor no Brasil, torna-se apropriado estudar o impacto da percepção dos auditores e usuários sobre o conteúdo normativo que rege a confecção do relatório de auditoria para formação, modificação e ênfase de opinião do auditor. Identificando, assim, a existência ou não de diferença de médias das expectativas entre auditores e usuários e contribuindo para:

- a) Promover uma releitura do tema *expectation gap* em auditoria aplicado à emissão do relatório de opinião do auditor independente.
- b) Ampliar as descobertas empíricas sobre o assunto, em particular, sobre o *gap* de expectativas da opinião do auditor no Brasil após a implantação do NRA.
- c) Difundir a discussão do *expectation gap* por meio da inclusão de estudos nacionais e internacionais.
- d) Identificar a existência do *gap* por meio da concepção de um constructo.
- e) Demonstrar qual constructo normativo apresentou o hiato de percepção e, a partir deste, esclarecer quais enunciados contribuíram para fomentar tal lacuna.
- f) Exteriorizar os resultados da pesquisa em eventos e periódicos científicos, por meio de apresentação e publicação, para suscitar debates entre os órgãos reguladores, profissionais, associativos e/ou educacionais sobre a problemática investigada.
- g) Estimular outros estudos na área para clarificar as responsabilidades do auditor, em especial, sobre a formação, modificação e ênfase de opinião; e assim, lograr para a redução o *gap* de expectativas junto à sociedade em geral.

1.3 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

A pesquisa teve como proposta investigar as diferenças de expectativas entre os auditores independentes e usuários das demonstrações contábeis relativas ao conteúdo das

normas de auditoria sobre formação – NBC TA 700 (CFC, 2016a), modificação – NBC TA 705 (CFC, 2016b) e ênfase de opinião do auditor – NBC TA 706 (CFC, 2016c).

Limitou-se a utilizar como referência de conteúdo, as orientações prescritas nos tópicos (i) objetivo, (ii) definições e (iii) requisitos, de cada norma, para o desenvolvimento de declarações que formaram o constructo da pesquisa. Esses fragmentos descrevem as orientações gerais de cada norma e contribuem para um alcance mais preciso da percepção do público investigado sobre as questões dispostas no instrumento de pesquisa. O estudo foi operacionalizado por meio de um questionário aplicado aos dois grupos de entrevistados (auditores e usuários) no período de 01/02/2017 a 24/02/2017.

Considerando a amplitude dos usuários das demonstrações contábeis ou partes interessadas no relatório do auditor independente, este estudo restringiu sua amostra de pesquisa aos grupos de auditores e usuários das demonstrações contábeis: Auditores independentes inscritos na CVM (CVM, 2017) e usuários, representados pelas companhias de capital aberto inscritas na ABRASCA (Abrasca, 2016).

1.4 ORGANIZAÇÃO DA PESQUISA

A pesquisa está dividida em cinco capítulos.

O primeiro capítulo contempla a introdução, a questão de pesquisa, o objetivo geral e os objetivos específicos, a justificativa, a delimitação do estudo e a organização da pesquisa.

O segundo capítulo corresponde à revisão de literatura que suporta o estudo, onde são discutidos temas relacionados à auditoria independente, às normas brasileiras para emissão da opinião do auditor e as bases conceituais e empíricas sobre o *gap* de expectativas na auditoria.

O terceiro capítulo apresenta os procedimentos metodológicos para alcance dos objetivos delineados no primeiro capítulo. Inicialmente, é explicada a tipologia do estudo, operacionalização, pré-teste, teste de confiabilidade do questionário, aplicação do *survey*, variáveis, hipóteses, amostra e procedimentos para coleta e tratamento dos dados.

O quarto capítulo trata da análise e discussão dos resultados, obtidos a partir da aplicação empírica descrita na metodologia proposta no terceiro capítulo, e aplicação de testes estatísticos para validação das hipóteses de pesquisa.

Por último, o quinto capítulo apresenta as considerações finais e percepções do pesquisador em relação aos resultados do quarto capítulo, reconhecendo as limitações do estudo e propondo novas ideias de pesquisa para ampliação do tema estudado.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Este capítulo apresenta a revisão da literatura considerada necessária ao desenvolvimento da dissertação. Inicialmente, são abordados os conceitos e fundamentos da auditoria independente e das normas brasileiras relativas à emissão de opinião do auditor. Em seguida, abordam-se as bases conceituais sobre o *expectation gap* em auditoria e evidências empíricas sobre o *gap* de expectativas de pesquisas brasileiras e estrangeiras que serviram de base para as análises e considerações finais dessa dissertação.

2.1 AUDITORIA INDEPENDENTE E O RELATÓRIO DE AUDITORIA

2.1.1 Conceitos e fundamentos da auditoria

A auditoria é um campo especializado da contabilidade e está voltada a testar os controles patrimoniais de uma entidade para manifestar uma opinião a respeito dos itens avaliados (Attie, 2000). Para o autor, esses controles podem voltar-se ao exame da eficiência e eficácia dos procedimentos envolvendo itens patrimoniais ou à análise dos registros e das transações escrituradas nos relatórios e demonstrativos contábeis em determinado período.

A auditoria, igualmente, também pode ser conceituada como sendo a técnica da contabilidade desenvolvida por aplicação de procedimentos pautados em normas profissionais e técnicas que objetiva a emissão de opinião profissional independente, através do parecer, sobre a elaboração das demonstrações contábeis de acordo com determinados princípios e práticas contábeis (Xavier, 1999).

A classificação da auditoria, em termos de vínculo com seus usuários ou forma de atuação, classifica-se, basicamente, em dois grupos: auditoria interna e externa (Paz, Cruz & Peruzzi, 2015).

A auditoria interna é conduzida por um funcionário da própria empresa e em geral envolve a avaliação de desempenho, controles internos, sistemas computacionais, qualidade dos serviços e produtos e identificação de não conformidade, segundo o estabelecido nos procedimentos internos, para salvaguardar os ativos da empresa (Lins, 2011).

Por outro lado, a auditoria externa ou independente, constitui-se de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de um parecer, por profissional externo à empresa, sobre a adequação das demonstrações contábeis em relação à representação, posição e

mutação patrimonial e financeira, ao resultado das operações, das origens e aplicações dos recursos consoantes às normas brasileiras de contabilidade (Crepaldi, 2000).

Em outras palavras, a auditoria independente é apontada pela obrigatoriedade legal de atestar a adequação dos relatórios contábeis (Marques, 2013) e aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários (CFC, 2016e).

Crepaldi (2012) destaca em sua obra as principais diferenças entre auditoria interna e externa, evidenciando o responsável profissional pela execução do trabalho, o objetivo e a finalidade da auditoria, conforme Quadro 1:

Elementos	Auditoria externa	Auditoria interna
Sujeito	Profissional independente	Funcionário da empresa
Ação e objetivo	Exame das demonstrações financeiras	Exame dos controles operacionais
Finalidade	Opinar sobre as demonstrações financeiras	Promover melhorias nos controles operacionais
Relatório principal	Parecer	Recomendações de controle
Grau de independência	Mais amplo	Menos amplo
Interessados no trabalho	A empresa e o público em geral	A empresa
Responsabilidade	Profissional, civil e criminal	Trabalhista
Número de áreas cobertas	Maior	Menor
Intensidade do trabalho	Menor	Maior
Continuidade do trabalho	Periódico	Contínuo

Quadro 1 – Diferenças entre auditoria externa e interna

Fonte: Adaptada de Crepaldi (2012).

Pelo exposto no quadro, observa-se, que a finalidade do trabalho do auditor independente é a emissão de uma ‘opinião’ sobre as demonstrações contábeis e que o público interessado nessa informação é mais amplo em comparação com a auditoria interna.

Nessa acepção, pode-se afirmar também que a auditoria é aplicada sobre uma relação que envolve a obrigação de responder por uma responsabilidade conferida pelo proprietário ao auditor – estabelecendo-se aí uma relação de *accountability* – para emissão de um juízo sobre a conformidade do conjunto das demonstrações contábeis (Araújo, Arruda & Barretto, 2008).

Baseada na relação entre proprietário e auditor, Crepaldi (2012) adverte que a auditoria não está para substituir a função da administração da empresa, cabendo a esta o dever de apresentar demonstrações contábeis e divulgações adequadas e esclarecedoras à

opinião pública; e àquela – valendo-se de normas e padrões, de natureza técnica e ética, claramente determinados, o encargo de uma avaliação independente sobre a posição patrimonial e emitir um parecer sobre os demonstrativos contábeis, tornando-se um elemento fundamental de confiabilidade às informações prestadas, na medição de desempenho e prestação de contas da administração à sociedade.

Conforme Almeida (2012), essa demanda de prestação de contas também é vinculada ao tipo de atividade executada pela auditoria, uma vez que a mesma não opera isoladamente e não interage unicamente com o sistema econômico, mas igualmente com o sistema social, político, ético e outros elementos da sociedade.

Segundo o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON, 2015), o resultado do trabalho do auditor destina-se a uma imensa gama de agentes do mercado, os chamados usuários do relatório de auditoria, o que justifica a auditoria independente ter como finalidade aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis e examinar se as mesmas, no seu conjunto, representam adequadamente a posição patrimonial e financeira da empresa auditada.

No Brasil, a regulamentação da auditoria independente foi incentivada pela Lei nº 4.728, 14 de julho de 1965, que disciplinou o mercado de capitais no país e obrigou os fundos em condomínio a realizar auditorias independentes (Ricardino & Carvalho, 2004). Segundo Xavier (1999), foi a primeira vez que a expressão ‘auditores independentes’ apareceu; em seguida, o Banco Central do Brasil estabeleceu outros regulamentos obrigando a realização de auditoria externa às entidades participantes do Sistema Financeiro Nacional e companhias abertas.

No caso do Conselho Federal de Contabilidade, a primeira norma expedida aprovando os procedimentos de auditoria ocorreu em 1972, por meio da Resolução nº 321 (CFC, 2016f).

Do outro lado, a Lei das Sociedades por Ações nº 6.404/76, desde a sua redação original, já determinava expressamente que as companhias deveriam ser auditadas por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o que reforça a característica de um país *Code Law*, baseado em códigos, leis e demais formalidades escritas (Silva, 2010).

Iudícibus, Martins e Gelbecke (2010) acrescentam que a exigência feita pela Lei das Sociedades por Ações estende-se às companhias de capital aberto, instituições subordinadas ao Banco Central, agências reguladoras e, mais recentemente, às sociedades de grande porte. Atualmente, além do registro na CVM, e conforme Resolução CFC nº 1.495/2015, é

necessário que os auditores independentes sejam inscritos no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2016g).

O auditor independente, em seu exercício profissional, assegura credibilidade às informações financeiras de determinada entidade, ao opinar sobre a preparação, representatividade e posição patrimonial e financeira das demonstrações contábeis. A sua atividade é essencial para proteger os usuários das demonstrações contábeis e contribuir para o funcionamento do mercado de valores mobiliários, à medida que colabora para o fortalecimento da confiança nas relações entre as entidades auditadas e os usuários daquelas demonstrações (CVM, 2017a).

Segundo a literatura, a independência do auditor é alicerçada em três aspectos: programação, investigação e relatório de opinião, sendo este considerado independente quando o seu conteúdo expressa a realidade e limita-se ao exame efetuado conforme normas profissionais (Almeida, 2004); mas, tais relatórios somente têm utilidade às decisões e adicionam credibilidade ao relato financeiro – assegurando que as demonstrações contábeis seguem as diretrizes e aos padrões geralmente aceitos – quando o desempenho dos auditores superam as expectativas do público (Adeyemi & Olowookere, 2011).

Assim, pode-se dizer que o objetivo central da auditoria externa ou independente é examinar o conjunto das demonstrações contábeis e emitir uma opinião sobre a adequação das demonstrações contábeis em relação aos princípios e normas contábeis. Cook e Winkle (1983) ressaltam, ainda, que a opinião do auditor, no parecer, deve ser fundamentada solidamente no conhecimento que ele adquirir examinando o sistema contábil, o seu funcionamento, o sistema de controles internos, a inspeção de documentos, bens e determinados procedimentos.

A NBC TA 700 (CFC, 2016a) destaca que essa opinião objetiva formar um parecer sobre as demonstrações contábeis, com base na avaliação das conclusões alcançadas pelas evidências de auditoria obtidas, para que o auditor expresse claramente suas considerações por meio de relatório escrito.

Embora, o auditor siga esta e outras normativas geralmente aceitas para expressar sua opinião sobre as demonstrações contábeis, Vasileiadis (2016) afirma que tais profissionais estão dispostos a ampliar o conteúdo das informações no relatório a fim de reduzir a lacuna de expectativas de informações; em contrapartida, existe a preocupação de que o aumento dessas informações possa levar a um risco maior de litígio entre os interessados.

Para Almeida (2004) as diferenças de expectativas em auditoria estão presentes no dia-a-dia da sociedade; e, enquanto, existirem, alimentarão o ambiente de crítica e de litígio

contra os profissionais, continuando a quebrar o elo de confiança entre estes e os usuários da informação contábil.

Conforme Albuquerque (2009) é razoável considerar a possibilidade de que os usuários das demonstrações contábeis tentem encontrar na auditoria algo maior do que aquilo que ela de fato se propõe a oferecer, visto que a sua prática tem sido muito utilizada para fortalecer o grau de legitimidade das organizações.

Em verdade, a confiança proporcionada pela auditoria independente aos usuários externos, por meio de uma opinião, visa reduzir a assimetria informacional (custo de agência) e garantir a conformidade das demonstrações contábeis de acordo com os princípios geralmente aceitos (Murcia, 2007).

A submissão das demonstrações contábeis à auditoria independente tem como fundamento reduzir conflitos de interesse entre quem prepara e utiliza os relatórios, atenuar os erros decorrentes da preparação desses relatórios e representar usuários que não estejam presentes (Boynton, Johnson & Kell, 2002).

Esse conflito ocorre em virtude dos proprietários das empresas necessitarem de garantias de que os gestores não tenham emitido falsas demonstrações financeiras e, do outro lado, os utilizadores da informação financeira exigirem que a entidade audite essas demonstrações e emita um relatório que ateste a sua veracidade conforme os princípios contábeis (Almeida, 2004).

Nesse contexto, infere-se que o papel da auditoria vai muito além daquele de, simplesmente, emitir uma opinião sobre a adequação do conjunto das demonstrações contábeis, mas proporcionar uma relação de ética e confiança entre os interessados e a sociedade em geral.

Com base na revisão literária, percebe-se que mesmo diante de inúmeros instrumentos legais, a auditoria independente ainda é vista por muitos usuários com desconfiança. Segundo Albuquerque (2009), esse cenário de descrédito e de prejuízo para os auditores independentes é compreensível em virtude dos vários escândalos ligados a empresas de Auditoria em todo o mundo, envolvendo fraudes e falências de grandes corporações. Como consequência há maior exigência das empresas sobre o controle de qualidade das firmas de auditoria, a habilitação e manutenção da competência técnico profissional e da própria substituição periódica do auditor independente (Amorin, 2012).

Após conceituar e fundamentar a auditoria contábil, os próximos tópicos abordam as normas brasileiras para auditoria independente e emissão da opinião do auditor.

2.1.2 Normas brasileiras da auditoria independente

Pautado nos conceitos da auditoria independente, compreende-se que todo o processo operacional da atividade deve estar relacionado com normas profissionais e técnicas que regem essa especialidade contábil.

Segundo Hendriksen e Van Breda (2012), alguns teóricos observam que quase sempre a regulamentação surge em resposta a uma crise, como exemplo, o colapso do mercado de ações em 1929 atribuído em grande parte a práticas contábeis incorretas, apresentando uma característica reativa e não pró-ativa. Curiosamente, a tendência de surgimento de regulamentação em sequência a desastres econômicos apresenta um resultado de que a natureza específica do desastre tende a dar forma específica à regulamentação resultante.

Assim, a ênfase da abordagem normativa consiste na prescrição e não na teoria positiva que está subjacente a esta, principalmente nos países pertencentes ao grupo *Code Law*, onde a forma prevalece sobre a essência. Impulsionando, de forma desafiadora, os pesquisadores – acostumados a encarar a contabilidade como algo que a lei impõe, a desvencilharem-se dessa ótica e passar a encará-la com uma abordagem mais abrangente e considerando as influências políticas, sociais e econômicas, ou seja, como ela é desenvolvida no mundo real (Iudícibus, 2004).

As normas de auditoria são regras que o auditor deve respeitar em relação às técnicas aplicadas, ao alcance dos objetivos, aos procedimentos utilizados e relatórios emitidos (Araújo et al., 2008). Em síntese, são parâmetros de orientação que contribuem nas atividades do auditor.

Resumidamente, o Quadro 2 demonstra a legislação básica do Conselho Federal de Contabilidade que proporcionou a evolução normativa da auditoria independente no Brasil:

Legislação	Data de publicação	Descrição	Situação
Resolução CFC nº 321/1972	11/05/1972	Normas e os Procedimentos de Auditoria.	Revogada.
Resolução CFC nº 700/1991	10/05/1991	Normas Brasileiras de Contabilidade – Normas Técnicas (NBC T) 11 - Normas de Auditoria Independente das demonstrações Contábeis	Revogada.
Resolução CFC nº 820/1997	21/01/1998	NBC T 11 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis com alterações e dá outras providências	Revogada.
Resolução CFC nº 953/2003	03/02/2003	NBC T 11 - Normas Auditoria Indep. Demonst. Contab. – Altera.	Revogada.
Resolução CFC nº 1.203/2009	03/12/2009	NBC TA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria.	Vigente/Alterada.

NBC TA 200 (R1)	05/09/2016	Altera a NBC TA 200 que dispõe sobre os objetivos gerais do auditor independente e a condução da auditoria em conformidade com normas de auditoria.	Vigente.
--------------------	------------	---	----------

Quadro 2 – Evolução das normas de auditoria independente no Brasil

Fonte: Adaptada de CFC (2016h).

A estrutura das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) está regulamentada na Resolução CFC nº 1.328/2011 e classificam-se em Normas Profissionais e Técnicas.

As Normas Profissionais estabelecem regras de exercício profissional contemplando as Normas Gerais (PG), do Auditor Independente (PA) e do Perito (PP). Em suma, são regras disciplinares à pessoa do auditor relacionadas à ética, independência, educação continuada, responsabilidades, execução de trabalhos, estabelecimento de honorários e informações gerais aos Conselhos Regionais de Contabilidade.

Enquanto, as Normas Técnicas determinam conceitos doutrinários, regras e procedimentos, classificando em Normas Gerais (TG), do Setor Público (TSP), de Auditoria Independente (TA), Revisão de Informação Contábil (TR), Asseguração (TO), Serviço Correlato (TSC), Auditoria Interna (TI) e de Perícia (TP); tratando, particularmente, da execução, evidência de auditoria, condução dos trabalhos e normas gerais (CFC, 2016h); interessando para esta pesquisa às Normas de Auditoria Técnicas relativas à formação, modificação e ênfase de opinião do auditor independente sobre as demonstrações contábeis (NBC TA 700, 705 e 706).

2.1.3 Normas brasileiras para emissão da opinião do auditor

Com o avanço do processo de harmonização e convergência das normas contábeis brasileiras às internacionais, as normas de auditoria também sofreram influência com esse movimento. Hoje, busca-se uniformizar as normas vigentes no país com os regulamentos emitidos pela *International Federation of Accountants* (IFAC) de modo a facilitar a comunicação com os investidores e diversos usuários interessados nas demonstrações contábeis.

O Novo Relatório do Auditor Independente (NRA), constituído por um conjunto de normas e convergido aos padrões das ISA's, é um exemplo de recente mudança ocorrida nas normas de auditoria brasileira com efeito ao encerramento do exercício contábil de 31 de dezembro de 2016 (CFC, 2016).

Em relação à evolução das normas para formação, modificação e ênfase de opinião do auditor independente, o Quadro 3 apresenta uma súmula das legislações, dos períodos e da situação atual das referidas normas:

Normas	Legislação	Data de publicação	Descrição	Situação
Normas gerais para emissão de opinião do auditor	Resolução CFC nº 830/1998	21/12/1998	NBC T 11 - IT 5 - Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis.	Revogada.
	Resolução CFC nº 953/2003	03/02/2003	Alteração no modelo de parecer referido no item 11.3.2.3 da NBC T 11 - Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.	Revogada.
Normas para formação de opinião	Resolução CFC nº 1.231/2009	04/12/2009	NBC TA 700 - Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis.	Revogada.
	NBC TA 700	04/07/2016	NBC TA 700 - Formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis.	Vigente/Correlação com ISA/IFAC 700
Normas para modificação de opinião	Resolução CFC nº 1.232/2009	04/12/2009	NBC TA 705 - Modificações na Opinião do Auditor Independente.	Revogada.
	NBC TA 705	04/07/2016	NBC TA 705 que dispõe sobre modificações na opinião do auditor independente.	Vigente/Correlação com ISA/IFAC 705
Normas para ênfase de opinião	Resolução CFC nº 1.233/2009	04/12/2009	NBC TA 706 - Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no Relatório do Auditor Independente.	Revogada.
	NBC TA 706	04/07/2016	NBC TA 706 que dispõe sobre parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente.	Vigente/Correlação com ISA/IFAC 706

Quadro 3 – Evolução das normas para formação, modificação e ênfase de opinião

Fonte: Adaptada de CFC (2016h).

Com base no quadro anterior, constata-se que as atualizações normativas para formação, modificação e ênfase de opinião ocorreram após seis anos de prática, e que a sua renovação está correlacionada com as normas internacionais de auditoria. Para Niyama, Costa, Dantas e Borges (2011) há o argumento entre os investidores e demais interessados nas demonstrações contábeis e nos relatórios do auditor de que a opinião de auditores não domésticos, baseados nas normas internacionais, acrescenta mais credibilidade à divulgação financeira que a opinião de um auditor local, observando as normas nacionais. Acredita-se, neste caso, que as normas locais correlacionadas aos regulamentos internacionais agreguem maior confiança aos usuários e investidores.

De acordo com a KPMG (2016), o NRA contribuirá para melhorar a natureza da comunicação com as partes interessadas e permitirá que os usuários reconheçam o valor da auditoria. Entre as principais alterações, a KPMG destaca:

- a) Para todas as entidades: reordenação do relatório do auditor com a opinião na primeira seção do documento; descrição da responsabilidade da administração; conclusão sobre a adequada aplicação da continuidade operacional e se há ou não dúvidas em relação à capacidade da companhia manter-se operando; declaração explícita de independência do auditor; descrição do trabalho executado e as respectivas conclusões.
- b) Para às companhias de capital aberto listadas na Bolsa: descrição dos principais assuntos de auditoria e divulgação do nome do sócio do trabalho.

Do mesmo modo, Madeira (2016), reforça as principais modificações na estrutura do NRA, como sendo: A opinião do auditor vem no início do relatório; a ressalva, opinião adversa ou abstenção de opinião será objeto de apresentação no segundo parágrafo, logo após a opinião; principais assuntos de auditoria; outras informações que acompanham as demonstrações financeiras; parágrafo sobre responsabilidade da administração e parágrafo sobre a responsabilidade dos auditores.

Para o Instituto Brasileiro de Executivos de Finanças de São Paulo (IBEF, 2016) essas novas características, como colocar a opinião do auditor em primeiro lugar, surgiu da constatação de que a opinião do auditor é muito valorizada pelos investidores e deveria ganhar proeminência. O Instituto destacou também que os relatórios deverão ter uma redação clara, objetiva e personalizada para cada entidade, fugindo sempre que possível do texto padrão aplicável a qualquer empresa, havendo mais flexibilidade no linguajar para que a leitura seja de fácil compreensão para o usuário, devendo-se evitar o excesso de jargões técnicos.

Consenza e Grateron (2003) já sinalizavam essa necessidade ao afirmarem que com o crescimento da auditoria, e do ponto de vista das ciências das comunicações, tornava-se indispensável um desenvolvimento prospectivo e mais estrito da norma para permitir aos usuários uma informação clara, acessível, confiável, com conteúdo e que, acima de tudo, gerasse valor informativo àqueles que a utilizam.

Do conjunto que compreende o NRA, utilizou-se para esta pesquisa as normas: NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis; NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente; e NBC TA 706 – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outros Assuntos no

Relatório do Auditor Independente, para identificar, antes mesmo das mudanças o possível *gap* de expectativas entre auditores e usuários das demonstrações contábeis.

A NBC TA 700 que dispõe sobre a formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis tem como objetivo formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base na avaliação das conclusões alcançadas pelas evidências de auditoria obtidas e expressar claramente essa opinião por meio de relatório por escrito (CFC, 2016a).

A NBC TA 705 trata das modificações na opinião do auditor independente sobre as demonstrações contábeis e tem como propósito a manifestação clara de uma opinião modificada de forma apropriada sobre as demonstrações contábeis, quando o auditor concluir, com base em indícios obtidos, que (i) as demonstrações como um todo apresentam distorções relevantes ou (ii) não consegue obter evidências adequadas para concluir que as demonstrações contábeis como um todo não apresentam distorções relevantes (CFC, 2016b).

A NBC TA 706 prevê que a finalidade do auditor, depois de ter formado uma opinião sobre as demonstrações contábeis, é chamar a atenção dos usuários, de acordo com o seu julgamento por meio de comunicação adicional no relatório, para um assunto que, apesar de apropriadamente apresentado ou divulgado nas demonstrações contábeis, tem tal importância e que é fundamental para o entendimento das demonstrações contábeis pelos usuários.

O estabelecimento de normas é importante para orientar os profissionais no desenvolvimento do seu trabalho. Mas, por serem regras da profissão, precisam aproximar-se do ambiente social, onde todos os interessados nas demonstrações contábeis possam entender os limites e as permissões do trabalho da auditoria e não projetar expectativas desproporcionais às normas profissionais e técnicas. Dibia (2015) concorda que as normas devem conduzir os objetivos da auditoria, mas de modo adequado e pertinente ao ambiente social.

2.2 GAP DE EXPECTATIVAS EM AUDITORIA

2.2.1 Bases conceituais sobre o *expectation gap* em auditoria

Baseado nas descrições introdutórias e no reporte literário seguinte infere-se que as pesquisas desenvolvidas ao longo dos tempos sobre a temática *expectation gap* em auditoria demonstram que o tema é abordado devido à falta de conhecimento, de expectativa

descomedida ou percepção pouco razoável da sociedade em relação às normas e desempenho da auditoria; gerando, assim, uma desconfiança ou diferenças de expectativa sobre o papel da auditoria independente.

Nesse sentido, e baseado em Aljaaidi (2009), têm-se, ao longo dos tempos e das pesquisas realizadas, algumas mudanças na definição do *gap* de expectativas. Embora, todas concorram à diferença entre o público em geral e auditores sobre as responsabilidades e desempenho deste. A Figura 1 demonstra uma tradução dos principais conceitos atribuídos ao *expectation gap* em auditoria de 1974 a 1993:

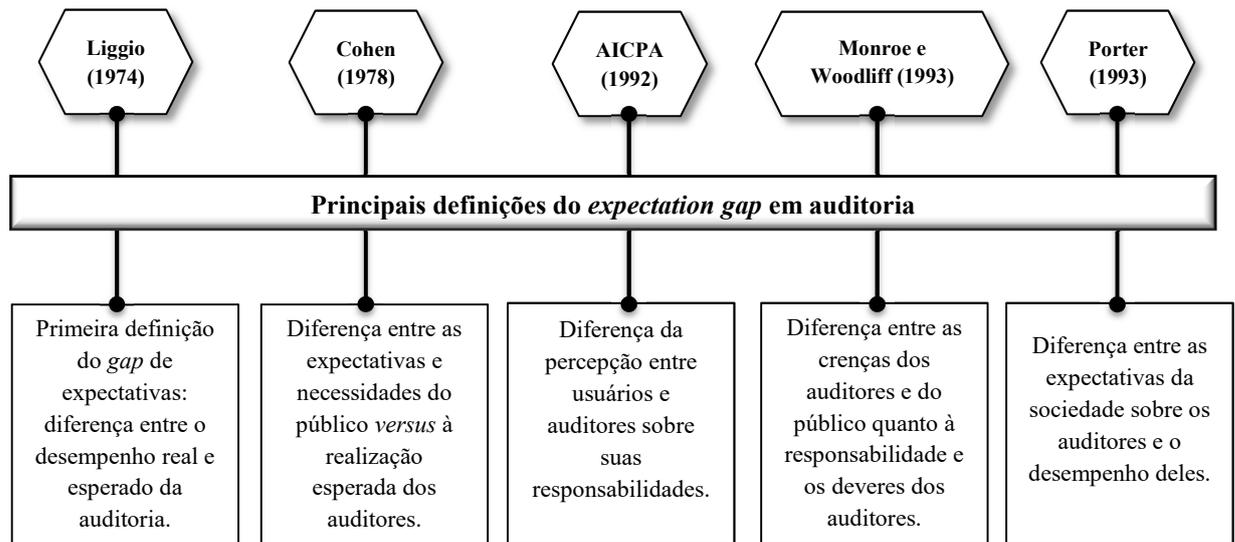


Figura 1 – Principais definições do *expectation gap* em auditoria

Fonte: Adaptada de Aljaaidi (2009).

Atestado por Almeida (2004), as discussões iniciais e mais profundas sobre o tema ocorreram por volta de 1974. O autor acrescenta, ainda, que devido ao maior grau de insatisfação por parte dos usuários da informação contábil, os profissionais de auditoria – por intermédio do *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), em resposta aos ataques políticos contra os auditores, criaram no mesmo ano uma comissão, designada de *Commission on Auditors' Responsibilities* (COHEN), para investigar se realmente existiriam diferenças entre as expectativas ou necessidades do público em relação ao trabalho da auditoria; o resultado desse estudo confirmou a existência de diferença de expectativas atribuídas ao auditor e não ao público em geral.

O conceito de *audit expectation gap* foi introduzido por Liggio (1974 citado por Enes, 2013) como sendo a diferença entre os níveis de desempenho esperado pelos auditores em relação ao seu próprio trabalho, e pelos usuários das demonstrações contábeis quanto ao desempenho dos auditores.

Essa diferença foi reconhecida por Oseni e Ehimi (2012) como prejudicial ao bem-estar da profissão e ao seu reconhecimento pela sociedade. Pois quanto maior é a expectativa não cumprida, menor é a credibilidade e o prestígio associado ao trabalho dos auditores (Adeyemi & Olowookere, 2011).

Os escândalos contábeis e corporativos, já ocorridos no Brasil e no mundo, podem contribuir negativamente para aumentar esse *gap*, de modo que essas situações expõem os auditores independentes como prováveis responsáveis pela não descoberta das fraudes cometidas nessas companhias; e essa imagem percebida pela sociedade em relação ao trabalho do auditor pode ser motivada pelo desempenho inadequado do profissional, pela norma inadequada ou expectativa pouco razoável (Almeida, 2004).

O Instituto Canadense de Contadores (*The Canadian Institute of Chartered Accountants*) realizou um estudo, no final da década de 80, sobre o *gap* de expectativa em auditoria e contribuiu à literatura desenvolvendo um diagrama com as possíveis razões que compõem essa diferença de expectativas, conforme Figura 2:

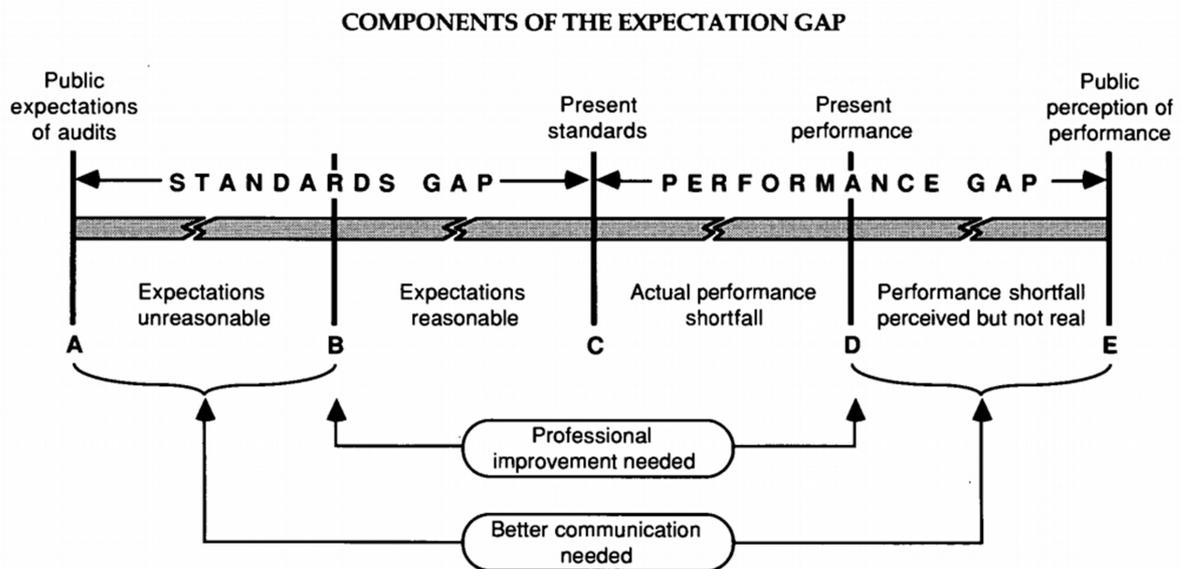


Figura 2 – Componentes do *gap* de expectativas

Fonte: *The Canadian Institute of Chartered Accountants* (1988, p. 6).

A ilustração decompõe o *gap*, na linha horizontal, em Normas (*standards*) e Desempenho (*performance*), representando uma diferença total possível entre as expectativas públicas mais altas (ponto A) e as mais baixas (ponto E).

Nesse ínterim, há o ponto C que representa as normas atuais de auditoria. O ponto B representa as expectativas que vão além do que os padrões exigem, embora visto como uma

expectativa razoável; já o que excede entre os pontos A e B é considerada como expectativa irracional.

Entre as normas atuais (ponto C) e o ponto D, há um déficit de expectativa do público em relação ao desempenho do auditor, o que necessita de um aperfeiçoamento profissional para reduzir essa lacuna. Enquanto, no intervalo do ponto C ou E, a expectativa também é vista como deficitária, mas não real.

O Instituto Canadense também evidencia duas possibilidades de redução do *gap* de expectativas: aperfeiçoamento profissional (*gap* entre os pontos B e D) e melhoria da comunicação entre auditores e usuários (entre os pontos A e E, considerados extremos).

De modo análogo, Almeida (2004), também apresenta os componentes estruturais do *expectation gap* em auditoria em dois grandes blocos: Diferença de desempenho (inadequado ou normas) e diferença de razoabilidade (expectativas pouco razoáveis), conforme Figura 3:

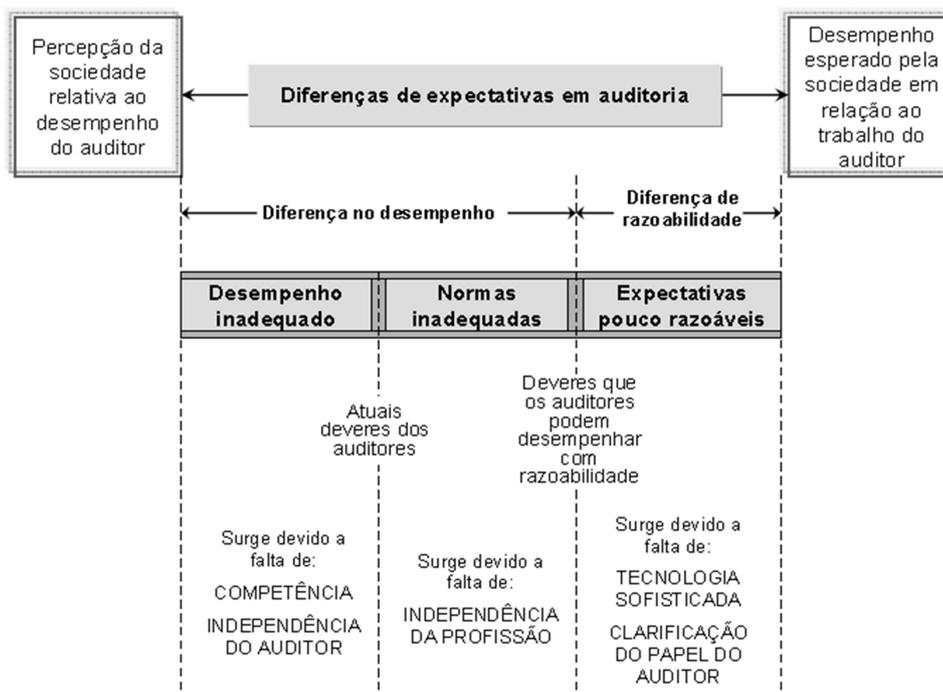


Figura 3 – Componentes estruturais das diferenças de expectativas
Fonte: Almeida (2004).

O primeiro bloco refere-se à percepção da sociedade em relação ao desempenho do auditor e surge pela falta de competência ou independência e, ao mesmo tempo, diz respeito às normas profissionais ou técnicas de auditoria, que por desconhecimento ou desempenho inadequado a sociedade faz um julgamento de comportamento e de desempenho diferente do auditor. O autor destaca ainda que a 'independência' é alicerçada na programação, investigação e relatório de opinião do auditor. O segundo bloco, trata da razoabilidade, que

são expectativas irrealistas, ou seja, a sociedade espera de uma auditoria mais do que ela pode proporcionar. Após a apresentação das bases conceituais sobre o *gap* de expectativas em auditoria, o tópico seguinte revela algumas pesquisas nacionais e internacionais relativas a essa temática.

2.2.2 Bases empíricas sobre o *expectation gap* em auditoria

Em linhas gerais, considera-se relevante expor, graficamente, alguns estudos publicados em periódicos e dissertações sobre o tema *expectation gap* para revelar a magnitude sobre o assunto em nível mundial. A Figura 4 foi ampliada a partir de Siddiqui et al. (2009) e Enes (2013); a mesma apresenta, sinteticamente, as pesquisas por continentes, autores e ano de publicação. Esse resumo contempla estudos do ano de 1993 a 2016, incluindo, alguns já discutidos no decorrer desta pesquisa.

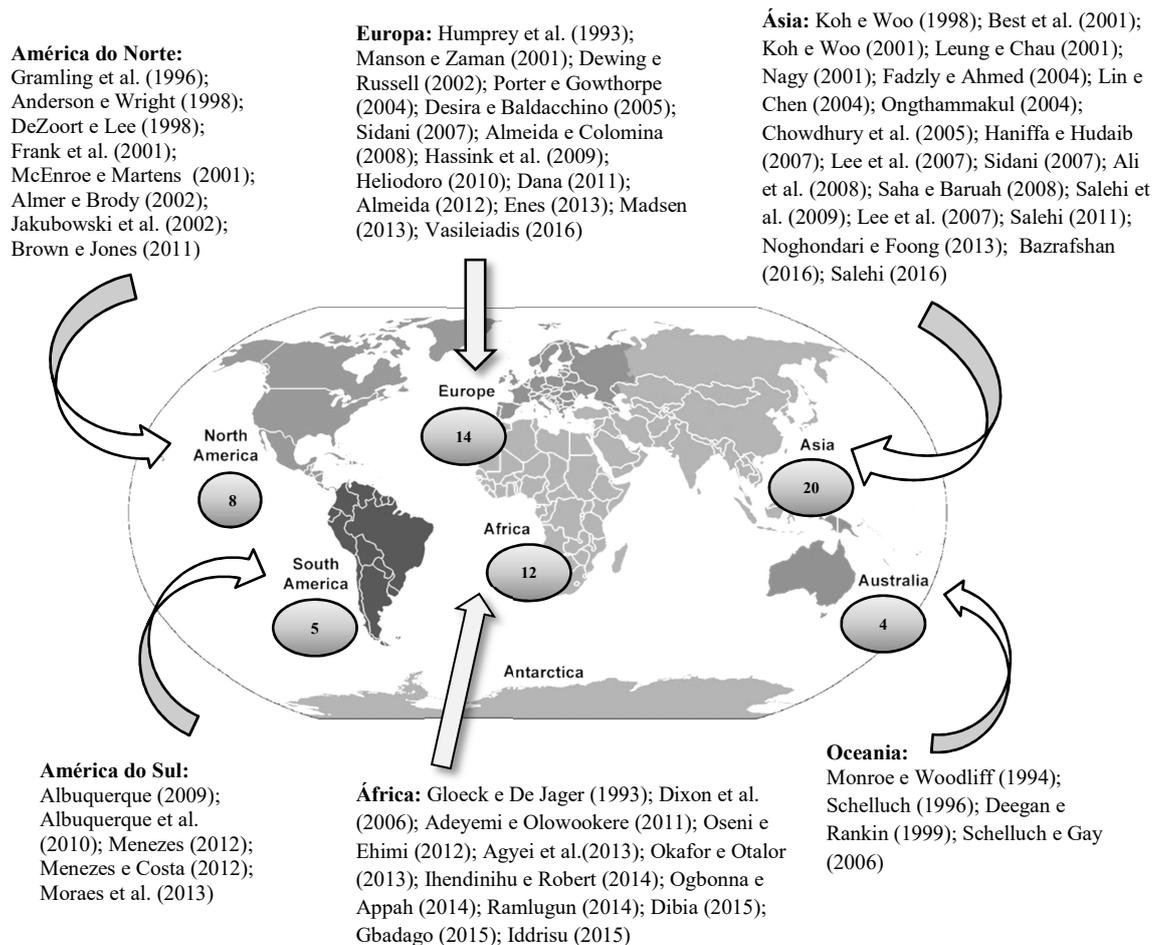


Figura 4 – Pesquisas acadêmicas sobre o *gap* de expectativas em auditoria

Fonte: Adaptada e ampliada de Siddiqui, Nasreen, e Choudhury-Lema (2009, p. 567); Enes (2013, p. 52).

A partir da adaptação e ampliação das fontes de pesquisa sobre o *expectation gap* em auditoria pelo mundo, expostas na figura do mapa *mundi* (Continents, 2017), totalizou-se a quantidade de trabalhos por região continental e apurou-se um maior destaque de publicações para os continentes asiático, europeu e africano. Em relação à vanguarda nas discussões sobre o *gap* de expectativas, e com exceção da América do Sul, os demais continentes apresentaram pesquisas anteriores ao ano 2000. Demonstrando, assim, que as pesquisas na América do Sul, todas originadas do Brasil, iniciaram as discussões a partir do século XXI. Outro ponto que merece destaque refere-se ao advento das pesquisas na América do Sul e ao progresso dos estudos na África – uma contribuição deste estudo ao ampliar o rol de pesquisas mundiais sobre o *expectation gap* em auditoria.

No tocante às pesquisas internacionais, identificaram-se muitos estudos ao longo dos últimos vinte anos para entender a natureza e o alcance dessa lacuna entre auditor e público (Dibia, 2015), mais precisamente, no cenário estrangeiro e, em relação às responsabilidades do auditor na prevenção e detecção de fraudes (Lin & Chen, 2004; Sidani, 2007; Hassink, Bollen, Meuwissen & Vries, 2009; Gunathilaka, 2012; Saeidi, 2012; Agyei, Kusi Aye & Owusu-Yeboah, 2013; Bazrafshan, 2016).

Lin & Chen (2004), realizaram um estudo empírico na China para investigar o aumento do *gap* de expectativas e os resultados revelaram que há uma lacuna entre auditores e sociedade. Sugerem que o papel do auditor deve ser claramente previsto nas normas de auditoria, incluindo as responsabilidades dos gestores e de auditores em relação à detecção de fraudes.

Sidani (2007), ao pesquisar evidência do *expectation gap* em auditoria no Líbano, entre profissionais contábeis e de outras áreas, identificou-se a existência entre as expectativas dos auditores e dos usuários das demonstrações financeiras. Houve uma diferença significativa na percepção do papel do auditor relativa à detecção de fraudes.

Hassink et al. (2009), estudaram três grupos de gestores, baseados no fato de que normalmente eles têm uma responsabilidade especial nos casos de fraudes. Como resultado, os autores constataram uma diferença substancial nas expectativas de auditoria, no contexto de fraude, referente ao desempenho do auditor.

Esses estudos demonstram um desempenho projetado pela sociedade em relação às responsabilidades do auditor na detecção de erros ou fraudes que podem prejudicar a imagem e a reputação deste profissional caso essas expectativas não sejam cumpridas.

Quanto aos efeitos da diferença de expectativas sobre o relatório do auditor independente, identificou-se que a maioria dos usuários das demonstrações contábeis

considera o relatório como um atestado de saúde empresarial (Salehi, 2016) e que há diferenças significativas na expectativa dos usuários sobre a clareza e transparência, mesmo após a introdução de um relatório mais abrangente (Ramlugun, 2014).

Em recente pesquisa, Sirois et al. (2013), utilizaram um experimento tecnológico inovador, de rastreamento ocular, para analisar as informações mais lidas nos relatórios de auditoria por meio de gravação dos movimentos oculares e detectaram que a comunicação do relatório afeta significativamente os usuários, com maior atenção às divulgações adicionais, e reduz o nível de concentração para as demonstrações financeiras; o que é compreensível dada à complexidade técnica das mesmas em comparação ao relatório do auditor independente.

A norma internacional ISA 700, formação da opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras, também foi utilizada como pano de fundo em um experimento de Gold et al. (2012), onde usuários e auditores alemães deveriam ler uma breve descrição da empresa, do resumo das demonstrações financeiras e do relatório de auditoria (manipulado) para manifestar sua percepção sobre as responsabilidades do auditor e da gestão na produção das demonstrações financeiras. Como resultado, identificaram forte evidência de *gap* em relação às responsabilidades do auditor e de que o relatório do auditor é um indicativo suficiente de informações relevantes aos usuários.

Nesse sentido, constata-se a relevância que o relatório de auditoria tem na comunicação com os usuários, uma vez que os mesmos sempre o visualizaram como uma importante fonte de informações; embora alguns acreditem que a opinião expressa no relatório deva sobrepor-se ao padrão e interpretar as demonstrações contábeis para facilitar o entendimento e a avaliação dos investidores (Dibia, 2015), assim como abranger mais conteúdos do gerenciamento empresarial e de controle interno (Gray, Coram & Mock, 2011).

Essa diferença de percepção é considerada pela literatura como diferença de desempenho entre o que o público espera e o que os auditores realizam conforme previsões legais e regulamentos profissionais (Almeida, 2004), podendo ser classificada como *gap* de desempenho, de normas ou de razoabilidade (Salehi, 2011a).

Ocorrendo *gap* no campo da auditoria, em especial quanto ao relatório emitido pelo auditor, Gray et al. (2011) apontam uma necessidade de mudanças das normas com o propósito de reduzir essa diferença de expectativas e as comunicações indesejáveis entre auditores e usuários. Pois além de relacionarem-se com os objetivos pertinentes à auditoria, as normas devem, sobretudo, ajustarem-se ao contexto social (Dibia, 2015).

A educação desponta como uma das alternativas para reduzir as diferenças de expectativas dos usuários e elevar o seu conhecimento sobre as mensagens divulgadas no relatório de auditoria (Mahadevaswamy & Salehi, 2008).

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Neste capítulo estão apresentados os procedimentos metodológicos que viabilizaram a elaboração da dissertação e o alcance dos seus objetivos.

Inicialmente, detalha-se o tipo de pesquisa quanto à abordagem, aos objetivos e procedimentos. Na sequência, apresentam-se o desenho da pesquisa, contemplando as informações sobre a aplicação e o resultado do pré-teste, as variáveis dependentes e independentes, as hipóteses elaboradas para responder ao problema de pesquisa, o detalhamento da população e amostra e, por fim, os procedimentos balizadores para a coleta e o tratamento dos dados. Nesse sentido, estruturou-se o presente Capítulo descrevendo as etapas da pesquisa, os critérios para levantamento e tratamento dos dados e a fundamentação necessária para responder as hipóteses, aumentar a confiabilidade do estudo e, sobretudo, ampliar o conhecimento sobre o tema *expectation gap* em auditoria no cenário brasileiro.

3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA

A presente pesquisa classifica-se, quanto à abordagem, como quantitativa, onde é mensurada a percepção dos auditores e usuários, analisando a sua frequência e relacionando com testes estatísticos (Dalfovo, Lana & Silveira, 2008).

Apoiado em Cooper e Schindler (2003), o estudo é direcionado à objetividade e compreensão da realidade sobre as diferenças de expectativas (*expectation gap*) entre os auditores e usuários das demonstrações contábeis, e baseia-se na análise dos dados com o auxílio de *software* estatístico, instrumentos padronizados e amostras não aleatórias tipificadas como amostragem intencional e por julgamento (Levin, Fox & Forde, 2012) – definidas com base na disponibilidade pública dos dados, via sítio eletrônico, divulgadas pelas entidades que representam a população investigada.

Quanto ao objetivo o estudo tem caráter descritivo. O estudo descritivo observa, registra e analisa suas variáveis sem manipulá-las (Cervo, 1983), descrevendo características da população analisada e o fenômeno do *gap* de expectativas no cenário brasileiro (Vergara, 2003). Nessa acepção, a pesquisa utiliza como amostra os auditores inscritos na CVM e os usuários (Companhias de capital aberto associadas à ABRASCA) e descreve, com base no questionário, o perfil, as características dos entrevistados e suas percepções sobre as normas de auditoria relativas à formação, modificação e ênfase de opinião do auditor sobre as

demonstrações contábeis (NBC TA 700, 705 e 706) para explicar o problema e as hipóteses da pesquisa por meio dos testes estatísticos.

Em relação aos procedimentos, a presente dissertação caracteriza-se como levantamento (*survey*) – principal embasamento para as conclusões. O *survey* é um método amplamente utilizado em pesquisas sobre a percepção dos *stakeholders* e relatórios financeiros (Adeyemi & Olowookere, 2011), onde os dados são coletados, por meio de questionário, de uma determinada população ou universo que se deseja conhecer. Segundo Barbosa (2008), o questionário é um dos procedimentos mais utilizados para obter informações, com custo razoável e garantia do anonimato. O questionário também apresenta outras vantagens, como a economia de tempo, eliminação de deslocamento, atinge grupos de maneira simultânea, abrange uma ampla área geográfica e não necessita do pesquisador em campo (Hair Júnior & Ribeiro, 2005).

Nesse sentido, investigou-se uma população diversificada (auditores e usuários), com representatividade em órgãos de classe e associação, para mitigar os efeitos de um recorte limitado, sendo este caracterizado como uma amostragem probabilística estratificada, formada pelo pesquisador segundo a necessidade dos seus estudos (Marconi & Lakatos, 2012) e por um segmento populacional heterogêneo (Cooper & Schindler, 2003).

Para o levantamento e a coleta dos dados foram utilizados dois questionários, conforme modelos apresentados nos Apêndices C (auditores) e E (usuários das demonstrações contábeis).

3.2 OPERACIONALIZAÇÃO DA PESQUISA

O desenho desta pesquisa é delineado com base no problema e nos objetivos descritos no Capítulo 1, baseando-se nas normas de auditoria relativas à opinião do auditor independente que podem suscitar diferenças de expectativas entre os entrevistados (auditores e usuários) a partir da opinião emitida no relatório do auditor em relação ao conteúdo normativo para formação, modificação ou ênfase de opinião.

A operacionalização da pesquisa pode ser visualizada conforme representação gráfica a seguir (Figura 5):

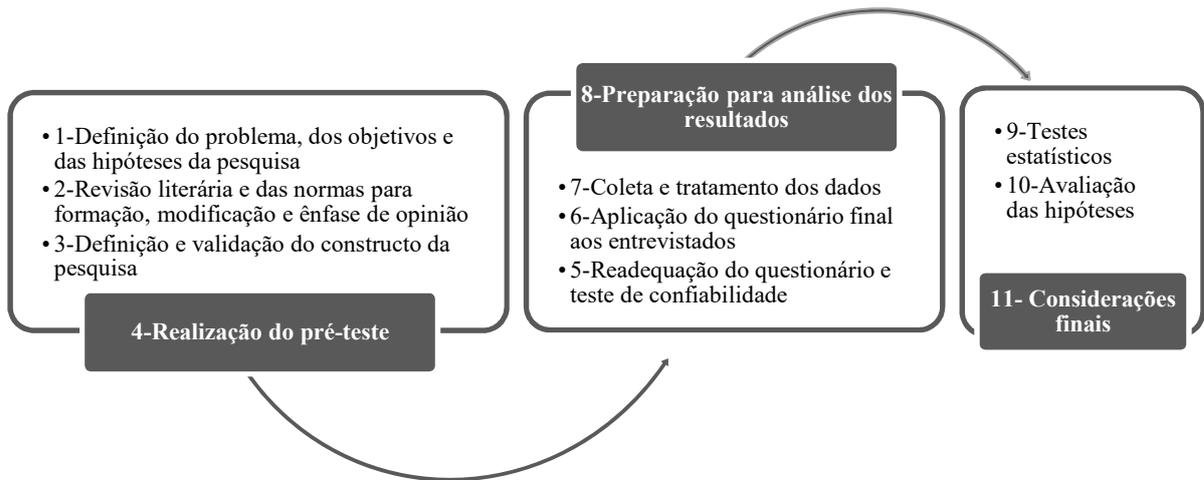


Figura 5 – Operacionalização da pesquisa

Fonte: Elaborado pelo autor.

O constructo, definido por Martins e Theóphilo (2009), é visto como a tradução de uma assertiva genérica e baseia-se em variáveis observáveis e mensuráveis. Assim, o questionário da pesquisa foi construído a partir dos tópicos (i) objetivo, (ii) definições e (iii) requisitos, de cada norma, e está fundamentado nas afirmativas prescritas nas Normas: NBC TA 700, 705 e 706 sobre as mensagens e declarações do auditor independente quanto à segurança e adequação das demonstrações contábeis, responsabilidades, independência, conformidade na condução dos trabalhos e evidências obtidas para formar, modificar ou enfatizar sua opinião. Preservando, desse modo, o teor original dos preceitos normativos em tela. A Figura 6 demonstra como foi estabelecido o constructo da pesquisa:

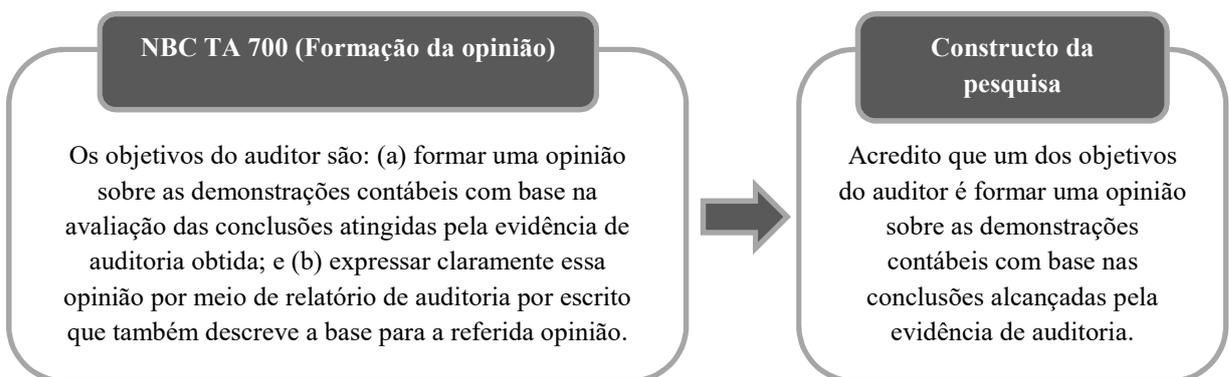


Figura 6 – Desenvolvimento do constructo para aferição do *gap* de expectativas

Fonte: Elaborado pelo autor.

Com base no exemplo acima, preservou-se a mesma metodologia para o desenvolvimento dos constructos para modificação (NBC TA 705) e ênfase de opinião (NBC

TA 706), classificando todos os constructos nos blocos 2, 3 e 4 do questionário apresentado nos Apêndices C (auditores) e E (usuários). Sendo assim, o questionário foi decomposto em quatro blocos, a saber (Tabela 1):

Seções		Título da seção	Quantidade de questões
Bloco 1		Apresentação e perfil do entrevistado	Perfil do respondente
Constructo da pesquisa	Bloco 2	Percepção sobre a formação de opinião	05 questões
	Bloco 3	Percepção sobre a modificação de opinião	05 questões
	Bloco 4	Percepção sobre a ênfase de opinião	05 questões
Total			15 questões

Fonte: O autor (2016).

Tabela 1 – Classificação dos constructos por seção do questionário

Fonte: Elaborado pelo autor.

3.3 HIPÓTESES DA PESQUISA

O papel da hipótese é orientar a direção da pesquisa, fornecer uma estrutura de projeto apropriado para organizar as conclusões do estudo (Cooper & Schindler, 2003) e supor uma premissa para um fenômeno que está sendo investigado a fim de determinar sua validade por meio de teste (Martins & Theóphilo, 2009). A hipótese também pode ser conceituada como uma sentença declarativa que relaciona variáveis do estudo (Kerlinger, 1980).

Para responder ao questionamento desta pesquisa estabelecido no capítulo inicial, foram propostas hipóteses com a finalidade de conduzir a verificação empírica do *survey* e, por meios de testes estatísticos, buscar informações que expliquem o *gap* de expectativas sobre a formação, modificação e ênfase de opinião a partir dos objetivos previamente delineados. As hipóteses desse estudo estão fundamentadas em pesquisas que já identificaram diferenças significativas entre auditores e usuários (Fadzly & Ahmad, 2004; Ali, Heang, Mohamad & Ojo, 2008; Albuquerque, 2009; Gold et al., 2012; Menezes, 2012, Salehi, Mirzaei & Bahrami, 2013; Dibia, 2015).

Particularmente, sobre a opinião do auditor emitida em seu relatório, Almeida (2006), ao analisar os pareceres de auditoria independente, concluiu que as informações e a forma como elas estão contidas no parecer dos auditores sobre as demonstrações contábeis de empresas brasileiras não satisfazem às exigências normativas e aos aspectos de compreensibilidade e utilidade da informação pelos usuários.

Gray et al. (2011) realizaram uma pesquisa sobre a percepção do relatório do auditor com cinco diferentes grupos, incluindo auditores independentes e usuários da informação contábil, e constataram que os usuários valorizam o trabalho da auditoria, mas não leem o relatório do auditor. Esse resultado trouxe preocupações sobre o conteúdo e a utilidade dos relatórios de auditoria, onde foram sugeridas mudanças no relatório para reduzir comunicações indesejadas e o *gap* de expectativas existente entre auditores e usuários.

Para Almer e Brody (2002) a existência do *gap* entre os auditores e usuários deve-se, conforme seus achados, ao entendimento ambíguo da comunicação e de expressões técnicas constantes nos relatórios de auditoria. Segundo Xavier (1999) a padronização de frases e sentenças no relatório no parecer pode acarretar problemas de entendimento, pois direciona o auditor a padrões de escrita.

De forma complementar, Noghondari e Foong (2013) afirmam que a falta de conhecimento das disposições legais e normativas quanto às responsabilidades e ao papel do auditor também contribuem para ampliar a diferença de expectativas dos usuários. Por isso, o conhecimento e a experiência destes podem reduzir a extensão do *gap*. Nesse sentido, e considerando que os usuários dessa pesquisa utilizam com mais frequência o relatório de auditoria e conheçam, razoavelmente, as responsabilidades do auditor para emissão de opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas, ainda assim, é possível que a média de percepção desse grupo seja inferior a média do público de auditores em relação às normas investigadas nesse estudo.

Em contrapartida, Monroe e Woodliff (1994) destacam que o nível de envolvimento e conhecimento dos usuários com as práticas de auditoria podem possibilitar a redução do *gap* de expectativas. Para isso, seria necessário realizar um estudo longitudinal (Martins & Théophilo, 2009) para confirmar tal premissa; o que extrapola os objetivos desta pesquisa.

No caso dos auditores independentes que, teoricamente, são conhecedores das normas para formação, modificação e ênfase de opinião, o pressuposto para esse público é de que a sua opinião coadune-se com o estabelecido pelas normas que regulamentam a profissão (Albuquerque, 2009), de tal forma que a média da sua percepção aproxime-se mais do conteúdo normativo pesquisado.

Para isso, é preciso estabelecer hipóteses de pesquisa que permitam verificar, por meio de inferência estatística, se os dados amostrais trazem evidências que apoiem ou não as hipóteses formuladas (Bussab & Morettin, 2010). Nessa circunstância, Dancey e Reidy (2013) orientam que quando o interesse do estudo é comparar grupos de pessoas, nos quais a hipótese alternativa declara que haverá diferença entre os referidos grupos, a hipótese nula afirmará,

portanto, que não existirá diferença entre estes grupos. Sendo assim, foram propostas três hipóteses de pesquisa, decompostas em hipótese nula (H_0) e hipótese alternativa (H_A), para investigar o *gap* de expectativas entre auditores e usuários por meio de testes estatísticos:

a) **Hipótese 1 (H_1): Diferença entre as médias de expectativas dos auditores e usuários sobre as normas para formação de opinião:**

H_{10} = Não existe diferença na distribuição das médias de expectativas dos auditores e usuários em relação ao conteúdo normativo para formação de opinião.

H_{1A} = Existe diferença na distribuição das médias de expectativas dos auditores e usuários em relação ao conteúdo normativo para formação de opinião.

b) **Hipótese 2 (H_2): Diferença entre as médias de expectativas dos auditores e usuários sobre as normas para modificação de opinião:**

H_{20} = Não existe diferença na distribuição das médias de expectativas dos auditores e usuários em relação ao conteúdo normativo para modificação de opinião.

H_{2A} = Existe diferença na distribuição das médias de expectativas dos auditores e usuários em relação ao conteúdo normativo para modificação de opinião.

c) **Hipótese 3 (H_3): Diferença entre as médias de expectativas dos auditores e usuários sobre as normas para ênfase de opinião:**

H_{30} = Não existe diferença na distribuição das médias de expectativas dos auditores e usuários em relação ao conteúdo normativo para ênfase de opinião.

H_{3A} = Existe diferença na distribuição das médias de expectativas dos auditores e usuários em relação ao conteúdo normativo para ênfase de opinião.

Essas hipóteses, que podem apontar diferenças de expectativas entre auditores e usuários das demonstrações contábeis em relação às normas mencionadas, são representadas pela Figura 7:

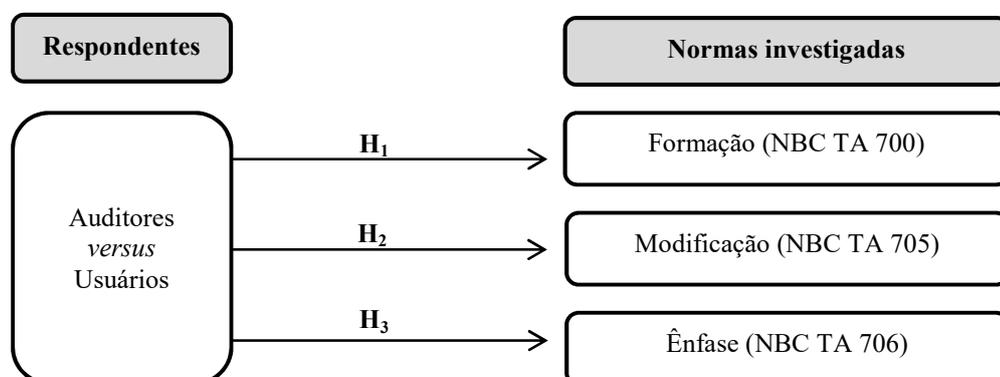


Figura 7 – Representação gráfica das hipóteses de pesquisa
Fonte: Elaborado pelo autor.

As hipóteses de pesquisas foram testadas ao nível de 5% de significância e calculadas a partir da média de cada grupo de entrevistado, obtida por meio do resultado da escala *likert* de cada questão integrante dos constructos de formação, modificação e ênfase de opinião.

3.4 PRÉ-TESTE

Antes de iniciar o processo definitivo da coleta dos dados realizou-se, no período de 21/09/16 a 06/10/16, um pré-teste com uma pequena amostra de respondentes. O objetivo consistiu em aperfeiçoar o instrumento de *survey* e antecipar possíveis problemas de inconsistência, linguagem ou perguntas embaraçosas (Martins & Theóphilo, 2009).

O questionário, elaborado a partir das Normas Brasileiras de Contabilidade relativas à formação, modificação e ênfase de opinião (CFC, 2016c) e baseado nos modelos utilizados por Albuquerque (2009) e Menezes (2012), foi submetido ao pré-teste para possível aprimoramento.

Conforme Chagas (2000), o pré-teste é importante porque é provável que não se consiga prever todos os problemas ou dúvidas que podem surgir durante a aplicação do questionário, e o pesquisador, com base nas respostas de um pequeno universo, pode perceber se as perguntas foram elaboradas com sucesso (Chaer, Diniz & Ribeiro, 2011).

A primeira versão do questionário foi encaminhada a 7 categorias de profissionais (auditores, contadores, *controllers*, professores de contabilidade, gestores, supervisores e assistentes contábeis), reservadamente aos seus *e-mails* institucionais de cada profissional por meio da plataforma *Google Drive Forms*. No total foram enviados 23 questionários conforme designação feita pelo próprio pesquisador à sua rede de contatos profissionais. Caracterizando, assim, como uma amostragem por conveniência – um tipo de procedimento útil (Cooper & Schindler, 2003) e onde os elementos da amostra são mais acessíveis ao pesquisador (Bruni, 2010). Outro aspecto considerado pertinente para determinar essa amostra foi o conhecimento profissional e acadêmico dos entrevistados, de modo que o referido questionário fosse analisado com mais criticidade.

De modo semelhante, Adeyemi e Olowookere (2011), antes de aplicar o questionário aos auditores e usuários das demonstrações contábeis para identificar o nível e a natureza do *gap* de expectativas na Nigéria, também realizaram um pré-teste convidando 10 participantes para validar o referido instrumento de pesquisa. O procedimento de remessa de questionário

via *e-mail* também foi um procedimento aplicado por Albuquerque (2009) e Madsen (2013) no desenvolvimento de estudos relacionados ao gap de expectativas em auditoria.

Malhotra (2012) acentua que as pesquisas realizadas pela *internet* estão cada vez mais populares no meio acadêmico; e através dos resultados da pesquisa de Vieira et al. (2010) constatou-se uma opinião favorável dos entrevistados ao uso dessa nova metodologia para a coleta de dados.

O questionário foi constituído por 18 enunciados e cada um com uma escala *likert* de sete níveis (Dana, 2011; Enes, 2013), variando de 1 (discordo totalmente) a 7 (concordo totalmente) para fins de análise estatística. Optou-se pela escala *likert* de sete níveis, ou sete pontos, por apresentar uma estrutura mais confiável. Dado que uma escala maior, de 11 pontos, por exemplo, “cria uma dispersão sem muito sentido nas opções de respostas e torna possível que pontos fiquem com frequência pequena ou nula”, demandando, assim, uma amostra grande (Silva Júnior & Costa, 2014). Outros estudos que investigaram o *gap* de expectativas também adotaram a escala *likert* de sete níveis (Best, Buckby & Tan; 2001; Hassink et al., 2009; Menezes, 2012; Madsen, 2013).

Assim, os respectivos respondentes foram convidados a participar da etapa pré-teste e validar a adequação das 18 questões ao objetivo da pesquisa, da linguagem utilizada e do tempo gasto para responder os enunciados conforme fragmento do convite disposto na primeira parte do questionário (Figura 8):

Expectation Gap em Auditoria: Análise das Diferenças de Expectativas Relativas à Opinião do Auditor Independente

Saudações!

Sou aluno do Mestrado Acadêmico em Ciências Contábeis, com ênfase em Contabilidade para Usuários Externos, da Universidade Estadual de Maringá, e estou desenvolvendo minha Dissertação sobre o tema "Expectation Gap em Auditoria: Análise das Diferenças de Expectativas Relativas à Opinião do Auditor Independente", sob a orientação do Prof. Dr. Claudio Marques.

A referida pesquisa tem como objetivo identificar possíveis diferenças de expectativas entre os usuários das demonstrações contábeis e os auditores independentes em relação à opinião destes emitida nos relatórios de auditoria.

Nesse sentido, convido-o(a) a participar do estudo, na etapa de pré-teste, para responder o questionário, validar a adequação das questões ao objetivo da pesquisa, a linguagem utilizada e o tempo gasto para responder os enunciados. Sua contribuição será muito valiosa para validar este instrumento de pesquisa e possibilitar a discussão sobre o tema em âmbito nacional.

Considerando que não há respostas certas ou erradas, utilize a escala progressiva abaixo, variando de 1 (discordo totalmente) a 7 (concordo totalmente), para assinalar o grau numérico que mais corresponde à sua percepção sobre os enunciados apresentados. O questionário está dividido em 4 seções, contemplando o perfil do respondente e seus entendimentos sobre a opinião, modificação e ênfase de outros assuntos dada pelo auditor sobre as demonstrações contábeis.

Para iniciar sua participação, selecione o item abaixo:

Figura 8 – Apresentação da pesquisa e convite de participação ao pré-teste
Fonte: Elaborado pelo autor.

Da população inquirida, obteve-se uma taxa de resposta de 74%, considerada satisfatória se comparada aos estudos de Dana (2011) sobre *expectation gap* em auditoria na Romênia (65%) e de Okafor e Otalor (2013) sobre o papel do auditor na redução do *gap* de expectativas na Nigéria (72%). Ressalte-se, ainda, que o público participante da fase pré-teste igualou-se à população estudada por Gbadago (2015), quando foi avaliado o nível de conhecimento dos estudantes de *MBA* em contabilidade sobre o *gap* de expectativas em auditoria em Gana (17 participantes).

Dos questionários enviados, alcançou-se um retorno integral da classe de contadores, *controllers* e docentes. Dos demais respondentes, registrou-se um retorno de 80% do grupo de assistente contábil e 75% de auditores. O menor retorno correspondeu aos gestores (25%); e somente o público ‘supervisor’ não retornou – conforme demonstrado na Tabela 2:

Respondentes	Questionários		Taxa de retorno
	Enviados	Recebidos	
Assistente Contábil	5	4	17%
Auditor	4	3	13%
Contador	5	5	22%
<i>Controller</i>	2	2	9%
Docente	2	2	9%
Gestor	4	1	4%
Supervisor	1	0	0%
Total	23	17	74%

Tabela 2 – Composição da amostra de respondentes e taxa de retorno da fase de pré-teste

Fonte: Elaborado pelo autor.

Dos 17 participantes, a maioria da população foi representada pelo gênero masculino (64,7%), seguida do público feminino (35,3%) – uma característica similar a de outros estudos recentes no campo da auditoria, onde o maior número de participantes provém do gênero masculino. Almeida (2015), por exemplo, obteve em sua amostra um público masculino de 76% e feminino 24%; enquanto, Gbadago (2015), contabilizou 82% e 18%, respectivamente.

Cumprindo o que foi solicitado, os respondentes indicaram diferentes percepções sobre a formação, modificação e ênfase de opinião do auditor. O quadro 4 demonstra, em

ordem decrescente, a classificação das médias das percepções dos entrevistados por gênero e bloco de questões:

Média por gênero			Média por bloco de questões	
Gênero	Média	N	Bloco	Média
Feminino	6,33	6	Formação de opinião	6,35
Masculino	6,10	11	Ênfase de opinião	6,15
			Modificação de opinião	5,99
Total	6,18	17	Total	6,16

Quadro 4 – Médias dos entrevistados por gênero e bloco de questões na fase pré-teste

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base nos resultados acima, as médias foram calculadas com base no nível de percepção dos entrevistados. De modo que a soma das escalas optadas foi dividida pelo número de respondentes. O público feminino e o bloco 1 (formação de opinião) apresentaram as maiores médias da amostra, de 6,33 e 6,35, respectivamente. Isso demonstra um equilíbrio de conhecimento dos inquiridos quanto às normativas técnicas e profissionais para emissão, modificação e ênfase de opinião do auditor independente em seu relatório, uma vez que o resultado 7 consistiria na nota máxima a ser alcançada pelos entrevistados. Analisando de outro modo, e desconsiderando as casas decimais, poder-se-ia afirmar que todas as médias atingiram a classe numérica 6. Analiticamente, as médias estão assim distribuídas por bloco de questões (Quadro 5):

Bloco 1 - Formação de opinião								
Gênero		q1	q2	q3	q4	q5	q6	q7
Feminino	Média	6,67	6,17	5,83	6,50	7,00	6,50	6,17
	N	6	6	6	6	6	6	6
Masculino	Média	6,45	5,36	6,18	5,82	6,82	7,00	6,64
	N	11	11	11	11	11	11	11
Total	Média	6,53	5,65	6,06	6,06	6,88	6,82	6,47
	N	17	17	17	17	17	17	17

Bloco 2 - Modificação de opinião							
Gênero		q8	q9	q10	q11	q12	q13
Feminino	Média	5,50	5,83	6,67	6,33	6,17	6,33
	N	6	6	6	6	6	6
Masculino	Média	5,27	5,73	5,91	5,82	6,45	6,27
	N	11	11	11	11	11	11
Total	Média	5,35	5,76	6,18	6,00	6,35	6,29
	N	17	17	17	17	17	17

Bloco 3 - Ênfase de opinião						
Gênero		q14	q15	q16	q17	q18
Feminino	Média	6,67	6,17	6,50	6,33	6,50
	N	6	6	6	6	6
Masculino	Média	6,55	6,27	6,09	5,64	5,45
	N	11	11	11	11	11
Total	Média	6,59	6,24	6,24	5,88	5,82
	N	17	17	17	17	17

Quadro 5 – Médias dos entrevistados por questões de pesquisa na fase pré-teste

Fonte: Dados da pesquisa.

Diante dessas médias, calculadas a partir da escala intervalar de 1 (discordo totalmente) a 7 (concordo totalmente), infere-se que todos os blocos apresentaram médias aproximadas. Nas duas extremidades, tem-se o bloco 1 com maior estabilidade de percepção, média mais alta de 6,35; e o bloco 2 com maior variabilidade e dispersão de entendimento dos participantes, média mais baixa de 5,99. Enquanto, o bloco 3 mostrou-se no nível intermediário, média de 6,15.

Como o objetivo do pré-teste foi validar o instrumento e as questões da pesquisa, não houve nesse primeiro momento a comparação do *gap* entre os respondentes. Todavia, considera-se oportuno demonstrar as médias de percepções por tipo de ocupação profissional dos entrevistados para fins de comparação (Quadro 6):

Ocupação	Média	N	Ocupação	Média	N
Ass Contábil	7	2	Controller	6	2
Auditor	6	3	Docente	6	2
AuxContábil	5	1	Gestor	7	1
Contador	6	6	Total	6	17

Quadro 6 – Médias dos entrevistados por tipo de ocupação profissional na fase pré-teste

Fonte: Dados da pesquisa.

Diante da classificação apresentada, esperava-se do público ‘auditor’ uma média superior aos demais respondentes dada à sua experiência profissional e o seu nível de conhecimento em relação às questões tratadas no instrumento de pesquisa. Portanto, as

médias mais altas foram dos entrevistados ‘assistente contábil’ e ‘gestor’. Já o público ‘auxiliar contábil’ apresentou a menor média de percepção.

Sobre os comentários, críticas e sugestões, os inquiridos consideram as questões bem organizadas, completas e coerentes com o assunto – uma vez que o objetivo da pesquisa foi explicitamente descrito no segundo parágrafo do convite (primeira parte do questionário). Em contrapartida, uma crítica foi registrada em relação à questão 9, referente à norma NBC TA 705 (Modificação de Opinião), considerada confusa.

No tocante ao tempo de resposta, 71% dos entrevistados consumiram até 10 minutos para responderem as questões. Todas as observações citadas pelos participantes do pré-teste foram consideradas para o aperfeiçoamento do questionário final aplicado aos auditores independentes e usuários das demonstrações contábeis, sendo estes representados pelas companhias de capital aberto. O questionário completo e as observações feitas pelos participantes nessa primeira etapa da pesquisa encontram-se nos Apêndices A e B, respectivamente.

3.5 TESTE DE CONFIABILIDADE E VALIDAÇÃO DO QUESTIONÁRIO

Para validar a consistência interna e confiabilidade das métricas utilizadas no questionário aplicou-se o coeficiente alfa de *Cronbach*, que mede a correlação das respostas de um questionário por meio da análise do perfil das respostas obtidas, calculando as variâncias individuais e totais dos itens (Hora, Monteiro & Arica, 2010). Segundo Corrar, Paulo e Dias Filho (2012, p. 64), o coeficiente alfa de *Cronbach* “é o mais comum para análise da confiabilidade e está presente em diversos trabalhos científicos”. Fundamentado em Almeida e Colomina (2009) um coeficiente de *Cronbach* interno maior que 0,5 é visto como confiável e adequado. Para Field (2009) um coeficiente substancialmente abaixo de 0,7 indica uma escala não confiável.

Baseado nos 17 questionários recebidos, e na equação seguinte (Figura 9), procedeu-se o cálculo do coeficiente de *Cronbach* por meio do *Software Statistical Package for the Social Sciences* (SPSS) (IBM, 2011), versão 20.0:

$$\alpha = \left(\frac{k}{k-1} \right) \times \left(1 - \frac{\sum_{i=1}^k s_i^2}{s_t^2} \right)$$

onde:

k corresponde ao número de itens do questionário;

s^2_i corresponde a variância de cada item;

s^2_t corresponde a variância total do questionário, determinada como a soma de todas as variâncias.

Figura 9 – Fórmula do coeficiente alfa de Cronbach

Fonte: Hora, Monteiro e Arica (2010).

Sendo:

$k = 18$ itens no total, divididos em 7 itens (bloco 1), 6 itens (bloco 2) e 5 itens (bloco 3).

S^2_i = variação das escalas (1 a 7) de cada item do questionário.

S^2_t = variação/soma total das escalas (1 a 7) de todos os 18 itens do questionário.

Assim, apurou-se uma consistência interna elevada, um coeficiente de ($\alpha = 0,84$), demonstrando que as escalas apresentaram-se satisfatórias e consistentes à aplicação do *survey*. Ao comparar esse resultado com o de outros estudos – preservando-se as particularidades de cada um deles dada às circunstâncias dos problemas e questionários aplicados, constatou-se um quociente superior ao encontrado por Ogbonna & Appah (2014) ao analisar a relação entre as expectativas e o desempenho da auditoria nas empresas da Nigéria ($\alpha = 0,71$); e semelhante ao apurado por Enes (2013) quando pesquisou sobre a contribuição da educação para a redução do *gap* de expectativas em Portugal ($\alpha = 0,85$). Neste caso, o coeficiente de 0,84 também poderia ser interpretado como a capacidade de mensurar 84% do impacto real das variáveis da pesquisa (Corrar et al., 2012). Na sequência (Quadro 7), mostra-se o resultado apurado via *software*:

Resumo do processamento de caso				Estatísticas de confiabilidade		
		Nº participantes	%	Alfa de Cronbach	Alfa de Cronbach com base em itens padronizados	Nº de itens
Casos	Válido	17	100,0	0,84	0,85	18
	Excluídos ^a	0	0,0			
	Total	17	100,0			

a. Exclusão de lista com base em todas as variáveis do procedimento.

Quadro 7 – Coeficiente alfa de Cronbach aplicado aos questionários na fase pré-teste

Fonte: Dados da pesquisa.

Investigou-se também se todos os itens do questionário concorreram para esse resultado global do coeficiente de 0,84. Utilizando o *software SPSS*, a estatística de item total indicou questões com uma correlação de item baixa, e que as suas exclusões contribuiriam para um coeficiente de *Cronbach* maior que o encontrado; embora, não fosse superior àquele

que foi identificado no cálculo global (0,84). A Tabela 3 exhibe a composição desse resultado, a média e o desvio padrão de cada questão:

Percepção sobre	Questões de pesquisa	Média	Desvio Padrão	Correlação de item total corrigida	Alfa de Cronbach se o item for excluído
Bloco 1 - Formação de opinião	1) Acredito que um dos objetivos do auditor é formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base nas conclusões alcançadas pela evidência de auditoria.	6,53	0,72	0,59	0,83
	2) Acredito que no relatório de auditoria há uma seção que identifique a opinião do auditor independente sobre as demonstrações contábeis.	5,65	2,09	0,51	0,83
	3) Acredito que o auditor obtenha segurança razoável para indicar que as demonstrações contábeis estejam livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.	6,06	1,03	0,65	0,82
	4) Acredito que a auditoria das demonstrações contábeis refere-se ao exame do conjunto completo das demonstrações contábeis.	6,06	1,98	0,35	0,84
	5) Acredito que o trabalho do auditor é conduzido em conformidade com as normas de auditoria e que há independência do mesmo em relação à entidade auditada.	6,88	0,33	0,47	0,83
	6) Acredito que o auditor declare suas responsabilidades pela auditoria das demonstrações contábeis.	6,82	0,53	0,12	0,84
	7) Acredito que o auditor exerça um julgamento profissional e mantenha-se cético durante toda a auditoria.	6,47	1,01	0,13	0,84
Bloco 2 - Modificação de opinião	8) Acredito que a opinião do auditor é modificada quando há conclusão de que as demonstrações contábeis como um todo apresentam distorções relevantes.	5,35	1,90	0,51	0,83
	9) Acredito que a opinião modificada sobre as demonstrações contábeis possa compreender uma opinião com ressalva, uma opinião adversa ou uma abstenção de opinião.	5,76	1,35	0,44	0,83
	10) Acredito que a opinião do auditor também possa ser modificada quando o mesmo não consegue obter evidência apropriada de que as demonstrações contábeis estejam livres de distorções relevantes.	6,18	1,51	0,50	0,82
	11) Acredito que a opinião com ressalva ocorre quando o auditor obtém evidência apropriada e suficiente de que há distorções relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações contábeis.	6,00	1,58	0,50	0,83
	12) Acredito que a opinião adversa ocorre quando o auditor obtém evidência apropriada e suficiente de que há distorções relevantes e generalizadas nas demonstrações contábeis.	6,35	1,00	0,49	0,83
	13) Acredito que a abstenção de opinião ocorre quando o auditor não obtém evidência apropriada e suficiente para fundamentar sua opinião sobre possíveis efeitos de distorções nas demonstrações contábeis.	6,29	1,16	0,80	0,81

Bloco 3 - Parágrafo de ênfase e de outros assuntos	14) Acredito que o auditor, após formar a sua opinião sobre as demonstrações contábeis, e caso julgue necessário, pode chamar a atenção dos usuários para outros assuntos que sejam relevantes.	6,59	0,71	-0,03	0,84
	15) Acredito que o parágrafo de ênfase seja utilizado pelo auditor para manifestar uma opinião sobre os assuntos apresentados nas demonstrações contábeis.	6,24	0,90	0,56	0,83
	16) Acredito que o parágrafo de outros assuntos seja utilizado no relatório da auditoria para abordar assuntos não divulgados nas demonstrações.	6,24	1,03	0,63	0,82
	17) Acredito que a opinião de ênfase é incluída em um parágrafo separado no relatório do auditor fazendo-se referência à nota explicativa que descreve de forma completa o assunto mencionado.	5,88	1,54	0,49	0,83
	18) Acredito que o auditor possa chamar a atenção dos usuários para outros assuntos não apresentados nas demonstrações contábeis, acrescentado um parágrafo de outros assuntos em seu relatório, desde que não seja proibido por lei ou regulamento.	5,82	1,91	0,46	0,83

Tabela 3 – Coeficiente alfa de Cronbach aplicado a cada questão na fase pré-teste

Fonte: Dados da pesquisa.

Diante do exposto, especificamente, quanto às questões 4, 6 e 7 (bloco 1), 8, 9 e 10 (bloco 2) e 14 (bloco 3) – que apresentaram correlação baixa e possibilidade de aumento do coeficiente de alfa caso fossem excluídas; e ainda, considerando as observações dos participantes na fase pré-teste, procedeu-se pequenas alterações no questionário visando maior correlação dos itens, elevação do coeficiente alfa, melhoria na compreensão semântica das questões e redução no tempo de resposta dos entrevistados. Essa operacionalização contemplou a exclusão, unificação e alteração das seguintes questões (Tabela 4):

Bloco	Questões de pesquisa	Decisão
Bloco 1	4) Acredito que a auditoria das demonstrações contábeis refere-se ao exame do conjunto completo das demonstrações contábeis.	Questão excluída
	6) Acredito que o auditor declare suas responsabilidades pela auditoria das demonstrações contábeis.	Questão unificada ao item 5
	7) Acredito que o auditor exerça um julgamento profissional e mantenha-se cético durante toda a auditoria.	Texto adaptado
Bloco 2	8) Acredito que a opinião do auditor é modificada quando há conclusão de que as demonstrações contábeis como um todo apresentam distorções relevantes.	Questão unificada ao item 10
	9) Acredito que a opinião modificada sobre as demonstrações contábeis possa compreender uma opinião com ressalva, uma opinião adversa ou uma abstenção de opinião.	Texto adaptado

	10) Acredito que a opinião do auditor também possa ser modificada quando o mesmo não consegue obter evidência apropriada de que as demonstrações contábeis estejam livres de distorções relevantes.	Questão unificada ao item 8
Bloco 3	14) Acredito que o auditor, após formar a sua opinião sobre as demonstrações contábeis, e caso julgue necessário, pode chamar a atenção dos usuários para outros assuntos que sejam relevantes.	Texto adaptado

Tabela 4 – Alteração do questionário da pesquisa

Fonte: Elaborado pelo autor.

Essa alteração do instrumento de *survey* ocorreu, simultaneamente, com a participação e contribuição acadêmica de docentes da área de Contabilidade. Ambos, Doutores em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP), professores de graduação, pós-graduação (*lato e stricto sensu*) e conhecedores das normas profissionais e técnicas da auditoria contábil. O primeiro, Prof. Dr. Claudio Marques (Orientador); e o segundo, Prof. Dr. Reinaldo Rodrigues Camacho (Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UEM). A participação dos professores teve como propósito revisar e validar a elaboração de cada questão – obtida a partir da interpretação das normas de auditoria sobre formação, modificação e ênfase de opinião e de outros assuntos do auditor independente, especialmente, dos itens ‘objetivo’, ‘definições’ e ‘requisitos’ de cada norma.

Segundo Serpa (2006) a validade de tradução representa o quanto um constructo está exprimindo verdadeiramente aquilo que se propõe, refletindo o conteúdo alvo e ampliando a possibilidade de maior participação dos inquiridos no estudo. Giovinazzo (2001), ao abordar sobre a técnica de prospecção de tendências – uma metodologia de pesquisa qualitativa do Programa de Estudos do Futuro da Fundação Instituto de Administração da USP – corrobora e alerta que cada questão apresentada no questionário deve refletir uma síntese das informações conhecidas sobre o objeto de estudo, recorrendo à literatura especializada e interação com especialistas da área para assegurar a correção técnica das questões formuladas.

Nesse sentido, e fundamentado nas sugestões dos especialistas anteriormente nomeados, bem como no teste de confiabilidade alfa de *Cronbach*, o questionário foi reduzido de 18 para 15 questões, permanecendo os itens considerados relevantes e essenciais para medição do constructo. Acrescentou-se, ainda, no início de cada bloco de percepção um trecho contextualizando cada norma investigada.

Com a supressão de 3 itens, o questionário final apresentou igualmente 5 questões por bloco de percepção e uma quantidade total de questões equiparada à recomendada por Vichas

(1982) citado por Kayo e Securato (1997), possibilitando, ainda, um menor tempo de resposta aos inquiridos da pesquisa. A Tabela 5 apresenta um resumo do questionário final da pesquisa:

Seção	Descrição	Total de questões
1	Apresentação, convite e perfil do respondente (bloco 1)	Perfil de identificação
2	Constructo sobre a formação de opinião (bloco 2)	5
3	Constructo sobre a modificação da opinião (bloco 3)	5
4	Constructo sobre o parágrafo de ênfase e de outros assuntos (bloco 4)	5
Constructo	Questões	Fonte
Formação da opinião do auditor	1) Acredito que o objetivo do auditor é formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base nas conclusões alcançadas pela evidência de auditoria e expressar claramente essa opinião por meio de relatório escrito.	NBC TA 700, item 6, letras a, b.
	2) Acredito que no relatório de auditoria deve ter uma seção que identifique, claramente, a opinião do auditor independente sobre as demonstrações contábeis.	NBC TA 700, item 23.
	3) Acredito que o auditor deve concluir, em seu relatório, se obteve segurança razoável para indicar que as demonstrações contábeis estejam livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro.	NBC TA 700, item 11.
	4) Acredito que no relatório de auditoria deve conter informações declarando que o trabalho foi conduzido em conformidade com as normas de auditoria, descrevendo as responsabilidades do auditor e sua independência em relação à entidade auditada.	NBC TA 700, item 28, letras a, c.
	5) Acredito que o auditor, para formar sua opinião sobre as demonstrações contábeis, deve exercer julgamento profissional e manter-se cético durante toda a auditoria.	NBC TA 700, item 39, letra a.
Modificação da opinião do auditor	6) Acredito que a opinião do auditor é modificada quando se conclui que as demonstrações contábeis como um todo apresentam distorções relevantes, ou quando não se consegue evidências apropriadas e suficientes para concluir que não existe distorção relevante.	NBC TA 705, item 4, letra a.
	7) Acredito que uma opinião com ressalva, uma opinião adversa e uma abstenção de opinião referem-se ao termo “opinião modificada”.	NBC TA 705, item 5, letra b.
	8) Acredito que a opinião com ressalva ocorre quando o auditor obtém evidência apropriada e suficiente de que há distorções relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações contábeis.	NBC TA 705, item 7, letra a.
	9) Acredito que a opinião adversa ocorre quando o auditor obtém evidência apropriada e suficiente de que há distorções relevantes e generalizadas nas demonstrações contábeis.	NBC TA 705, item 8.
	10) Acredito que a abstenção de opinião ocorre quando o auditor não obtém evidência apropriada e suficiente para fundamentar sua opinião sobre possíveis efeitos de distorções nas demonstrações contábeis.	NBC TA 705, item 9.
Ênfase da opinião do auditor	11) Acredito que o auditor deve apresentar em seu relatório, assuntos relevantes e fundamentais, que julgue necessário para os usuários das demonstrações contábeis e da auditoria.	NBC TA 706, item 6.
	12) Acredito que o parágrafo de ênfase seja utilizado para manifestar uma opinião sobre os assuntos apresentados nas demonstrações contábeis, julgados relevantes pelo auditor.	NBC TA 706, item 7, letra a.
	13) Acredito que o parágrafo de outros assuntos seja utilizado no relatório da auditoria para abordar assuntos não divulgados nas demonstrações.	NBC TA 706, item 7, letra b.
	14) Acredito que a opinião de ênfase seja incluída em um parágrafo separado no relatório do auditor fazendo-se referência à nota explicativa que descreve de forma completa o assunto mencionado.	NBC TA 706, item 9, letras a, b.

	15) Acredito que o auditor possa chamar a atenção dos usuários para outros assuntos não apresentados nem divulgados nas demonstrações contábeis, acrescentado um parágrafo de outros assuntos em seu relatório, desde que não seja proibido por lei ou regulamento.	NBC TA 706, item 10, letra a.
--	---	-------------------------------

Tabela 5 – Questionário final utilizado na pesquisa com auditores e usuários das demonstrações

Fonte: Elaborado pelo autor.

Após a alteração e aplicação do questionário final aos respondentes, validou-se novamente o instrumento de pesquisa calculando o coeficiente alfa de *Cronbach*, onde o resultado foi semelhante ao identificado na fase de pré-teste e, do mesmo modo, considerado confiável e adequado, ($\alpha = 0,80$), conforme demonstrado no Quadro 8:

Alfa de Cronbach	Alfa de Cronbach com base em itens padronizados	Nº de itens
0,80	0,81	15

Quadro 8 – Coeficiente alfa de Cronbach aplicado aos questionários na fase final

Fonte: Dados da pesquisa.

Cabe ressaltar, que a correlação do alfa de *Cronbach* para o questionário final não apresentou nenhuma correlação negativa como foi identificada na versão inicial. Em relação à possibilidade de aumento do alfa, caso algum item fosse excluído, também não detectou-se nenhum item que permitisse essa possibilidade; inversamente, todos apresentaram-se equilibrados e próximos a 0,80, conforme última coluna da Tabela 6 (disposta na página seguinte).

Dessa forma, acredita-se que a metodologia aplicada cumpriu os requisitos de validação do questionário, à qual contemplou a utilização da literatura de normas técnicas de auditoria, como fonte primária para elaboração de cada questão, o teste de confiabilidade alfa de *Cronbach* e a participação de especialistas na revisão dos constructos que originaram o referido questionário. Os constructos são vistos como uma ideia concebida para efetivar determinada pesquisa e estabelecidos a partir da combinação de conceitos simples (Cooper & Schindler, 2003). Assim, a sua concepção visa mensurar o *gap* de expectativas entre auditores e usuários das demonstrações contábeis sob três diferentes perspectivas: formação, modificação e ênfase de opinião. O questionário completo utilizado na fase final da pesquisa encontra-se no Apêndice C (auditores) e Apêndice E (usuários das demonstrações contábeis).

Percepção sobre	Questões	Correlação de item total corrigida	Alfa de Cronbach se o item for excluído
Bloco 1 - Formação	q1	0,35	0,79
	q2	0,26	0,80
	q3	0,29	0,79
	q4	0,39	0,79
	q5	0,53	0,79
Bloco 2 - Modificação	q6	0,41	0,79
	q7	0,48	0,78
	q8	0,56	0,77
	q9	0,57	0,77
	q10	0,45	0,78
Bloco 3 - Ênfase	q11	0,37	0,79
	q12	0,27	0,80
	q13	0,46	0,78
	q14	0,38	0,79
	q15	0,56	0,77

Tabela 6 – Coeficiente alfa de Cronbach aplicado a cada questão na fase final

Fonte: Dados da pesquisa.

3.6 VARIÁVEIS DA PESQUISA

Com base na revisão literária e no problema de pesquisa foram utilizadas no *survey* variáveis candidatas a demonstrar a existência do *gap* de expectativas em relação à formação, modificação e ênfase de opinião do auditor independente. A Tabela 7 expõe o arranjo destas variáveis na pesquisa:

Variável	Tipo	Respondentes	Atributo	Descrição	Referências
Variáveis da Pesquisa	Quantitativa	Audidores e usuários das demonstrações	Nível de expectativa	Expectativa sobre a formação, modificação e ênfase de opinião do auditor independente por meio da escala <i>likert</i> .	NBC TA 700 (CFC, 2016a), 705 (CFC, 2016b), e 706 (CFC, 2016c)
	Qualitativa	Audidores	Gênero	Masculino e feminino	Mizael e Martins (2012); Silva et al. (2015)

			Tipo de empresa	Big four (Deloitte, EY, KPMG e PwC) ou outras empresas.	Watts e Zimmerman (1986); Damascena e Paulo (2013)
			Função	Sócio, diretor, gerente de auditoria, auditor sênior, auditor assistente ou trainee.	Perez Junior (2011)
		Usuários das demonstrações	Gênero	Masculino e feminino	Mizael e Martins (2012); Silva et al. (2015)
			Segmento de listagem	Bovepa mais, bovespa mais nível 2, novo mercado, nível 2, nível 1 ou básico.	BM&FBovespa (2016a)
			Cargo na companhia	Presidente, administrador, diretor, conselheiro de administração e conselheiro fiscal.	Lei nº 6.404/76 (art. 142, 146, 163, 177) e Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) nº 22, item 7.

Tabela 7 – Variáveis utilizadas no survey

Fonte: Elaborado pelo autor.

A variável (nível de expectativas) é mensurada pela média da escala *likert* distribuída nos 3 blocos do questionário, a partir da seção 2, relativos aos constructos de formação, modificação e ênfase de opinião do auditor independente. Tais constructos são relativos às normas NBC TA 700, 705 e 706. A Figura 10 demonstra, resumidamente, a nova estrutura de cada seção do constructo e a localização da escala de mensuração da variável:

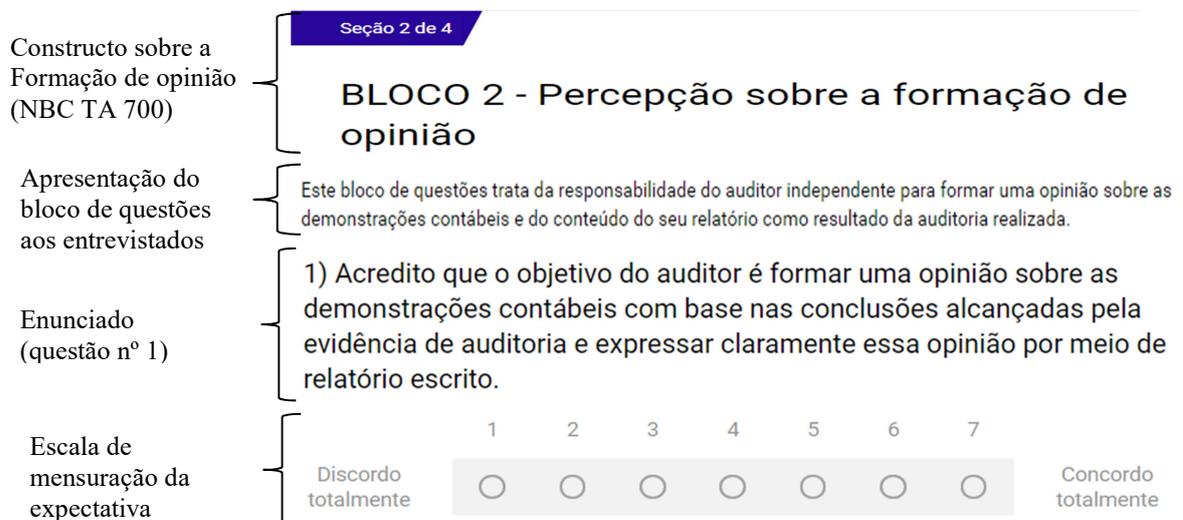


Figura 10 – Estrutura da seção do constructo e escala de mensuração do nível de expectativa

Fonte: Elaborado pelo autor.

As demais variáveis estão segregadas em categorias de qualificação por tipo de entrevistado e são mensuradas com base no perfil de cada um deles. Os referidos dados estão localizados na seção 1 do questionário. Essas variáveis foram propostas a partir dos estudos descritos a seguir e com a finalidade de conhecer o perfil dos respondentes e o nível de percepção sobre as normas investigadas.

Sobre a descrição de gênero, Silva et al. (2015) estudaram as diferenças de gênero na profissão contábil sob a abordagem *glass ceiling* (teto de vidro) e identificaram que as profissões de auditor contábil e de contador são exercidas, na maioria das vezes, por profissionais do gênero masculino. Mizael e Martins (2012), do mesmo modo, constataram um público masculino (71%) superior ao feminino (29%) em relação aos auditores independentes do município de Uberlândia. Assim, o presente trabalho também analisou o nível médio de percepção por gênero dos inquiridos.

Quanto ao tipo de empresa de auditoria, Watts e Zimmerman (1986) declaram que grandes empresas de auditoria fornecem serviços de maior qualidade. Essas empresas, segundo Damascena e Paulo (2013), são conhecidas como *big four*, representadas pelas companhias Deloitte, EY, KMPG e PwC, embora, as firmas de auditoria não *big four* detenham a maior fatia do mercado. Logo, a pesquisa abrangeu as filiais brasileiras das quatro maiores empresas de auditoria (*big four*) e demais firmas de auditoria com registro na CVM.

Para definição do cargo de auditor, utilizou-se como referência a classificação funcional sugerida por Perez Junior (2011), que mesmo reconhecendo pequenas variações nessa categorização em razão da estrutura organizacional das firmas de auditoria, destaca como principais as funções de sócio, diretor, gerente, sênior, assistente ou auxiliar e *trainee*.

No tocante aos usuários das demonstrações contábeis – aqui representados pelas companhias abertas associadas à ABRASCA, buscou-se diferenciar as empresas conforme o segmento de listagem definido pela BM&FBovespa em Bovepa Mais, Bovespa Mais Nível 2, Novo Mercado, Nível 2, Nível 1 e Básico. Todos os segmentos prezam por rígidas regras de governança corporativa, divulgam informações mais completas e asseguram direitos e garantias aos acionistas. No geral as companhias listadas no segmento ‘Novo Mercado’ são conduzidas ao mais elevado padrão de governança corporativa (BM&FBovespa, 2016a). Desse modo, a média de percepção do referido segmento também é analisada.

O perfil dos cargos dos usuários das demonstrações contábeis foi direcionado àqueles membros ou integrantes das companhias de capital aberto que apresentassem maior aproximação com o trabalho do auditor independente e com a utilização dos relatórios deste para avaliações e decisões diversas; sobretudo, que pudessem contribuir, substancialmente,

com uma perspectiva mais razoável sobre a formação, modificação e ênfase de opinião do auditor. A partir dessa decisão, baseada na literatura de que um maior conhecimento ou envolvimento com a prática de auditoria contribui para reduzir ou eliminar o *gap* de expectativas nessa área entre seus usuários (Monroe & Woodliff, 1994; Fadzly & Ahmad, 2004; Ali, Heang, Mohamad & Ojo, 2008; Brown & Jones, 2011; Menezes, 2012; Enes, 2013) e, ainda, apoiado na Lei das Sociedades por Ações nº 6.404 (1976) e no Pronunciamento Técnico nº 22 (CPC, 2009), delimitou-se os cargos de presidente, administrador, diretor, conselheiro de administração e conselheiro fiscal.

3.7 POPULAÇÃO E AMOSTRA

A população da pesquisa é definida como o conjunto de indivíduos que partilham de características comuns (Marconi & Lakatos, 2012). Nesse estudo, a população é constituída por auditores, como responsáveis pela emissão do relatório e opinião sobre as demonstrações contábeis (Attie, 2000), e por usuários da informação contábil, como interessadas na avaliação da situação e do progresso da entidade (Iudícibus, 2004).

A população de auditores foi inicialmente idealizada a partir do Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI), vinculado ao Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2016d), na época com mais de 3.000 inscritos. A tentativa de obter o banco de dados para o envio do questionário aos referidos auditores e/ou repassar o instrumento de pesquisa ao CFC e este encaminhar aos profissionais, foi realizada em dois momentos (19/09/16 e 12/01/17) através de contato via *e-mail* e com a juntada de requerimento, cópia da Ata da Banca de Qualificação e de comprovantes de vínculo com o Programa de Pós-Graduação da UEM. Nas duas ocasiões não houve retorno do CFC ao requerente; e mesmo após vários contatos por telefone aos Setores de Registro e de Desenvolvimento Profissional também não foi obtida nenhuma devolutiva da solicitação realizada. Deixando um vácuo de resposta à solicitação feita pelo pesquisador.

Nesse íterim, recorreu-se a outras Instituições reguladoras, certificadoras, representativas ou que possuíssem algum vínculo com os auditores independentes no Brasil. A primeira foi o IBRACON e a segunda a CVM. O IBRACON divulgava um cadastro de 125 empresas associadas (IBRACON, 2017); enquanto, a CVM disponibilizava um cadastro superior, de 408 auditores registrados; sendo 50 de pessoa física e 358 de pessoa jurídica

(CVM, 2017). Por conseguinte, optou-se pelo maior número de profissionais cadastrados; neste caso, elegeram-se as 358 empresas de auditoria registradas na CVM.

Em relação à população de usuários, estes foram selecionados a partir das Companhias de capital aberto inscritas na ABRASCA por abranger um grande número de empresas, de vários segmentos econômicos e com estrutura de capital diversificada. A referida Associação é membro efetivo do Comitê de Pronunciamentos Contábeis e destaca-se pela defesa conjunta das posições das companhias junto aos centros de decisão e opinião pública por intermédio da sua Comissão de Auditoria e Normas Contábeis (Abrasca, 2016), totalizando 238 companhias. O questionário foi direcionado para profissionais que apresentassem maior aproximação com o trabalho do auditor independente e com a utilização dos relatórios destes para avaliações e decisões diversas: Presidente, administrador, diretor, conselheiro de administração e conselheiro fiscal.

No geral, a população abrangida para o envio do questionário foi constituída de 596 participantes. A maior representatividade dessa amostra inicial foi constituída pelo público de auditores (60%), seguido do estrato de usuários (40%). A amostra da pesquisa classificou-se como amostragem não-probabilística, intencional, por conveniência ou julgamento (Triola, 2012) com seleção de indivíduos de fácil acesso e considerados importantes aos interesses do estudo.

3.8 PROCEDIMENTOS PARA COLETA DOS DADOS

Finalizada a etapa de pré-teste e readequado o questionário final com base nas sugestões dos envolvidos, no teste de confiabilidade e validação, alterou-se o total de questões do instrumento de *survey*, passando de 18 para 15 enunciados.

Para captar a percepção dos auditores e usuários das demonstrações contábeis sobre o conteúdo normativo para formação, modificação e ênfase de opinião do auditor independente em seu relatório, a coleta de dados seguiu o mesmo padrão aplicado na etapa de pré-teste; ou seja, cada respondente recebeu através do seu endereço eletrônico o questionário desenvolvido na plataforma *Google Drive Forms* com um prazo médio de retorno, por grupo de entrevistados, de 20 dias. No caso dos auditores independentes, o *e-mail* utilizado para o envio do questionário foi o mesmo divulgado no sítio da CVM para cada empresa cadastrada. Já para o público de usuários, utilizou-se o sítio da ABRASCA para obter o nome de cada companhia associada e, posteriormente, acessou-se a página da *internet* de cada uma para

obter, através do canal ‘Relacionamento com Investidor’, o *e-mail* para o envio do questionário.

A plataforma *Google* foi adotada nessa pesquisa por contemplar características importantes e de viabilidade ao desenvolvimento do estudo, como rapidez e segurança na transmissão do questionário, custo zero de operação e facilidade na obtenção e tabulação das respostas para fins de análise dos dados.

O período de coleta compreendeu a data de 01/02/17 a 24/02/17. Durante esse intervalo, e utilizando o mesmo *e-mail* dos entrevistados, houve um reforço do convite à participação na pesquisa para obter um maior retorno dos inquiridos. De tal modo, que após o envio do questionário, três diferentes mensagens foram encaminhadas aos participantes: (i) expressando a relevância do estudo para a área da auditoria no Brasil, (ii) conclamando a participação daqueles que ainda não haviam respondido o questionário e (iii) orientando sobre o prazo final para a coleta de dados. Essa administração do *survey* foi incentivada pelos apontamentos feitos por Hair Jr. et al. (2005) em relação às desvantagens presentes na aplicação do questionário, como o baixo retorno e a devolução tardia, podendo causar prejuízos ao cronograma do pesquisador.

Para mitigar esse efeito, e baseando-se nos ensinamentos de Martins e Theóphilo (2009), iniciou-se o questionário com a apresentação da pesquisa, a definição do objetivo e as finalidades do estudo. Acrescentou-se, ainda, um trecho de agradecimento aos participantes pela valiosa contribuição na pesquisa (Bandeira, 2003) e possibilidade de discussão sobre o tema no contexto nacional. De um modo geral, a apresentação e o convite feito aos participantes seguiu como referência textual o modelo do Termo de Consentimento Livre e Esclarecido (TCLE) proposto pelo Comitê Permanente de Ética em Pesquisa (COPEP) da Universidade Estadual de Maringá (UEM, 2017).

Em síntese, a operacionalização do *survey* ocorreu com base nas fases apresentadas na página seguinte (Figura 11).

Após o retorno dos questionários, as respostas foram tabuladas no *Google Drive Forms* e preparadas para aplicação no *software IBM SPSS 20.0* para realização dos testes estatísticos. A planilha com o banco de dados do *software SPSS* está disponível nos Apêndices G e H.

Para o tratamento dos dados, inicialmente foram descritas as informações dos participantes da pesquisa, como a frequência por categoria de investigado, o gênero, a função, o tipo de empresa e segmento de listagem. Essa sumarização de dados é considerada por Martins (2006) como parte da estatística descritiva, útil para construção de tabelas e gráficos.

Em seguida, as informações da pesquisa foram submetidas aos testes estatísticos no *software SPSS* – conforme descritos no capítulo quarto.

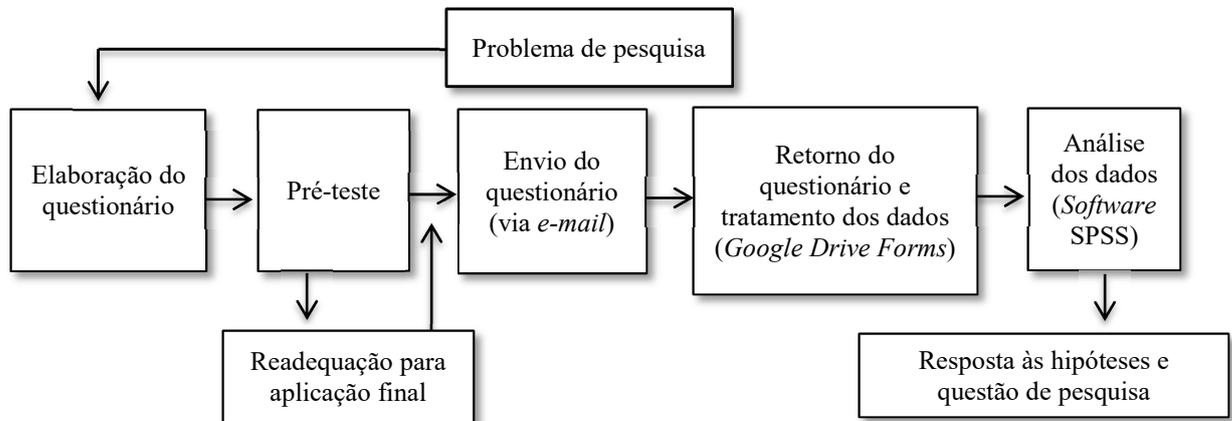


Figura 11 – Operacionalização do survey

Fonte: Elaborado pelo autor.

3.9 PROCEDIMENTOS PARA TRATAMENTO DOS DADOS

Com base nas 114 observações da pesquisa, sendo 71 de auditores e 43 de usuários, os dados do *survey* foram tabulados no *software SPSS* e posteriormente descritos, calculados e analisados no quarto capítulo.

Inicialmente, utilizou-se a estatística descritiva, vista como uma apresentação ou descrição dos dados numéricos e suas principais características observadas (Triola, 2012) para expor as variáveis da pesquisa e analisá-las, de modo preliminar, considerando a média de percepções dos entrevistados em cada constructo proposto.

Em seguida, investigou-se através da inferência estatística (teste de normalidade) se os dados da pesquisa apresentavam uma distribuição normal. Constatando uma distribuição assimétrica à esquerda, por meio da análise da mediana, assimetria, curtose e dos histogramas de auditores e usuários – comparando o nível de concentração dos dados com o diagrama de normalidade. Os números da pesquisa foram submetidos, igualmente, aos testes de *Kolmogorov-Smirnov* e *Shapiro-Wilk* para comparar os escores das amostras, graus de liberdade e confirmar a distribuição assimétrica.

Nessa condição de assimetria, o teste não paramétrico aplicado foi o *Mann-Whitney* (teste U) para testar as diferenças de escalas numéricas (percepção do conteúdo normativo para formação, modificação e ênfase de opinião) e participantes (auditores e usuários),

segundo Field (2009) esse teste é a versão não paramétrica equivalente ao teste paramétrico *t* (*Student*). A partir dos *outputs* de testes do *SPSS* os valores foram analisados e discutidos para rejeitar, ou não, a hipótese nula de igualdade entre as médias de expectativas dos auditores e usuários para as hipóteses H_1 (constructo formação), H_2 (constructo modificação) e H_3 (constructo ênfase de opinião).

4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS DA PESQUISA

O quarto capítulo analisa e discute os resultados da pesquisa obtidos por meio do *survey* e de outros procedimentos empíricos descritos no terceiro capítulo. Oportunamente, são apresentadas as estatísticas descritivas e de teste dos dados tabulados no *software SPSS*.

4.1 ESTATÍSTICA DESCRITIVA

Neste tópico são apresentados os perfis dos respondentes da pesquisa e algumas variáveis para fins de análise das percepções destes entrevistados sobre o conteúdo normativo proposto no estudo.

A amostra final da pesquisa foi composta pelo grupo de auditores (71) e usuários (43), conforme Quadro 9:

Entrevistado				
		Frequência	Porcentual	Porcentagem acumulativa
Válido	Auditor	71	62,3	62,3
	Usuário	43	37,7	100,0
	Total	114	100,0	

Quadro 9 – Perfil e amostra da pesquisa por grupo de entrevistados

Fonte: Dados da pesquisa

A taxa de retorno dos questionários correspondeu a 21% do público de auditores e 24% do grupo de usuários, findando um percentual geral de 22%, considerado satisfatório pela seleção ter ocorrido em nível nacional (Antonelli & Santos, 2009). Comparando essa taxa aos números de outras pesquisas, verifica-se, de fato, um resultado razoável. Porter et al. (2009), por exemplo, obtiveram um retorno de 18% (mais de 300 questionários enviados e 55 auditores participantes); Almeida e Colomina (2009) registraram 17% (51 auditores participantes) dos 300 questionários enviados a auditores; e Madsen (2013) compilou 9,1% (42 auditores participantes).

A amostra inicial foi composta de 358 auditores e 238 usuários (companhias de capital aberto). Desse total, conforme demonstrado a seguir, ocorreram 19 recusas direta em participar da pesquisa por partes dos auditores, e 60 por parte dos usuários; e 268 recusas indiretas (auditores) e 135 (usuários), perfazendo uma amostra final de 114 participantes –

semelhante à amostra utilizada por Iddrisu (2015) em sua Dissertação, total de 115 participantes. A Tabela 8 evidencia a distribuição dessas quantias:

Informações gerais	População da pesquisa				Total da amostra
	Audítores	%	Companhias	%	
1. Amostra inicial	358	60%	238	40%	596
2. Recusa do questionário	-19	24%	-60	76%	-79
2.1 Endereço não encontrado, bloqueio do servidor de destino e identificação da mensagem como spam.	-15	38%	-24	62%	-39
2.2 Regras de comunicação da empresa e não permissão para participar da pesquisa.	-4	22%	-14	78%	-18
2.3 Mensagem automática de ausência dos entrevistados (férias, licença, reuniões etc).	0	0%	-22	100%	-22
3. Amostra final corrigida	339	66%	178	34%	517
4. Amostra estatística (questionários recebidos)	71	62%	43	38%	114
5. Taxa de resposta (por tipo de população)	-	21%	-	24%	-

Tabela 8 – Amostra inicial e taxa de retorno dos questionários

Fonte: Elaborado pelo autor.

4.1.1 Percepção sobre as normas com base no gênero dos entrevistados

Nessa primeira análise, e abrangendo o conjunto das normas para formação, modificação e ênfase de opinião, observa-se que a média de percepção do gênero feminino foi superior em dois blocos avaliados: formação e ênfase. Demonstrando, com base no Quadro 10, uma maior proximidade em relação ao nível de concordância com as referidas normas:

Constructo - Formação de opinião						
Gênero		q1	q2	q3	q4	q5
Masculino	Média	6,55	6,71	6,55	6,64	6,71
	N	91	91	91	91	91
Feminino	Média	6,61	6,48	6,52	6,74	6,83
	N	23	23	23	23	23
Total	Média	6,56	6,67	6,54	6,66	6,74
	N	114	114	114	114	114

Constructo - Modificação de opinião						
Gênero		q6	q7	q8	q9	q10
Masculino	Média	5,96	5,42	5,96	6,02	6,15
	N	91	91	91	91	91
Feminino	Média	6,39	5,26	5,83	5,61	5,96
	N	23	23	23	23	23
Total	Média	6,04	5,39	5,93	5,94	6,11
	N	114	114	114	114	114
Constructo - Ênfase de opinião						
Gênero		q11	q12	q13	q14	q15
Masculino	Média	6,51	5,51	5,48	6,07	5,88
	N	91	91	91	91	91
Feminino	Média	6,83	6,17	5,78	6,00	6,30
	N	23	23	23	23	23
Total	Média	6,57	5,64	5,54	6,05	5,96
	N	114	114	114	114	114

Quadro 10 – Percepção das normas com base no gênero dos entrevistados

Fonte: Dados da pesquisa

No que diz respeito às diferenças de gênero, o presente estudo também confirmou um público de participantes semelhante ao encontrado por Mizael e Martins (2012) e Silva et al. (2015); no caso dos auditores, a maioria dos respondentes (85% do total) foi composta por profissionais do gênero masculino. Em relação aos usuários, a amostra também revelou que o gênero masculino teve maior participação (31 participantes), representando 72% do total de usuários. Esses números podem ser visualizados no Quadro 11:

Gênero		N	Soma	% da soma total
Masculino	Auditor	60	60	65,9%
	Usuário	31	31	34,1%
	Total	91	91	100,0%
Feminino	Auditor	11	22	47,8%
	Usuário	12	24	52,2%
	Total	23	46	100,0%

Quadro 11 – Perfil dos entrevistados por tipo de gênero

Fonte: Dados da pesquisa

4.1.2 Percepção sobre as normas com base no tipo de empresa de auditoria

De acordo com o retorno dos questionários confirmou-se que nenhum deles adveio das empresas de auditoria *big four*. Assim, os auditores que participaram da pesquisa eram de outras empresas de auditoria, o que prejudicou a análise proposta no estudo para comparar as médias entre auditores de empresas *big four* com outras empresas de auditoria, levando-se em consideração a probabilidade de obtenção de maior média dos auditores de empresas *big four* em virtude dos serviços de qualidade executados (Watts & Zimmerman, 1986).

4.1.3 Percepção sobre as normas com base na função desempenhada pelo auditor

Com base na classificação funcional do auditor, sugerida por Perez Junior (2011), a pesquisa obteve um retorno por meio dos questionários de diferentes profissionais envolvidos com a auditoria independente: Auditor assistente ou auxiliar, auditor sênior, diretor, gerente de auditoria e sócio. Nesse sentido, analisou-se a média das percepções de cada perfil e apurou-se o seguinte (Tabela 9):

Entrevistado - Auditor	N	Formação	Modificação	Ênfase
Auditor(a) assistente ou auxiliar	5	6,88	5,84	5,76
Auditor(a) sênior	3	6,73	6,53	5,93
Diretor(a)	5	6,80	5,84	5,80
Gerente de auditoria	10	6,28	5,34	5,12
Sócio(a)	48	6,76	6,36	6,07
Soma das médias	-	33,45	29,91	28,68
Total/média geral	71	6,69	5,98	5,74

Tabela 9 – Perfil dos entrevistados por função desempenhada na empresa de auditoria

Fonte: Dados da pesquisa

O bloco de constructo que mais se aproximou do limite permitido pelo somatório dos enunciados (35) foi o de formação de opinião, atingindo uma média de 33,45. Nesse grupo, as três primeiras funções de auditores que apresentaram as médias mais altas (próximas do nível ‘concordo totalmente’) foram os assistentes, diretores e sócios: 6,88; 6,80 e 6,76, respectivamente.

Na sequência, com médias globais bem próximas, apareceram os constructos de modificação (29,91) e ênfase de opinião (28,68). Em ambos, os auditores sêniores, sócios, diretores e assistentes apresentaram, igualmente, as médias mais elevadas.

Da quantidade de participantes, os dois perfis de maior abrangência na pesquisa foi o de sócio com 68% (48 participantes) e gerente de auditoria 14% (10 participantes).

4.1.4 Percepção sobre as normas com base no segmento de listagem das companhias de capital aberto

Nesta pesquisa, os usuários das demonstrações contábeis estão representados pelas companhias de capital aberto que responderam ao questionário. A diferenciação destas empresas deu-se pelo segmento de listagem da BM&FBovespa, onde todos os perfis de segmentos prezam por rígidas regras de governança corporativa, com destaque ao perfil do ‘Novo Mercado’ que é conduzido ao mais elevado padrão de governança.

De acordo com a tabela seguinte, identificou-se que o bloco de formação obteve a maior média dos respondentes (25,92), seguido pelo constructo de ênfase (24,53) e modificação de opinião (22,16).

Os usuários das companhias do Nível 1 aparecem entre os perfis de maior média de percepção nos três constructos investigados. Em conjunto, destacam-se também os segmentos do Novo Mercado (bloco de formação), Bovespa Mais (no bloco de modificação) e Básico (bloco de ênfase). A Tabela 10 apresenta as médias de todos os segmentos por tipo de constructo pesquisado:

Usuário - Tipo de empresa	N	Formação	Modificação	Ênfase
Bovespa mais	7	6,60	5,77	6,00
Nível 1	8	6,73	5,65	6,30
Novo mercado	19	6,71	5,18	5,83
Básico (Tradicional)	9	5,89	5,56	6,40
Soma das médias	-	25,92	22,16	24,53
Média geral	43	6,48	5,54	6,13

Tabela 10 – Média da percepção dos usuários por segmento de listagem

Fonte: Dados da pesquisa

4.1.5 Percepção sobre as normas com base nos cargos dos usuários

Os cargos dos usuários das companhias de capital aberto também foram inclusos na pesquisa como uma proposta de comparação das médias de percepção, considerando que estas funções apresentam maior aproximação com o trabalho do auditor independente e com a utilização dos relatórios deste para avaliações e decisões diversas; como consequência a perspectiva sobre as normas de auditoria torna-se mais razoável se comparada à opinião deste tipo de entrevistado com a de outro público.

A Tabela 11 evidencia que o constructo de maior média é o de formação de opinião (6,62), seguido de ênfase (6,10) e modificação (5,55):

Usuário - Cargo na empresa	N	Formação	Modificação	Ênfase
Administrador(a)	22	6,34	5,65	6,25
Conselheiro de Administração	1	6,80	5,80	6,20
Diretor(a)	20	6,71	5,20	5,86
Soma das médias	-	19,85	16,65	18,31
Total/média geral	43	6,62	5,55	6,10

Tabela 11 – Média da percepção dos usuários por tipo de cargo na empresa

Fonte: Dados da pesquisa

Destas médias apontadas, o cargo de conselheiro de administração apresentou a média mais elevada nos constructos de formação (6,80) e modificação (5,80); já no bloco de ênfase de opinião o cargo de administrador destacou-se com uma média superior (6,25).

4.2 ESTATÍSTICA DE TESTE DE HIPÓTESE

4.2.1 Teste de hipótese (H_1): Diferença entre as médias de expectativas dos auditores e usuários sobre as normas para formação de opinião

Para atender as premissas da pesquisa investigou-se, nesse primeiro momento, a distribuição normal dos dados da pesquisa em relação ao constructo formação de opinião das 114 observações, sendo 71 do grupo de auditores e 43 de usuários. O Quadro 12 mostra a análise estatística do *SPSS* referente ao público respondente *versus* as cinco questões do primeiro constructo citado, incluindo, a média de percepção, mediana, assimetria e curtose:

Constructo - Formação de opinião

Entrevistado		q1	q2	q3	q4	q5
Auditor	N Válido	71	71	71	71	71
	Ausente	0	0	0	0	0
	Média	6,72	6,83	6,49	6,62	6,85
	Mediana	7,00	7,00	7,00	7,00	7,00
	Assimetria	-3,285	-3,677	-3,020	-4,139	-2,940
	Erro de assimetria padrão	,285	,285	,285	,285	,285
	Kurtosis	12,204	15,488	10,351	23,037	8,422
	Erro de Kurtosis padrão	,563	,563	,563	,563	,563
Usuário	N Válido	43	43	43	43	43
	Ausente	0	0	0	0	0
	Média	6,30	6,40	6,63	6,72	6,56
	Mediana	7,00	7,00	7,00	7,00	7,00
	Assimetria	-1,952	-2,300	-1,030	-1,021	-1,742
	Erro de assimetria padrão	,361	,361	,361	,361	,361
	Kurtosis	4,764	6,480	,024	-1,006	3,261
	Erro de Kurtosis padrão	,709	,709	,709	,709	,709

Quadro 12 – Medidas descritivas do constructo formação de opinião

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base nas informações acima, e na análise cumulativa a seguir, concluiu-se que os dados investigados não apresentaram uma distribuição normal; mas uma distribuição assimétrica à esquerda negativa (Bussab & Morettin, 2010; Corrar et al., 2012; Triola, 2012):

- Identificou-se que a média (\bar{x}) das percepções dos auditores e usuários foi menor que o valor da mediana (Md);
- Em relação às medidas de assimetria, todos os coeficientes apresentaram-se inferiores ao número zero ($A_S < 0$), com maior realce ao grupo de auditores;
- Por último, a curtose (K) – que indica o grau de concentração ou achatamento das observações em uma distribuição – apresentou quase que integralmente (com exceção das questões 3 e 4, do público de usuários) uma medida acima de 3 ($K > 3$), indicando uma distribuição mais afunilada ou concentrada que a distribuição normal; para as q3 e q4, do grupo de usuários, a curtose ficou abaixo de 3 ($K < 3$), assinalando uma distribuição mais achatada que a distribuição normal.

A disposição da curva assimétrica à esquerda (negativa) pode ser visualizada pelos histogramas a seguir (Figura 12):

Distribuição (f) auditores

Distribuição (f) usuários

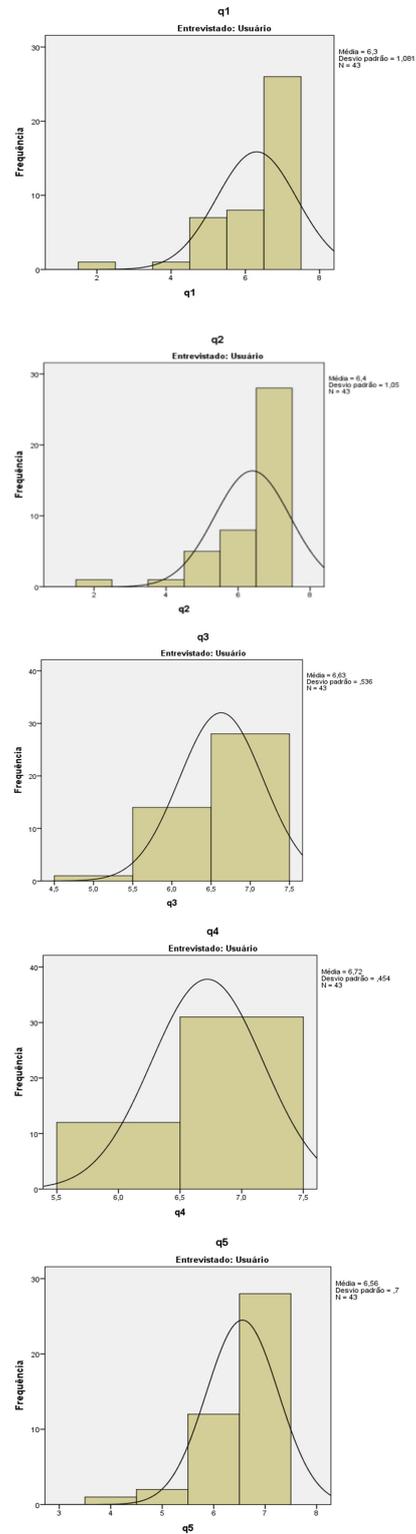
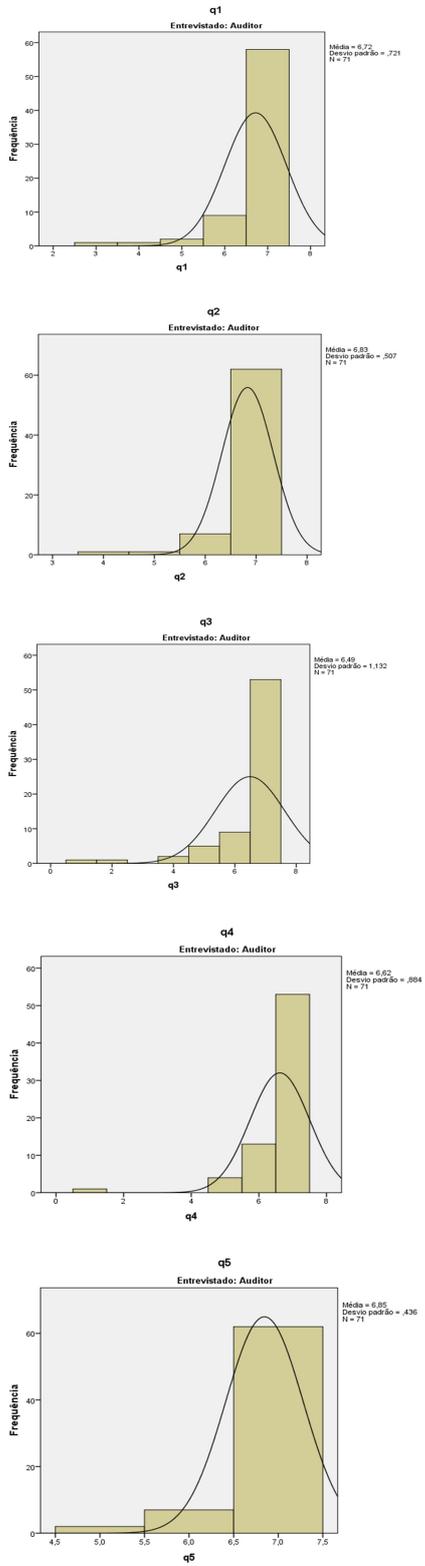


Figura 12 – Frequência dos entrevistados sobre o constructo formação de opinião
Fonte: Dados da pesquisa.

Após a análise de frequência dos histogramas, os dados foram submetidos aos testes de *Kolmogorov-Smirnov* e *Shapiro-Wilk*. Pois, conforme Field (2009), a análise feita pelo histograma pode ser considerada subjetiva, sendo necessário realizar um teste objetivo para decidir se uma distribuição é ou não normal. Assim, os testes de *Kolmogorov-Smirnov* e *Shapiro-Wilk* comparam os escores das amostras de auditores e usuários, graus de liberdade (*df*) de 71 e 43, respectivamente, a uma comparação normal de mesma média e variância das percepções encontradas. Com base no teste de normalidade aplicado, e demonstrado a seguir no Quadro 13, identificou-se um valor significativo ($sig < 0,05$), confirmando que a amostra difere-se de uma distribuição normal:

Entrevistado		Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
		Estatística	df	Sig.	Estatística	df	Sig.
Auditor	q1	,469	71	,000	,452	71	,000
	q2	,504	71	,000	,380	71	,000
	q3	,419	71	,000	,518	71	,000
	q4	,413	71	,000	,470	71	,000
	q5	,512	71	,000	,399	71	,000
Usuário	q1	,345	43	,000	,685	43	,000
	q2	,369	43	,000	,637	43	,000
	q3	,408	43	,000	,649	43	,000
	q4	,452	43	,000	,562	43	,000
	q5	,387	43	,000	,657	43	,000

a. Lilliefors Significance Correction

Quadro 13 – Teste de normalidade dos dados para o constructo formação de opinião

Fonte: Dados da pesquisa.

Neste caso, Triola (2012) ensina que quando os dados pesquisados não são distribuídos normalmente deve-se recorrer a procedimentos estatísticos especiais chamados de testes não paramétricos, também conhecidos como testes de distribuição livre por trabalharem com a categorização dos dados e atribuí-los postos ou posições. Assim sendo, o teste escolhido foi o de *Mann-Whitney* por testar as diferenças de escalas numéricas.

Quando se dispõe de uma amostra pequena, o teste *Mann-Whitney*, ou teste *U*, é indicado para comparar dois grupos não pareados e verificar se há evidências para acreditar que valores do grupo A são superiores aos valores do grupo B, e cujos requisitos para aplicação do teste *t* de *Student* não foram cumpridos (Vargas, 2012).

O Quadro 14 mostra a saída do *SPSS* para o teste de *Mann-Whitney* do constructo formação de opinião:

Classificações					
Entrevistado		N	Mean Rank	Sum of Ranks	
q1	Auditor	71	62,35	4426,50	
	Usuário	43	49,50	2128,50	
	Total	114			
q2	Auditor	71	62,49	4437,00	
	Usuário	43	49,26	2118,00	
	Total	114			
q3	Auditor	71	58,70	4167,50	
	Usuário	43	55,52	2387,50	
	Total	114			
q4	Auditor	71	57,63	4091,50	
	Usuário	43	57,29	2463,50	
	Total	114			
q5	Auditor	71	62,27	4421,00	
	Usuário	43	49,63	2134,00	
	Total	114			
Test Statistics ^a					
	q1	q2	q3	q4	q5
Mann-Whitney U	1182,500	1172,000	1441,500	1517,500	1188,000
Wilcoxon W	2128,500	2118,000	2387,500	2463,500	2134,000
Z	-2,605	-2,915	-,625	-,069	-2,789
Sig. Assint. (2 caudas)	,009	,004	,532	,945	,005
Sig exata (2 extremidades)	,009	,003	,538	,966	,006
Sig exata (1 extremidade)	,005	,002	,267	,473	,004
Probabilidade de ponto	,000	,000	,000	,010	,001

Quadro 14 – Teste não paramétrico para o constructo formação de opinião

Fonte: Dados da pesquisa.

Na primeira amostra de resultados, disposta no quadro ‘classificações’, o grupo de auditores e usuários foram ranqueados por observações, média dos postos (*mean rank*) e soma dos postos (*sum of ranks*) para que o teste *U* fosse executado. Essa categorização, segundo Field (2009), é feita do seguinte modo:

- Os dados (percepção dos auditores e usuários) são organizados em ordem crescente, colocando-se um rótulo em cada valor a fim de identificar a qual grupo esses dados pertence;
- Em seguida, partindo-se do menor valor observado, é atribuído a cada um dele, um posto começando pelo número 1 e aumentando até o final dos dados existentes (114 observações);

- c) Ao identificar-se a ocorrência dos mesmos valores (por exemplo, o valor 4 ocorre duas vezes – conforme demonstrado na figura a seguir) é preciso atribuir a eles o mesmo posto (posto real, 3,5) mediante o cálculo da média de cada posto relacionado ao escore repetido.

Apoiado nos dados da pesquisa demonstra-se a seguir, na Figura 13, como as médias do quadro ‘classificação’ foram encontradas, usando-se como referência o resultado apresentado na q1:

Observações	n_1	n_2	n_3	n_4	n_5	n_6	n_7	(...)	n_{110}	n_{111}	n_{112}	n_{113}	n_{114}	
Escore de percepção (escala 1 a 7) em ordem crescente	2	3	4	4	5	5	5	(...)	7	7	7	7	7	
Posto	1	2	3	4	5	6	7	(...)	110	111	112	113	114	Σ (posto)
Memória de cálculo (posto real)	$3 + 4 = 7; 7 / 2 = 3,5$													
Posto real	1	2	3,5	3,5	9	9	9	(...)	73	73	73	73	73	Σ (posto real)
Rótulo por grupo de entrevistados (Auditores e Usuários)	U	A	A	U	A	A	U	(...)	U	U	U	U	U	U_A
Rank grupo Auditores (A)	Sum of ranks (Σ posto real) = 4.426,50 .: Mean rank (Σ posto real/ 71) = 62,35													
Rank grupo Usuários (U)	Sum of ranks (Σ posto real) = 2.128,50 .: Mean rank (Σ posto real/ 43) = 49,50													

Figura 13 – Cálculo de rankings dos respondentes para aplicação do teste U
 Fonte: Adaptado de Field (2009, p. 477)

Ressalte-se que a metodologia acima computada para mensurar o *mean rank* e o *sum of ranks* dos escores de percepção dos entrevistados, aplica-se, igualmente, aos demais blocos de questões dos constructos modificação e ênfase de opinião.

Analisando, então, os resultados, apurou-se um *ranking* de médias da percepção dos auditores, em relação ao bloco de questões do constructo formação, superior aos escores medianos do grupo de usuários, constatando uma diferença de percepções entre os entrevistados para o conteúdo normativo de formação de opinião do auditor. No entanto, cabe destacar que as questões (q3 e q4) apresentaram proximidade entre os públicos, inferindo-se, a princípio, que não há diferença de expectativas no tocante à formação de opinião. Para a confirmação desta hipótese, aplicou-se o teste *U* conforme fórmula exposta a seguir (Figura 14):

$$U = n_1 n_2 + \frac{n_1(n_1 + 1)}{2} - R_1$$

Figura 14 – Fórmula do teste U

Fonte: Field (2009)

Onde:

U = Resultado do teste de *Mann-Whitney*.

n_1 = Tamanho do grupo de auditores (71).

n_2 = Tamanho do grupo de usuários (43).

R_1 = Soma dos postos para o grupo 1 (auditores).

Substituindo os valores da fórmula do teste U pelos dados da pesquisa, exemplifica-se, a seguir (Figura 15), como o resultado da q1 foi calculado pelo *SPSS*:

$$U = 71 \times 43 + \frac{71(71 + 1)}{2} - 4.426,50$$

$$U = 3.053 + 2.556 - 4.426,50$$

$$U = \mathbf{1.182,50}$$

Figura 15 – Aplicação da fórmula do teste U para a q1 do constructo formação de opinião

Fonte: Field (2009)

O procedimento da equação (teste U) para as questões (q2, q3, q4 e q5), do constructo formação de opinião, foi o mesmo conforme exemplificado acima.

Discutindo o resultado do teste U , do quadro ‘estatística de teste’, e partir da significância exata de 2 extremidades (Field, 2009), onde comparou-se as diferenças nas posições ordenadas dos escores de percepção dos grupos de auditores e usuários, constatou-se que a probabilidade (p-valor) do teste bilateral foi de 0,009; 0,003 e 0,006 para as q1, q2 e q5, respectivamente; levando-se a rejeitar a hipótese nula (H_{10}) de igualdade entre as médias de expectativas dos auditores e usuários, e concluindo que há diferença de expectativas entre dois públicos em relação a 60% do conteúdo normativo para formação de opinião.

Acerca das questões q3 e q4, já discutidas preliminarmente no *mean rank* dos entrevistados, com existência de proximidade entre as médias observadas, a significância

indicada pelo teste U foi de 0,538 e 0,966, respectivamente. Com esse resultado ($sig > 0,05$), a hipótese nula (H_{10}) não é rejeitada. Concluindo, portanto, que não existe diferença entre as médias de expectativas dos auditores e usuários em relação a 40% do conteúdo normativo para formação de opinião. Em suma, os testes para aceitação, ou não, da hipótese nula do constructo de formação ficou assim (Tabela 12):

Hipótese de pesquisa (H_1)	Sig. (p-valor)	Questões	Decisão
H_{10} : $\bar{X}_{\text{auditores}} = \bar{X}_{\text{usuários}}$	Sig < 0,05	q1, q2 e q5	Rejeita a hipótese nula. Há diferença entre as médias de expectativas dos auditores e usuários para o constructo formação de opinião.
H_{1A} : $\bar{X}_{\text{auditores}} \neq \bar{X}_{\text{usuários}}$	Sig > 0,05	q3 e q4	Não rejeita a hipótese nula. Não há diferença entre as médias de expectativas dos auditores e usuários para o constructo formação de opinião.

Tabela 12 – Conclusões da hipótese de pesquisa para o constructo formação

Fonte: Dados da pesquisa

Sendo a estatística *Mann-Whitney* a base para a decisão sobre a aceitação, ou não, da hipótese de pesquisa para as médias de auditores e usuários, Field (2009) ensina, ainda, que quanto mais baixo for o valor de U , maior será a evidência de diferença entre as populações investigadas. Nesse caso, o teste também evidenciou valores mais baixos para as q1, q2 e q5 (1.182,50; 1.172,00 e 1.188,00), respectivamente. Em contrapartida, os valores mais altos corresponderam às q3 e q4 (1.441,50 e 1.517,50), respectivamente.

O *SPSS* também fornece um *output* para rejeição ou não da hipótese nula comparando-se duas amostras independentes (escores da percepção dos auditores e usuários) por meio do teste de *Mann-Whitney*, com intervalo de confiança de 95%.

A saída do teste, apresentada na Figura 16, sustenta as decisões tomadas neste estudo para rejeitar a hipótese nula (H_{10}) para as q1, q2 e q5 e aceitá-la para as q3 e q4, ao nível de significância assintótica bilateral:

Resumo de Teste de Hipótese

	Hipótese nula	Teste	Sig.	Decisão
1	A distribuição de q1 é a mesma entre as categorias de Entrevistado.	Teste U de Mann-Whitney de amostras independentes	,009	Rejeitar a hipótese nula.
2	A distribuição de q2 é a mesma entre as categorias de Entrevistado.	Teste U de Mann-Whitney de amostras independentes	,004	Rejeitar a hipótese nula.
3	A distribuição de q3 é a mesma entre as categorias de Entrevistado.	Teste U de Mann-Whitney de amostras independentes	,532	Reter a hipótese nula.
4	A distribuição de q4 é a mesma entre as categorias de Entrevistado.	Teste U de Mann-Whitney de amostras independentes	,945	Reter a hipótese nula.
5	A distribuição de q5 é a mesma entre as categorias de Entrevistado.	Teste U de Mann-Whitney de amostras independentes	,005	Rejeitar a hipótese nula.

São exibidas significâncias assintóticas. O nível de significância é ,05.

Figura 16 – Testes de hipótese (U) para as questões do constructo formação

Fonte: Dados da pesquisa

Ao examinar a distribuição das frequências do bloco de questões relacionadas ao conteúdo normativo para formação de opinião do auditor independente, percebe-se que a média geral dos auditores foi superior à média apresentada pelos usuários (64,13 *versus* 46,55, respectivamente), conforme gráfico a seguir (Figura 17):

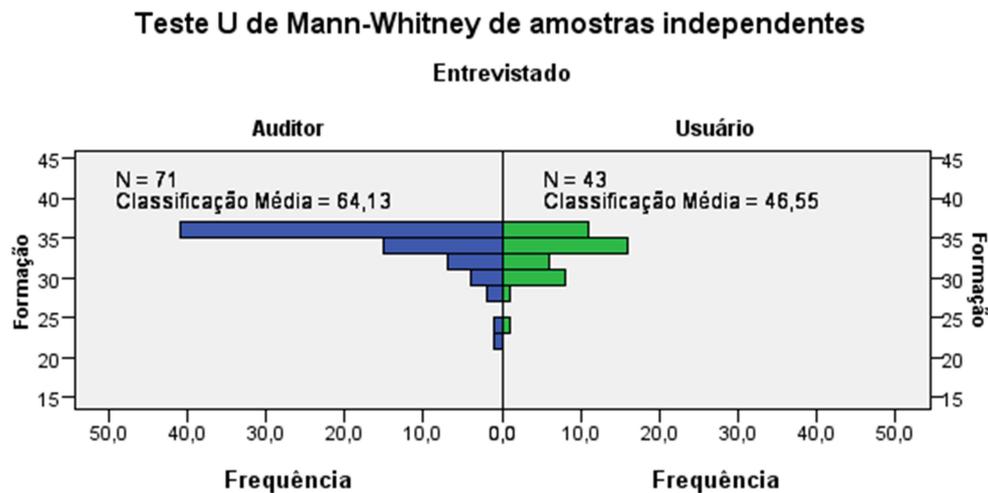


Figura 17 – Gráfico de frequência do teste de Mann-Whitney para o constructo formação
Fonte: Dados da pesquisa

Portanto, com base nos dados apresentados, testados e discutidos nesse tópico, e ainda, apoiado no resumo final do teste de hipótese do *software SPSS* – apresentado a seguir (Figura 18), rejeita-se a hipótese nula das questões relacionadas ao constructo formação de opinião.

Resumo de Teste de Hipótese				
	Hipótese nula	Teste	Sig.	Decisão
1	A distribuição de Formação é a mesma entre as categorias de Entrevistado.	Teste U de Mann-Whitney de amostras independentes	,004	Rejeitar a hipótese nula.

São exibidas significâncias assintóticas. O nível de significância é ,05.

Figura 18 – Resumo do teste de hipótese de Mann-Whitney para o constructo formação
Fonte: Dados da pesquisa

Dessa maneira, conclui-se que há diferença de expectativas entre as médias dos auditores e usuários em relação ao conteúdo normativo apresentado no constructo ‘formação de opinião’ do auditor.

4.2.2 Teste de hipótese (H₂): Diferença entre as médias de expectativas dos auditores e usuários sobre o conteúdo normativo para modificação de opinião

Semelhante ao processo efetuado para o teste de hipótese (H₁) verificou-se também a distribuição normal para o constructo modificação de opinião, com o mesmo número de observações: 71 de auditores, 43 de usuários e 114 no total.

O Quadro 15 mostra a análise estatística do SPSS da frequência do público entrevistado *versus* as cinco questões do segundo constructo, incluindo, a média de percepção, mediana, assimetria e curtose:

Entrevistado		q6	q7	q8	q9	q10
Auditor	N Válido	71	71	71	71	71
	Ausente	0	0	0	0	0
	Média	6,06	5,72	6,25	6,24	6,48
	Mediana	7,00	7,00	7,00	7,00	7,00
	Assimetria	-1,895	-1,305	-1,893	-1,674	-2,232
	Erro de assimetria padrão	,285	,285	,285	,285	,285
	Kurtosis	3,270	,736	3,254	2,364	5,568
Erro de Kurtosis padrão	,563	,563	,563	,563	,563	
Usuário	N Válido	43	43	43	43	43
	Ausente	0	0	0	0	0
	Média	6,02	4,84	5,40	5,44	5,51
	Mediana	6,00	5,00	5,00	6,00	6,00
	Assimetria	-1,818	-,590	,202	-1,204	-1,645
	Erro de assimetria padrão	,361	,361	,361	,361	,361
	Kurtosis	4,291	,971	-,139	2,049	2,866
Erro de Kurtosis padrão	,709	,709	,709	,709	,709	

Quadro 15 – Medidas descritivas do constructo modificação de opinião

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base nas informações do quadro acima, identificou-se que:

- A média (\bar{x}) das percepções dos auditores foi menor que o valor da mediana (Md) em todas as questões; enquanto, aos usuários, essa situação ocorreu em três questões (q7, q9 e q10). Outro fato que merece atenção refere-se a Md dos usuários neste bloco de questões, pois em comparação com os demais constructos da este foi o de menor valor;
- O coeficiente de assimetria, quase todos (com exceção do valor da q8 – usuários) apresentaram-se inferiores ao número zero ($A_S < 0$), com maior destaque ao grupo de auditores;
- A medida de curtose (K) revelou-se em sua maioria, um índice menor que 3 ($K < 3$) demonstrando uma distribuição mais achatada que a distribuição normal para as q7 e q9 (auditores) e q7, q8, q9 e q10 (usuários); e em menor proporção, entretanto, com uma medida acima de 3 ($K > 3$) indicando uma distribuição mais

afunilada ou concentrada que a distribuição normal para as q6, q8 e q10 (auditores) e q6 (usuários).

Destarte, a distribuição das observações para o conjunto de percepções em relação à modificação de opinião não apresenta uma distribuição normal. Indicando, portanto, uma distribuição assimétrica à esquerda.

A disposição da curva assimétrica à esquerda pode ser visualizada pelos histogramas na Figura 19:

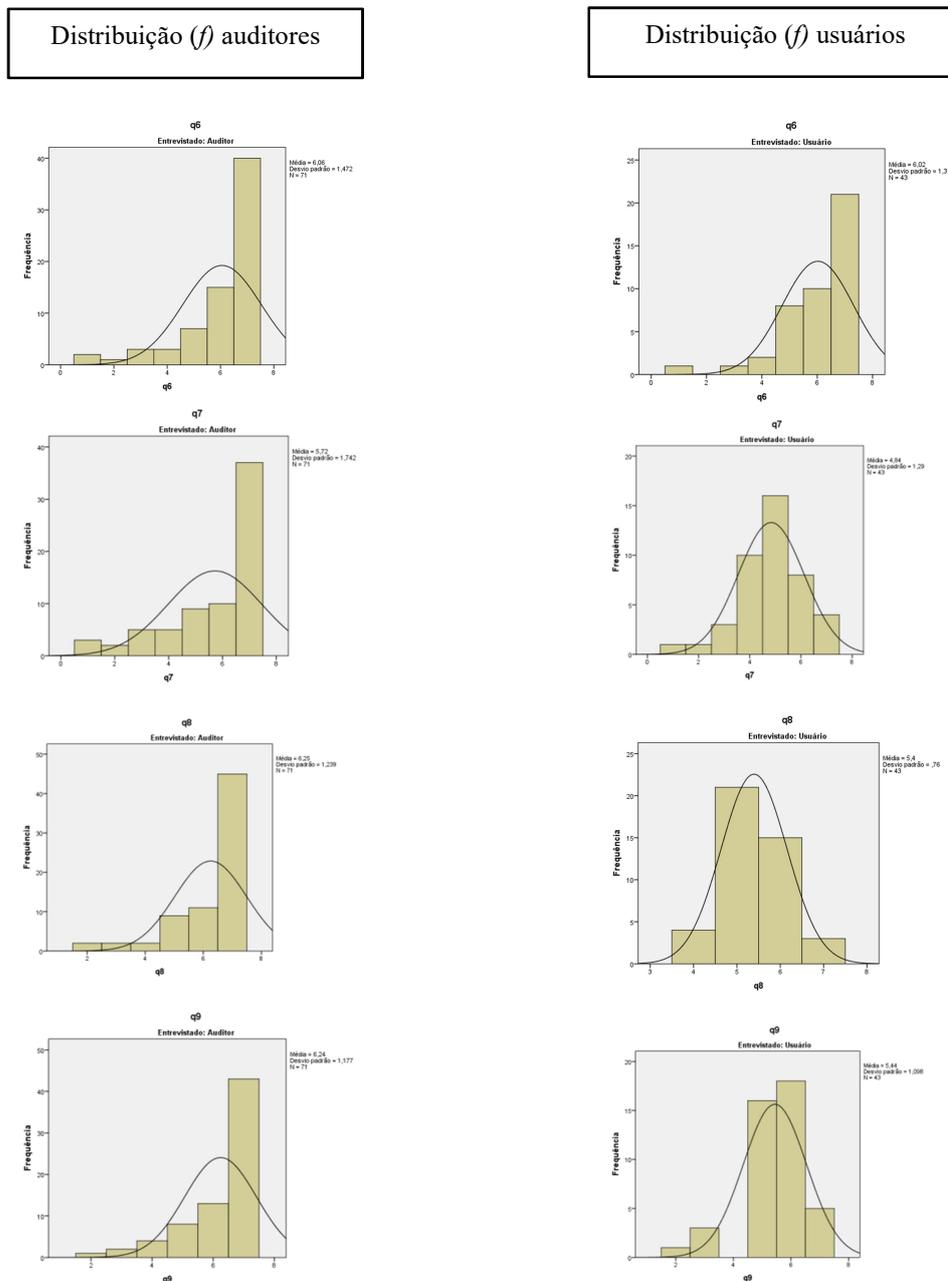




Figura 19 – Frequência dos entrevistados sobre o constructo modificação de opinião

Fonte: Dados da pesquisa.

Após a análise de frequência dos histogramas, os dados foram igualmente submetidos aos testes de *Kolmogorov-Smirnov* e *Shapiro-Wilk*, comparando-se os escores das amostras de auditores e usuários, graus de liberdade (*df*) de 71 e 43. Assim, o teste de normalidade aplicado, e demonstrado no Quadro 16, identificou um valor significativo ($sig < 0,05$), confirmando que a amostra difere-se de uma distribuição normal:

Tests of Normality

Entrevistado		Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
		Estadística	df	Sig.	Estadística	df	Sig.
Auditor	q6	,303	71	,000	,689	71	,000
	q7	,290	71	,000	,755	71	,000
	q8	,360	71	,000	,661	71	,000
	q9	,347	71	,000	,697	71	,000
	q10	,368	71	,000	,626	71	,000
Usuário	q6	,262	43	,000	,751	43	,000
	q7	,201	43	,000	,923	43	,007
	q8	,280	43	,000	,849	43	,000
	q9	,251	43	,000	,823	43	,000
	q10	,257	43	,000	,792	43	,000

a. Lilliefors Significance Correction

Quadro 16 – Teste de normalidade dos dados para o constructo modificação de opinião

Fonte: Dados da pesquisa.

Em seguida, os dados foram submetidos aos procedimentos estatísticos de testes não paramétricos. Tal qual utilizado na H_1 , o teste de *Mann-Whitney* também foi escolhido para testar diferenças de escalas numéricas do constructo modificação de opinião. O *output* do referido teste, disponibilizado pelo *SPSS*, encontra-se exposto no Quadro 17:

Classificações					
Entrevistado		N	Mean Rank	Sum of Ranks	
q6	Auditor	71	58,91	4182,50	
	Usuário	43	55,17	2372,50	
	Total	114			
q7	Auditor	71	66,23	4702,00	
	Usuário	43	43,09	1853,00	
	Total	114			
q8	Auditor	71	69,23	4915,50	
	Usuário	43	38,13	1639,50	
	Total	114			
q9	Auditor	71	67,49	4792,00	
	Usuário	43	41,00	1763,00	
	Total	114			
q10	Auditor	71	67,62	4801,00	
	Usuário	43	40,79	1754,00	
	Total	114			
Test Statistics ^a					
	q6	q7	q8	q9	q10
Mann-Whitney U	1426,500	907,000	693,500	817,000	808,000
Wilcoxon W	2372,500	1853,000	1639,500	1763,000	1754,000
Z	-,640	-3,743	-5,147	-4,382	-4,554
Sig. Assint. (2 caudas)	,522	,000	,000	,000	,000
Sig exata (2 extremidades)	,524	,000	,000	,000	,000
Sig exata (1 extremidade)	,262	,000	,000	,000	,000
Probabilidade de ponto	,001	,000	,000	,000	,000

Quadro 17 – Teste não paramétrico para o constructo modificação de opinião

Fonte: Dados da pesquisa.

Analisando os resultados, apurou-se um *ranking* das médias de percepção dos auditores superior aos escores do grupo de usuários, constatando uma diferença de percepções entre os respondentes para o conteúdo normativo de modificação de opinião. No entanto, cabe destacar que a q6 apresentou proximidade entre os públicos, inferindo-se, a princípio, que não há diferença de expectativas no tocante à modificação de opinião.

A partir das significâncias obtidas, quadro ‘estatística de teste’, rejeita-se a hipótese nula (H_{20}) de igualdade entre as médias de expectativas dos auditores e usuários das q7, q8, q9 e q10; visto que o p-valor foi abaixo de 0,05 para os quatro enunciados. Correspondendo, assim, que há diferença de expectativas entre os dois públicos em relação a 80% do conteúdo normativo para modificação de opinião.

A respeito da q6, com proximidade das médias de auditores e usuários, a significância exata (2 extremidades) indicada pelo teste *U* foi de 0,524. Com esse resultado ($sig > 0,05$), a hipótese nula (H_{20}) não é rejeitada. Concluindo, portanto, que não existe diferença entre as

médias de expectativas dos auditores e usuários em relação a 20% do conteúdo normativo para modificação de opinião. Em suma, os testes para aceitação, ou não, da hipótese nula do constructo de modificação ficou assim (Tabela 13):

Hipótese de pesquisa (H_2)	Sig. (p-valor)	Questões	Decisão
H_{20} : \bar{x} auditores = \bar{x} usuários	Sig < 0,05	q7, q8, q9 e q10	Rejeita a hipótese nula. Há diferença entre as médias de expectativas dos auditores e usuários para o constructo modificação de opinião.
H_{2A} : \bar{x} auditores \neq \bar{x} usuários	Sig > 0,05	q6	Não rejeita a hipótese nula. Não há diferença entre as médias de expectativas dos auditores e usuários para o constructo modificação de opinião.

Tabela 13 – Conclusões da hipótese de pesquisa para o constructo modificação

Fonte: Dados da pesquisa

Adicionalmente, identifica-se, pelo teste U , que as q7, q8, q9 e q10 apresentam valores mais baixos (907,00; 693,50; 817,00 e 808,00, respectivamente) comparando-se ao resultado da q6; o que reforça a evidência de diferença entre os grupos analisados.

O *SPSS* também fornece um *output* para aceitação ou não da hipótese nula, comparando-se as amostras de percepção por meio do teste de *Mann-Whitney*, com intervalo de confiança de 95%.

A saída do teste, apresentada na Figura 20, sustenta as decisões tomadas neste estudo para rejeitar a hipótese nula (H_{20}) para as q7, q8, q9 e q10, e aceitá-la para a q6, ao nível de significância assintótica bilateral:

Resumo de Teste de Hipótese

	Hipótese nula	Teste	Sig.	Decisão
1	A distribuição de q6 é a mesma entre as categorias de Entrevistado.	Teste U de Mann-Whitney de amostras independentes	,522	Reter a hipótese nula.
2	A distribuição de q7 é a mesma entre as categorias de Entrevistado.	Teste U de Mann-Whitney de amostras independentes	,000	Rejeitar a hipótese nula.
3	A distribuição de q8 é a mesma entre as categorias de Entrevistado.	Teste U de Mann-Whitney de amostras independentes	,000	Rejeitar a hipótese nula.
4	A distribuição de q9 é a mesma entre as categorias de Entrevistado.	Teste U de Mann-Whitney de amostras independentes	,000	Rejeitar a hipótese nula.
5	A distribuição de q10 é a mesma entre as categorias de Entrevistado.	Teste U de Mann-Whitney de amostras independentes	,000	Rejeitar a hipótese nula.

São exibidas significâncias assintóticas. O nível de significância é ,05.

Figura 20 – Testes de hipótese (U) para as questões do constructo modificação

Fonte: Dados da pesquisa

Ao examinar a distribuição das frequências do bloco de questões relacionadas ao conteúdo normativo para modificação de opinião do auditor independente, percebe-se que a média geral dos auditores foi superior à média apresentada pelos usuários (67,64 *versus* 40,76, respectivamente), e neste caso, a maior dentre os três constructos analisados. O gráfico a seguir (Figura 21) apresenta a classificação final dessas médias:

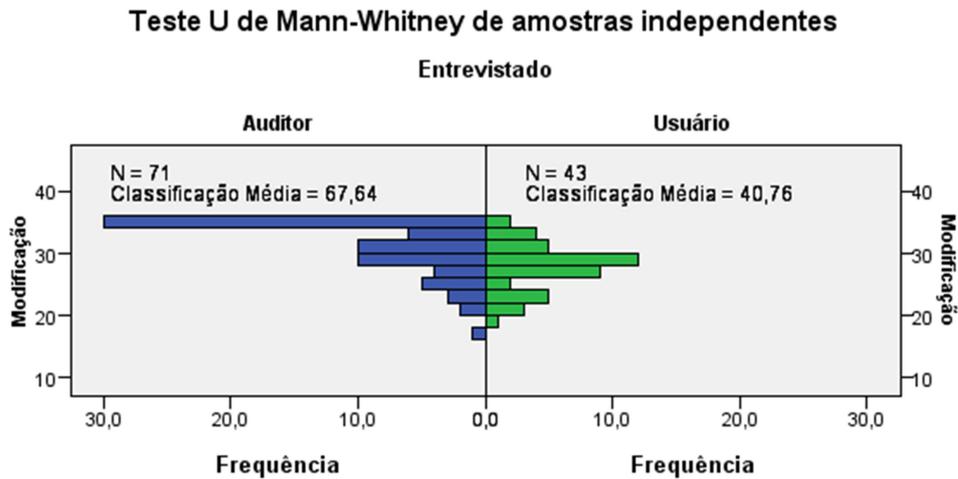


Figura 21 – Gráfico de frequência do teste de Mann-Whitney para o constructo modificação
 Fonte: Dados da pesquisa

Portanto, com base nos dados apresentados, testados e discutidos nesse tópico, e ainda, apoiado no resumo final do teste de hipótese do *software SPSS* – apresentado a seguir (Figura 22), rejeita-se a hipótese nula das questões relacionadas ao constructo modificação de opinião.

Resumo de Teste de Hipótese

	Hipótese nula	Teste	Sig.	Decisão
1	A distribuição de Modificação é a mesma entre as categorias de Entrevistado.	Teste U de Mann-Whitney de amostras independentes	,000	Rejeitar a hipótese nula.

São exibidas significâncias assintóticas. O nível de significância é ,05.

Figura 22 – Resumo do teste de hipótese de Mann-Whitney para o constructo modificação
 Fonte: Dados da pesquisa

Dessa maneira, conclui-se que há diferença de expectativas entre as médias dos auditores e usuários em relação ao conteúdo normativo apresentado no constructo ‘modificação de opinião’ do auditor.

4.2.3 Teste de hipótese (H₃): Diferença entre as médias de expectativas dos auditores e usuários sobre o conteúdo normativo para ênfase de opinião

Do mesmo modo que foram operacionalizados os testes das hipóteses (H₁) e (H₂), verificou-se de forma semelhante à distribuição dos dados para o constructo ênfase de opinião, com o mesmo número de observações: 71 de auditores, 43 de usuários e 114 no total.

O Quadro 18 mostra a análise estatística do SPSS da frequência do público entrevistado *versus* as cinco questões do terceiro constructo, incluindo, a média de percepção, mediana, assimetria e curtose:

Constructo - Ênfase de opinião

Entrevistado		q11	q12	q13	q14	q15
Auditor	N Válido	71	71	71	71	71
	Ausente	0	0	0	0	0
	Média	6,56	5,14	5,44	6,13	6,17
	Mediana	7,00	6,00	6,00	7,00	7,00
	Assimetria	-3,751	-,859	-1,302	-2,104	-2,116
	Erro de assimetria padrão	,285	,285	,285	,285	,285
	Kurtosis	19,759	-,419	1,341	4,906	4,479
	Erro de Kurtosis padrão	,563	,563	,563	,563	,563
Usuário	N Válido	43	43	43	43	43
	Ausente	0	0	0	0	0
	Média	6,58	6,47	5,72	5,93	5,63
	Mediana	7,00	6,00	6,00	6,00	6,00
	Assimetria	-2,077	-,307	-1,677	-1,037	-,927
	Erro de assimetria padrão	,361	,361	,361	,361	,361
	Kurtosis	3,911	-1,030	3,113	1,139	,369
	Erro de Kurtosis padrão	,709	,709	,709	,709	,709

Quadro 18 – Medidas descritivas do constructo ênfase de opinião

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base nas informações do quadro acima, identificou-se que:

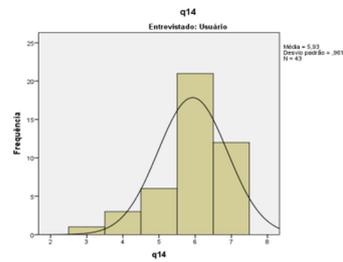
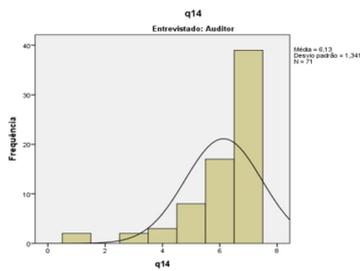
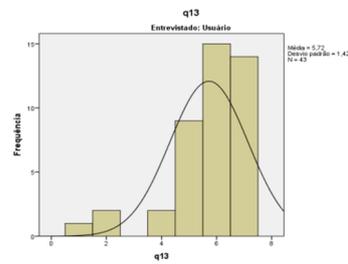
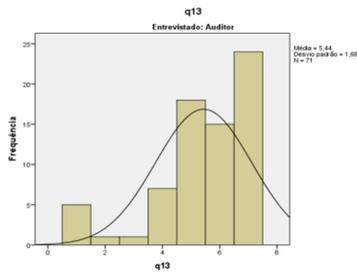
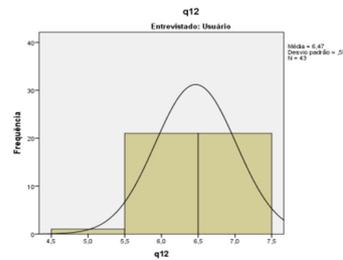
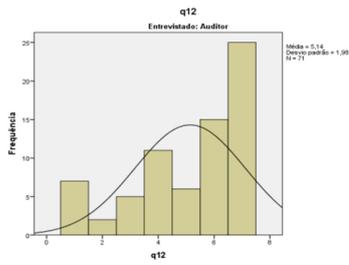
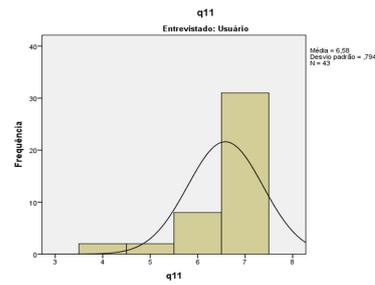
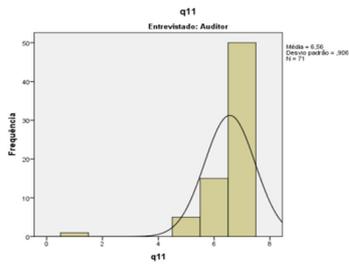
- A média (\bar{x}) das percepções dos auditores foi menor que o valor da mediana (Md) em todas as questões; enquanto, aos usuários, essa situação só não ocorreu em relação à q12;
- O coeficiente de assimetria apresentou-se inferior ao número zero ($A_S < 0$) em todas as questões, com maior destaque ao grupo de auditores;
- A medida de curtose (K) revelou-se em equilibrada, 5 questões apresentaram um índice menor que 3 ($K < 3$): q12, q13 (auditores) e q12, q14 e q15 (usuários) – demonstrando uma distribuição de dados mais achatada que a distribuição normal; e outras cinco, com um valor maior que 3 ($K > 3$): q11, q14 e q15 (auditores) e q11 e q13 (usuários) – indicando uma distribuição mais afunilada ou concentrada que a distribuição normal.

Destarte, a distribuição das observações para o conjunto de percepções em relação à ênfase de opinião não apresenta uma distribuição normal. No entanto, a distribuição de alguns escores mostrou-se mais achatada, ou seja, mais próximo da normalidade.

A disposição da curva assimétrica à esquerda pode ser visualizada pelos histogramas na Figura 23:

Distribuição (f) auditores

Distribuição (f) usuários



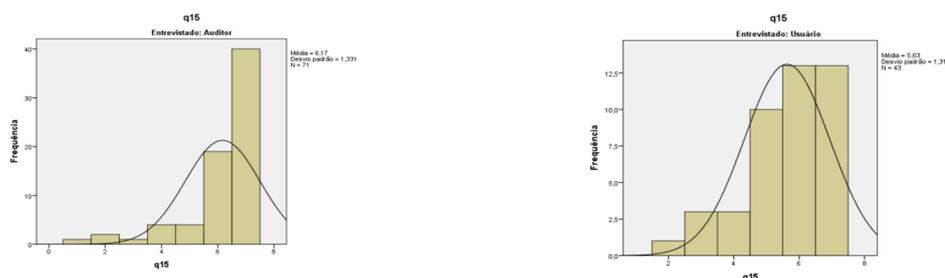


Figura 23 – Frequência dos entrevistados sobre o constructo ênfase de opinião

Fonte: Dados da pesquisa.

Após a análise de frequência dos histogramas, os dados foram igualmente submetidos aos testes de *Kolmogorov-Smirnov* e *Shapiro-Wilk*, comparando-se os escores das amostras de auditores e usuários, graus de liberdade (*df*) de 71 e 43. Assim, o teste de normalidade aplicado, e demonstrado no Quadro 19, identificou um valor significativo (*sig* < 0,05), confirmando que a amostra difere-se de uma distribuição normal:

Tests of Normality

Entrevistado		Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
		Estadística	df	Sig.	Estadística	df	Sig.
Auditor	q11	,389	71	,000	,518	71	,000
	q12	,231	71	,000	,834	71	,000
	q13	,200	71	,000	,813	71	,000
	q14	,292	71	,000	,687	71	,000
	q15	,297	71	,000	,666	71	,000
Usuário	q11	,422	43	,000	,588	43	,000
	q12	,323	43	,000	,702	43	,000
	q13	,252	43	,000	,784	43	,000
	q14	,296	43	,000	,830	43	,000
	q15	,216	43	,000	,865	43	,000

a. Lilliefors Significance Correction

Quadro 19 – Teste de normalidade dos dados para o constructo ênfase de opinião

Fonte: Dados da pesquisa.

Em seguida, os dados foram submetidos aos procedimentos estatísticos de testes não paramétricos. Assim como utilizado nas hipóteses H_1 e H_2 , o teste de *Mann-Whitney* também foi escolhido para testar diferenças de escalas numéricas do constructo ênfase de opinião. O *output* do referido teste, disponibilizado pelo *SPSS*, encontra-se no Quadro 20:

Classificações					
Entrevistado		N	Mean Rank	Sum of Ranks	
q11	Auditor	71	57,27	4066,00	
	Usuário	43	57,88	2489,00	
	Total	114			
q12	Auditor	71	49,92	3544,00	
	Usuário	43	70,02	3011,00	
	Total	114			
q13	Auditor	71	55,62	3949,00	
	Usuário	43	60,60	2606,00	
	Total	114			
q14	Auditor	71	62,14	4412,00	
	Usuário	43	49,84	2143,00	
	Total	114			
q15	Auditor	71	63,89	4536,00	
	Usuário	43	46,95	2019,00	
	Total	114			
Test Statistics ^a					
	q11	q12	q13	q14	q15
Mann-Whitney U	1510,000	988,000	1393,000	1197,000	1073,000
Wilcoxon W	4066,000	3544,000	3949,000	2143,000	2019,000
Z	-,121	-3,316	-,809	-2,064	-2,834
Sig. Assint. (2 caudas)	,903	,001	,419	,039	,005
Sig exata (2 extremidades)	,908	,001	,421	,039	,004
Sig exata (1 extremidade)	,463	,000	,211	,020	,002
Probabilidade de ponto	,005	,000	,001	,000	,000

Quadro 20 – Teste não paramétrico para o constructo ênfase de opinião

Fonte: Dados da pesquisa.

Analisando os resultados, apurou-se desta vez um *ranking* de média diferenciado dos demais constructos, onde pela primeira vez as médias de percepção dos usuários são maiores do que as identificadas para o grupo de auditores, como visto nas q11, q12 e q13. Quanto às demais questões, a média da q14 ficou próxima, e a média da q15 distanciou-se um pouco mais em relação às demais analisadas.

A partir das significâncias obtidas, quadro ‘estatística de teste’, rejeita-se a hipótese nula (H_{30}) de igualdade entre as médias de expectativas dos auditores e usuários das q12, q14 e q15; embora, a q14 tenha apresentado um p-valor próximo de 0,05. Correspondendo, assim, que há diferença de expectativas entre os dois públicos em relação a 60% do conteúdo normativo para ênfase de opinião.

A respeito das q11 e q13, com superioridade das médias dos usuários, a significância exata (2 extremidades) indicada pelo teste *U* foi de 0,908 e 0,421, respectivamente. Com esse resultado ($sig > 0,05$), a hipótese nula (H_{30}) não é rejeitada. Concluindo, portanto, que não

existe diferença entre as médias de expectativas dos auditores e usuários em relação a 40% do conteúdo normativo para ênfase de opinião. Em suma, os testes para aceitação, ou não, da hipótese nula do constructo de ênfase ficou assim (Tabela 14):

Hipótese de pesquisa (H_3)	Sig. (p-valor)	Questões	Decisão
H_{30} : $\bar{x}_{\text{auditores}} = \bar{x}_{\text{usuários}}$	Sig < 0,05	q12, q14 e q15	Rejeita a hipótese nula. Há diferença entre as médias de expectativas dos auditores e usuários para o constructo ênfase de opinião.
H_{3A} : $\bar{x}_{\text{auditores}} \neq \bar{x}_{\text{usuários}}$	Sig > 0,05	q11 e q13	Não rejeita a hipótese nula. Não há diferença entre as médias de expectativas dos auditores e usuários para o constructo ênfase de opinião.

Tabela 14 – Conclusões da hipótese de pesquisa para o constructo ênfase

Fonte: Dados da pesquisa

Adicionalmente, identifica-se, pelo teste U , que as q12, q14 e q15 apresentam valores mais baixos (988,00; 1.197,00 e 1.073,00, respectivamente) comparando-se ao resultado das q11 e 13; sustentando a evidência de diferença entre os grupos analisados.

O *SPSS* também fornece um *output* para aceitação ou não da hipótese nula, comparando-se as amostras de percepção por meio do teste de *Mann-Whitney*, com intervalo de confiança de 95%.

A saída do teste, apresentada na Figura 24, sustenta as decisões tomadas neste estudo para rejeitar a hipótese nula (H_{30}) para as q12, q14 e q15, e aceitá-la para as q11 e q13, ao nível de significância assintótica bilateral:

Resumo de Teste de Hipótese

	Hipótese nula	Teste	Sig.	Decisão
1	A distribuição de q11 é a mesma entre as categorias de Entrevistado.	Teste U de Mann-Whitney de amostras independentes	,903	Reter a hipótese nula.
2	A distribuição de q12 é a mesma entre as categorias de Entrevistado.	Teste U de Mann-Whitney de amostras independentes	,001	Rejeitar a hipótese nula.
3	A distribuição de q13 é a mesma entre as categorias de Entrevistado.	Teste U de Mann-Whitney de amostras independentes	,419	Reter a hipótese nula.
4	A distribuição de q14 é a mesma entre as categorias de Entrevistado.	Teste U de Mann-Whitney de amostras independentes	,039	Rejeitar a hipótese nula.
5	A distribuição de q15 é a mesma entre as categorias de Entrevistado.	Teste U de Mann-Whitney de amostras independentes	,005	Rejeitar a hipótese nula.

São exibidas significâncias assintóticas. O nível de significância é ,05.

Figura 24 – Testes de hipótese (U) para as questões do constructo ênfase

Fonte: Dados da pesquisa

Ao examinar a distribuição das frequências do bloco de questões relacionadas ao conteúdo normativo para ênfase de opinião do auditor independente, percebe-se que um revés entre as médias dos auditores e usuários comparadas até aqui. Desta vez, a média geral dos usuários foi superior à média apresentada pelos auditores (59,99 *versus* 55,99), respectivamente. O gráfico a seguir (Figura 25) apresenta a classificação final dessas médias:

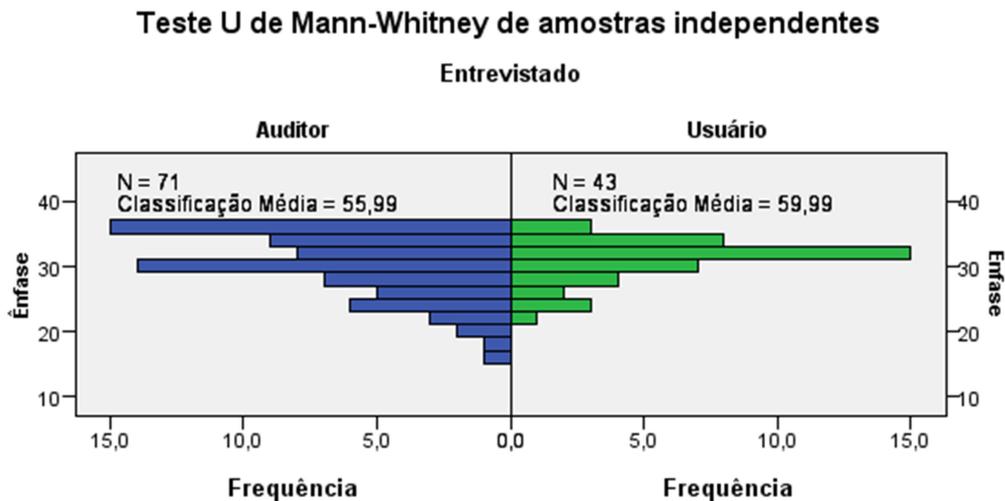


Figura 25 – Gráfico de frequência do teste de Mann-Whitney para o constructo ênfase
 Fonte: Dados da pesquisa

Nesta circunstância, e com base nos dados apresentados, testados e discutidos nesse tópico, e ainda, apoiado no resumo final do teste de hipótese do *software SPSS* – apresentado na Figura 26, não rejeita a hipótese nula das questões relacionadas ao constructo ênfase de opinião.

Resumo de Teste de Hipótese

	Hipótese nula	Teste	Sig.	Decisão
1	A distribuição de Ênfase é a mesma entre as categorias de Entrevistado.	Teste U de Mann-Whitney de amostras independentes	,530	Retar a hipótese nula.

São exibidas significâncias assintóticas. O nível de significância é ,05.

Figura 26 – Resumo do teste de hipótese de Mann-Whitney para o constructo ênfase
 Fonte: Dados da pesquisa

Atribui-se essa alteração à média da q12, que embora tenha sido rejeitada individualmente, apresentou um valor maior em relação à média dos auditores; contribuindo, desta forma, para a ampliação das frequências ao conjunto analisado. Some-se, ainda, que a q14 apresentou um p-valor próximo de 0,05 e na análise estruturada, associando-se essa média aos demais enunciados, contribuiu, igualmente, para ampliar a média final.

Dessa maneira, conclui-se que não há diferença de expectativas entre as médias dos auditores e usuários em relação ao conteúdo normativo apresentado no constructo 'ênfase de opinião' do auditor.

Para encerrar a discussão dos resultados da pesquisa utilizaram-se os gráficos de *boxplots* (Figura 27) para visualizar a distribuição dos dados dos respondentes por tipo de constructo, conforme segue:

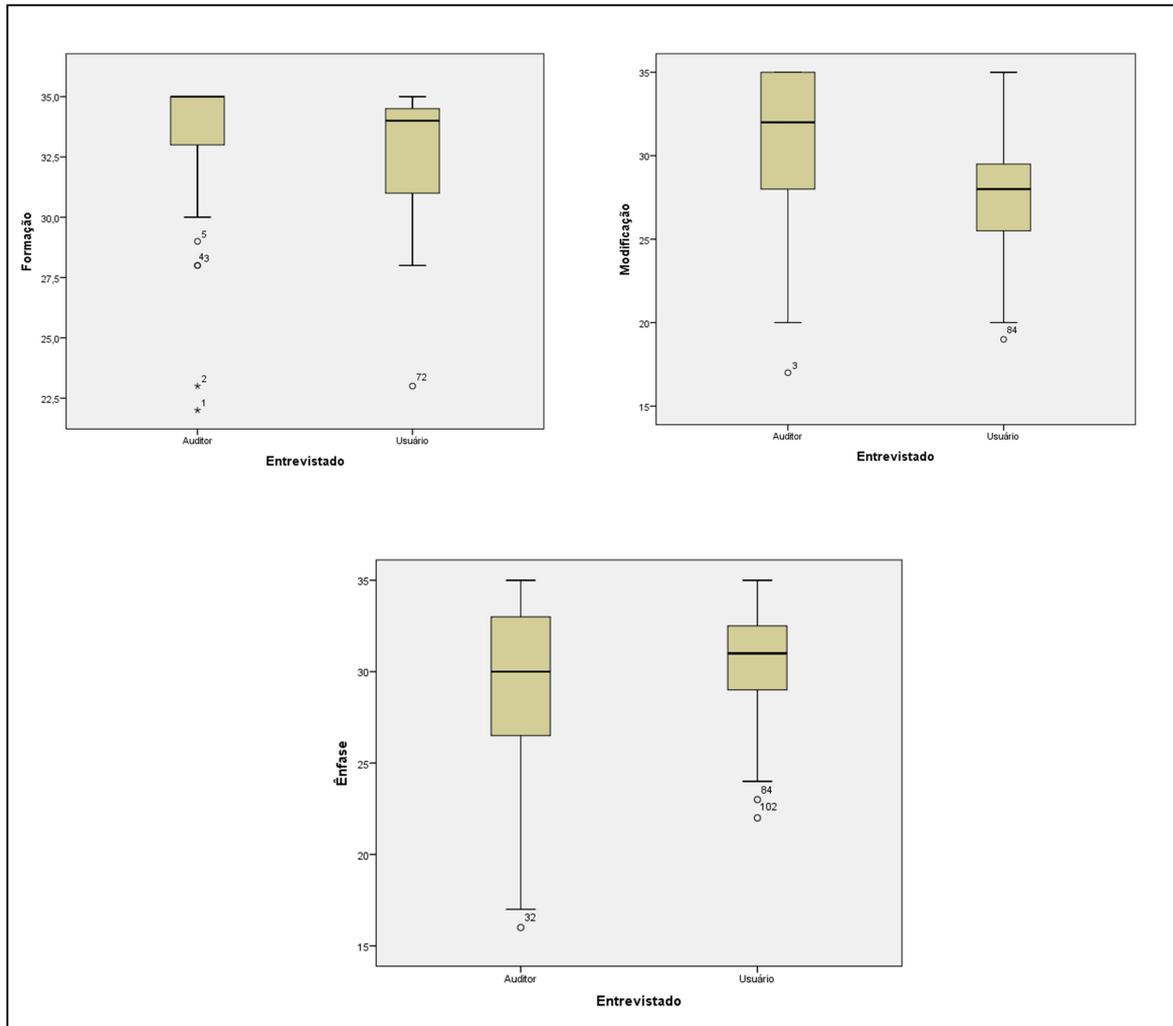


Figura 27 – Boxplot com a distribuição das observações por tipo de constructo

Fonte: Dados da pesquisa

Baseado no ordenamento dos dados de cada constructo, especificamente nos totais de cada bloco de questões, admitindo-se um resultado de, no máximo, 35 (5 questões x número 7 da escala *likert*) para cada enunciado, evidencia-se:

- Uma maior concentração da percepção dos auditores, próximo da escala total admitida para cada questão, para o constructo formação de opinião. Ao comparar esse mesmo bloco do conteúdo normativo com o público de usuários, percebe-se que este último desloca-se, em termos de percepção, para níveis mais baixos; distanciando-se, assim, as expectativas dos auditores. No caso dos auditores, a mediana de percepção foi de 35,00, com amplitude intervalar mínima de 22,00 e

máxima de 35,00, apresentando casos de *outlier's* com posições extremas abaixo do limite inferior e primeiro quartil; Em relação, aos usuários, a mediana apresentou-se próxima à posição dos auditores, de 34,00; do mesmo modo, também houve *outlier* de percepção.

- b) No gráfico de modificação de opinião, a concentração das notas dos auditores diluiu-se mais se comparado ao nível de percepção do constructo formação de opinião, com mediana de 32,00. Em relação aos usuários, o bloco de avaliações fica mais concentrado, no entanto, mais distante da percepção dos auditores e do limite máximo admitido para cada enunciado (35,00). A mediana dos usuários foi de 28,00, inferior ao produto encontrado para os auditores respondentes. Ambos os entrevistados apresentaram *outlier* abaixo do nível mínimo.
- c) Para a ênfase de opinião, o nível de percepção dos auditores é reduzido e deslocou-se igualmente ao patamar de agrupamento das expectativas dos usuários, permitindo, entre os dois grupos, uma proximidade das médias de percepção sobre o conteúdo normativo avaliado. Nesse aspecto, e comparando-se aos constructos anteriores, a mediana dos usuários (31,00) supera a mediana dos auditores (30,00). Ressalte-se, ainda, que a variação intervalar dos usuários foi menor do que a apresentada pelos auditores, e em ambos os casos ocorreu *outlier*, com percepções dos respondentes abaixo do limite mínimo esperado para o primeiro quartil.

No tópico seguinte discute-se o *gap* de expectativas em auditoria a partir de outras variáveis propostas no estudo a fim de complementar a explicação da lacuna encontrada entre auditores e usuários sobre o conteúdo normativo para formação, modificação e ênfase de opinião.

4.3 DISCUSSÃO E CONSIDERAÇÕES SOBRE OS ACHADOS

Baseando-se nos testes *Kolmogorov-Smirnov* e *Shapiro-Wilk*, confirmou-se pela significância e escores da amostra, que os dados da pesquisa não apresentaram uma distribuição normal. Assim, realizou-se o teste não paramétrico *Mann Whitney* (Teste *U*) para os três constructos para testar a diferença entre a variável de expectativas (mensurada pela escala *likert*) e o perfil dos respondentes para concluir sobre as hipóteses de pesquisa apresentadas no terceiro capítulo e discutidas a seguir.

4.3.1 Considerações sobre a hipótese formação de opinião

A primeira hipótese presumia a diferença entre as médias de expectativas dos auditores e usuários sobre as normas para ‘formação de opinião’. Com base nos resultados e discussão no quarto capítulo, concluiu-se que no constructo ‘formação’ HOUVE diferença de expectativas entre as médias dos referidos entrevistados. Embora, tenha-se constatado, estatisticamente, nesse mesmo bloco de perguntas, que algumas questões (q3 e q4) não apresentaram diferenças de expectativas.

Analisando com mais reserva o bloco de questões do primeiro constructo, especialmente sobre as questões (q3 e q4), que não apresentaram diferença de expectativas, identificou-se que a **média de percepção dos usuários** ficou **próxima da média dos auditores** em relação à crença de que o auditor obtém segurança razoável para indicar que as demonstrações estão livres de distorção (q3), que há uma declaração indicando que a auditoria é conduzida em conformidade com as normas e que o auditor exerce o trabalho com responsabilidade e independência (q4). Justificando, portanto, a inexistência da diferença de percepção entre dois públicos.

Acredita-se que tal resultado esteja relacionado com os costumes dos entrevistados quanto ao vocabulário e aos padrões técnicos já utilizados como requisitos para emissão da opinião do auditor independente. Utilizando as normas gerais como exemplo, e conforme descritas no referencial teórico no quadro 3, as mesmas já previam, desde a década de 90, declarações sobre a preparação das demonstrações contábeis e a responsabilidade técnica do auditor quanto à emissão de uma opinião sobre a conformidade daquelas com as normas contábeis e de auditoria praticadas no Brasil. Por esse ângulo, julga-se que o uso e o costume das normas para emissão do parecer de auditoria tenha legitimado um conhecimento mais amplo a respeito da opinião do auditor sobre a conformidade das demonstrações contábeis, responsabilidade e independência do seu trabalho.

Todavia, no julgamento das questões sobre a formação de opinião expressa de forma clara (q1), a seção no relatório de identificação da opinião do auditor (q2) e o exercício de um julgamento profissional e cético durante toda a auditoria (q5), a **percepção dos usuários** ficou **abaixo da média dos auditores**, caracterizando maior percepção por parte dos auditores. Fundamento, assim, o efeito do teste estatístico de diferença de expectativa entre os dois públicos. Dessa maneira, o constructo ‘formação de opinião’ apresentou 60% das questões (q1, q2 e q5) com diferenças de expectativas entre auditores e usuários.

4.3.2 Considerações sobre a hipótese modificação de opinião

A segunda hipótese deduzia a diferença entre as médias de expectativas dos auditores e usuários sobre o conteúdo normativo para ‘modificação de opinião’. Com base nos resultados e discussão no quarto capítulo, concluiu-se que no constructo ‘modificação’ HOUVE diferença de expectativas entre as médias dos referidos entrevistados. Do total das questões testadas no constructo modificação, apenas uma (q6), não apresentou evidência suficiente para rejeitar a hipótese nula, caracterizando, portanto, que a mesma não apresentou diferença de expectativas entre auditores e usuários.

Debruçando-se sobre o bloco de questões do segundo constructo, especialmente sobre a questão nº 6, que não apresentou diferença de expectativas, identificou-se que a **média de percepção dos usuários** ficou **próxima da média dos auditores** em relação à crença de que a opinião do auditor é modificada quando se conclui que as demonstrações contábeis apresentam distorções relevantes. Justificando, portanto, a inexistência da diferença de percepção entre ambos.

Ponderando todos os enunciados desse constructo, nota-se que somente a questão 6 não carrega em seu excerto conceitos técnicos proeminentes e que diferenciam uma opinião modificada quanto à ressalva, abstenção ou opinião adversa. Desta forma, presume-se que os jargões técnicos presentes no relatório do auditor, particularmente quanto à modificação de opinião, contribuem para um distanciamento entre o entendimento do auditor e a expectativa do usuário, o que justifica uma necessidade de avaliação constante das normas de auditoria no Brasil, por parte dos órgãos e entidades de classe – a exemplo do que ocorreu com o NRA – para clarificar os assuntos pertinentes às demonstrações contábeis e ampliar o poder informativo, de compreensão e utilização do relatório do auditor pelos diversos usuários da informação contábil.

Corroborando com tal afirmação, é possível identificar no quadro 15, que as médias dos auditores foram superiores à dos usuários em todas as questões. Demonstrando, assim, menor concordância dos usuários quanto aos enunciados formulados no questionário para esse bloco de percepção.

Dessa maneira, na apreciação das questões sobre a opinião modificada (q7), opinião com ressalva (q8), opinião adversa (q9) e abstenção de opinião (q10), a **percepção dos usuários** apresentou-se **menor que a média dos auditores**. A propósito, esse foi o constructo que apresentou a maior diferença de expectativas, tanto em quantidade de questões (total de 4), quanto em percentual entre as pontuações médias dos dois grupos de entrevistados (14%,

aproximadamente) – ver quadro 15. Embasando, desta forma, a conclusão do teste estatístico sobre a existência do *gap* de expectativas no constructo ‘modificação de opinião’, com uma abrangência de 80% das questões analisadas (q7, q8, q9 e q10) entre os dois públicos.

4.3.3 Considerações sobre a hipótese ênfase de opinião

A terceira hipótese ponderava a diferença entre as médias de expectativas dos auditores e usuários sobre as normas para ‘ênfase de opinião’. Com base nos resultados e discussão no quarto capítulo, concluiu-se que no constructo ‘ênfase’ NÃO houve diferença de expectativas entre as médias dos referidos entrevistados. Embora, tenha-se constatado, estatisticamente, nesse mesmo bloco de perguntas, que algumas questões (q12, q14 e q15) apresentaram diferença de expectativas.

De posse dos dados do terceiro constructo, e com base no quadro 18, as questões (q12, q14 e q15) que apresentaram diferenças de expectativas, tiveram médias díspares. Em um momento a percepção dos usuários superou a dos auditores, e em outro, a dos auditores ultrapassou que a dos usuários – o que justifica o resultado do teste estatístico para estes enunciados.

Analiticamente, comprova-se que na questão nº 12 (crença de que o parágrafo de ênfase é utilizado para manifestar uma opinião considerada relevante pelo auditor), a **média de percepção dos usuários foi superior à média dos auditores**. Já as demais questões, onde os entrevistados foram indagados sobre a opinião de ênfase em parágrafo separado (q14) e a possibilidade do auditor chamar a atenção dos usuários para outros assuntos (q15), a **média de percepção dos auditores foi maior que a média dos usuários**.

Mesmo diante desse resultado, cabe ressaltar que a q14 apresentou uma proximidade entre as médias dos dois públicos, o que contribuiu para que o constructo de ‘ênfase’ mantivesse a hipótese de não haver diferença entre as médias. Igualmente apoiadas na hipótese nula, juntam-se a esse contexto as questões sobre os assuntos relevantes e fundamentais (q11) e a utilização do parágrafo de outros assuntos para abordar informações não divulgadas nas demonstrações contábeis (q13). Justificando, portanto, a inexistência da diferença de percepção entre dois públicos no constructo ‘ênfase de opinião’.

5 CONCLUSÕES

Neste capítulo estão apresentadas as considerações finais e como os objetivos da pesquisa foram alcançados. Oportunamente, o capítulo faz também sugestões para futuros estudos nessa temática.

A partir do objetivo estabelecido, que foi verificar a existência do *gap* de expectativas entre auditores independentes e usuários das demonstrações contábeis em relação ao conteúdo normativo para formação, modificação e ênfase de opinião do auditor independente, a pesquisa, caracterizada como *survey*, coletou as opiniões dos entrevistados por meio do questionário, tabulou os resultados e fez uma análise por meio de testes estatísticos para responder se existia *expectation gap* no Brasil em relação ao conteúdo normativo para formação, modificação ou ênfase de opinião. Os pontos das normas analisados limitaram-se aos tópicos: objetivos, definições e requisitos.

Com a pretensão de identificar o *gap* em uma população com maior conhecimento sobre a prática de auditoria, e obter uma perspectiva mais razoável sobre o constructo investigado, optou-se por inquirir auditores independentes e usuários das demonstrações contábeis, estes últimos representados pelos cargos de presidente, administrador, diretor e conselheiros das companhias de capital aberto. A amostra final contou com 114 participantes, sendo 71 auditores e 43 usuários.

Para identificar as diferentes percepções entre auditores e usuários indagou-se sobre:

a) Formação de opinião: evidências alcançadas pelo auditor para expressar de forma clara sua opinião; seção que identifique a opinião do auditor; obtenção de segurança para indicar que as demonstrações estejam livres de distorção; declaração de que o trabalho de auditoria foi conduzido com responsabilidade, independência e à luz das normas; e por último que o trabalho foi exercido com ceticismo profissional.

b) Modificação de opinião: percepção sobre a opinião modificada; a abrangência do termo em relação à opinião com ressalva, adversa e com abstenção; emissão da opinião com ressalva; emissão da opinião adversa e quando ocorre a abstenção de opinião.

c) Ênfase de opinião: entendimento sobre a apresentação de assuntos relevantes no relatório do auditor; propósito do parágrafo de ênfase; finalidade do parágrafo de outros assuntos; inclusão da opinião de ênfase e possibilidade do auditor chamar atenção para outros assuntos.

Feito o levantamento, e com base nos testes estatísticos para os constructos de formação, modificação e ênfase de opinião apresentados no quarto capítulo, onde foi

constatada a existência do *gap* de expectativas entre auditores e usuários em relação aos conteúdos normativos para ‘formação’ e ‘modificação’ de opinião, faz-se as considerações finais e sugestões para futuros estudos.

Nesse sentido, o *gap* identificado entre os respondentes desta pesquisa reforçam os achados de Best, Buckby e Tan (2001); Lin e Chen (2004); Albuquerque (2009), Gold et al. (2009), Adeyemi e Olowookere (2011), Dana (2011), Menezes (2012), Gold et al. (2012) e Cordos e Fülöp (2015), os quais também encontraram evidências do *gap* de expectativas entre auditores e usuários.

Essas descobertas, embora tenham revelado diferenças de percepções entre auditores e usuários, o entendimento sobre o conteúdo avaliado para ‘formação de opinião’ não está inteiramente em desacordo com as normas – como manifestado nos resultados de Gold et al. (2009), Gold et al. (2012) e Cordos e Fülöp (2015); uma vez que houve uma compreensão similar entre os entrevistados para as questões 3 e 4 do referido bloco de expectativas. Analisando por outra perspectiva, identifica-se também que a média geral dos dois grupos para o constructo ‘formação’ fica próxima (6,70 auditores e 6,52 usuários), com uma variação de apenas 2,69% entre os níveis apontados.

Diferentemente, o constructo ‘modificação’ apontou uma discordância superior a 11,51% entre a média geral dos entrevistados (6,15 auditores e 5,44 usuários); e em cada enunciado, esse intervalo de entendimento elevou-se ainda mais, alcançando um patamar de 13% a 15% entre os entrevistados para as questões 7, 8, 9 e 10. Considerando que esse constructo ocupou-se de termos como opinião com ressalva, opinião adversa e com abstenção de opinião, isso pode ter provocado uma incompreensão aos usuários sobre o que é real (norma) e o que é esperado (expectativa de desempenho) do auditor ao modificar sua opinião.

É possível que essa disparidade ocorra por falta de conhecimento das normas, da evolução das responsabilidades do auditor ou pelo resultado incerto da auditoria (Shaikh & Talha, 2003), admitindo em certo momento uma opinião com ressalva, e em outro, uma opinião sem ressalva, adversa ou com abstenção. Analogamente, Almeida (2012) explica que muitas vezes os usuários se convencem da realização de uma auditoria pelo formato da opinião do auditor no relatório. Exemplificando, o autor esclarece que se há um relatório sem ressalva, ou seja, sem ‘modificação de opinião’ o usuário pode interpretar que o auditor desenvolveu o seu trabalho no sentido de detectar erros e fraudes. Ou seja, pelo tipo de opinião emitida no relatório (com ou sem modificação) é possível que o usuário crie uma expectativa de responsabilidade do auditor diferente daquela prevista nas normas.

Nesse sentido, acredita-se que, além da falta de conhecimento das normas por partes dos usuários, os questionamentos sobre a modificação de opinião pode ter causado hesitação entre o que eles esperam do auditor e o que de fato este deve executar conforme os preceitos normativos. E mesmo inquirindo uma população com maior conhecimento sobre a prática de auditoria – acreditando-se, sobretudo, que houve uma perspectiva razoável, dada à média de avaliação encontrada – a escolha desse público não foi suficiente para minimizar o *gap*. Fato semelhante ao apurado por Albuquerque (2009), onde refutou a hipótese de que um maior nível de envolvimento com as práticas de auditoria minimizaria as diferenças de expectativas.

Diante da comprovação da existência do *gap* de expectativas nos constructos ‘formação’ e ‘modificação’, considerado como razoável (CICA, 1988), utiliza-se das recomendações de Mahadevaswamy e Salehi (2008), Brown e Jones (2011), Dana (2011) e Okafor e Otor (2013) para sugerir a educação e o treinamento profissional como recursos de instrução e contenção do *gap* existente. Afinal de contas, são aos usuários e interessados nas demonstrações contábeis que os relatórios de auditoria são direcionados (Vasileiadis, 2016). Logo, quanto maior for a compreensão dos usuários, melhor será a comunicação entre estes e os auditores.

Em relação ao constructo ‘ênfase de opinião’ não houve diferença de expectativas entre auditores e usuários. Muito embora, tenha ocorrido a rejeição da hipótese nula de 3 enunciados (q12, q14 e q15), validando a diferença de expectativa. Essa mescla de resultados também foi encontrada na pesquisa Mahadevaswamy e Salehi (2008) ao comparar as responsabilidades do auditor na Índia e Irã. Identificou-se o *gap* de expectativas em ambos os países, mas não houve muitas diferenças entre as opiniões dos auditores e investidores. Contrariamente, ao que ocorreu no constructo ‘ênfase de opinião’, pois além de ocorrer diferenças entre as médias dos auditores e usuários, neste bloco de questões as médias dos auditores apresentarem-se menor em comparação com a dos usuários, inclusive na média geral. Foi o único bloco de questões que denotou esse resultado. Para Almeida (2012) essa situação ocorre devido à autorregulação da profissão, onde constantemente há emissão de normas, algumas pouco claras, outras confusas, ocasionando, assim, uma falta de compreensão da própria classe.

Diante desses resultados, acredita-se que esta dissertação contribuiu com a releitura do tema e ampliação do assunto, aplicando uma visão prática sobre o estudo do *gap* em relação à percepção dos auditores e usuários quanto à formação, modificação e ênfase de opinião do auditor, e indicando a existência parcial do *gap* por meio da designação dos enunciados que contribuíram para estimular tal lacuna. Espera-se, sobretudo, que este estudo também

contribua com a difusão teórica do *expectation gap* por meio dos achados dessa pesquisa que foi baseada na descrição e aplicação de *survey*.

De outro modo, a pesquisa apresenta algumas limitações: amostra de auditores e usuários; estudos relacionados ao tema, em especial, sobre normas parciais que integram o novo NRA; recursos metodológicos para envio do questionário; e por fim, os excertos do conteúdo normativo para formação, modificação e ênfase de opinião. Sendo assim, recomenda-se que estudos futuros utilizem outras normas para identificar o *gap* de expectativas, ampliem o número de variáveis e comparem a percepção de auditores de empresas *big four* com outras empresas de auditoria. Sugere-se, ainda, estudo longitudinal ou experimental, com estudantes, profissionais iniciantes e experientes a fim de validar se o nível de conhecimento acadêmico e/ou profissional contribui para a redução, ou não, do *gap* de expectativas no Brasil.

REFERÊNCIAS

- Abrasca. (2016). Associação brasileira das companhias abertas. *Relação das Associadas*. Recuperado em 21 agosto, 2016, de <http://www.abrasca.org.br/Associadas/Relacao-Associadas>.
- Adams, C. A.; & Evans, R. (2004). Accountability, completeness, credibility and the audit expectations gap. *Journal of corporate citizenship*, 14, pp. 97-115.
- Adeyemi, S. B.; & Olowookere, J. K. (2011). Stakeholders' perception of audit performance gap in Nigeria. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 1 (1), pp. 152-172.
- Agyei, A.; Kusi Aye, E.; & Owusu-Yeboah, E. (2013). An assessment of audit expectation gap in Ghana. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 3 (4), pp. 112-118.
- Albuquerque, K. S. L. S. (2009). Auditoria e sociedade: análise das diferenças de expectativas dos usuários da contabilidade em relação ao papel do auditor. *Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal da Bahia, Salvador, BA, Brasil*.
- Albuquerque, K. S. L. S.; Dias Filho, J. M.; & Bruni, A. L. (2010). Auditoria e sociedade: um estudo empírico no Brasil sobre as expectantion gap. *IV Congresso ANPCONT – Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. 06 a 08 de junho, Natal, RN, Brasil*.
- Ali, A. M.; Heang, L. T.; Mohamad, R.; & Ojo, M. (2008). Internship and audit expectation gap among undergraduate students in universiti utara Malaysia. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 6 (1), pp. 55-74.
- Aljaaidi, K. S. Y. (2009). Reviewing the audit expectation gap literature from 1974 to 2007. *IPBJ*, 1 (1), pp. 41-75.
- Almeida, B. J. M. (2004). Auditoria e sociedade: o diálogo necessário. *Revista Contabilidade & Finanças*, 34, pp. 80-96.
- Almeida, B. J. M. (2012). A contabilidade e auditoria na sociedade atual: uma análise sistêmica. *Pensar Contábil*, 14 (54), pp. 27-37.
- Almeida, K. K. N. (2006). Uma análise crítica dos pareceres dos auditores independentes sobre demonstrações contábeis de empresas brasileiras. *Dissertação apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN, João Pessoa, PB, Brasil*.
- Almeida, B. J. M.; & Colomina; C. I. M. (2009). Evidencia de las diferencias de expectativas en auditoria en mercados bursátiles de reducida dimensión: el caso portugués. *Revista Universo Contábil*, 5 (1), pp. 100-114.

- Almeida, B. J. M.; & Silva, A. G. (2013). Integração das teorias explicativas da auditoria no modelo de accountability de laughlin: Análise teórica e empírica. *Revista Contabilidade & Gestão, 14*, pp. 44-101.
- Almer, E. D.; & Brody, R. G. (2002). An empirical investigation of context-dependent communications between auditors and bankers. *Managerial Auditing Journal, 17* (8), pp. 478-486.
- Amorin, E. N. C. (2012). Auditoria independente: determinantes da carência de profissionais no mercado brasileiro. *Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil.*
- Andrade, J. X. (2004). Compreensibilidade de livros-texto de contabilidade - um estudo empírico com a utilização da técnica cloze. *Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, SP, Brasil.*
- Antonelli, S. C.; & Santos, A. B. (2009). Uso da estatística para garantia da qualidade: um survey com indústrias de alimentos baseado nos seis sigma. *Anais do IX SIMPOI FGV – Simpósio da Administração de Produção, Logística e Operações Internacionais. 26 a 28 de agosto de 2009, FGV:EAESP, São Paulo, SP, Brasil.* Recuperado em 15 fevereiro, 2017, de http://www.simpoi.fgv.br/arquivo/2009/artigos/E2009_T00077_PCN03746.pdf.
- Araújo, I. P. S.; Arruda, D. G.; & Barretto, P. H. T. (2008). Auditoria contábil: enfoque teórico, normativo e prático. São Paulo: Saraiva.
- Arruda, M. P.; Sousa, R. A. M.; Pena, T. J. S.; Paulo, I. I. S. L. M.; & Paulo, E. (2012). Repercussão do anúncio dos pareceres de auditoria no preço das ações das companhias abertas brasileiras. *REFAE – Revista da Faculdade de Administração e Economia, 4* (1), pp. 230-250.
- Attie, W. (2000). Auditoria: conceitos e aplicações. 3. ed. São Paulo: Atlas.
- Audit Quality Forum (AQF). (2007). Fundamentals – Auditor Reporting (Report of the Working Group on Auditor Reporting). London: Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW).
- Bazrafshan, S. (2016). Exploring expectation gap among independent auditors' points of view and university students about importance of fraud risk componentes. *Iranian Journal of Management Studies, 9* (2), pp. 305-331.
- Best, P.; Buckby, S.; & Tan, C. (2001). Evidence of the audit expectation gap in Singapore. *Auditing Journal, 16* (3), pp. 134-144.
- Beuren, I. M. (2004). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- BM&FBovespa. (2016). Cadastro das corretoras. Recuperado em 21 agosto, 2016, de http://www.bmfbovespa.com.br/pt_br/servicos/participantes/busca-de-corretoras/.

- BM&FBovespa. (2016a). Segmentos de listagem: novo mercado. Recuperado em 08 outubro, 2016, de http://www.bmfbovespa.com.br/pt_br/listagem/acoes/segmentos-de-listagem/novo-mercado/#.
- Bandeira, M. (2003). Texto 11: como elaborar um questionário, disciplina de método de pesquisa quantitativa. *Laboratório de Psicologia Ambiental Universidade de Brasília – Série Planejamento de Pesquisa nas Ciências Sociais, 01*, pp. 1-16.
- Best, P. J.; Buckby, S.; & Tan, C. (2001). Evidence of the audit expectation gap in Singapore. *Managerial Auditing Journal, 16* (3), pp. 134-144.
- Borges, E. F. (2008). Processo de formação da opinião do auditor: uma abordagem a partir da suficiência e propriedade da prova. *REPEC – Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, 2* (2), pp. 1-17.
- Boynton, W. C.; Johnson, R. N.; & Kell, W. G. (2002). Auditoria. São Paulo: Atlas.
- Brown, D. L.; & Jones, K. T. (2011). Graduate education and the audit expectations gap in the post-sox era. *Journal of Higher Education Theory and Practice, 11* (3), pp. 67-79.
- Bruni, A. L. (2010). Estatística aplicada à gestão empresarial. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- Bussab, W. O.; & Morettin, P. A. (2010). Estatística básica. 6. ed. São Paulo: Atlas.
- Camargo, R. V. W., Dutra, M. H., Pepinelli, R. C. C., & Alberton, L. (2011). Parecer dos auditores independentes: uma análise da produção científica nacional desenvolvida entre os anos de 1987 e 2010. *Advances in Scientific and Applied Accounting, 4* (2), pp. 162-183.
- Carranço, T. (2016). Companhia aberta teme exposição maior com novo parecer do auditor. *Jornal Valor Econômico, 10 de junho de 2016*. Recuperado em 20 fevereiro, 2016, de <http://www.valor.com.br/empresas/4595843/companhia-aberta-teme-exposicao-maior-com-novo-parecer-do-auditor>.
- Cervo, A. L. (1983). Metodologia científica: para uso dos estudantes universitários. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill.
- CFC. (2016). Conselho federal de contabilidade. Normas do novo relatório do auditor independente são publicadas pelo CFC. Recuperado em 08 agosto, 2016, de <http://cfc.org.br/noticias/normas-do-novo-relatorio-do-auditor-independente-sao-publicadas-pelo-cfc/>.
- CFC. (2016a). Conselho federal de contabilidade. NBC TA 700 – formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. *NBC TA – de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica*. Recuperado em 20 agosto, 2016, de http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA700.

- CFC. (2016b). Conselho federal de contabilidade. NBC TA 705 – modificações na opinião do auditor independente. *NBC TA – de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica*. Recuperado em 20 agosto, 2016, de http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA705.
- CFC. (2016c). Conselho federal de contabilidade. NBC TA 706 – parágrafos de ênfase e parágrafos de outros assuntos no relatório do auditor independente. *NBC TA – de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica*. Recuperado em 20 agosto, 2016, de http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2016/NBCTA706.
- CFC. (2016d). Conselho federal de contabilidade. Cadastro nacional dos auditores independentes. *Consultar ao CNAI*. Recuperado em 21 agosto, 2016, de <http://www1.cfc.org.br/sisweb/siscnai/menu.aspx>.
- CFC. (2016e). Conselho federal de contabilidade . NBC TA 200 - objetivos gerais do auditor independente. Recuperado em 22 agosto, 2016, de http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001203.
- CFC. (2016f). Conselho federal de contabilidade. Resolução 321/72 aprova as normas e os procedimentos de auditoria. Recuperado em 23 agosto, 2016, de http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=1972/000321.
- CFC. (2016g). Conselho federal de contabilidade. CNAI. Recuperado em 14 outubro, 2016, de <http://cfc.org.br/registro/cnai/>.
- CFC. (2016h). Conselho federal de contabilidade. Normas brasileiras de contabilidade. Recuperado em 14 outubro, 2016, de http://www.portalcfc.org.br/coordenadorias/camara_tecnica/normas_brasileiras_de_contabilidade/.
- Chaer, G.; Diniz, R. R. P.; & Ribeiro, E. A. (2011). A técnica do questionário na pesquisa educacional. *Evidência, Araxá*, 7 (7), pp. 251-266.
- Chagas, A. T. R. (2000). O questionário na pesquisa científica. *FECAP – Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado*, 1, (1). Recuperado em 23 agosto, 2016, de http://www.fecap.br/adm_online/art11/anival.htm.
- CICA. (1988). The canadian institute of chartered accountants. Report the commission to study the public's expectation of audits. Recuperado em 12 outubro, 2016, de <http://wamacdonald.com/wp-content/uploads/2014/07/Macdonald-Commission-Report-June-1988.pdf>.
- Comitê de Pronunciamentos Contábeis [CPC] (2009). *Pronunciamento técnico CPC 22: Informações por segmento*. Recuperado em 22 fevereiro, 2017, de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>.
- Consenza, J. P.; & Grateron, I. R. G. (2003). A auditoria da contabilidade criativa. *Revista Brasileira de Contabilidade*, 32 (143), pp. 43-62.

- Continents (2017). World map image, continentes. *Continents and 5 Oceans of the World*. Recuperado em 15 fevereiro, 2017, de <http://www.7continents5oceans.com/>.
- Cook, J. W.; & Winkle, G. M. (1983). Auditoria: filosofia e técnica. São Paulo: Saraiva.
- Cooper, D., & Schindler, P. S. (2003). Métodos de pesquisa em administração. Porto Alegre: Bookman.
- Cordos, G. S.; & Fülöp, M. T. (2015). New audit reporting challengs: auditing the going concern basis of accounting. *Procedia Economics and Finance*, 32, pp. 216-224.
- Corrar, L. J.; Paulo, E.; & Dias Filho, J. M. (2012). Análise multivariada: para os cursos de administração, ciências contábeis e economia. 1. ed., 4 reimpr. São Paulo: Atlas.
- Crepaldi, S. A. (2000). Auditoria contábil: teoria e prática. São Paulo: Atlas.
- Crepaldi, S. A. (2012). Auditoria contábil: teoria e prática. 8. ed. São Paulo: Atlas.
- CVM. (2017). Comissão de Valores Mobiliários. *Cadastro dos auditores independentes*. Recuperado em 29 janeiro, 2017, de <http://sistemas.cvm.gov.br/?CadGeral>.
- CVM. (2017a). Comissão de Valores Mobiliários. *Auditores independentes*. Recuperado em 22 fevereiro, 2017, de http://www.cvm.gov.br/menu/regulados/auditores/aud_independentes.html.
- Dalfovo, M. S.; Lana, R. A.; & Silveira, A. (2008). Métodos quantitativos e qualitativos: um resgate teórico. *Revista Interdisciplinar Científica Aplicada*, 2 (4), pp. 01-13.
- Damascena, L. G.; & Paulo, E. (2013). Pareceres de auditoria: um estudo das ressalvas e parágrafos de ênfase constantes nas demonstrações contábeis das companhias abertas brasileiras. *Revista Universo Contábil*, 9 (3), pp. 104-127.
- Dana, G. (2011). Audit expectation gap in the public sector in Romania. *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*, 20 (2), pp. 510-516.
- Dancey, C. P.; & Reidy, J. (2013). Estatística sem matemática para psicologia. (L. Viali, Trad.). 5. ed. Porto Alegre: Penso.
- Dibia, N. O. (2015). Audit expectations gap and perception of financial reporting. *International Journal of Managerial Studies and Research*, 3 (3), pp 23-31.
- Durão, M.; & Silva Júnior, A. (2016). Deloitte Brasil paga multa recorde nos EUA por fraude ao auditar balanços. *Estadão: Economia & Negócios*, 06 de dezembro de 2016. Recuperado em 20 fevereiro, 2017, de <http://economia.estadao.com.br/noticias/negocios,deloitte-brasil-paga-multa-recorde-nos-eua-por-fraude-ao-auditar-balancos,10000092773>.
- Enes, E. F. (2013). A educação como contributo para a redução das diferenças de expectativas em auditoria: o caso português. *Dissertação apresentada ao Instituto Politécnico de*

Tomar para obtenção do grau de Mestre em Auditoria e Análise Financeira, Tomar, Portugal.

- Fadzly, M. N.; & Ahmad, Z. (2004). Audit expectation gap: the case of Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 19 (7), pp. 897-915.
- Field, A. (2009). Descobrimos a estatística usando SPSS. (L. Viali, Trad.). 2. ed. Porto Alegre: Artmed.
- Figueiredo, M. A. T. (2007). Elementos de teoria da informação. *Departamento de Engenharia Eletrotécnica e de Computadores, do Instituto Superior Técnico, Lisboa, Portugal.*
- Franco, H.; & Marra, E. (2001). Auditoria Contábil. 4. ed., São Paulo: Atlas.
- Gbadago, F. Y. (2015). Audit expectation gap and mba accounting students' Knowledge on auditor(s)' responsibilities: evidence from a public university in kumasi ashanti region of ghana. *Journal of Accounting and Taxation*, 7 (4), pp. 53-61.
- Gil, A. C. (2008). Métodos e técnicas de pesquisa social. (6. ed.) São Paulo: Atlas.
- Giovinazzo, R. A. (2001). Modelo de aplicação da metodologia delphi pela internet: vantagens e ressalvas. *Administração On Line*, 2 (2), Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP): ISSN 1517-7912.
- Gold, A.; Gronewold, U.; & Pott, C. (2009). Financial statement users' perceptions of the iaasb's isa 700 unqualified auditor's report in germany and the netherlands. *Summary Report to the Auditing Standards Board, New York, and the International Auditing and Assurance Standards Board, New York. International Federation of Accountants (IFAC), July, 15.*
- Gold, A.; Gronewold, U.; & Pott, C. (2012). The isa 700 auditor's report and the audit expectation gap – do explanations matter? *International Journal of Auditing*, 16, pp. 286-307.
- Gray, G. L.; Turner, J. L.; Coram, P. J.; & Mock, T. J. (2011). Perceptions and misperceptions regarding the unqualified auditor's report by financial statement preparers, users, and auditors. *Accounting Horizons*, 25 (4), pp. 659-584.
- Gunathilaka, A. G. C. (2012). Audit expectation gap in Sri Lanka: the role of policy makers. *International Journal of Multidisciplinary Research*, 2 (10), pp. 1-12.
- Hair Jr., J. F.; Babin, B.; Money, A. H.; & Samouel, P. (2005). Fundamentos de métodos de pesquisa em administração. (L. B. Ribeiro), Porto Alegre: Bookman.
- Hassink, H. F. D.; Bollen, L. H.; Meuwissen, R. H. G.; & Vries, M. J. (2009). Corporate fraud and the audit expectations gap: A study among business managers. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 18, pp. 85-100.

- Heliodoro, P. A. G. P. (2010). Expectation gap em auditoria. *XIV Encontro AECA: Inovação e responsabilidade – desafios e soluções. 23 e 24 de setembro, Coimbra, Portugal*. Recuperado em 10 de dezembro, 2016, de http://www.aeca1.org/pub/on_line/comunicaciones_xivencuentroaeca/general.htm.
- Hendriksen, E. S.; & Van Breda, M. F. (2012). Teoria da contabilidade. 1. ed., 10 reimpr. São Paulo: Atlas.
- Hora, H. R. M.; Monteiro, G. T. R.; & Arica, J. (2010). Confiabilidade em questionários para qualidade: um estudo com o coeficiente alfa de cronbach. *Produção & Produção, 11* (2), pp. 85-103.
- Humphrey, C.; Mozier, P; & Turley, S. (1993), The audit expectation gap in Britian: na empirical investigation. *Accounting and Business Research, 23* (91), pp. 395-411.
- IBEF. (2016). Instituto brasileiro de executivos de finanças de São Paulo. O novo relatório do auditor independente. *Cobertura de eventos, IBEF SP, 10 de junho de 2016*. Recuperado em 10 de setembro, 2016, de <http://www.ibefsp.com.br/cobertura-de-eventos/o-novo-relatorio-do-auditor-independente/>.
- IBM (2011). IBM SPSS Statistics (Version 20.0). [Software]. Licensed materials: IBM Corporation 1989. (Release 20.0.0, ANTLR 2.7.5 License)
- IBM (2017). Guia do usuário do sistema principal do IBM SPSS Statistics 24. *IBM Support, Brazilian Portuguese: Manuals*. Recuperado em 08 janeiro , 2017, de ftp://public.dhe.ibm.com/software/analytics/spss/documentation/statistics/24.0/pt-BR/client/Manuals/IBM_SPSS_Statistics_Core_System_User_Guide.pdf.
- IBRACON. (2015). Instituto dos auditores independentes do Brasil. *O papel do auditor, 26* mai 2015. Recuperado em 12 outubro, 2016, de <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detNoticia.php?cod=2778>.
- IBRACON. (2017). Instituto dos auditores independentes do Brasil. *Associados pessoa jurídica*. Recuperado em 29 janeiro, 2017, de <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/lisAssociadosPJ.php>.
- Iddrisu, A. (2015). Audit expectation gap in Ghana. *A thesis submitted to the Department of Accounting and Finance, Kwame Nkrumah University of Science and Technology (KNUST), Kumasi, Ghana*.
- Ihendinihu, J. U.; & Robert, S. N. (2014). Role of audit education in minimizing audit expectation gap (AEG) in Nigeria. *International Journal of Business and Management, 9* (2), pp. 203-211.
- Iudícibus, S. (2004). Teoria da Contabilidade. 7. ed. São Paulo: Atlas.
- Iudícibus, S.; Martins, E.; Gelbcke, E. R.; & Santos, A. (2010). Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades. São Paulo: Atlas.

- Kayo, E. K.; & Famá, R. (1997). Teoria da agência e crescimento: evidências empíricas dos efeitos positivos e negativos do endividamento. *Caderno de Pesquisas em Administração*, 2 (5), pp. 01-08.
- Kayo, E. K.; & Securato, J. R. (1997). Método delphi: fundamentos, críticas e vieses. *Cadernos de Pesquisa em Administração da USP*, 1 (4), pp. 51-61.
- Kerlinger, F. N. (1980). Metodologia da pesquisa em ciências sociais: um tratamento conceitual. São Paulo: EPU, EDUSP, 1980.
- Koh, H. C.; & Woo, E. (1998). The expectation gap in auditing. *Managerial Auditing Journal*, 13 (3), pp. 147-154.
- KPMG. (2016). Novo relatório do auditor. *O International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) emitiu novos requerimentos sobre o relatório do auditor*. Recuperado em 10 de setembro, 2016, de <https://home.kpmg.com/br/pt/home/services/audit/novo-relatorio-auditor.html>.
- Lee, T. (1994). Financial reporting quality labels: the social construction of the audit profession and the expectations gap. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 7 (2), pp. 30-49.
- Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (1976). Dispõe sobre as sociedades por ações. Diário Oficial da União. Brasília, DF: Presidência da República, Casa Civil. Recuperado em 15 fevereiro, 2017, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm.
- Levin, J.; Fox, J. A.; & Forde, D. R. (2012). Estatística para ciências humanas. 11. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil.
- Lin, Z. J.; & Chen, F. (2004). An empirical study of audit 'expectation gap' in the people's republic of China. *International Journal of Auditing Int. J. Audit.*, 8, pp. 93-115.
- Lins, L. S. (2011). Auditoria: uma abordagem prática com ênfase na auditoria externa. São Paulo: Atlas.
- Madeira, C. (2016). Novo relatório do auditor. Recuperado 10 de setembro, 2016, de <http://www.grantthornton.com.br/insights/articles-and-publications/novo-relatorio-do-auditor/>.
- Madsen, P. (2013). Commercial loan officers and the audit expectation gap. *Independent thesis Advanced level. Uppsala University, Disciplinary Domain of Humanities and Social Sciences, Faculty of Social Sciences, Department of Business Studies. Uppsala, Sweden.*
- Mahadevaswamy, G. H.; & Salehi, M. (2008). Audit expectation gap in auditor responsibilities: comparison between India and Iran. *International Journal of Business and Management November*, 3 (11), pp. 134-146.

- Malhotra, N. K. (2012). Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada. 6. ed. Porto Alegre: Bookman.
- Marconi, M. A.; & Lakatos, E. M. (2012). Técnicas de pesquisa. 7.ed. São Paulo: Atlas.
- Marques, C. (2013). Expectativa de remuneração como atributo de atratividade da profissão de auditoria independente no Brasil. *Tese de Doutorado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.*
- Martins, G. A. (2006). Estatística geral e aplicada. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- Martins, G. A.; & Theóphilo, C. R. (2009). Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas. São Paulo: Atlas.
- Menezes, A. L. (2012). 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), Vitória, ES, Brasil.*
- Menezes, A. L.; & Costa, F. M. (2012). Expectation gap em auditoria: impactos no Brasil após a adoção do projeto clarity. *XXXVI Encontro da ANPAD – Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração. 22 a 26 de setembro, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.*
- Mizael, M. F.; & Martins, V. F. (2012). Perfil dos profissionais de auditoria no município de Uberlândia – MG. *Revista Gestão Tecnologia e Ciências (GETEC), 1 (1), pp. 41-58.*
- Monroe, G. S.; & Woodliff, D. R. (1994). An empirical investigation of the audit expectation gap: australian evidence. *Accounting and Finance, 33, (1), pp. 47-74.*
- Mota, A. F.; Coelho, A. C. D.; & Queiroz, L. L. (2014). Teorias da informação e teoria da contabilidade: contribuição para tratamento da informação contábil. *XIV Congresso USP Controladoria e Contabilidade. 21 a 23 de julho, São Paulo, SP, Brasil.*
- Murcia, F. D. (2007). Relevância dos red flags na detecção do risco de fraudes nas demonstrações contábeis: a percepção de auditores independentes brasileiros. *Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil.*
- Nagy, J. (2001). The emergence of the public sector expectations gap. *Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference, 3, pp. 1-31.*
- Niyama, J. K.; Costa, F. M.; Dantas, J. A.; & Borges, E. F. (2011). Evolução da regulação da auditoria independente no Brasil: Análise crítica, a partir da teoria da regulação. *Advances in Scientific and Applied Accounting, 4, (2), pp 127-161.*
- Noghondari, A. T.; & Foong, S. (2013). Antecedents and consequences of audit expectation gap: evidence from the banking sector in Malaysia. *Managerial Auditing Journal, 28 (5), pp. 384-406.*

- Ogbonna, G. N.; & Appah, E. (2014). Causality of audit expectation gap and corporate performance in Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5 (9), pp. 11-21.
- Okafor, C.; & Otor, J. I. (2013). Narrowing the expectation gap in auditing: the role of the auditing profession. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4 (2), pp. 43-52.
- Oseni, A. I.; & Ehimi, C. O. (2012). Existence and nature of audit expectation gap: nigerian perspective. *Asian Economic and Financial Review*, 2 (8), pp. 1051-1063.
- Paz, E. S., Cruz, R. N. R., & Peruzzi, M. H. A. (2015). Auditoria interna x auditoria externa: uma análise comparativa. *Revista Conexão Eletrônica*, 12 (1), pp. 1-13.
- Perez Junior, J. H. (2011). Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- Porter, B.; O'Hogartaigh, C.; & Baskerville, R. (2009). Report on research conducted in the United Kingdom and New Zealand in 2008 investigating the audit expectation-performance gap and users' understanding of, and desired improvements to, the auditor's report. *Auditor's Report – IAASB Working Group Report, Main Agenda*.
- Ramlugun, V. G. (2014). Audit expectation gap: evidence from Mauritius. *The International Research Journal's of Economics & Business Studies*, 3 (5), pp. 18-28.
- Ratzinger-Sakel, N. V. S.; & Gray, G. L. (2015). Moving toward a learned profession and purposeful integration: quantifying the gap between the academic and practice communities in auditing and identifying new research opportunities. *Journal of Accounting Literature*, 35, pp. 77-103.
- Ricardino, A.; & Carvalho, L. N. (2004). Breve retrospectiva do desenvolvimento das Atividades de auditoria no brasil. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, 35, pp. 22-34.
- Saeidi, F. (2012). Audit expectations gap and corporate fraud: empirical evidence from Iran. *African Journal of Business Management*, 6 (23), pp. 7031-7041.
- Salehi, M. (2016). Quantifying audit expectation gap: a new approach to measuring expectation gap. *Zagreb International Review of Economics & Business*, 19 (1), pp. 25-44.
- Salehi, M. (2011a). Audit expectation gap: concept, nature and trace. *African Journal of Business Management*, 5 (21), pp. 8376-8392.
- Salehi, M.; Mirzaei, H.; & Bahrami, M. (2013). A study of the gap between the expected specialized skills of accounting graduates and actual level in Iran. *Studia Ubb Negoti*, 58 (3), pp. 5-21.
- Santos, M. A. L. (2011). A influência da opinião do auditor na continuidade da prestação de serviços de auditoria. *Dissertação apresentada ao Instituto Superior de Economia e Gestão da Universidade Técnica de Lisboa, Lisboa, Portugal*.

- Serpa, D. A. F. (2006). Efeitos da responsabilidade social corporativa na percepção do consumidor sobre preço e valor: um estudo experimental. *Tese de Doutorado apresentada ao Instituto COPPEAD de Administração, da Universidade Federal do Rio de Janeiro – UFRJ, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.*
- Shaikh, J. M.; & Talha, M. (2003). Credibility and expectation gap in reporting on uncertainties. *Managerial Auditing Journal*, 18 (6/7), pp. 517-529.
- Sidani, Y. M. (2007). The audit expectation gap: evidence from Lebanon. *Managerial Auditing Journal*, 22 (3), pp. 288-302.
- Siddiqui, J.; Nasreen, T.; & Choudhury-Lema; A. (2009). The audit expectations gap and the role of audit education: the case of an emerging economy. *Managerial Auditing Journal*, 24 (6), pp. 564-583.
- Silva, J. C.; Dal Magro, C. B.; & Silva, M. Z. (2015). O glass ceiling na profissão contábil: evidências em empresas da região sul do Brasil. *IX Congresso ANPCONT – Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. 31 de maio a 03 de junho, Curitiba, PR, Brasil.*
- Silva, S. P. (2010). Auditoria independente no Brasil: evolução de 1997 a 2008 e fatores que podem influenciar a escolha de um auditor pela empresa auditada. *Dissertação apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.*
- Silva Júnior, S. D.; & Costa, F. J. (2014). Mensuração e escalas de verificação: uma análise comparativa das escalas de likert e phrase completion. *PMKT – Revista Brasileira de Pesquisas de Marketing, Opinião e Mídia*, 15, pp. 1-16.
- Siqueira, E. (2004). A importância, a credibilidade e a influência do parecer da auditoria como ferramenta auxiliar na utilização das demonstrações contábeis para a tomada de decisão dos investidores: um estudo exploratório. *Dissertação apresentada ao Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.*
- Sirois, L.; Bera, P.; Bédard, J.; & Jha, A. (2013). The informational value of emphasis of matter paragraphs and auditor commentaries: evidence from an eye-tracking study. *Project has been funded by the International Association for Accounting Education Research (IAAER) under the Informing the IAASB Standard Setting Process IAAER – KPMG Research Opportunities*. Recuperado em 12 agosto, 2016, de <http://files.iaaer.org/research/KPMGRound2IAASBRecipients.pdf?1406559234>.
- Thiollent, M. J. M. (2002). Metodologia de pesquisa-ação. 11.ed. São Paulo: Cortez.
- Triola, M. F. (2012). Introdução à estatística. 10. ed. Rio de Janeiro: LTC.
- UEM. (2017). Universidade Estadual de Maringá. *Comitê Permanente de Ética em Pesquisa: Termo de consentimento livre e esclarecido*. Recuperado em 12 janeiro, 2017, de <http://www.ppg.uem.br/index.php/etica-biosseguranca/copep>.

- Vargas, V. C. C. (2012). Testes não paramétricos: *Mann-Whitney*. Arquivo indexado da Professora Dra. Vera do Carmo C. de Vargas do Laboratório de fotogrametria, sensoriamento remoto e geoprocessamento da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC): 03/12/2012. Recuperado em 02 março, 2017, de http://www.inf.ufsc.br/~vera.carmo/Testes_de_Hipoteses/
- Vasileiadis, V. (2016). A new view of auditor's reporting model - reducing the information & expectation gap. *MSc in Accounting Auditing and Control of the Erasmus University, Rotterdam*.
- Veiga, J. G. T. (2016). O relatório de auditoria e as diferenças de expectativas em auditoria: recentes alterações. *Dissertação apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro, Aveiro, Portugal*.
- Vergara, S. C. (2003). *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 5 ed. São Paulo: Atlas.
- Vieira, H. C.; Castro, A. E.; & Schuch Júnior, V. F. (2010). O uso de questionários via e-mail em pesquisas acadêmicas sob a ótica dos respondentes. *XIII Semead, Seminários em Administração, USP*. Recuperado em 08 outubro, 2016, de <http://www.ead.fea.usp.br/semead/13semead/resultado/trabalhosPDF/612.pdf>.
- Xavier, M. Q. (1999). Riscos profissionais de auditoria contábil. *Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Marília, SP, Brasil*.

APÊNDICE A – QUESTIONÁRIO PRÉ-TESTE

Expectation Gap em Auditoria: Análise das Diferenças de Expectativas Relativas à Opinião do Auditor Independente

Saudações!

Sou aluno do Mestrado Acadêmico em Ciências Contábeis, com ênfase em Contabilidade para Usuários Externos, da Universidade Estadual de Maringá, e estou desenvolvendo minha Dissertação sobre o tema "Expectation Gap em Auditoria: Análise das Diferenças de Expectativas Relativas à Opinião do Auditor Independente", sob a orientação do Prof. Dr. Claudio Marques.

A referida pesquisa tem como objetivo identificar possíveis diferenças de expectativas entre os usuários das demonstrações contábeis e os auditores independentes em relação à opinião destes emitida nos relatórios de auditoria.

Nesse sentido, convido-o(a) a participar do estudo, na etapa de pré-teste, para responder o questionário, validar a adequação das questões ao objetivo da pesquisa, a linguagem utilizada e o tempo gasto para responder os enunciados. Sua contribuição será muito valiosa para validar este instrumento de pesquisa e possibilitar a discussão sobre o tema em âmbito nacional.

Considerando que não há respostas certas ou erradas, utilize a escala progressiva abaixo, variando de 1 (discordo totalmente) a 7 (concordo totalmente), para assinalar o grau numérico que mais corresponde à sua percepção sobre os enunciados apresentados. O questionário está dividido em 4 seções, contemplando o perfil do respondente e seus entendimentos sobre a opinião, modificação e ênfase de outros assuntos dada pelo auditor sobre as demonstrações contábeis.

Para iniciar sua participação, selecione o item abaixo:

***Obrigatório**

Perfil do(a) respondente:

1. Gênero: *

Marcar apenas uma oval.

- Masculino
 Feminino

2. Ocupação: *

Marcar apenas uma oval.

- Auditor(a)
 Contador(a)
 Controller
 Docente
 Gestor(a)
 Supervisor(a)
 Outro: _____

Percepção sobre a formação da opinião e emissão do relatório do auditor independente sobre as demonstrações contábeis

3. 1) **Acredito que um dos objetivos do auditor é formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base nas conclusões alcançadas pela evidência de auditoria. ***

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	Concordo totalmente						

4. 2) **Acredito que no relatório de auditoria há uma seção que identifique a opinião do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. ***

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	Concordo totalmente						

5. 3) **Acredito que o auditor obtenha segurança razoável para indicar que as demonstrações contábeis estejam livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro. ***

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	Concordo totalmente						

6. 4) **Acredito que a auditoria das demonstrações contábeis refere-se ao exame do conjunto completo das demonstrações contábeis. ***

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	Concordo totalmente						

7. 5) **Acredito que o trabalho do auditor é conduzido em conformidade com as normas de auditoria e que há independência do mesmo em relação à entidade auditada. ***

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	Concordo totalmente						

8. 6) **Acredito que o auditor declare suas responsabilidades pela auditoria das demonstrações contábeis. ***

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	Concordo totalmente						

9. **7) Acredito que o auditor exerça um julgamento profissional e mantenha-se cético durante toda a auditoria. ***

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	Concordo totalmente						

Percepção sobre a modificação na opinião do auditor independente

10. **8) Acredito que a opinião do auditor é modificada quando há conclusão de que as demonstrações contábeis como um todo apresentam distorções relevantes. ***

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	Concordo totalmente						

11. **9) Acredito que a opinião modificada sobre as demonstrações contábeis possa compreender uma opinião com ressalva, uma opinião adversa ou uma abstenção de opinião. ***

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	Concordo totalmente						

12. **10) Acredito que a opinião do auditor também possa ser modificada quando o mesmo não consegue obter evidência apropriada de que as demonstrações contábeis estejam livres de distorções relevantes. ***

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	Concordo totalmente						

13. **11) Acredito que a opinião com ressalva ocorre quando o auditor obtém evidência apropriada e suficiente de que há distorções relevantes, mas não generalizadas nas demonstrações contábeis. ***

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	Concordo totalmente						

19. **17) Acredito que a opinião de ênfase é incluída em um parágrafo separado no relatório do auditor fazendo-se referência à nota explicativa que descreve de forma completa o assunto mencionado. ***

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	Concordo totalmente						

20. **18) Acredito que o auditor possa chamar a atenção dos usuários para outros assuntos não apresentados nas demonstrações contábeis, acrescentado um parágrafo de outros assuntos em seu relatório, desde que não seja proibido por lei ou regulamento. ***

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	Concordo totalmente						

Validação do questionário:

21. **a) Na sua opinião, os enunciados estavam de acordo com o objetivo da pesquisa? ***

Marcar apenas uma oval.

- Sim
 Não. Justifique sua resposta na letra "d".

22. **b) A linguagem estava compreensível? ***

Marcar apenas uma oval.

- Sim
 Não. Justifique sua resposta na letra "d".

23. **c) Quantos minutos foram utilizados para responder o questionário? ***

24. **d) Comentários, críticas e sugestões:**

APÊNDICE B – RESULTADO PRÉ-TESTE

Ordem	Indicação de data e hora	Gênero:	Ocupação:	q1	q2	q3	q4	q5	q6	q7	q8	q9	q10	q11	q12	q13	q14	q15	q16	q17	q18	Na sua opinião, os enunciados estavam de acordo com o objetivo da pesquisa?	A linguagem estava compreensível?	Quantos minutos foram utilizados para responder o questionário?	Comentários, críticas e sugestões:
1	21/09/2016 13:50	Feminino	Docente	7	6	5	5	7	5	3	3	5	7	5	5	5	7	6	7	5	6	Sim	Sim	5	
2	21/09/2016 14:03	Masculino	Controller	5	7	6	7	6	7	6	4	3	3	5	5	6	7	6	4	5	6	Sim	Sim	15 minutos aproximadamente.	Acredito que as questões abordaram de forma bem completa o assunto da pesquisa. Espero ter contribuído com sua dissertação. Forte Abraço!!!
3	21/09/2016 15:19	Masculino	ASSISTENTE CONTÁBIL	7	7	7	7	7	7	6	6	4	7	7	7	7	7	5	5	5	7	Sim	Sim	Aproximadamente 5 minutos	
4	21/09/2016 15:27	Feminino	Assistente Contábil	7	7	6	7	7	7	7	6	4	7	7	6	7	7	7	6	7	7	Sim	Sim	Aproximadamente 7 minutos	Achei um pouco confusa a questão 9.
5	21/09/2016 15:46	Masculino	Aux Contábil	5	3	5	6	6	7	7	2	4	2	5	6	5	7	6	5	5	6	Sim	Sim	10 minutos	
6	21/09/2016 16:33	Masculino	Contador(a)	6	6	6	7	7	7	6	5	6	5	5	7	6	6	6	7	6	6	Sim	Sim	12min	
7	21/09/2016 17:03	Feminino	Contador(a)	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	6	7	6	7	Sim	Sim	Aproximadamente 10 minutos	
8	21/09/2016 22:33	Masculino	Docente	7	7	6	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	5	7	7	7	5	Sim	Sim	10 minutos	
9	22/09/2016 09:37	Feminino	Contador(a)	6	4	4	7	7	7	7	4	6	6	5	5	5	5	5	5	6	6	Sim	Sim	5 min	
10	22/09/2016 10:50	Masculino	Auditor(a)	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	1	4	7	6	7	6	1	1	Sim	Sim	8	Parabéns pelas perguntas. Muito bem organizadas e coerentes com o assunto!
11	22/09/2016 11:10	Feminino	Controller	7	7	7	7	7	6	6	6	6	6	7	7	7	7	6	7	7	6	Sim	Sim	2 minutos	
12	22/09/2016 11:55	Masculino	Contador(a)	6	1	4	1	7	7	7	6	5	6	6	7	3	7	4	5	5	1	Sim	Sim	5	algumas questões poderiam estar menos truncada.
13	23/09/2016 08:26	Masculino	Auditor(a)	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	Sim	Sim	3 ou 4 minutos	Não há comentários. O questionário atende as expectativas.
14	28/09/2016 17:31	Masculino	Analista	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	Sim	Sim	12	
15	02/10/2016 21:15	Feminino	Gestor(a)	6	6	6	6	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	Sim	Sim	10 minutos	
16	03/10/2016 15:48	Masculino	Contador(a)	7	1	7	1	7	7	7	1	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	Sim	Sim	20	
17	06/10/2016 00:56	Masculino	Auditor(a)	7	6	6	7	7	7	6	6	6	7	7	7	7	6	7	7	7	7	Sim	Sim	10 min.	

APÊNDICE C – QUESTIONÁRIO PARA AUDITORES

Pesquisa acadêmica: Dissertação sobre expectation gap em auditoria

Meu nome é Augusto César Oliveira Camelo, mestrando em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Maringá (PCO/UEM-PR). Gostaria de convidá-lo (a) a responder este questionário e participar, voluntariamente, da minha pesquisa de Dissertação, intitulada "Expectation Gap em Auditoria: Um Estudo sobre a Formação, Modificação e Ênfase de Opinião do Auditor Independente", sob a orientação do Prof. Dr. Claudio Marques.

O objetivo da pesquisa é identificar a amplitude das diferenças de expectativas entre auditores e usuários das Demonstrações Contábeis em relação ao conteúdo das normas de auditoria relativas à formação, modificação e ênfase de opinião do auditor independente. Informo que as respostas serão analisadas estatisticamente para os fins desta pesquisa e tratadas de modo confidencial para preservar a sua identidade.

A pretensão deste estudo não é analisar ou avaliar a adequação das respostas recebidas, mas obter com sinceridade a percepção de cada respondente sobre os enunciados apresentados. Para isso, você precisará de alguns minutos para assinalar, em uma escala de 1 (discordo totalmente) a 7 (concordo totalmente), o grau numérico que mais corresponde à sua percepção para cada questão.

Contando com a inestimável colaboração de V. Sa., agradeço antecipadamente pela atenção e participação,

Oportunamente, solicito a gentileza de repassar este convite aos demais profissionais da empresa, encaminhando este e-mail ao endereço eletrônico dos vossos colaboradores e/ou prestadores de serviços que atuam como auditor independente.

Caso tenha alguma dúvida ou necessite de maiores esclarecimentos entre em contato pelo telefone (44 98404-9848) ou e-mail (augusto.ncouem@gmail.com).

Para iniciar, selecione o item abaixo:

***Obrigatório**

BLOCO 1 - Perfil do(a) respondente:

1. Gênero: *

Marcar apenas uma oval.

- Masculino
 Feminino

2. Sou auditor(a) independente e trabalho para: *

Marcar apenas uma oval.

- Empresa de auditoria Big Four (Deloitte, EY, KPMG e PwC)
 Outras empresas de auditoria

3. Exerço a função de: *

Marcar apenas uma oval.

- Sócio(a)
- Diretor(a)
- Gerente de auditoria
- Auditor(a) sênior
- Auditor(a) assistente ou auxiliar
- Trainee

4. Deseja receber os resultados desta pesquisa? *

Marcar apenas uma oval.

- Não.
- Sim. Informe o e-mail no item a seguir.

5. Endereço de e-mail para receber os resultados da pesquisa:

BLOCO 2 - Percepção sobre a formação de opinião

Este bloco de questões trata da responsabilidade do auditor independente para formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis e do conteúdo do seu relatório como resultado da auditoria realizada,

6. 1) Acredito que o objetivo do auditor é formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base nas conclusões alcançadas pela evidência de auditoria e expressar claramente essa opinião por meio de relatório escrito. *

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	Concordo totalmente						

7. 2) Acredito que no relatório de auditoria deve ter uma seção que identifique, claramente, a opinião do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. *

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	Concordo totalmente						

8. 3) **Acredito que o auditor deve concluir, em seu relatório, se obteve segurança razoável para indicar que as demonstrações contábeis estejam livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro. ***

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	Concordo totalmente						

9. 4) **Acredito que no relatório de auditoria deve conter informações declarando que o trabalho foi conduzido em conformidade com as normas de auditoria, descrevendo as responsabilidades do auditor e sua independência em relação à entidade auditada. ***

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	Concordo totalmente						

10. 5) **Acredito que o auditor, para formar sua opinião sobre as demonstrações contábeis, deve exercer julgamento profissional e manter-se cético durante toda a auditoria. ***

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	Concordo totalmente						

BLOCO 3 - Percepção sobre a modificação da opinião

Este bloco de questões trata da forma e do conteúdo do relatório do auditor independente quando há uma opinião modificada sobre as demonstrações contábeis.

11. 6) **Acredito que a opinião do auditor é modificada quando se conclui que as demonstrações contábeis como um todo apresentam distorções relevantes, ou quando não se consegue evidências apropriadas e suficientes para concluir que não existe distorção relevante. ***

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	Concordo totalmente						

12. 7) **Acredito que uma opinião com ressalva, uma opinião adversa e uma abstenção de opinião referem-se ao termo "opinião modificada". ***

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	Concordo totalmente						

18. 13) **Acredito que o parágrafo de outros assuntos seja utilizado no relatório da auditoria para abordar assuntos não divulgados nas demonstrações. ***

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	Concordo totalmente						

19. 14) **Acredito que a opinião de ênfase seja incluída em um parágrafo separado no relatório do auditor fazendo-se referência à nota explicativa que descreve de forma completa o assunto mencionado. ***

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	Concordo totalmente						

20. 15) **Acredito que o auditor possa chamar a atenção dos usuários para outros assuntos não apresentados nem divulgados nas demonstrações contábeis, acrescentado um parágrafo de outros assuntos em seu relatório, desde que não seja proibido por lei ou regulamento. ***

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	Concordo totalmente						

APÊNDICE D – RESULTADO QUESTIONÁRIO AUDITORES

Ordem	Indicação de data e hora	Gênero:	Sou auditor(a) independente e trabalho para:	Exerço a função de:	q1	q2	q3	q4	q5	q6	q7	q8	q9	q10	q11	q12	q13	q14	q15	Deseja receber os resultados desta pesquisa?
1	02/02/2017 10:46	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	Não.
2	03/02/2017 10:33	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	7	7	7	3	3	7	7	7	5	1	1	3	6	Sim. Informe o e-mail no item a seguir.
3	06/02/2017 22:15	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	7	7	7	7	1	7	7	7	7	7	7	7	7	Sim. Informe o e-mail no item a seguir.
4	06/02/2017 22:46	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	5	7	6	6	6	6	3	7	6	6	6	6	6	6	7	Sim. Informe o e-mail no item a seguir.
5	07/02/2017 07:55	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	5	7	7	7	Sim. Informe o e-mail no item a seguir.
6	07/02/2017 08:15	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	Sim. Informe o e-mail no item a seguir.
7	07/02/2017 08:44	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	Sim. Informe o e-mail no item a seguir.
8	07/02/2017 09:33	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	4	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	Sim. Informe o e-mail no item a seguir.
9	07/02/2017 11:27	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	6	7	7	6	6	Sim. Informe o e-mail no item a seguir.
10	07/02/2017 12:33	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	6	7	6	7	7	7	6	7	6	4	7	7	1	6	7	Não.
11	07/02/2017 13:23	Masculino	Outras empresas de auditoria	Gerente de auditoria	6	6	5	5	6	5	3	2	2	5	6	4	4	7	1	Não.
12	07/02/2017 18:07	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	6	7	7	6	Sim. Informe o e-mail no item a seguir.
13	08/02/2017 16:35	Masculino	Outras empresas de auditoria	Gerente de auditoria	7	7	7	7	7	1	7	7	7	7	7	1	5	7	7	Sim. Informe o e-mail no item a seguir.
14	08/02/2017 16:39	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor(a) assistente ou auxiliar	7	7	7	7	7	6	7	4	4	7	7	4	5	5	6	Sim. Informe o e-mail no item a seguir.
15	08/02/2017 21:04	Feminino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	7	7	7	5	1	5	4	5	7	3	6	7	7	Não.
16	09/02/2017 04:46	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	Sim. Informe o e-mail no item a seguir.
17	09/02/2017 04:56	Masculino	Outras empresas de auditoria	Diretor(a)	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	Sim. Informe o e-mail no item a seguir.
18	09/02/2017 08:45	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	1	7	4	Não.
19	10/02/2017 08:28	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	6	6	7	7	7	6	3	6	6	3	6	5	5	5	3	Não.
20	10/02/2017 09:40	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	2	5	7	7	7	7	7	7	5	7	6	5	6	Não.
21	10/02/2017 11:32	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	7	7	7	7	7	7	7	6	6	1	7	3	7	Sim. Informe o e-mail no item a seguir.
22	10/02/2017 12:19	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	Não.
23	10/02/2017 14:37	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	Não.
24	10/02/2017 15:42	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	Não.
25	10/02/2017 16:39	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	Não.
26	10/02/2017 17:05	Masculino	Outras empresas de auditoria	Gerente de auditoria	7	7	6	6	7	3	5	5	5	6	7	3	5	7	4	Não.
27	10/02/2017 17:11	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	6	7	7	7	7	7	7	7	6	6	6	6	6	Não.
28	10/02/2017 18:23	Feminino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	4	5	7	7	7	7	7	7	6	6	6	7	5	6	Não.
29	11/02/2017 09:04	Feminino	Outras empresas de auditoria	Auditor(a) assistente ou auxiliar	7	7	7	7	7	6	7	5	5	7	7	4	5	5	6	Não.
30	11/02/2017 12:45	Masculino	Outras empresas de auditoria	Diretor(a)	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	Não.
31	11/02/2017 15:06	Masculino	Outras empresas de auditoria	Gerente de auditoria	7	7	7	7	7	2	7	7	7	7	7	2	6	7	7	Não.
32	11/02/2017 18:48	Masculino	Outras empresas de auditoria	Gerente de auditoria	6	7	5	5	6	6	4	3	3	6	6	5	4	7	2	Não.
33	12/02/2017 10:20	Feminino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	7	7	6	5	2	6	5	6	7	4	7	6	7	Não.
34	12/02/2017 12:59	Feminino	Outras empresas de auditoria	Auditor(a) assistente ou auxiliar	7	7	7	7	7	7	7	5	5	6	7	5	6	6	7	Não.
35	12/02/2017 16:01	Masculino	Outras empresas de auditoria	Gerente de auditoria	7	6	5	6	7	6	4	2	3	6	7	4	5	7	2	Não.
36	13/02/2017 10:25	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	7	7	7	5	5	7	7	7	7	7	7	6	7	Não.

37	13/02/2017 10:51	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	7	7	7	6	6	7	7	7	7	4	5	7	7	Sim. Informe o e-mail no item a seguir.
38	13/02/2017 10:57	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	1	1	1	7	Sim. Informe o e-mail no item a seguir.
39	13/02/2017 11:00	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	Não.
40	13/02/2017 11:04	Feminino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	6	5	7	7	Não.
41	13/02/2017 11:05	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	6	7	7	7	7	7	7	7	7	7	6	3	6	7	6	Não.
42	13/02/2017 11:10	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	7	6	7	6	6	5	5	6	7	6	6	6	7	Sim. Informe o e-mail no item a seguir.
43	13/02/2017 11:11	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	3	5	4	5	5	4	5	5	4	5	5	4	4	4	4	Sim. Informe o e-mail no item a seguir.
44	13/02/2017 11:56	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	7	7	7	4	4	7	7	7	7	1	1	7	4	Sim. Informe o e-mail no item a seguir.
45	13/02/2017 12:01	Masculino	Outras empresas de auditoria	Diretor(a)	7	7	7	7	7	1	1	7	7	7	7	1	7	1	7	Sim. Informe o e-mail no item a seguir.
46	13/02/2017 12:02	Masculino	Outras empresas de auditoria	Diretor(a)	6	6	6	6	6	6	2	6	6	6	6	6	6	6	6	Não.
47	13/02/2017 12:36	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	Sim. Informe o e-mail no item a seguir.
48	13/02/2017 14:07	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	7	6	5	5	5	5	4	5	7	4	4	6	7	Não.
49	13/02/2017 14:09	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	6	7	6	6	7	5	5	6	6	6	7	4	4	6	5	Não.
50	13/02/2017 14:21	Masculino	Outras empresas de auditoria	Diretor(a)	7	7	7	7	7	3	3	7	7	7	7	1	4	4	6	Não.
51	13/02/2017 14:33	Feminino	Outras empresas de auditoria	Auditor(a) sênior	7	7	7	7	7	7	5	7	7	7	7	7	5	7	7	Sim. Informe o e-mail no item a seguir.
52	13/02/2017 15:15	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor(a) sênior	5	6	6	7	7	7	4	6	7	7	6	2	5	5	5	Sim. Informe o e-mail no item a seguir.
53	13/02/2017 17:11	Feminino	Outras empresas de auditoria	Auditor(a) sênior	7	7	7	7	7	7	6	7	7	7	7	6	6	7	7	Não.
54	13/02/2017 17:14	Feminino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	6	7	7	Não.
55	13/02/2017 18:55	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	6	6	7	7	7	Não.
56	14/02/2017 08:32	Feminino	Outras empresas de auditoria	Auditor(a) assistente ou auxiliar	6	6	7	7	7	6	5	5	6	6	7	7	5	6	5	Sim. Informe o e-mail no item a seguir.
57	14/02/2017 10:05	Masculino	Outras empresas de auditoria	Gerente de auditoria	7	7	6	6	7	4	5	5	5	6	7	3	6	7	5	Não.
58	14/02/2017 10:24	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	6	7	7	6	7	5	6	6	6	6	7	4	5	7	6	Não.
59	14/02/2017 11:27	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	7	7	6	6	6	6	6	6	7	6	6	7	7	Não.
60	14/02/2017 11:58	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	7	7	7	6	6	6	6	6	7	4	5	7	6	Não.
61	15/02/2017 09:42	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor(a) assistente ou auxiliar	7	6	7	7	7	7	7	4	5	7	7	5	5	5	7	Não.
62	17/02/2017 00:34	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	7	6	7	7	7	3	7	3	5	6	2	5	6	Sim. Informe o e-mail no item a seguir.
63	17/02/2017 11:21	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	Sim. Informe o e-mail no item a seguir.
64	17/02/2017 11:34	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	6	6	7	7	Sim. Informe o e-mail no item a seguir.
65	17/02/2017 13:09	Feminino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	6	6	7	6	5	7	6	7	6	7	5	7	6	Não.
66	17/02/2017 13:27	Masculino	Outras empresas de auditoria	Gerente de auditoria	7	7	7	7	7	6	6	6	7	7	6	6	5	6	7	Não.
67	19/02/2017 22:33	Masculino	Outras empresas de auditoria	Gerente de auditoria	7	7	1	1	7	7	7	7	7	7	1	3	3	6	6	Não.
68	20/02/2017 22:05	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	4	7	6	7	4	7	5	6	7	6	6	6	6	Sim. Informe o e-mail no item a seguir.
69	21/02/2017 11:04	Masculino	Outras empresas de auditoria	Gerente de auditoria	7	7	5	6	7	6	6	7	6	7	5	5	4	6	6	Não.
70	21/02/2017 11:36	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	7	6	7	7	7	6	6	6	6	7	5	4	7	Não.
71	21/02/2017 17:23	Masculino	Outras empresas de auditoria	Sócio(a)	7	7	7	7	7	7	6	6	6	7	7	6	5	6	6	Não.

APÊNDICE E – QUESTIONÁRIO PARA USUÁRIOS

Pesquisa acadêmica: Dissertação sobre expectation gap em auditoria

Meu nome é Augusto César Oliveira Camelo, mestrando em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Maringá (PCO/UEM-PR). Gostaria de convidá-lo (a) a responder este questionário e participar, voluntariamente, da minha pesquisa de Dissertação, intitulada "Expectation Gap em Auditoria: Um Estudo sobre a Formação, Modificação e Ênfase de Opinião do Auditor Independente", sob a orientação do Prof. Dr. Claudio Marques,

O objetivo da pesquisa é identificar a amplitude das diferenças de expectativas entre auditores e usuários das Demonstrações Contábeis em relação ao conteúdo das normas de auditoria relativas à formação, modificação e ênfase de opinião do auditor independente. Informo que as respostas serão analisadas estatisticamente para os fins desta pesquisa e tratadas de modo confidencial para preservar a sua identidade.

A pretensão deste estudo não é analisar ou avaliar a adequação das respostas recebidas, mas obter com sinceridade a percepção de cada respondente sobre os enunciados apresentados. Para isso, você precisará de alguns minutos para assinalar, em uma escala de 1 (discordo totalmente) a 7 (concordo totalmente), o grau numérico que mais corresponde à sua percepção para cada questão.

Contando com a inestimável colaboração de V. Sa., agradeço antecipadamente pela atenção e participação.

Oportunamente, solicito a gentileza de repassar este convite aos demais profissionais da empresa, encaminhando este e-mail ao endereço eletrônico dos vossos colaboradores, executivos e/ou prestadores de serviços que atuam como Presidente, Administradores, Diretores ou Conselheiros (Conselho de Administração e Fiscal) - considerados nesta pesquisa como usuários das Demonstrações Contábeis.

Caso tenha alguma dúvida ou necessite de maiores esclarecimentos entre em contato pelo telefone (44 98404-9848) ou e-mail (augusto.pcouem@gmail.com).

Para iniciar, selecione o item abaixo:

***Obrigatório**

BLOCO 1 - Perfil do(a) respondente:

1. Gênero: *

Marcar apenas uma oval.

- Masculino
 Feminino

2. Cargo na companhia: *

Marcar apenas uma oval.

- Presidente
 Administrador(a)
 Diretor(a)
 Conselheiro(a) - Conselho de Administração
 Conselheiro(a) - Conselho Fiscal

3. Companhia de capital aberto listada no segmento: *

Marcar apenas uma oval.

- Bovepa Mais
 Bovespa Mais Nível 2
 Novo Mercado
 Nível 2
 Nível 1
 Básico

4. Deseja receber os resultados desta pesquisa? *

Marcar apenas uma oval.

- Não.
 Sim. Informe o e-mail no item a seguir.

5. Endereço de e-mail para receber os resultados da pesquisa:

BLOCO 2 - Percepção sobre a formação de opinião

Este bloco de questões trata da responsabilidade do auditor independente para formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis e do conteúdo do seu relatório como resultado da auditoria realizada.

6. 1) Acredito que o objetivo do auditor é formar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base nas conclusões alcançadas pela evidência de auditoria e expressar claramente essa opinião por meio de relatório escrito. *

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	Concordo totalmente						

7. 2) Acredito que no relatório de auditoria deve ter uma seção que identifique, claramente, a opinião do auditor independente sobre as demonstrações contábeis. *

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	Concordo totalmente						

8. 3) **Acredito que o auditor deve concluir, em seu relatório, se obteve segurança razoável para indicar que as demonstrações contábeis estejam livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro. ***

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	Concordo totalmente						

9. 4) **Acredito que no relatório de auditoria deve conter informações declarando que o trabalho foi conduzido em conformidade com as normas de auditoria, descrevendo as responsabilidades do auditor e sua independência em relação à entidade auditada. ***

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	Concordo totalmente						

10. 5) **Acredito que o auditor, para formar sua opinião sobre as demonstrações contábeis, deve exercer julgamento profissional e manter-se cético durante toda a auditoria. ***

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	Concordo totalmente						

BLOCO 3 - Percepção sobre a modificação da opinião

Este bloco de questões trata da forma e do conteúdo do relatório do auditor independente quando há uma opinião modificada sobre as demonstrações contábeis.

11. 6) **Acredito que a opinião do auditor é modificada quando se conclui que as demonstrações contábeis como um todo apresentam distorções relevantes, ou quando não se consegue evidências apropriadas e suficientes para concluir que não existe distorção relevante. ***

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	Concordo totalmente						

12. 7) **Acredito que uma opinião com ressalva, uma opinião adversa e uma abstenção de opinião referem-se ao termo "opinião modificada". ***

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	Concordo totalmente						

18. 13) **Acredito que o parágrafo de outros assuntos seja utilizado no relatório da auditoria para abordar assuntos não divulgados nas demonstrações. ***

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	Concordo totalmente						

19. 14) **Acredito que a opinião de ênfase seja incluída em um parágrafo separado no relatório do auditor fazendo-se referência à nota explicativa que descreve de forma completa o assunto mencionado. ***

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	Concordo totalmente						

20. 15) **Acredito que o auditor possa chamar a atenção dos usuários para outros assuntos não apresentados nem divulgados nas demonstrações contábeis, acrescentado um parágrafo de outros assuntos em seu relatório, desde que não seja proibido por lei ou regulamento. ***

Marcar apenas uma oval.

	1	2	3	4	5	6	7	
Discordo totalmente	<input type="radio"/>	Concordo totalmente						

APÊNDICE F – RESULTADO QUESTIONÁRIO USUÁRIOS

Ordem	Indicação de data e hora	Gênero:	Cargo na companhia:	Companhia de capital aberto listada no segmento:	q1	q2	q3	q4	q5	q6	q7	q8	q9	q10	q11	q12	q13	q14	q15	Deseja receber os resultados desta pesquisa ?
1	06/02/2017 09:56	Masculino	Administrador(a)	Nível 1	7	7	7	7	7	7	3	5	5	6	7	7	7	7	3	Sim. Informe o e-mail no item a seguir.
2	07/02/2017 19:31	Masculino	Administrador(a)	Básico	5	6	6	6	7	5	5	5	5	5	7	6	6	6	6	Sim. Informe o e-mail no item a seguir.
3	08/02/2017 11:59	Masculino	Diretor(a)	Novo Mercado	7	7	7	7	7	7	5	5	5	6	7	6	6	7	7	Sim. Informe o e-mail no item a seguir.
4	08/02/2017 16:39	Feminino	Administrador(a)	Bovepa Mais	6	7	6	7	7	7	4	6	5	7	7	6	6	5	6	Não.
5	08/02/2017 17:47	Masculino	Diretor(a)	Novo Mercado	7	7	7	7	4	7	4	4	3	1	7	7	1	4	4	Não.
6	08/02/2017 19:07	Masculino	Diretor(a)	Novo Mercado	7	6	7	7	7	7	4	5	6	7	7	7	6	6	6	Não.
7	09/02/2017 10:39	Masculino	Diretor(a)	Novo Mercado	7	7	7	7	7	6	6	6	7	7	7	7	7	7	7	Sim. Informe o e-mail no item a seguir.
8	09/02/2017 12:13	Masculino	Administrador(a)	Nível 1	7	7	7	7	7	7	4	6	6	6	7	7	6	7	5	Não.
9	09/02/2017 17:24	Masculino	Administrador(a)	Nível 1	7	7	6	7	7	6	4	5	6	6	7	6	7	7	3	Não.
10	10/02/2017 08:19	Feminino	Administrador(a)	Básico	6	6	5	6	7	7	5	6	5	5	7	6	7	6	6	Não.
11	10/02/2017 09:23	Masculino	Diretor(a)	Novo Mercado	7	7	7	7	7	7	6	7	7	6	7	7	6	6	7	Não.
12	10/02/2017 10:02	Feminino	Administrador(a)	Básico	5	5	6	6	7	5	6	5	5	6	7	7	6	6	7	Não.
13	10/02/2017 10:22	Masculino	Administrador(a)	Básico	5	5	6	6	6	5	6	6	6	5	6	6	7	6	6	Não.
14	10/02/2017 15:34	Masculino	Diretor(a)	Novo Mercado	7	7	6	7	7	7	7	6	6	6	7	6	7	7	7	Não.
15	10/02/2017 15:46	Feminino	Diretor(a)	Novo Mercado	7	7	7	6	7	6	6	6	7	7	7	7	7	7	7	Não.
16	10/02/2017 17:27	Masculino	Diretor(a)	Novo Mercado	7	7	7	7	6	7	5	5	5	5	7	7	5	6	6	Não.
17	10/02/2017 17:54	Masculino	Diretor(a)	Novo Mercado	7	7	7	6	5	7	5	4	2	2	7	7	2	4	5	Não.
18	11/02/2017 09:08	Feminino	Administrador(a)	Bovepa Mais	6	6	6	7	7	6	5	5	5	7	7	7	6	5	5	Não.
19	11/02/2017 09:30	Feminino	Diretor(a)	Novo Mercado	7	7	7	7	6	7	5	4	3	1	7	6	2	3	4	Não.
20	11/02/2017 10:06	Masculino	Diretor(a)	Novo Mercado	7	7	7	7	7	7	6	5	6	6	7	6	5	6	7	Não.
21	11/02/2017 14:03	Feminino	Diretor(a)	Novo Mercado	7	7	7	7	7	6	5	5	6	6	7	7	6	7	7	Não.
22	11/02/2017 14:48	Masculino	Administrador(a)	Bovepa Mais	6	7	7	7	7	7	5	6	6	7	6	6	6	5	5	Não.
23	11/02/2017 15:30	Masculino	Administrador(a)	Bovepa Mais	6	7	6	7	7	6	4	5	5	6	7	6	6	6	5	Não.
24	12/02/2017 10:12	Masculino	Diretor(a)	Nível 1	7	6	7	7	7	7	5	5	5	6	7	6	6	6	7	Não.
25	13/02/2017 10:55	Masculino	Administrador(a)	Básico	2	2	7	7	5	1	4	5	6	7	6	6	4	5	6	Não.
26	13/02/2017 11:09	Masculino	Administrador(a)	Nível 1	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	6	6	6	6	Não.
27	13/02/2017 11:22	Masculino	Administrador(a)	Básico	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	7	Não.
28	13/02/2017 11:40	Masculino	Conselheiro de Administração	Bovepa Mais	7	7	7	7	6	6	7	6	6	4	7	6	6	6	6	Sim. Informe o e-mail no item a seguir.
29	13/02/2017 12:03	Masculino	Administrador(a)	Nível 1	5	5	7	7	7	4	4	5	5	5	6	6	7	6	6	Não.
30	13/02/2017 12:06	Masculino	Diretor(a)	Novo Mercado	4	7	6	7	6	5	1	4	6	6	4	5	5	7	3	Não.
31	13/02/2017 15:05	Masculino	Administrador(a)	Nível 1	5	4	7	7	7	5	6	6	6	7	7	7	6	6	7	Não.
32	13/02/2017 15:16	Masculino	Diretor(a)	Novo Mercado	6	7	7	7	6	5	2	5	6	6	5	6	5	7	2	Não.

33	14/02/2017 09:05	Masculino	Diretor(a)	Novo Mercado	6	6	6	6	6	3	3	5	6	5	4	6	5	4	5	Não.
34	14/02/2017 09:55	Feminino	Administrador(a)	Bovepa Mais	5	6	7	6	7	7	5	6	5	6	7	6	5	6	6	Não.
35	14/02/2017 10:02	Masculino	Diretor(a)	Novo Mercado	7	7	7	7	6	6	5	5	5	5	6	7	5	6	5	Não.
36	14/02/2017 10:53	Feminino	Diretor(a)	Novo Mercado	7	7	7	7	7	7	5	5	5	4	7	7	4	5	6	Não.
37	14/02/2017 10:56	Masculino	Administrador(a)	Nível 1	7	7	7	7	7	7	4	5	6	6	7	7	7	7	4	Não.
38	14/02/2017 11:10	Masculino	Administrador(a)	Básico	5	5	6	6	7	5	5	6	6	5	7	6	7	6	6	Não.
39	14/02/2017 11:21	Masculino	Diretor(a)	Novo Mercado	7	7	7	6	6	4	3	5	5	5	5	7	5	6	5	Não.
40	14/02/2017 12:51	Feminino	Administrador(a)	Básico	7	6	6	7	6	6	5	6	5	5	7	7	7	6	7	Não.
41	14/02/2017 15:49	Feminino	Administrador(a)	Bovepa Mais	7	7	6	7	7	7	5	6	6	6	6	7	7	6	5	Não.
42	14/02/2017 16:13	Masculino	Diretor(a)	Novo Mercado	7	7	7	6	6	5	4	5	3	3	6	6	5	5	5	Não.
43	15/02/2017 10:08	Feminino	Administrador(a)	Básico	6	5	6	6	6	6	6	6	6	6	6	7	7	6	7	Não.

APÊNDICE G – BANCO DE DADOS DA PESQUISA (SOFTWARE SPSS)

Ordem	Entrevistado	Gênero	Empresa	Função	q1	q2	q3	q4	q5	Formação	q6	q7	q8	q9	q10	Modificação	q11	q12	q13	q14	q15	Ênfase
1	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	3	5	4	5	5	22	4	5	5	4	5	23	5	4	4	4	4	21
2	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	4	7	7	7	7	32	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35
3	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	5	7	6	6	6	30	6	3	7	6	6	28	6	6	6	6	7	31
4	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sênior	5	6	6	7	7	31	7	4	6	7	7	31	6	2	5	5	5	23
5	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Gerente de Auditoria	6	6	5	5	6	28	5	3	2	2	5	17	6	4	4	7	1	22
6	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Gerente de Auditoria	6	7	5	5	6	29	6	4	3	3	6	22	6	5	4	7	2	24
7	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Diretor	6	6	6	6	6	30	6	2	6	6	6	26	6	6	6	6	6	30
8	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	6	7	6	6	7	32	5	5	6	6	6	28	7	4	4	6	5	26
9	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	6	7	6	7	7	33	7	6	7	6	4	30	7	7	1	6	7	28
10	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	6	6	7	7	7	33	6	3	6	6	3	24	6	5	5	5	3	24
11	Auditor	Feminino	Outras empresas de auditoria	Auditor Assist/Aux	6	6	7	7	7	33	6	5	5	6	6	28	7	7	5	6	5	30
12	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	6	7	7	6	7	33	5	6	6	6	6	29	7	4	5	7	6	29
13	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	6	7	7	7	7	34	7	7	7	7	7	35	6	3	6	7	6	28
14	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Gerente de Auditoria	7	7	1	1	7	23	7	7	7	7	7	35	1	3	3	6	6	19
15	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	2	5	7	28	7	7	7	7	7	35	5	7	6	5	6	29
16	Auditor	Feminino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	4	5	7	7	30	7	7	7	7	6	34	6	6	7	5	6	30
17	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Gerente de Auditoria	7	6	5	6	7	31	6	4	2	3	6	21	7	4	5	7	2	25
18	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	4	7	6	31	7	4	7	5	6	29	7	6	6	6	6	31
19	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	7	6	5	32	5	5	5	4	5	24	7	4	4	6	7	28
20	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Gerente de Auditoria	7	7	5	6	7	32	6	6	7	6	7	32	5	5	4	6	6	26
21	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Gerente de Auditoria	7	7	6	6	7	33	3	5	5	5	6	24	7	3	5	7	4	26
22	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Gerente de Auditoria	7	7	6	6	7	33	4	5	5	5	6	25	7	3	6	7	5	28
23	Auditor	Feminino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	6	6	7	33	6	5	7	6	7	31	6	7	5	7	6	31
24	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	6	7	7	34	7	7	7	7	7	35	6	6	6	6	6	30
25	Auditor	Feminino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	7	7	6	34	5	2	6	5	6	24	7	4	7	6	7	31
26	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	7	6	7	34	6	6	5	5	6	28	7	6	6	6	7	32
27	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	7	7	6	34	6	6	6	6	6	30	7	6	6	7	7	33
28	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Assist/Aux	7	6	7	7	7	34	7	7	4	5	7	30	7	5	5	5	7	29
29	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	7	6	7	34	7	7	3	7	3	27	5	6	2	5	6	24
30	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	7	6	7	34	7	7	6	6	6	32	6	7	5	4	7	29
31	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35
32	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	7	7	7	35	3	3	7	7	7	27	5	1	1	3	6	16
33	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	7	7	7	35	7	1	7	7	7	29	7	7	7	7	7	35
34	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35	7	5	7	7	7	33
35	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35
36	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35
37	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35	6	7	7	6	6	32
38	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35	7	6	7	7	6	33
39	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Gerente de Auditoria	7	7	7	7	7	35	1	7	7	7	7	29	7	1	5	7	7	27
40	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Assist/Aux	7	7	7	7	7	35	6	7	4	4	7	28	7	4	5	5	6	27

41	Auditor	Feminino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	7	7	7	35	5	1	5	4	5	20	7	3	6	7	7	30
42	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35
43	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Diretor	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35
44	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35	7	7	1	7	4	26
45	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	6	34	6	1	7	3	7	24
46	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35
47	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35
48	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35
49	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35
50	Auditor	Feminino	Outras empresas de auditoria	Auditor Assist/Aux	7	7	7	7	7	35	6	7	5	5	7	30	7	4	5	5	6	27
51	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Diretor	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35
52	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Gerente de Auditoria	7	7	7	7	7	35	2	7	7	7	7	30	7	2	6	7	7	29
53	Auditor	Feminino	Outras empresas de auditoria	Auditor Assist/Aux	7	7	7	7	7	35	7	7	5	5	6	30	7	5	6	6	7	31
54	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	7	7	7	35	5	5	7	7	7	31	7	7	7	6	7	34
55	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	7	7	7	35	6	6	7	7	7	33	7	4	5	7	7	30
56	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35	7	1	1	1	7	17
57	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35
58	Auditor	Feminino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35	7	6	5	7	7	32
59	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	7	7	7	35	4	4	7	7	7	29	7	1	1	7	4	20
60	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Diretor	7	7	7	7	7	35	1	1	7	7	7	23	7	1	7	1	7	23
61	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35
62	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Diretor	7	7	7	7	7	35	3	3	7	7	7	27	7	1	4	4	6	22
63	Auditor	Feminino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sênior	7	7	7	7	7	35	7	5	7	7	7	33	7	7	5	7	7	33
64	Auditor	Feminino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sênior	7	7	7	7	7	35	7	6	7	7	7	34	7	6	6	7	7	33
65	Auditor	Feminino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35	7	7	6	7	7	34
66	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35	6	6	7	7	7	33
67	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	7	7	7	35	6	6	6	6	6	30	7	4	5	7	6	29
68	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35
69	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35	7	6	6	7	7	33
70	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Gerente de Auditoria	7	7	7	7	7	35	6	6	6	7	7	32	6	6	5	6	7	30
71	Auditor	Masculino	Outras empresas de auditoria	Auditor Sócio	7	7	7	7	7	35	7	6	6	6	7	32	7	6	5	6	6	30
72	Usuário	Masculino	Básico	Administrador S/A	2	2	7	7	5	23	1	4	5	6	7	23	6	6	4	5	6	27
73	Usuário	Masculino	Novo mercado	Diretor S/A	4	7	6	7	6	30	5	1	4	6	6	22	4	5	5	7	3	24
74	Usuário	Masculino	Básico	Administrador S/A	5	5	6	6	6	28	5	6	6	6	5	28	6	6	7	6	6	31
75	Usuário	Feminino	Básico	Administrador S/A	5	5	6	6	7	29	5	6	5	5	6	27	7	7	6	6	7	33
76	Usuário	Masculino	Básico	Administrador S/A	5	5	6	6	7	29	5	5	6	6	5	27	7	6	7	6	6	32
77	Usuário	Masculino	Básico	Administrador S/A	5	6	6	6	7	30	5	5	5	5	5	25	7	6	6	6	6	31
78	Usuário	Masculino	Nível 1	Administrador S/A	5	4	7	7	7	30	5	6	6	6	7	30	7	7	6	6	7	33
79	Usuário	Masculino	Nível 1	Administrador S/A	5	5	7	7	7	31	4	4	5	5	5	23	6	6	7	6	6	31
80	Usuário	Feminino	Bovespa mais	Administrador S/A	5	6	7	6	7	31	7	5	6	5	6	29	7	6	5	6	6	30

81	Usuário	Feminino	Básico	Administrador S/A	6	5	6	6	6	29	6	6	6	6	6	30	6	7	7	6	7	33
82	Usuário	Feminino	Básico	Administrador S/A	6	6	5	6	7	30	7	5	6	5	5	28	7	6	7	6	6	32
83	Usuário	Masculino	Novo mercado	Diretor S/A	6	6	6	6	6	30	3	3	5	6	5	22	4	6	5	4	5	24
84	Usuário	Feminino	Bovespa mais	Administrador S/A	6	6	6	7	7	32	6	5	5	5	7	28	7	7	6	5	5	30
85	Usuário	Feminino	Bovespa mais	Administrador S/A	6	7	6	7	7	33	7	4	6	5	7	29	7	6	6	5	6	30
86	Usuário	Masculino	Bovespa mais	Administrador S/A	6	7	6	7	7	33	6	4	5	5	6	26	7	6	6	6	5	30
87	Usuário	Masculino	Novo mercado	Diretor S/A	6	7	7	7	6	33	5	2	5	6	6	24	5	6	5	7	2	25
88	Usuário	Masculino	Bovespa mais	Administrador S/A	6	7	7	7	7	34	7	5	6	6	7	31	6	6	6	5	5	28
89	Usuário	Masculino	Novo mercado	Diretor S/A	7	7	7	7	4	32	7	4	4	3	1	19	7	7	1	4	4	23
90	Usuário	Masculino	Novo mercado	Diretor S/A	7	7	7	6	5	32	7	5	4	2	2	20	7	7	2	4	5	25
91	Usuário	Feminino	Básico	Administrador S/A	7	6	6	7	6	32	6	5	6	5	5	27	7	7	7	6	7	34
92	Usuário	Masculino	Novo mercado	Diretor S/A	7	7	7	6	6	33	4	3	5	5	5	22	5	7	5	6	5	28
93	Usuário	Masculino	Novo mercado	Diretor S/A	7	7	7	6	6	33	5	4	5	3	3	20	6	6	5	5	5	27
94	Usuário	Masculino	Novo mercado	Diretor S/A	7	6	7	7	7	34	7	4	5	6	7	29	7	7	6	6	6	32
95	Usuário	Masculino	Nível 1	Administrador S/A	7	7	6	7	7	34	6	4	5	6	6	27	7	6	7	7	3	30
96	Usuário	Masculino	Novo mercado	Diretor S/A	7	7	6	7	7	34	7	7	6	6	6	32	7	6	7	7	7	34
97	Usuário	Feminino	Novo mercado	Diretor S/A	7	7	7	6	7	34	6	6	6	7	7	32	7	7	7	7	7	35
98	Usuário	Masculino	Novo mercado	Diretor S/A	7	7	7	7	6	34	7	5	5	5	5	27	7	7	5	6	6	31
99	Usuário	Feminino	Novo mercado	Diretor S/A	7	7	7	7	6	34	7	5	4	3	1	20	7	6	2	3	4	22
100	Usuário	Masculino	Nível 1	Diretor S/A	7	6	7	7	7	34	7	5	5	5	6	28	7	6	6	6	7	32
101	Usuário	Masculino	Bovespa mais	Conselheiro Adm. S/A	7	7	7	7	6	34	6	7	6	6	4	29	7	6	6	6	6	31
102	Usuário	Masculino	Novo mercado	Diretor S/A	7	7	7	7	6	34	6	5	5	5	5	26	6	7	5	6	5	29
103	Usuário	Feminino	Bovespa mais	Administrador S/A	7	7	6	7	7	34	7	5	6	6	6	30	6	7	7	6	5	31
104	Usuário	Masculino	Nível 1	Administrador S/A	7	7	7	7	7	35	7	3	5	5	6	26	7	7	7	7	3	31
105	Usuário	Masculino	Novo mercado	Diretor S/A	7	7	7	7	7	35	7	5	5	5	6	28	7	6	6	7	7	33
106	Usuário	Masculino	Novo mercado	Diretor S/A	7	7	7	7	7	35	6	6	6	7	7	32	7	7	7	7	7	35
107	Usuário	Masculino	Nível 1	Administrador S/A	7	7	7	7	7	35	7	4	6	6	6	29	7	7	6	7	5	32
108	Usuário	Masculino	Novo mercado	Diretor S/A	7	7	7	7	7	35	7	6	7	7	6	33	7	7	6	6	7	33
109	Usuário	Masculino	Novo mercado	Diretor S/A	7	7	7	7	7	35	7	6	5	6	6	30	7	6	5	6	7	31
110	Usuário	Feminino	Novo mercado	Diretor S/A	7	7	7	7	7	35	6	5	5	6	6	28	7	7	6	7	7	34
111	Usuário	Masculino	Nível 1	Administrador S/A	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35	7	6	6	6	6	31
112	Usuário	Masculino	Básico	Administrador S/A	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35	7	7	7	7	7	35
113	Usuário	Feminino	Novo mercado	Diretor S/A	7	7	7	7	7	35	7	5	5	5	4	26	7	7	4	5	6	29
114	Usuário	Masculino	Nível 1	Administrador S/A	7	7	7	7	7	35	7	4	5	6	6	28	7	7	7	7	4	32

APÊNDICE H – BANCO DE DADOS DAS VARIÁVEIS (*SOFTWARE SPSS*)

Nome	Tipo	Largura	Decimais	Rótulo	Valores	Ausente	Colunas	Alinhar	Medir	Função
Entrevistado	Numérico	8	0		{1, Auditor}...	Nenhum	9	Direito	Nominal	Entrada
Gênero	Numérico	9	0		{1, Masculin...	Nenhum	9	Direito	Nominal	Entrada
Empresa	Numérico	28	0		{1, Big four}...	Nenhum	20	Direito	Nominal	Entrada
Função	Numérico	33	0		{1, Auditor ...	Nenhum	15	Direito	Nominal	Entrada
q1	Numérico	2	0		Nenhum	Nenhum	2	Direito	Escala	Entrada
q2	Numérico	2	0		Nenhum	Nenhum	2	Direito	Escala	Entrada
q3	Numérico	2	0		Nenhum	Nenhum	2	Direito	Escala	Entrada
q4	Numérico	2	0		Nenhum	Nenhum	2	Direito	Escala	Entrada
q5	Numérico	2	0		Nenhum	Nenhum	2	Direito	Escala	Entrada
Formação	Numérico	5	0		Nenhum	Nenhum	5	Direito	Escala	Entrada
q6	Numérico	2	0		Nenhum	Nenhum	2	Direito	Escala	Entrada
q7	Numérico	2	0		Nenhum	Nenhum	2	Direito	Escala	Entrada
q8	Numérico	2	0		Nenhum	Nenhum	2	Direito	Escala	Entrada
q9	Numérico	2	0		Nenhum	Nenhum	2	Direito	Escala	Entrada
q10	Numérico	3	0		Nenhum	Nenhum	3	Direito	Escala	Entrada
Modificação	Numérico	4	0		Nenhum	Nenhum	4	Direito	Escala	Entrada
q11	Numérico	3	0		Nenhum	Nenhum	3	Direito	Escala	Entrada
q12	Numérico	3	0		Nenhum	Nenhum	3	Direito	Escala	Entrada
q13	Numérico	3	0		Nenhum	Nenhum	3	Direito	Escala	Entrada
q14	Numérico	3	0		Nenhum	Nenhum	3	Direito	Escala	Entrada
q15	Numérico	3	0		Nenhum	Nenhum	3	Direito	Escala	Entrada
Ênfase	Numérico	4	0		Nenhum	Nenhum	4	Direito	Escala	Entrada