

**EXPECTATION GAP E A INDEPENDÊNCIA NA APARÊNCIA EM AUDITORIA****António Samagaio**

Prof. Auxiliar, ISEG- Lisbon School of Economics & Management  
Universidade de Lisboa, Portugal

**Pedro Verga Matos**

Prof. Associado, ISEG- Lisbon School of Economics & Management  
Universidade de Lisboa, Portugal

**Joana Menezes**

Assistente de Inv., ISEG- Lisbon School of Economics & Management  
Universidade de Lisboa, Portugal

**Ana Curto**

Assistente de Inv., ISEG- Lisbon School of Economics & Management  
Universidade de Lisboa, Portugal

**Área Temática:** a) Informação Financeira e Normalização Contabilística

**Palavras-Chave:** auditoria, independência dos auditores, *expectation gap*

**Agradecimentos:** Os autores agradecem o apoio financeiro da Fundação para a Ciência e a Tecnologia (FCT Portugal) no âmbito do projecto de financiamento com a referência UID/SOC/04521/2013.

## **EXPECTATION GAP E A INDEPENDÊNCIA NA APARÊNCIA EM AUDITORIA**

### **Resumo**

Este estudo analisa as diferenças na avaliação de situações enquadráveis como ameaças à independência na aparência entre auditores e os utentes dos relatórios auditoria.

Baseado numa amostra de 320 inquiridos (auditores e utentes), os resultados sugerem que os utentes não consentem relações de familiaridade entre auditores e titulares de cargos de elevada importância na empresa auditada, especialmente quando daí surjam relações e interesses pessoais, colocando em risco a imparcialidade, a qualidade da informação disponibilizada e, em último caso, pressões e intimações. Mais, é consensual entre os grupos que a prestação simultânea de serviços de auditoria e consultoria leva a que se questione a aparência de independência.

**Keywords**: auditoria, independência dos auditores, expectation gap

### **1. Introdução**

A revisão das demonstrações financeiras por um auditor afigura-se como uma mais-valia para os stakeholders de uma entidade (Bortolon et al, 2013). Mas para tal é condição necessária que o auditor seja independente. Mednick (1997) refere-se à independência como “a pedra angular” da profissão contabilística e um dos seus mais preciosos ativos. Pois, só assim se consegue garantir a transparência e credibilidade das informações financeiras prestadas, bem como, simultaneamente assegurar a confiança dos mercados (Salehi et al, 2009). Assim, a independência dos auditores é indutor da confiança do público no relato financeiro (Benjaminsson & Doherty, 2012).

De acordo com o Código de Ética dos Profissionais de Auditoria da International Federation of Accountants (IFAC, 2016), a independência tem duas dimensões: independência na mente e a independência na aparência. Segundo Beattie & Fearnley (2002) se um auditor não for percebido como um ator independente da gestão, então a auditoria perde o valor para todas as partes. Assim, apesar do auditor poder ser independente de facto, a independência da aparência pode ser posta em causa pela forma como os utentes da informação percebem certos comportamentos do auditor face à entidade auditada (Salehi et al, 2009; Nam & Ronen, 2012; Kamau, 2013).

Apesar do código de ética prescrever certas decisões que o auditor tem de tomar, noutras este apenas pede para que seja o próprio auditor a avaliar as ameaças à sua independência. Esta situação pode originar um desfasamento na avaliação do grau de independência na aparência dos auditores por parte dos utentes do seu relatório face ao comportamento do auditor. A literatura refere-se a esta situação como o *audit expectation gap*, ou seja, trata-se da diferença entre as expectativas da sociedade sobre o desempenho (deveres, responsabilidades) do auditor e o desempenho efetivo do auditor (Liggio, 1974; Monroe & Woodliff, 1993; Jennings et al, 1993; Porter, 1993).

O presente estudo visa analisar se existe diferenças na avaliação de várias situações enquadráveis como ameaças à independência na aparência entre os auditores e os destinatários dos relatórios de auditoria. A motivação para o presente estudo é dupla.

Em primeiro lugar, identificámos na literatura alguns estudos sobre o *audit expectation gap* (e.g. Epstein & Geiger, 1994; Adeyemi & Uadiale, 2011; Ruhnke & Schmidt, 2014) mas não ao nível da interpretação por parte dos auditores e utentes da informação financeira de certas situações suscetíveis de ameaçar os julgamentos profissionais produzidos pelo auditor no decurso de uma auditoria às demonstrações financeiras. A qualidade da auditoria é vista não apenas de uma perspetiva de qualidade da auditoria de facto mas também da perspetiva de qualidade da auditoria em aparência (Watkins et al, 2004). Normalmente a qualidade da auditoria não é observável (Barton, 2005), pelo que, identificar situações de expectation gap ao nível da independência na aparência é crucial para que o trabalho de auditoria seja percebido como uma mais-valia no relato financeiro.

Em segundo lugar, nos últimos anos têm existido alterações significativas no quadro normativo da independência (e.g. Diretiva 2006/43/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho; Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho), tanto em relação à rotação dos auditores, prestação de serviços extra-auditoria, entre outras. Embora, a auditoria financeira tenha vindo acompanhar a evolução da estrutura e das necessidades das sociedades, de modo a garantir maior credibilidade nos relatórios financeiros emitidos (Salehi et al, 2009); não é menos verdade que os escândalos contabilísticos do século XXI levou os utentes da informação a questionar a independência e objetividade do auditor (Del Cid Gómez, 1994). *Audit expectation gap* será menor quanto maior for a perceção que terceiros têm de que o auditor é independente (Salehi et al, 2009). Desde o caso Enron que a existência deste gap é uma constante no quotidiano das empresas de auditoria (Rathi, 2015). Por isso, o atual contexto é propício para avaliar o nível de existência de *audit expectation gap* na independência e assim, recolher dados que possam auxiliar os reguladores e auditores na superação de possíveis deficiências nas ações dos auditores.

## **2. Revisão de literatura**

### **2.1 Independência em auditoria**

O IFAC (2016) divide o estado de independência dos auditores em dois tipos: i) independência na mente – estado de espírito que permite ao auditor formular um parecer sem ser afetado por influências que comprometam o seu julgamento profissional, agindo com integridade, objetividade e ceticismo profissional; e ii) independência na aparência – necessidade de evitar factos e circunstâncias significativas por forma a que um terceiro sensato e bem informado, com conhecimento de todas as informações relevantes conclua que, dentro do razoável, a integridade, objetividade e ceticismo profissional de uma entidade de auditoria ou de um membro da equipa foram comprometidos. A independência na aparência é baseada em perceções, tornando-se, de certo modo, substituta da independência na mente, uma vez que esta última normalmente não pode ser observada. A perceção do público é uma medida de independência dos auditores, mesmo que imperfeita e imprecisa, pois a sua perceção enviesada pode por em causa o papel do auditor na credibilização da informação financeira, tal como a violação real da independência de facto.

Contudo, o pleno estado de independência é difícil de alcançar devido a um leque abrangente de pressões contraditórias ao nível social, profissional, financeiro e legal que os auditores enfrentam no desempenho das suas funções (Anandarajan et al, 2010). IFAC (2016) agrupou as ameaças à independência em cinco categorias: (i) auto-revisão; (ii) familiaridade; (iii) interesse pessoal; (iv) representação; e (v) intimidação. Na auto-revisão, o auditor pode não avaliar corretamente os resultados de um julgamento ou serviço efetuados à priori por si próprio ou pela entidade em que está inserido. Num contexto de interesse pessoal, o julgamento do auditor ou o seu comportamento pode ser influenciado por algum interesse, como por exemplo um interesse financeiro. Na representação, a objetividade do auditor pode ser

comprometida se o auditor defender a posição de um cliente. Num cenário de familiaridade ou confiança, o auditor pode ser complacente em relação aos interesses de uma organização em que haja um relacionamento íntimo ou prolongado com o cliente. Finalmente, num contexto de intimidação, o auditor pode ser dissuadido a atuar com objetividade devido a pressões reais ou veladas.

IFAC (2016) disponibiliza um quadro de princípios para identificar as ameaças à independência, avaliar a importância dessas ameaças e identificar e aplicar salvaguardas para eliminá-las ou reduzi-las a um nível aceitável, de tal forma que a independência de facto e a independência na aparência não sejam comprometidas. Nas situações não previstas o auditor deve usar o seu juízo profissional e, caso não seja possível reduzir a ameaça para um nível aceitável, não deve aceitar ou deve interromper o seu trabalho.

A literatura é pródiga em estudos sobre a análise de situações que são suscetíveis de comprometer a independência dos auditores, tais como, a prestação de serviços extra-auditoria (Church et al, 2011), importância económica do cliente (Liao et al, 2013), tempo de relacionamento (Garcia-Blandon & Argiles, 2015), a envolvente cultural (Gendron et al, 2006), entre outros. Contudo, verificamos a ausência de trabalhos que procurem analisar se existe diferenças na interpretação do conceito de independência feitas pelo auditor e pelos destinatários do relatório de auditoria.

## **2.2 Expectation gap em auditoria**

O auditor e o público em geral mantêm crenças diferentes quanto aos deveres e responsabilidades do auditor. Esta diferença de expectativas pode trazer problemas de confiança para a auditoria (Ahmad, 2004). Liggio (1974) foi o primeiro a aplicar o termo *audit expectation gap*, identificando-o como a diferença entre o nível de desempenho esperado a partir das perspetivas dos auditores independentes e os utilizadores da informação financeira. Por sua vez, Monroe & Woodliff (1993) consideram o *audit*

*expectation gap* como a diferença de expectativas entre auditores e os utentes sobre os deveres e responsabilidades assumidos pelos auditores e a informação contida nos relatórios de auditoria. Jennings et al (1993) referem-se à diferença entre o que os utentes da informação esperam da profissão de auditoria e o que o auditor efetivamente fornece.

Porter (1993) subdivide o conceito de *expectation gap* em duas componentes: (i) diferença entre as funções que a sociedade espera que o auditor desempenhe e as funções que “razoavelmente” possam ser desempenhadas pelo auditor – considerado o *reasonable gap*; e (ii) a diferença entre as funções que a sociedade pode “razoavelmente” esperar que o auditor desempenhe e as funções que o auditor considera atingível – considerado como *performance gap*. Este último, por sua vez, compreende o gap entre os deveres que se pode esperar que sejam cumpridos pelos auditores e os deveres que realmente lhes são exigidos pela lei – *deficient standards gap* – e o gap entre o desempenho dos auditores, tal como é percebido pela sociedade e o padrão de desempenho esperado pelos auditores – *deficient performance gap*. Este último gap será menor quanto maior for a percepção que terceiros têm de que o auditor é independente (Salehi et al, 2009). Desde o caso Enron que a existência deste gap é uma constante no quotidiano das empresas de auditoria (Rathi, 2015).

Tradicionalmente os beneficiários dos relatórios financeiros tendiam a acreditar que os relatórios de auditoria asseguravam a veracidade e clareza da informação financeira prestada por uma entidade. Contudo, o que muitas vezes acontecia é que os auditores não detinham conhecimento real das suas obrigações (Ruhnke & Schmidt, 2014). Este *gap* fez com que a desconfiança dos beneficiários dos relatórios financeiros sobre as informações facultadas nos relatórios aumente e, conseqüentemente, surjam pressões para que o trabalho seja desempenhado de determinada forma ou siga determinado rumo. Por outro lado, os beneficiários dos relatórios financeiros tendem a ter maiores expectativas em áreas como o controlo interno, deteção de fraude e descoberta de

operações ilegais, assumindo o papel dos auditores como autênticos “guardiões” da informação financeira (Epstein & Geiger, 1994; McEnroe & Martens, 2001; Rien, 2014).

Assim, impõe-se que os comportamentos dos auditores se alinhem com as expectativas que a sociedade tem do desempenho da função, de modo a reduzir o *expectation gap* e aumentar a transparência e fiabilidade na profissão (Sikka et al, 1998; McEnroe & Martens, 2001; Salehi et al, 2009; Kamau, 2013).

Com a legislação pós-SOX procurou-se que o gap existente – quer relativamente à independência de mente, quer relativamente à aparência de independência – na função de auditoria diminuisse. Contudo, o *gap* entre auditor e beneficiário dos relatórios financeiros mantém-se (Nieschwietz & Woolley, 2009; Kamau, 2013). Importa ter em consideração que a informação prestada pelos auditores nos relatórios financeiros servirá de fundamento para inúmeras decisões (Rien, 2014).

*Audit expectation gap* varia consoante estejamos perante bancários/analistas de crédito, investidores ou auditores (Humphrey et al, 1993). Este desfasamento existe não só entre diferentes áreas da função como também entre diferentes grupos. Exemplificando, existem casos em que estando perante um investidor não profissionais a tendência é de que este tenda a ter menos experiência na análise da informação que lhes é facultada, confiando nos relatórios financeiros sem os questionar. Por sua vez, ainda que tal comportamento não seja esperado por parte de um investidor profissional pode acontecer que estes considerem que a informação facultada – que lhes permite sustentar as suas decisões – foi previamente alvo de auditoria, sem que na realidade esta o tenha sido ou devesse ser (Bedard et al, 2012). Os profissionais do setor bancário – quando têm em consideração os relatórios financeiros – partem do princípio que a informação tipificada garante com máxima segurança a inexistência de erros e situações de fraude (Salehi & Azary, 2009).

No entanto, tem sido entendimento dos auditores que, ainda que seja necessário haver maior zelo e integridade nas suas ações, também é preciso que os diversos



*stakeholders* sejam agentes ativos e tenham conhecimento sobre o que analisam, não depositando a totalidade da responsabilidade sobre os auditores (Menezes & Costa, 2012; Devi & Devi, 2014). Isto permite ainda concluir que a proximidade com o exercício da função de auditoria não significa necessariamente uma redução do nível de expectativa em relação aos deveres da função do auditor (Menezes & Costa, 2012). No decorrer dos anos a literatura tem vindo a apontar possíveis soluções para que a atitude dos diversos *stakeholders* seja mais ativa e defensiva de modo a garantir que há um encontro de expectativas. Assim, o *expectation gap* tende a diminuir quando (i) o *background* do auditor seja na área financeira e a experiência profissional nessa área seja vasta (Humphrey et al, 1993; Kamau, 2013; Devi & Devi, 2014; Kose & Erdogan, 2015); (ii) havendo um aumento da legislação e regulamentação do desempenho do auditor (Otalor & Okafor, 2013); (iii) perante a criação de mecanismos e organismos que diminuam o fosso entre os beneficiários dos relatórios financeiros e quem os produz (Salehi et al, 2009; Otalor & Okafor, 2013); (iv) quando se verifique uma definição exata das responsabilidades do auditor (Sikka et al, 1998; Otalor & Okafor, 2013; Dilmaghaniy & Nazemi, 2016); e (v) quando a comunicação entre auditor e o beneficiário dos relatórios financeiros for mais clara e eficiente (Salehi et al, 2009; Devi & Devi, 2014), garantindo assim um maior alinhamento de expectativas (Humphrey et al, 1993; Salehi et al, 2009). Pode acontecer que as partes em jogo não disponham de conhecimento suficiente para compreenderem as limitações associadas ao trabalho do auditor, o que potencia distorções da realidade e julgamento injustificados.

Assim, o *audit expectation gap* existirá sempre que as expectativas tidas pela sociedade relativamente ao desempenho dos auditores forem deturpadas, mas também quando o desempenho tido por estes for insuficiente e desajustado (Gwilliam, 1991). Neste sentido, uma vez identificado o *audit expectation gap*, deve-se compreender qual o *gap* em questão, quais os fatores que levam a que este exista e,

assim que possível, corrigi-lo. Impõe-se que a sociedade tenha conhecimento exato das responsabilidades do auditor, de modo a evitar litígios entre as partes e minimizar o impacto negativo desta divergência de expectativas (Porter, 1993; Rien 2014; Dilmaghaniy & Nazemi, 2016).

### 3. Metodologia e resultados

Para a análise das questões de investigação, foi elaborado um questionário<sup>1</sup> (cuja estrutura se baseava na apresentação de cenários, através do qual se pedia aos grupos que se pronunciassem sobre o grau de concordância com as hipóteses apresentadas), que foi difundido por profissionais das três categorias distintas (auditores – ROCs -, docentes e analistas de crédito). Os cenários utilizados para segmentar os grupos de ameaças estavam diretamente relacionados com a revisão de literatura efetuada e com a categorização das ameaças feita pelo IFAC Desta difusão foram recolhidas 320 respostas - 54 analistas de crédito (correspondente a 16,9% da amostra total dos inquiridos), 209 ROCs (correspondente a 65,3% da amostra total dos inquiridos) e 57 docentes (correspondente a 17,8% da amostra total dos inquiridos). Na Tabela 1 apresentamos os resultados do questionário relativamente aos cenários apresentados.

**Tabela 1-** Resultados dos cenários

| Item | Analistas de crédito   |               | ROCs  |               | Docentes |               | Teste de F |               |
|------|--|---------------|-------|---------------|----------|---------------|------------|---------------|
|      | Média  | Desvio Padrão | Média | Desvio Padrão | Média    | Desvio Padrão | F          | Significância |
| 1    | Existe ou perspectiva-se que venha a existir relação familiar ou para-familiar (e.g. união de facto) entre o ROC e um dos principais acionistas da Entidade auditada   |               |       |               |          |               |            |               |
|      | 6,0  | 1,41          | 5,6   | 1,73          | 5,9      | 1,31          | 1,286      | 0,278         |
| 2    | Existe ou perspectiva-se que venha a existir relação familiar ou para-familiar (e.g. união de facto) entre o ROC e um indivíduo que detém interesses comerciais ou financeiros relevantes na Entidade auditada |               |       |               |          |               |            |               |
|      | 5,6  | 1,39          | 5,5   | 1,86          | 5,2      | 1,49          | 0,724      | 0,486         |
| 3    | ROC descobriu um erro significativo nas Demonstrações Financeiras que se relaciona com um trabalho de consultoria prestado à Entidade auditada pela firma de auditoria a que pertence o ROC                    |               |       |               |          |               |            |               |

<sup>1</sup> A enviar mediante solicitação.

|    |  |      |     |      |     |      |        |       |
|----|--|------|-----|------|-----|------|--------|-------|
|    | 5,7  | 1,38 | 4,7 | 1,95 | 5,7 | 1,47 | 8.856  | 0.000 |
| 4  | ROC ou a firma de auditoria está a negociar com a Entidade auditada um contrato de prestação de serviços de consultoria que envolve honorários no valor de 30% dos honorários de auditoria                               |      |     |      |     |      |        |       |
|    | 5,0  | 1,46 | 2,7 | 1,77 | 5,6 | 1,55 | 82.368 | 0.000 |
| 5  | Entidade auditada ainda não decidiu quem será o auditor para o próximo ano   |      |     |      |     |      |        |       |
|    | 3,5  | 1,85 | 1,9 | 1,36 | 4,1 | 1,78 | 55.898 | 0.000 |
| 6  | ROC está a meio do seu mandato relativo ao contrato de prestação de serviços de auditoria  |      |     |      |     |      |        |       |
|    | 4,0  | 1,88 | 4,9 | 2,22 | 3,5 | 1,70 | 8.624  | 0.000 |
| 7  | Remuneração global do ROC e de alguns membros da firma de auditoria é indexada parcialmente ao volume de negócios gerado e à minimização das horas gastas no trabalho face ao previsto no budget                         |      |     |      |     |      |        |       |
|    | 4,0  | 1,88 | 4,9 | 2,04 | 4,8 | 1,75 | 3.902  | 0.021 |
| 8  | ROC ou a firma de auditoria presta assistência técnica à Entidade auditada em matérias contabilísticas que envolvem alguma subjetividade no reconhecimento, mensuração ou divulgação dos itens                           |      |     |      |     |      |        |       |
|    | 4,6  | 1,69 | 4,5 | 2,07 | 5,5 | 1,51 | 6.687  | 0.001 |
| 9  | ROC ou a firma de auditoria presta serviços de consultoria financeira à Entidade auditada (e.g. avaliação de um segmento de negócio, pesquisa de potenciais investidores, mandato de venda)                              |      |     |      |     |      |        |       |
|    | 4,5  | 1,80 | 4,5 | 2,03 | 5,4 | 1,53 | 5.037  | 0.007 |
| 10 | ROC ou a firma de auditoria presta serviços de consultoria de gestão de riscos à Entidade auditada   |      |     |      |     |      |        |       |
|    | 4,7  | 1,68 | 4,2 | 2,05 | 5,5 | 1,54 | 10.755 | 0.000 |
| 11 | ROC ou a firma de auditoria presta serviços de consultoria fiscal à Entidade auditada (preparação das declarações fiscais, cálculo de impostos a pagar, planeamento fiscal, assistência em conflitos de natureza fiscal) |      |     |      |     |      |        |       |
|    | 4,7  | 1,82 | 4,6 | 2,14 | 5,6 | 1,49 | 4.872  | 0.008 |
| 12 | Uma firma relacionada com o ROC é responsável por preparar as demonstrações financeiras da Entidade auditada   |      |     |      |     |      |        |       |
|    | 4,6  | 1,89 | 4,1 | 2,13 | 5,3 | 1,54 | 8.228  | 0.000 |
| 13 | Uma firma relacionada com o ROC é responsável pela entrega das declarações fiscais e processamento de salários da Entidade auditada  |      |     |      |     |      |        |       |
|    | 3,7  | 1,91 | 4,7 | 2,11 | 4,7 | 1,67 | 4.390  | 0.013 |
| 14 | ROC ou a firma de auditoria concebeu e/ou implementou sistemas de informação que direta ou indiretamente têm consequências no relato financeiro ou no sistema de controlo interno da Entidade auditada                   |      |     |      |     |      |        |       |
|    | 4,0  | 1,81 | 4,6 | 2,06 | 5,2 | 1,49 | 4.510  | 0.012 |
| 15 | ROC ou a firma de auditoria concebeu e/ou implementou sistemas de controlo de gestão que direta ou indiretamente têm consequências no relato financeiro ou no sistema de controlo interno da Entidade auditada           |      |     |      |     |      |        |       |
|    | 4,1  | 1,74 | 4,3 | 2,14 | 5,1 | 1,59 | 4.075  | 0.018 |
| 16 | Firma de auditoria presta serviços de auditoria interna apesar da responsabilidade da gestão do Departamento de Auditoria Interna pertencer a quadros da Entidade auditada   |      |     |      |     |      |        |       |
|    | 4,4  | 1,86 | 3,8 | 2,10 | 5,3 | 1,37 | 12.461 | 0.000 |
| 17 | Firma de auditoria presta serviços à Entidade auditada na área da gestão de recursos humanos (e.g. seleção e   |      |     |      |     |      |        |       |

|    |   |      |     |      |     |      |        |       |
|----|---|------|-----|------|-----|------|--------|-------|
|    | recrutamento de quadros de gestão)  |      |     |      |     |      |        |       |
|    | 3,1   | 1,82 | 4,6 | 2,19 | 5,3 | 1,37 | 9.413  | 0.000 |
| 18 | ROC ou a firma de auditoria atua como representante da Entidade auditada em litígios ou disputas com terceiros  |      |     |      |     |      |        |       |
|    | 3,9   | 1,81 | 5,6 | 1,80 | 4,7 | 1,71 | 17.674 | 0.000 |
| 19 | ROC ou a firma auditoria fez promoção junto da Entidade auditada de instrumentos financeiros que estão a gerar perdas potenciais no cliente   |      |     |      |     |      |        |       |
|    | 4,9   | 1,88 | 4,7 | 1,98 | 5,6 | 1,45 | 5.127  | 0.006 |
| 20 | ROC foi gestor da Entidade auditada há menos de 6 anos  |      |     |      |     |      |        |       |
|    | 4,7   | 1,74 | 5,1 | 1,86 | 5,4 | 1,59 | 2.240  | 0.108 |
| 21 | Existe ou perspectiva-se que venha a existir uma relação familiar ou para-familiar (e.g. união de facto) entre um outro membro da equipa que realiza a auditoria e um indivíduo que ocupa um cargo de gestão relevante na Entidade auditada                       |      |     |      |     |      |        |       |
|    | 4,8   | 1,77 | 5,4 | 1,73 | 5,3 | 1,49 | 2.103  | 0.124 |
| 22 | Existe ou perspectiva-se que venha a existir uma relação familiar ou para-familiar (e.g. união de facto) entre o ROC e um indivíduo que exerce uma influência significativa no relato financeiro da Entidade auditada   |      |     |      |     |      |        |       |
|    | 5,3   | 1,53 | 4,9 | 1,81 | 5,6 | 1,39 | 3.265  | 0.040 |
| 23 | Existe ou perspectiva-se que venha a existir uma relação familiar ou para-familiar (e.g. união de facto) entre um outro membro da equipa que realiza a auditoria e um indivíduo que exerce uma influência significativa no relato financeiro da Entidade auditada |      |     |      |     |      |        |       |
|    | 5,0   | 1,66 | 3,9 | 1,98 | 5,2 | 1,59 | 14.162 | 0.000 |
| 24 | Um antigo membro da firma de auditoria exerce atualmente funções com influência significativa no relato financeiro da Entidade auditada   |      |     |      |     |      |        |       |
|    | 4,2   | 1,80 | 4,5 | 1,94 | 5,0 | 1,50 | 2.916  | 0.056 |
| 25 | Um membro da equipa de auditoria foi gestor da Entidade auditada há 3 anos atrás  |      |     |      |     |      |        |       |
|    | 4,1   | 1,72 | 2,5 | 1,81 | 5,3 | 1,66 | 61.050 | 0.000 |
| 26 | ROC atual veio substituir rotativamente (dentro da mesma firma auditoria) o ROC anterior  |      |     |      |     |      |        |       |
|    | 2,7   | 1,75 | 4,0 | 1,96 | 3,4 | 1,73 | 8.992  | 0.000 |
| 27 | ROC é amigo de infância do Presidente do Conselho de Administração ou do diretor financeiro ou do diretor da contabilidade da Entidade auditada   |      |     |      |     |      |        |       |
|    | 4,7   | 1,78 | 3,2 | 1,84 | 5,2 | 1,66 | 34.654 | 0.000 |
| 28 | ROC é amigo de administradores da Entidade auditada que não possuem responsabilidades nas matérias financeiras  |      |     |      |     |      |        |       |
|    | 3,5   | 1,75 | 2,7 | 1,67 | 4,6 | 1,70 | 29.382 | 0.000 |
| 29 | ROC pratica atividades desportivas com gestores da Entidade auditada  |      |     |      |     |      |        |       |
|    | 3,2   | 1,93 | 2,3 | 1,62 | 3,9 | 1,65 | 21.510 | 0.000 |
| 30 | ROC participa em eventos sociais onde estão presentes gestores da Entidade auditada   |      |     |      |     |      |        |       |
|    | 2,7   | 1,65 | 2,9 | 1,97 | 3,8 | 1,67 | 5.758  | 0.004 |

|    |  |      |     |      |     |      |        |       |
|----|--|------|-----|------|-----|------|--------|-------|
| 31 | Gestores da Entidade auditada e o ROC são militantes do mesmo partido político ou pertencem ao mesmo grupo de reflexão (thinkTank group) ou sócios de uma certa Organização Social                                 |      |     |      |     |      |        |       |
|    | 3,3  | 1,97 | 2,8 | 1,95 | 4,5 | 2,04 | 15.680 | 0.000 |
| 32 | A Entidade auditada concede aos quadros da firma de auditoria um desconto de 3% sobre a tabela de preços geral   |      |     |      |     |      |        |       |
|    | 3,0  | 1,91 | 2,5 | 1,85 | 3,8 | 1,84 | 10.714 | 0.000 |
| 33 | A Entidade auditada oferece ao ROC ou à firma de auditoria produtos da sua produção com um preço de mercado relativamente reduzido (e.g. garrafas de água)   |      |     |      |     |      |        |       |
|    | 3,0  | 1,93 | 2,5 | 1,73 | 3,5 | 1,83 | 7.926  | 0.000 |
| 34 | Honorários da auditoria do ano anterior ainda estão por liquidar   |      |     |      |     |      |        |       |
|    | 4,2  | 1,94 | 2,2 | 1,55 | 3,8 | 2,01 | 37.353 | 0.000 |
| 35 | Cliente pondera adjudicar os próximos serviços de auditoria por um triénio em detrimento do atual cenário de 1 ano   |      |     |      |     |      |        |       |
|    | 3,5  | 1,78 | 2,0 | 1,49 | 4,2 | 1,88 | 49.235 | 0.000 |
| 36 | É muito provável que o presente trabalho de auditoria à Entidade auditada não venha a ser incluído num Programa Anual de Controlo de Qualidade interno ou externo (e.g. da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas) |      |     |      |     |      |        |       |
|    | 3,4  | 1,81 | 5,4 | 1,52 | 3,9 | 1,68 | 36.970 | 0.000 |

Face às respostas obtidas podemos concluir que (para um nível de significância de 10%) relativamente aos itens 1, 2, 20 e 21, nos quais se apresenta o cenário da possibilidade de existência de relações de para-familiaridade, a opinião média dos grupos é concordante. Analisando todos os restantes itens existe diferença estatisticamente significativa em pelo menos uma das médias dos grupos e, desta forma, rejeitamos a hipótese nula.

Relativamente às categorias de ameaças do IFAC – implicitamente presente nos cenários apresentados – agrupámo-las e analisámo-las. Na Tabela 2 analisamos os resultados dessas ameaças, atendendo à perceção tida pelos grupos.

**Tabela 2- Resultados sobre os condicionantes identificados na Revisão de Literatura**

|               | Analistas de crédito |    |          | ROC   |     |          | Docente |    |          | Total |     |          |        |       |
|---------------|----------------------|----|----------|-------|-----|----------|---------|----|----------|-------|-----|----------|--------|-------|
|               | $\mu$                | n  | $\sigma$ | $\mu$ | n   | $\sigma$ | $\mu$   | n  | $\sigma$ | $\mu$ | n   | $\sigma$ | F      | Sig   |
| Familiaridade | 4.20                 | 44 | 1.108    | 3.82  | 209 | 1.236    | 4.77    | 57 | 1.141    | 4.05  | 310 | 1.253    | 14.470 | 0.000 |
| Auto-revisão  | 4.26                 | 44 | 1.343    | 4.18  | 209 | 1.690    | 5.19    | 57 | 1.278    | 4.38  | 310 | 1.618    | 9.234  | 0.000 |

|                   |      |    |       |      |     |       |      |    |       |      |     |       |        |       |
|-------------------|------|----|-------|------|-----|-------|------|----|-------|------|-----|-------|--------|-------|
| Interesse Pessoal | 3.92 | 44 | 1.130 | 4.28 | 209 | 1.258 | 4.46 | 57 | 1.248 | 4.26 | 310 | 1.245 | 2.234  | 0.090 |
| Representação     | 4.40 | 44 | 1.542 | 5.10 | 205 | 1.711 | 5.15 | 56 | 1.348 | 5.01 | 305 | 1.641 | 3.3625 | 0.028 |
| Intimidação       | 3.70 | 44 | 1.345 | 2.02 | 209 | 1.219 | 4.03 | 57 | 1.421 | 2.63 | 310 | 1.548 | 73.813 | 0.000 |

Analisando os itens que compõem o corpo do questionário, tendo em conta as categorias do IFAC, concluímos que os itens 1, 2, 20, 21, 22, 23, 24, 27, 28, 29, 30, 31, 32 e 33 se podem agrupar nas ameaças de familiaridade, havendo uma diferença entre os grupos analisados sobre a percepção de independência. Analisando agora os itens 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17 e 25 podemos agrupá-los e associá-los às ameaças de auto-revisão. Os grupos concordam que a prestação simultânea de serviços de auditoria e extra-auditoria influencia a sua percepção do desempenho imparcial da função de auditoria, não existindo conformidade de perspectiva dos grupos sobre este tema. Os itens 3, 4, 6, 7, 26 e 36 atendem à forma como o interesse pessoal pode ameaçar a independência do trabalho desempenhado pelo auditor. Os grupos concordaram que quando se verifica a descoberta de um erro significativo por parte do auditor, de algo relacionado com o trabalho desempenhado pelo consultor, a percepção de independência é influenciada. Relativamente a esta categoria de ameaça, para um nível de significância de 5% não se rejeita a hipótese nula da igualdade de perspectivas dos grupos. Atendendo aos cenários subjacentes aos itens 18 e 19 agrupamo-los em ameaças de representação. Nos casos em que o auditor se apresenta como representante da empresa auditada ou nos casos em que ele faz promoção de instrumentos financeiros que estão a gerar perdas no cliente, a percepção dos grupos relativamente à aparência de independência é influenciada. Nesta categoria de ameaça rejeitamos a hipótese nula, para um nível de significância de 5%. Por último, os itens 5, 34 e 35 agrupam-se e associam-se às ameaças de intimidação. Relativamente aos casos em que ainda não ficou definido a continuação do

mandato ou a adjudicação de serviços, a percepção de independência é influenciada pelos grupos. Neste caso rejeitamos a hipótese nula.

Analisando as questões subsequentes do questionário difundido, podemos afirmar que 29% dos inquiridos concordam que a existência de divulgação pública dos resultados e a forma como esta é feita influencia a percepção de independência que os profissionais têm do desempenho dos auditores. Partindo desta questão geral, a tabela 3 permite-nos compreender a forma como é que os grupos consideram que essa publicação deve ser feita.

*Tabela 3- Resultados da questão sobre a forma como deve ser feita divulgação pública*

|  | Analistas |      | ROCs |      | Docentes |      | Grupos |      |
|--|-----------|------|------|------|----------|------|--------|------|
|  | N         | %    | N    | %    | N        | %    | N      | %    |
| Relatório de Auditoria                         | 30        | 68.2 | 114  | 66.3 | 40       | 70.2 | 184    | 67.4 |
| Relatório e Contas da Entidade Auditada        | 29        | 65.9 | 45   | 26.2 | 35       | 61.4 | 109    | 39.9 |
| Site de internet da firma de auditoria         | 5         | 11.4 | 51   | 29.7 | 13       | 22.8 | 69     | 25.3 |
| Site de internet da Entidade auditada          | 4         | 9.1  | 27   | 15.7 | 22       | 38.6 | 53     | 19.4 |
| Sita da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas | 6         | 13.6 | 27   | 15.7 | 10       | 17.5 | 43     | 15.8 |
| Site de internet da CMVM                       | 8         | 18.2 | 0    | 0    | 7        | 12.3 | 15     | 5.5  |
| Outro  | 0         | 0    | 3    | 1.7  | 0        | 0    | 3      | 1.1  |

Em relação à divulgação pública da informação recolhida é possível concluir que 67% dos inquiridos consideram que o relatório de auditoria é o local mais apropriado para o fazer. Por sua vez, o local com menor preferência relativa apontado pelos grupos para a divulgação pública das contas, apontado pelos grupos é o site da internet da CMVM (5,5% das respostas da amostra).

*Tabela 4 - Resultados da questão relativa aos honorários*

| Analistas de crédito | ROC | Docente | Total | F | Sig |
|----------------------|-----|---------|-------|---|-----|
|                      |     |         |       |   |     |

|  |      |      |      |      |        |       |
|--|------|------|------|------|--------|-------|
| 9. Sensibilidade dos auditores face ao peso dos NAS      | 44.3 | 44.7 | 41.4 | 44.0 | 0.219  | 0.804 |
| 10. Dependência face ao cliente                          | 39.4 | 14.3 | 38.5 | 22.3 | 31.800 | 0.000 |
| 11. Afetação dos julgamentos devido à perenidade dos NAS | 6.4  | 4.6  | 4.8  | 4.9  | 1.446  | 0.237 |

A análise da Tabela 4 – honorários - permite concluir que, em média, apenas quando a percentagem dos honorários faturados pela prestação de NAS for  $\geq 44\%$  os grupos consideram que a sensibilidade dos julgamentos é afetada. Nestes casos não rejeitamos a hipótese nula de igualdade de perspectiva entre as três classes profissionais. Por sua vez, sempre que a percentagem dos honorários faturados à entidade auditada relativamente a NAS for superior a 22%, os grupos consideraram que há dependência económica face ao cliente e, assim, os julgamentos profissionais dos auditores serão afetados. Neste cenário os resultados permitem rejeitar a hipótese nula de igualdade de perspectivas.

Relativamente à afetação dos julgamentos atendendo à perenidade dos NAS, os grupos consideraram que: sempre que estes se mantenham por mais de 5 anos, a percepção de independência do auditor é questionada. Neste ponto verificamos que, tal como no cenário levantado na questão 9, também aqui existe concordância entre os grupos e, portanto, não rejeitamos a hipótese nula. Resumindo, em situações onde exista prestação simultânea de serviços de auditoria e extra-auditoria os grupos inquiridos concordam que os julgamentos dos auditores são influenciados, questão esta que pode por em risco a aparência de independência.

#### **4. Conclusões**

Atendendo ao contexto global e ferroz dos mercados, às crises de confiança no setor e à grande visibilidade que processo de falência têm tido na sociedade, a profissão do auditor têm vindo a sofrer algum descrédito. Ora o fornecimento pronto de informação isenta de erros intencionais e situações de fraude são exigências cada vez maiores por parte dos mercados e neste sentido, os auditores desempenham um papel de



extrema importância, especialmente no que toca à transmissão de informação fidedigna e objetiva, bem como na interpretação e avaliação dessa informação e consequente transmissão ao mercado de sinais que coincidam com o verdadeiro estado de uma dada empresa. Mas a perspectiva sobre os auditores pode ser distinta. Neste trabalho confirma-se, tal como tem sido demonstrado ao longo dos anos, que existe um *gap* de expectativas entre beneficiários dos relatórios financeiros e auditores (Humphrey et al, 1993; Sikka et al, 1998; McEnroe & Martens, 2001; Salehi et al, 2009; Kamau, 2013). Com efeito, através do agrupamento das ameaças ao desempenho independente da profissão feito pelo IFAC (IFAC, 2016), os dados recolhidos permitem depreender que os grupos inquiridos apresentaram perceções diferentes aquando da valorização das ameaças de independência. É consensual entre os inquiridos que a aparência de independência da função de auditoria é questionada quando estão em jogo situações que enfatizem relações de familiaridade e consequentemente o nascimento de interesses pessoais, assim como a prestação simultânea de serviços de auditoria e extra-auditoria pela mesma entidade ao mesmo cliente. Assim, verificamos que são as situações de ameaça ao interesse pessoal que maior consenso gera entre os grupos. Mais, os destinatários das informações financeiras demonstraram não consentir com relações de familiaridade especialmente quando estas surjam entre auditores e titulares de cargos de elevada importância na empresa auditada, principalmente naquelas onde é evidente a influência desse vínculo pessoal na orientação assumida no trabalho desempenhado pelo auditor, uma vez que acreditam que este tipo de relações colocam em risco a imparcialidade, a qualidade da informação disponibilizada e potenciam o aparecimento de pressões e intimações (Arruñada & Paz-Ares, 1997; Mamah et al, 2016). Na mesma ordem de ideias, os destinatários de informações financeiras demonstram ser consensuais quando em causa está a prestação simultânea e perene de serviços de auditoria e consultoria, destacando a ideia de que situações deste estilo intranquilizam os mercados quanto à objetividade e exatidão da avaliação da análise feita (Larcker & Richardson, 2004;

Kaplan, 2004; Salehi et al, 2009; Mironiuc et al, 2013; Causholli et al, 2015). Neste sentido, importa referir que situações de intimidação e representação não geraram consenso entre os grupos, tendo cada um mensurado este tipo de ameaça de forma desigual.

## **Bibliografia**

- Adeyemi, S. B., Uadiale, O. M. (2011). An empirical investigation of the audit expectation gap in Nigeria. *African Journal of Business Management*, 5 (19), 7964-7971.
- Ahmad, M. (2004). Audit expectation gap. *Managerial Auditing Journal*, 19 (7), 897-915.
- Anandarajan, A., Kleinman, G., Palmon, D. (2010). Auditor independence research: Where do we stand?. *Journal of Accounting, Ethics & Public Policy*, 11 (1), 1-31.
- Arruñada, B., Paz-Ares, C. (1997). Mandatory rotation of company auditors: A Critical Examination. *International Review of Law and Economic*, 17 (1), 31-61.
- Barton, J. (2005). Who Cares about Auditor Reputation? *Contemporary Accounting Research*, 22 (3), 549–586.
- Beattie, V., Fearnley, S. (2002). *Auditor Independence and Non-audit Services: A Literature Review*. London: The Institute of Chartered Accountants in England and Wales.
- Bedard, J. C., Sutton, S. G., Arnold, V., Phillips, J. R. (2012). Another piece of the “expectations gap”: What do investors know about auditor involvement with information in the annual report? *Current Issues in Auditing*, 6 (1), A17-A30.
- Benjaminsson, E., Doherty, L. (2012). *Independence in fact and in appearance: A study of regulatory demands as made evidente through practice*. Disponível em: <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:546244/FULLTEXT01.pdf> [Acesso em: 22 de maio de 2016].

- Bortolon, M., Neto, P., Alfredo, S., Santos, T. (2013). Audit costs and corporate governance. *Revista de Contabilidade Financeira*, 24 (61), 27 – 36.
- Causholli, M., Chambers, J. D., Payne, L. J. (2015). Does selling non-audit services impair auditor independence? New Research says, “Yes”. *Current Issues in Auditing*, 9 (2), P1-P6.
- Church, B. K., Zhang, P. (2011). Nonaudit Services and Independence in Appearance: Decision Context Matters. *Behavioral Research In Accounting*, 23 (2), 51–67.
- Del Cid Gómez, J. (1994). Extensión de la responsabilidad del auditor: implicaciones y estrategias defensivas. *Técnica Contable*, 46 (552), 825-834.
- Devi, A., Devi, S. (2014). Audit Expectation Gap between auditors and users of financial statements. *European Journal of Business and Management*, 6 (14), 75-82.
- Dilmaghaniy, S., Nazemi, S. (2016). Study the relationship between role responsibilities of auditors and attitude of audit report users in creation of audit expectation gap. *Internacional Science and Investigation Journal*, 5 (5), 92- 101.
- Gwilliam, D. (1991). The Auditor's Liability to Third Parties. In Sherer, M., Turley, S. (eds), *Current Issues in Auditing*, London: Paul Chapman Publishing.
- Epstein, M., Geiger, M. (1994). Investor views of audit assurance: recent evidence of the expectation gap. *Journal of Accountancy*, 177 (1), 60-64.
- Garcia-Blandon, J., Argiles. J. M., (2015). Audit firm tenure and independence: A comprehensive investigation of audit qualifications in Spain. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 24 (1), 82–93.
- Gendron, Y., Suddaby, R., Lam, H. (2006). An Examination of the Ethical Commitment of Professional Accountants to Auditor Independence. *Journal of Business Ethics*, 64 (2), 169–193.
- Humphrey. C., Moizer, P., Turley, S. (1993). The audit expectations gap in Britain: An empirical investigation. *Accounting and Business Research*, 23 (91A), 395-411.
- IFAC (2016). *Handbook of the code of ethics for professional accountants*. International Federation of Accountants.

- Jennings, M., Reckers, M.J., Kneer, D.C. (1993). The significance of audit decision aids and precase jurists' attitudes on perceptions of audit firm culpability and liability. *Contemporary Accounting Research*, 9 (Spring), 489-507.
- Kaplan, R. (2004). The mother of all conflits: auditors and their clientes. *Journal of Corporation Law*, 29 (2), 363-383.
- Kamau, C. (2013). Determinants of audit expectation gap: Evidence from limited companies in Kenya. *International Journal of Science and Research*, 2 (1), 480-491.
- Kose, Y., Erdogan, S. (2015). The audit expectations gap in Turkey. *The Journal of Accounting and Finance*, 67, 193-213.
- Larcker, D., Richardson, S. (2004). Fees paid to audit firms, accruals choices, and corporate governance. *Journal of Accounting Research*, 42 (3), 625-658.
- Liao, Y., Chi, W., Chen, Y. (2013). Auditor Economic Dependence and Accounting Conservatism: Evidence from a Low Litigation Risk Setting. *International Journal of Auditing*, 17 (2), 117-137.
- Liggio, C. (1974). The expectation gap: the accountant's Waterloo. *Journal of Contemporary Business*, 3, 27-44.
- Mamah, L., Boonlua, S., Janjarasjit, S. (2016). Auditor-client Exchange competency and audit report efficiency: Evidence from CPAs in Thailand. *AUGBS E-journal*, 9, (2), 111-127.
- Mednick, R. (1997). Chair's corner. The CPA Letter (10 de junho). USA: American Institute of CPA's (AICPA).
- Menezes, A., Costa, F. (2012). *Expectation Gap em Auditoria: Impactos no Brasil Após a Adoção do Projeto Clarity*. XXVI Encontro da ANPAD. Rio de Janeiro
- McEnroe, J.E., S.C. Martens. (2001). Auditors' and Investors' perceptions of the Expectation Gap. *Accounting Horizons*, 15 (4), 345-358.
- Mironiuc, M., Chersan, I.C., Robu, I.B. (2013). Ethics in providing non-audit services to ensure transparency in financial reporting. *Procedia – Social and behavioral science*, 81, 474-478.

- Monroe, G.S., Woodliff, D.R. (1993). The effect of education on the audit expectation gap. *Accounting and Finance*, 33 (1), 61-78.
- Nam, S., Ronen, J. (2012). The impact of nonaudit services on capital markets. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 27 (1), 32-60.
- Nieschwietz, J., Woolley, J. (2009). Perceptions of auditor independence: Evidence from CPAS', loan officers, and the general public. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 13 (3), 93-106.
- Otalor, J., Okafor, C. (2015). Imperatives of bridging the audit expectation gap and enhancing the credibility of corporate financial information. *International Journal of Business and Social Research*, 3 (5), 125- 138.
- Porter, B. (1993). An empirical study of the Audit Expectation-Performance Gap. *Accounting and Business Research*, 24 (93), 49-68.
- Rathi, N. S. (2015). Factors affecting the independence of auditors. 12th International Conference on Business Management. (ICBM) 2015. Disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2699693> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2699693>
- Rien, F. (2014). Audit expectation gap and its implication on credit decision making. *International Journal of Scientific & Technology Research*, 3 (2), .
- Ruhnke, K., Schmidt, M. (2014). The audit expectation gap: existence, causes and the impact of changes. *Accounting and Business Research*, 44 (5), 572-601.
- Salehi, M., Azary, Z. (2009). Fraud detection and audit expectation gap: Empirical evidence from Iranian bankers. *International Journal of Business and Management*, 3 (10), 65-77.
- Salehi, M., Mansoury, A., Azary, Z. (2009) Audit Independence and expectation gap: empirical evidence from Iran. *International Journal of Economics and Finance*. 1 (1), 165- 174.
- Sikka, P., Puxty, A., Willmott, H. e Cooper, C. (1998). The impossibility of eliminating the expectations gap: Some theory and evidence. *Critical Perspectives and Accounting*, 9 (3), 299-330.

Watkins, A. L., Hillison, W., Morecroft, S. E. (2004). Audit quality: a synthesis of theory and empirical evidence. *Journal of Accounting Literature*, 23, 153-193.