

INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO

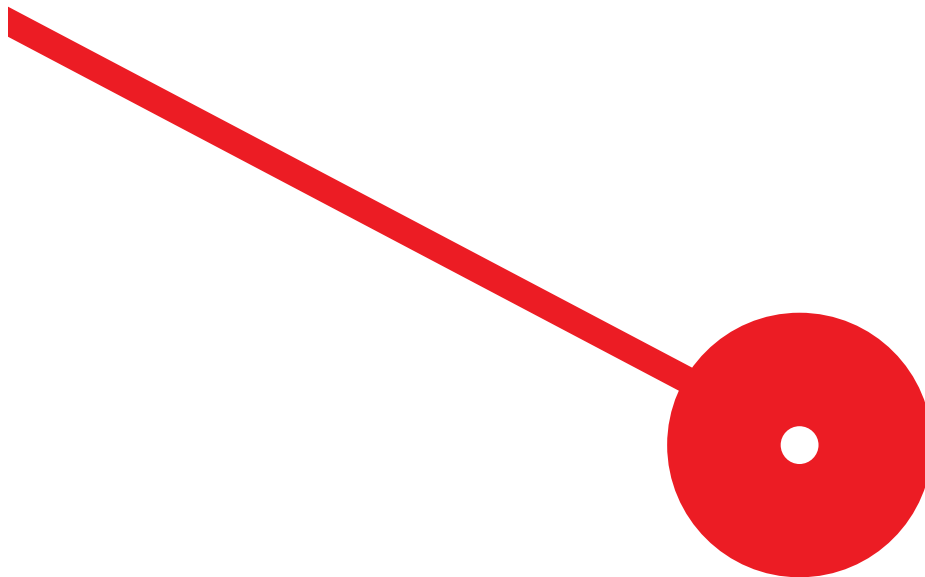
M

MESTRADO
AUDITORIA

Expetativas dos *stakeholders* face ao trabalho do auditor

Severiana Iracelma Jorge da Silva

DEZEMBRO/2021



Severiana Silva. Expetativas dos *stakeholders* face ao trabalho do auditor
Dezembro/2021

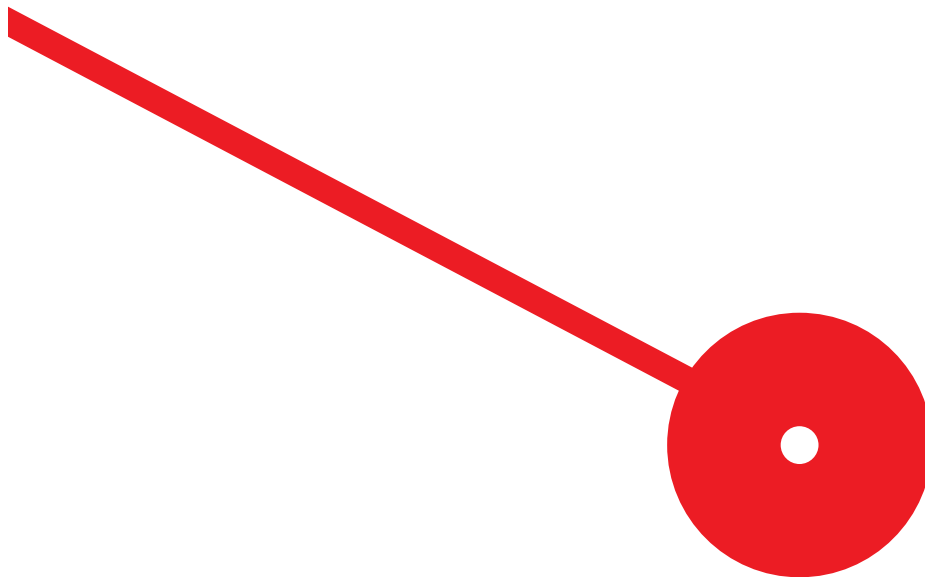
Versão final (Esta versão contém as críticas e sugestões dos elementos do júri)

Expetativas dos *stakeholders* face ao trabalho do auditor

Severiana Iracelma Jorge da Silva

Dissertação de Mestrado

apresentado ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do
Porto para a obtenção do grau de Mestre em Auditoria, sob orientação
do Docente Doutor João Rodrigues



Agradecimentos

Para a realização da presente dissertação de mestrado, que foi o auge de dois anos de estudo, precisei de pessoas que, para mim, foram o trampolim para mais uma fase.

Quero começar por agradecer a Deus por ter me fortalecido ao ponto de superar as dificuldades e também por toda a saúde que me deu e que permitiu alcançar mais uma etapa importante para a minha vida.

À minha família e amigos, especialmente a minha Mãe e o meu Pai, a quem, de modo algum, nessa vida conseguirei agradecer por tudo, que nunca desistiram de mim e sempre me ofereceram amor. Aqui lhes deixo uma palavra e uma promessa de gratidão eterna.

Ao ISCAP e a toda sua direção, deixo uma palavra de agradecimento por todo ambiente inspirador e pela oportunidade de concluir este curso.

Aos meus excelentes professores, agradeço a orientação incansável, o empenho e a confiança que ajudaram a tornar possível esta formação.

Especialmente, à Professora Alcina Portugal que sempre mostrou muito carinho e deu-me muita motivação, tenho muito a lhe agradecer por todas as palavras de conforto e por realmente me fazer acreditar que muitas vezes o percurso é mais valioso do que chegar a qualquer meta.

Ao Professor João Rodrigues, o meu orientador que também desde o princípio foi muito acolhedor, por toda a instrução e diretrizes para a conclusão desta dissertação, guardo um carinho muito grande e especialmente pela pessoa tranquila e cordial que é.

À Professora Maria do Céu Ribeiro pelo acolhimento, apoio incondicional e pelo seu profissionalismo. Ao Professor Carlos Mendes por toda orientação e carisma. Às Professoras Gabriela Pinheiro, Susana de Jesus, Ana Paula Rocha e ao Professor Luís Rodrigues por toda a paciência e orientação. Foram muito bons todos os momentos partilhados convosco, muito obrigada por tudo.

A todos os meus colegas de curso, quero deixar também o meu muito obrigada.

Para todos que não fiz menção, mas de alguma forma tiveram interferência neste caminho que percorri, deixo minha lembrança e agradecimento com todo o meu coração.

Resumo

O objetivo principal deste trabalho consiste em conhecer a forma como os diferentes *stakeholders* compreendem o trabalho do auditor e as expectativas que são criadas por parte destes.

Deste modo, a revisão da literatura foi baseada numa pesquisa em diferentes fontes como, artigos científicos/acadêmicos, jornais, revistas, livros, essencialmente sobre conteúdos relacionados com a temática em estudo, as expectativas dos *stakeholders* face ao trabalho do auditor. Deparamo-nos com várias opiniões, muitas delas numa base de concordância e outras divergentes, o que tornou a pesquisa interessante.

A coleta de dados foi realizada com a utilização de um questionário, dividido em duas partes, a primeira, relacionada com a caracterização dos inquiridos, e a segunda relacionada com a temática em estudo, recorrendo a utilização de escala do tipo Likert para a mensuração da perceção social quanto às responsabilidades do auditor e foram coletadas 99 respostas no total. A análise e interpretação dos dados possibilitou perceber que a sociedade tende a atribuir um alto grau de responsabilidades à auditoria, uma vez que a perceção da sociedade difere do que exige as normas, atribuindo aos auditores responsabilidades que não são de sua competência.

Observou-se que os *stakeholders* possuem expectativas irrealistas tendo em conta as afirmações colocadas na presente pesquisa. Em relação às responsabilidades do auditor, os *stakeholders* que têm conhecimento das normas, que estudam ou já tenham estudado assuntos relacionados à auditoria obtiveram medidas de posição inferiores as dos outros usuários demonstrando que os estudantes do curso de ciências económicas e financeiras e contabilistas tendem a ter perceções mais realistas do que os demais *stakeholders* quanto às responsabilidades do auditor. Em geral, o nível de exigência dos *stakeholders* em relação aos deveres dos auditores, pode ser explicado principalmente pela carência de informações. De tal modo que, aqueles que apresentam um maior nível de conhecimento são os que possuem um menor nível de expectativas e aqueles que possuem um alto nível de expectativas são os que têm um menor nível de conhecimento.

Palavras chave: informação financeira, desvio de expectativas de auditoria, auditor, stakeholders.

Abstract

The main objective of this dissertation is to know how different *stakeholders* understand the auditor's work and their expectations.

Thus, the literature review was based on research in different sources such as scientific/academic articles, newspapers, magazines, books, essentially on content related to the subject under study, the expectations of *stakeholders* regarding the auditor's work. We came across several opinions, many of them on the basis of agreement and others divergent, which made the research interesting.

Data collection was performed using a questionnaire, divided into two parts, the first, related to the characterization of the respondents, and the second related to the topic under study, using a Likert-type scale to measure the perception of the auditor's responsibilities and a total of 99 responses were collected. An analysis and interpretation of the data made it possible to perceive that a society tends to attribute a high degree of responsibilities to auditing, since society's perception differs from what the standards require, attributing responsibilities to auditors that are not their competence.

It was observed that stakeholders have unrealistic expectations considering the statements made in this research. Regarding the auditor's responsibilities, stakeholders who are aware of the standards, who study or have already studied matters related to auditing obtained lower ranking measures than other users, demonstrating that economic and financial science students and accountants tend to have more realistic perceptions of the auditor's responsibilities than other stakeholders. In general, the level of requirement of stakeholders in relation to the duties of auditors can be explained mainly by the lack of information. In such a way that those with a higher level of knowledge are those with a lower level of expectations and those with a high level of expectations are those with a lower level of knowledge.

Keywords: financial information, audit expectation gap, auditor, stakeholders

Lista de abreviaturas

AEG – Audit Expectation Gap

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

CEDROC – Código de Ética e Deontologia Profissional dos Revisores Oficiais de Contas

CLC – Certificação Legal das Contas

CMVM – Comissão dos Mercado de Valores Mobiliários

CSC – Código das Sociedades Comerciais

EIP – Entidades de Interesse Público

EOROC – Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

FASB – Financial Accounting Standards Board

IAASB – International Auditing and Assurance Standards Board

ICFR – Internal Control Financial Reporting

ICAEW – Institute of Chartered Accountants in England and Wales

IFAC – International Federation of Accountants

IIA – Institute of Internal Auditors

ISA – International Standards on Auditing

OCC – Ordem dos Contabilistas Certificados

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

PCAOB – Public Company Accounting Oversight Board

ROC – Revisor Oficial de Contas

RROC – Regulamento do Revisor Oficial de Contas

SOX/ SOA – Sarbanes-Oxley/Sarbanes-Oxley Act

SROC – Sociedades de Revisores Oficiais de Contas

SPSS – Statistical Package for the Social Sciences

Índice geral

Agradecimentos	iii
Resumo.....	iv
Abstract.....	v
Lista de abreviaturas	vi
Índice geral.....	vii
Introdução	1
Capítulo I – Revisão da Literatura.....	2
1 A auditoria.....	2
1.1 Evolução e surgimento da auditoria	2
1.2 O papel da auditoria.....	4
1.3 Tipos de Auditoria	4
1.4 O Trabalho do Auditor	6
2 <i>Expectation Gap – Audit</i>	8
2.1 Definições.....	8
2.2 Evidências do <i>Audit Expectation Gap</i>	11
2.3 <i>Expectation gap</i> e seus fatores.....	14
2.4 Consequências do <i>Expectation gap</i> de Auditoria.....	14
2.5 Formas de mitigar o <i>expectation gap</i>	15
3 <i>Stakeholder Confidence</i>	16
4 A independência do auditor.....	17
4.1 Fatores que potenciam a independência do auditor.....	18
4.2 Ameaças à independência do Auditor	21
5 <i>Stakeholders</i> e a Tomada de decisão.....	22
6 Questões de investigação	24
Capítulo II - Metodologia de Investigação.....	25
1 Justificação da Opção metodológica	25
2 Hipóteses de análise	26
3 Relação entre as hipóteses, questões de investigação e questões do questionário.....	29

4	Modelo de análise.....	30
5	Instrumento de recolha de dados.....	31
	Capítulo III – Estudo Empírico	32
1	Apresentação e Análise dos dados	32
1.1	Dados.....	32
1.1.1	Questionário.....	32
1.1.2	Caraterização da amostra	33
1.1.3	Análise e interpretação das respostas obtidas	37
1.2	Interpretação dos resultados	48
	Capítulo IV - Conclusão	53
	Referências Bibliográficas	57
	Apêndices	64
	Apêndice A – Questionário.....	66
	Apêndice B – Dados SPSS.....	73

Índice de Figuras

Figura 1: Estrutura de Porter sobre Expectativa de Auditoria - Performance Gap.....	11
Figura 2: Hipótese 1 - Relação entre a hipótese, questões de investigação e questões do questionário.....	29
Figura 3: Hipótese 2 - Relação entre a hipótese, questões de investigação e questões do questionário.....	30
Figura 4: Hipótese 3 - Relação entre a hipótese, questões de investigação e questões do questionário.....	30
Figura 5: Modelo de Análise.....	31

Índice de Tabelas

Tabela 1 - Auditoria interna vs Auditoria externa	6
Tabela 2 - Hipóteses de análise.....	27
Tabela 3 - Respostas questão 14: "audit expectation gap" é uma realidade presente na atualidade.	40
Tabela 4 - Relação entre as perguntas do questionário e a hipótese 1	48
Tabela 5 - Relação entre as perguntas do questionário e a hipótese 2.....	49
Tabela 6 - Relação entre as perguntas do questionário e a hipótese 3.....	50
Tabela 7 - Validação do modelo de análise	51

Índice de Gráficos

Gráfico 1 - Identificação do gênero	33
Gráfico 2 - Faixa etária dos inquiridos.....	33
Gráfico 3 - Ocupação dos inquiridos	34
Gráfico 4 - Nível de Instrução dos inquiridos.....	34
Gráfico 5 - Área de Formação dos inquiridos.....	35
Gráfico 6 - Identificação do Tipo de Stakeholder.....	35
Gráfico 7 - Número de anos de experiência profissional dos inquiridos que trabalham	36
Gráfico 8 - Cargo/departamento que ocupa/trabalha na empresa	36
Gráfico 9 - Respostas à questão 9: "A empresa onde trabalha está sujeita a revisão legal das suas contas?"	37
Gráfico 10 - Respostas à questão 10: "Os auditores são independentes face aos seus clientes?"	38
Gráfico 11 - Respostas à questão 11: "Deveria existir rotação de auditores em todas as entidades e não apenas nas sociedades cotadas"	38
Gráfico 12 - Respostas à questão 12: "A opinião do auditor, sendo considerada "bem público", tem como função o aumento da confiança dos investidores".....	39
Gráfico 13 - Respostas à questão 13: Conhece o conceito de "audit expectation gap"?	39
Gráfico 14 - Respostas à questão 15: "Os auditores são responsáveis pelo desvio de expectativas dos stakeholders em relação ao seu trabalho".....	40
Gráfico 15 - Respostas à questão 16: "Cabe ao auditor a criação de mecanismos para manter o expectation gap o menor possível"	41
Gráfico 16 - Respostas à questão 17: "Cabe à CMVM e à Ordem dos ROC, enquanto entidades reguladoras da profissão a criação de mecanismos para manter o expectation gap o menor possível".....	41
Gráfico 17 - Respostas à questão 18: "A percepção de independência do auditor afeta o seu desempenho"	42
Gráfico 18 - Respostas à questão 19: "Um elevado valor de honorários influencia as conclusões do auditor independente"	42
Gráfico 19 - Respostas à questão 20: "A prestação de serviços de consultoria e assessoria fiscal condiciona a independência do auditor?"	43
Gráfico 20 - Respostas à questão 21: "As sociedades de revisores oficiais de contas (incluindo as multinacionais de auditoria) deveriam prestar exclusivamente serviços de auditoria".....	43
Gráfico 21 - Respostas à questão 22: "Pode o auditor eliminar as discrepâncias existentes sobre as suas responsabilidades e o que a sociedade acredita que eles são responsáveis?"	44

Gráfico 22 - Respostas à questão 23: "Pode o auditor perder alguma influência no caso de auditar uma área de negócio ou atividade em que não é especializado?"	44
Gráfico 23 - Respostas à questão 24: "Serão as informações financeiras facultadas pelos auditores consideradas úteis e essenciais pelos stakeholders para a sua tomada de decisão?"	45
Gráfico 24 - Respostas à questão 25: "O nível de comunicação do auditor tem um impacto direto na satisfação, confiança e decisões tomadas pelos stakeholders"	45
Gráfico 25 - Respostas à questão 26: "Uma opinião de auditoria sem reservas significa que não existe qualquer erro nas contas da entidade"	46
Gráfico 26 - Respostas à questão 27: "O relatório de auditoria/Certificação Legal das Contas deveria ser alterado para atender as expectativas dos stakeholders"	47
Gráfico 27 - Respostas à questão 28: "O relatório de auditoria/Certificação Legal das Contas deveria incluir o valor da materialidade global utilizada pelo auditor para emissão da sua opinião"	47

Introdução

Segundo a ISA 200, uma auditoria consiste num exame realizado segundo normas técnicas, desenvolvido por um profissional independente com vista a expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com uma estrutura de relato financeiro aplicável. A referida norma estabelece que a finalidade de uma auditoria visa aumentar o grau de confiança dos utilizadores nas demonstrações financeiras preparadas pela gerência de uma entidade.

A presente dissertação tem como objetivo principal estudar o *audit expectation gap* e a perceção dos *stakeholders* face ao trabalho do auditor. Por conseguinte, pretende-se verificar em que medida o *audit expectation gap* está presente na sociedade, bem como se existem relações entre o perfil do auditor face às expectativas que são criadas à volta da profissão de auditoria. O presente estudo pretende perceber se o trabalho do auditor, de facto, tem ido de encontro às necessidades dos *stakeholders*, oferecendo-lhes um conforto adicional sobre a verdadeira e apropriada situação financeira da empresa, os seus resultados e fluxos de caixa.

Após esta introdução, o trabalho descompõe-se em quatro capítulos adicionais. No primeiro capítulo, é apresentada a revisão de literatura relevante sobre o tema abordado, e define-se a principal hipótese de investigação a testar sobre se o trabalho realizado pelo auditor vai de encontro às expectativas dos *stakeholders* das demonstrações financeiras. No segundo capítulo, descreve-se a metodologia de investigação adotada, bem como os dados que foram recolhidos para testar as hipóteses em investigação. Os resultados obtidos e as análises dos mesmos constam no terceiro capítulo. No quarto capítulo e para finalizar, são apresentadas as principais conclusões, as limitações ao presente trabalho e pistas para investigações futuras.

Capítulo I – Revisão da Literatura

1 A auditoria

1.1 Evolução e surgimento da auditoria

O termo auditoria provém do vocábulo latino “audire” que significa “ouvir”, conduziu à criação da palavra auditor (do latim “auditor”) como sendo aquele que ouve. Isto pelo facto de nos primórdios da auditoria, os auditores tirarem as suas conclusões fundamentalmente com base nas informações que verbalmente lhes eram transmitidas. (Costa, 2017) mencionado por Peixoto (2018).

A auditoria como é conhecida hoje, nasceu na Grã Bretanha e desenvolveu-se em meados do século XIX, como consequência da Revolução Industrial. Até finais do século XIX, esta atividade tinha como principais objetivos a deteção de fraudes e os aspetos contabilísticos. Na primeira metade do século XX, os objetivos da Auditoria reposicionam-se para determinar e opinar sobre se os relatos financeiros das organizações representam corretamente a sua situação financeira e os resultados operacionais. A partir das décadas de 1940 e 1950, o conceito de Auditoria Interna começa a afirmar-se, passando o Controlo Interno a ter um papel chave na Auditoria das grandes organizações. A função da Auditoria inicia então uma evolução em paralelo com os objetivos das organizações empresariais modernas. A gestão destas organizações sentia uma necessidade cada vez maior de possuir mecanismos que lhe permitissem confiar nas demonstrações financeiras publicadas, recorrendo a inspeções efetuadas por funcionários da própria organização (Auditoria Interna), como complemento às inspeções efetuadas externamente (Auditoria Externa) conforme cita Díaz e Vera, (2006) citados por Silva (2007).

A Auditoria Externa, na forma que hoje é conhecida, é resultado direto da Revolução Industrial, quando começaram a surgir as grandes empresas, e com elas a necessidade de um maior controle por parte dos acionistas. Além disso, com o crescimento substancial das entidades, o financiamento das empresas que até então era dos detentores do capital, passou a vir por intermédio de outras entidades como bancos e investidores, mediante a abertura de capital. Essas entidades que contribuem com capital para empresas específicas precisam de suporte para entender se as informações financeiras que lhes são apresentadas são realmente consistentes com a situação real das entidades. Almeida (2012) confirmou este facto, afirmando que a situação financeira de

uma entidade passa a ser importante não só para os donos das Organizações, como também para os futuros investidores e bancos. Portanto, foi exigido, por parte dos investidores, que as demonstrações financeiras fossem examinadas por um profissional independente da entidade e com elevada capacidade técnica. De salientar que a Auditoria surgiu da rutura entre propriedade e poder. Os Proprietários e administradores encontravam-se em uma situação de “necessidade de controle”. O capital que antes era limitado a poucos indivíduos, passou a estar disperso, devido ao crescimento das empresas, e foi necessário maior controle para garantir que as operações dessas empresas convergissem para os interesses e normas da entidade e dos investidores.

Nas últimas décadas, empresas e investidores têm recorrido ao mercado de capitais, em grande parte devido à globalização destes mercados, cooperação entre países e aumento do comércio internacional. O impacto da globalização na economia mundial trouxe mudanças nas empresas, que enfrentaram novos desafios e restrições, uma vez que os mercados são mais amplos, mais voláteis e competitivos.

Com o surgimento de escândalos financeiros de várias empresas, como Enron, Adelphia, Global Crossing, Xerox e WorldCom nos Estados Unidos e Ahold, Adecco e Parmalat na Europa, o papel do auditor externo na empresa, a independência do auditor, e, conseqüentemente, a qualidade da auditoria foi posta em causa (Bekiris e Doukakis 2011). Devido a esses escândalos, no final do século XX e início do século XXI a profissão de auditor foi abalada, o que levou a um certo clima de incerteza e descredibilização da informação financeira divulgada. Como resultado desses eventos, foi promulgada nos EUA a lei Sarbanes-Oxley em 2002, que visa proteger os investidores melhorando a precisão e fiabilidade das demonstrações financeiras das empresas emittentes de valores mobiliários, sendo a monitorização dos auditores dessas empresas assegurada pelo Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). Também ao nível da União Europeia, foram divulgadas diversas recomendações, como um conjunto de princípios fundamentais, onde destacaram a importância da independência do auditor e o controlo de qualidade das auditorias. Para além destas medidas, salienta-se a revisão e alteração da Directiva 84/253/CEE, pela Directiva 2006/43/CE, que veio harmonizar os requisitos da revisão legal de contas, e também reviu os requisitos de várias ISA's (International Standards on Auditing) em detrimento das preocupações manifestadas sobre a credibilização da informação financeira (Costa, 2007). Estas alterações no quadro normativo visaram melhorar a qualidade dos auditores e do seu trabalho.

1.2 O papel da auditoria

Nos tempos modernos, a competição entre as organizações torna-se cada vez mais acirrada, sendo necessária a obtenção de informações para a tomada de decisões no momento adequado.

A maioria das organizações envolvidas em escândalos financeiros “maquiaram” as suas demonstrações financeiras na tentativa de ocultar questões que colocavam a sua continuidade em risco ou para melhorarem os seus resultados. Como a maioria desses escândalos estão relacionadas as tentativas de ocultar os problemas das empresas, fixou-se uma ideia equivocada de que a auditoria é responsável por garantir a viabilidade futura das empresas.

Segundo Lee H., Mande V., & Son M. (2009) a auditoria deve ter um papel central na credibilidade das informações financeiras prestadas pela empresa, o que é essencial para a tomada de decisão dos investidores e demais *stakeholders* da empresa. Merchant (1985) assevera que os investidores usam relatórios de auditoria para obter uma visão geral do desempenho financeiro da entidade para orientar suas decisões de investimento.

O Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, aprovado pela Lei n.º 140/2015 de 7 de setembro estipula que: “A atividade de auditoria de contas inclui as inspeções e outros serviços relacionados com contas de empresas ou outras entidades a realizar de acordo com as normas de auditoria em vigor”.

A elaboração e apresentação das demonstrações financeiras da empresa são da responsabilidade dos órgãos de gestão, devendo este assinar as demonstrações financeiras, tal como o contabilista certificado designado pela empresa. Portanto, a auditoria financeira surge como forma de credibilizar a informação constante nas demonstrações financeiras, pois essas informações devem refletir verdadeira e apropriadamente a situação financeira, os seus resultados operacionais, as variações patrimoniais e o fluxo de caixa da empresa.

1.3 Tipos de Auditoria

Existem diversos tipos de auditoria, tais como, auditoria financeira, auditoria forense, auditoria interna, auditoria informática, auditoria de gestão entre outros. Taborda (2015).

Existem diferenças entre auditoria interna e auditoria externa, e é importante definirmos e evidenciarmos tais diferenças.

De acordo ao Institute of Internal Auditors (IIA) a auditoria interna é definida como “Uma atividade independente e objetiva de avaliação e de consultoria, estabelecida para acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. Auxilia uma organização a atingir os seus objetivos a partir de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia na gestão do risco, controlo e processos de governance.”

Por outro lado, o International Federation of Accountants (IFAC) define a auditoria externa como sendo: “ (...) uma avaliação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objetivo de expressar uma opinião sobre se os referidos documentos estão preparados, em todos os aspetos materiais, a fim de aumentar a sua credibilidade”.

Auditoria interna vs Auditoria externa		
Referências	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Objetivos, riscos e controlos ▪ Best practices (benchmarking) 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Normas e princípios contabilísticos
Objetivos	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Proteção do património ▪ Fiabilidade da informação operacional e financeira ▪ Conformidade com normas e regulamentos 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Certificar os saldos das contas ▪ Certificar que as DF's refletem a verdadeira situação económica e financeira
Metodologia	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Levantamento analítico do controlo interno ▪ Avaliação do controlo interno por processos/atividades ▪ Testes substantivos ▪ Testes de conformidade/efetividade 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Avaliação do controlo interno para o reporte financeiro por rúbricas das DF's (ICFR) ▪ Testes substantivos ▪ Testes de conformidade
Fases	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Planeamento ▪ Avaliação preliminar ▪ Programa de trabalho ▪ Conclusões/recomendações ▪ Relatório ▪ Follow-up 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Planeamento ▪ Revisão preliminar ▪ Avaliação dos ICFR ▪ Comprovação ▪ Conclusões ▪ Relatório ▪ Certificação das DF's

Tabela 1 - Auditoria interna vs Auditoria externa

Fonte: Adaptado de Costa, 2017

1.4 O Trabalho do Auditor

O perfil do profissional valorizado pelas empresas de auditoria passou por severas alterações nos últimos anos. A rotina diária e as novas exigências do mercado fizeram com que auditor, visto no passado como um indivíduo que dominava um amplo conhecimento de contabilidade, passasse a apresentar também características como liderança, flexibilidade e dinamismo, segundo declararam os sócios de grandes organizações de auditoria, como a PricewaterhouseCoopers, KPMG e Ernst & Young Terco, em uma entrevista concedida ao jornal Valor Econômico (Soares, 2011).

Mcknight e Wright (2011), afirmam que a qualidade da auditoria das demonstrações financeiras depende do desempenho apresentado pelos auditores no trabalho, enquanto o conhecimento e as habilidades técnicas continuam sendo essenciais, autores como Tan (1999), Abdolohammadi, Searfoss e Shanteau (2004) e Helliari, Monk e Stevenson (2009) referiram que outras competências relacionadas a atitudes e comportamentos do auditor, como liderança, comunicação, trabalho em equipa e relacionamento interpessoal, vão ganhando uma importância cada vez maior.

Essas afirmações têm por base a relação interpessoal que o auditor estabelece no seu dia a dia com outras pessoas, tanto no que se refere aos funcionários das empresas auditadas, bem como aos seus superiores e subordinados em sua equipa de trabalho. O fato é que os auditores convivem com vários conjuntos de relações interpessoais quando estão prestando os serviços de auditoria (Shannon e Stevens 1989).

Muitos procedimentos de auditoria envolvem vários auditores trabalhando juntos em uma mesma equipa e exigem, por exemplo, a comunicação constante com os funcionários das empresas auditadas (Golen, Catanach Jr. e Moeckel, 1997).

Neste sentido, competências como habilidades interpessoais, liderança, comunicação, trabalhar em equipa e ser um bom ouvinte assumem uma grande importância nas relações entre os auditores e seus colegas de trabalho (superiores e subordinados), e principalmente entre os auditores e os seus clientes (Abdolmohammadi; Searfoss; Shanteau, 2004).

As firmas de auditoria têm buscado cada vez mais profissionais que atendam a todos estes requisitos, observando nos processos de seleção, além de aspetos ligados a conhecimentos técnicos também alguns aspetos comportamentais (Alberton, 2002). Ademais, com o objetivo de reforçar o desenvolvimento destas competências, elas promovem ainda cursos que auxiliam na formação do comportamento dos auditores, com a finalidade de garantir a qualidade dos serviços concedidos aos seus clientes (Alberton, 2002), e a efetividade do relacionamento na realização da auditoria.

2 *Expectation Gap – Audit*

2.1 Definições

O *gap* de expectativas de auditoria existe quando os auditores e o público adotam crenças diferentes sobre as obrigações e responsabilidades do auditor e as mensagens canalizadas pelo relatório de auditoria (Porter 1991; Monroe e Woodliff 1994b) mencionados por Akther and Xu (2008). A definição do conceito de *gap* de expectativa de auditoria (AEG) é descrito por Porter (1993) principalmente como um *gap* de razoabilidade da diferença entre o que o público acredita que os auditores alcancem e o que eles podem efetivamente alcançar; o *gap* de desempenho é o *gap* entre o padrão esperado de desempenho das funções existentes dos auditores e o desempenho percebido dos auditores, conforme percebido pelo público, e também o *gap* padrão que é a diferença entre o que pode ser razoavelmente esperado dos auditores e as funções existentes dos auditores conforme definido pela lei e pelos padrões profissionais.

No entanto, neste estudo, uma imagem mais clara do termo *gap de expectativas* de auditoria é apresentada a partir de dois paradigmas distintos: o *gap* irracional e o *gap* sensível. O *gap* sensível foi dividido em *gap* de desempenho sensível e *gap* padrão sensível.

Gap irracional: é o *gap* entre o que a sociedade acredita em sua mente e o que os auditores podem alcançar. Também pode ser referido como a falha do público em compreender o objetivo e o âmbito da auditoria e desenvolver expectativas irracionais.

Gap sensível:

- *Gap* de desempenho sensível - O que a sociedade pode esperar sensatamente dos auditores sobre o nível atual de desempenho dos auditores e o padrão de desempenho descrito pelo regulamento atual.

- *Gap* de padrão sensível - O que a sociedade pode esperar sensatamente dos auditores se existirem alterações na legislação atual com base na demanda equitativa dos participantes e se houver relação custo-benefício de fazê-lo.

Como a auditoria é uma ferramenta poderosa para reforçar a confiança das partes interessadas com os resultados das operações de negócios, muitas expectativas são influenciadas pelo papel desempenhado pelos auditores externos (Akther e Xu 2018). Tem havido um *gap* de expectativas digna de nota, entre o que os “clientes” das demonstrações financeiras presumem que uma auditoria está transmitindo e o que a profissão de auditoria considera que ela está entregando, e esse *gap* torna-se incómodo

para os auditores durante uma catástrofe corporativa, e atenção especial tem sido dada ao papel do auditor (Mock, Theodore J., Jean Bédard, Paul J. Coram, Shawn M. Davis, Reza Espahbodi, and Rick C. Warne, 2012) mencionado por Akther and Xu (2020).

Os *stakeholders* têm grandes expectativas em relação ao papel do auditor para detecção de fraude e inúmeros pesquisadores revelaram a existência do AEG nas áreas de responsabilidade do auditor para detecção de fraude (Humphrey, Christopher, Peter Moizer, and Stuart Turley 1993b; Best, Peter, Sherrena Buckby, and Clarice Tan 2001; Lin e Chen 2004; Salehi e Azary 2009; Stirbu 2010; Pourheydari e Abousaiedi 2011; Ruhnke e Schmidt 2014) mencionados por Akther and Xu (2020). Embora de acordo com o International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB 2009a), é claro que a principal preocupação para a dissuasão e descoberta de fraude cabe tanto à administração quanto ao órgão de governo da entidade, e o auditor é responsável por obter garantia de que as demonstrações financeiras, como um todo, estão livres de distorção materialmente relevante, ainda existem expectativas significativas sobre o assunto.

No entanto, há uma comprovação imprecisa e pragmática de *gap* de comunicação significativa no relatório de auditoria, e houve um grande esforço para encurtar esse *gap* (Porter 2009; Asare e Wright 2012; Gold, Anna, Ulfert Gronewold, and Christiane Pott. 2012; Mock, Theodore J., Jean Bédard, Paul J. Coram, Shawn M. Davis, Reza Espahbodi, and Rick C. Warne. 2012) mencionados por Akther and Xu (2020). Além disso, uma AEG significativa também foi encontrada na confiabilidade e utilidade do relatório de auditoria (Best, Peter, Sherrena Buckby, and Clarice Tan. 2001; Fadzly e Ahmad 2004). (Gray, Glen L., Jerry L. Turner, Paul J. Coram, and Theodore J. Mock. 2011) afirmam que os usuários têm dificuldades em compreender as noções básicas do relatório de auditoria, como oferecendo uma garantia razoável e não absoluta, uma vez que o trabalho do auditor está sujeito a limitações: ao fazer o seu trabalho, o auditor recorre a amostragem, o que poderá originar o denominado risco de amostragem, isto é, o risco da conclusão do auditor baseada numa amostra ser diferente da conclusão, a que o auditor chegaria se toda a população estivesse sujeita ao mesmo procedimento de auditoria. Além disso, é necessário salientar que as informações fornecidas ao auditor podem ser filtradas pelo cliente, ou seja, apenas é apresentado ao auditor aquilo que o cliente quer que ele veja. Outra limitação, tem a ver com o conceito de materialidade pelo auditor. O auditor leva em conta um limiar de materialidade global quando emite o seu relatório, podendo emitir um parecer sem reservas existindo erros de algum significado, enquanto que os *stakeholders* pensam que as demonstrações financeiras (DF's) estão 100% corretas

sempre que o auditor emite um parecer sem reservas. Os reguladores defendem a necessidade de maior ceticismo profissional por parte dos auditores e de maior independência face aos seus clientes. Salehi e Rostami (2009) defendem que os motivos para a queda da independência dos auditores são a dependência financeira do auditor relativamente ao seu cliente e da prestação de serviços que não sejam de auditoria.

Embora uma cadeia de princípios morais tenha sido adotada, há críticas de que uma mistura de serviços de auditoria e não auditoria são incompatíveis. Devido à herança da prestação de serviços mistos, os auditores desempenham ao mesmo tempo um papel diversificado, como consultor da gestão e também auditor autónomo dos acionistas; portanto, os auditores são prospectivos em um locus incompatível (Mo Koo e Sim 1999).

Por outro lado, tem-se sugerido a necessidade dos auditores envolverem peritos em determinadas situações e auditores informáticos, dado que os controlos são essencialmente automáticos, e não tanto manuais.

Após o desastre bancário de 2007, questionou-se porque motivo vários bancos estavam em dificuldades e que o sistema financeiro mundial estava em risco, embora quase não houvesse qualquer aviso sobre o assunto (Carson. 2012). Relatórios de gestão sobre a capacidade da empresa se manter em funcionamento devem ser emitidos. Segundo o Financial Accounting Standards Board (FASB 2008; 2011), os auditores são obrigados a emitir uma declaração específica no relatório do auditor sobre a adequação do pressuposto da continuidade de negócios (IAASB 2012). Os relatórios de auditoria precisam conter incertezas materiais relacionadas com a continuidade operacional, bem como requisitos de primeira mão, para encontrar a suficiência de confissões para uma visão 'fechada' da estrutura de relatório financeiro pertinente (IAASB 2009d, 2015a).

No entanto, as normas de auditoria atuais não obrigam o auditor a auditar as informações nas outras partes do relatório anual como um fragmento da auditoria das demonstrações financeiras (Mock, Theodore J., Jean Bédard, Paul J. Coram, Shawn M. Davis, Reza Espahbodi, and Rick C. Warne. 2012). Muitas empresas estão em vias de divulgar informações aliadas à sustentabilidade de seus negócios (Mock, Theodore J., Christiane Strohm, and Kevin M. Swartz. 2007). As empresas que desejam aumentar sua confiabilidade e status têm mais probabilidade de ter seus relatórios de sustentabilidade garantidos (Simnett, Roger, Ann Vanstraelen, and Wai Fong Chua. 2009) e os investidores tendem a receber informações de responsabilidade ambiental e social de uma fonte terceirizada, portanto, exemplificando receios em torno da credibilidade desse tipo

de divulgação (Brown-Liburd e Zamora 2014; Cohen, Jeffrey R., Lisa Milici Gaynor, Ganesh Krishnamoorthy, and Arnold M. Wright. 2011).

De acordo com Porter (1993) o *expectation gap* está segmentado em duas componentes denominadas *reasonableness gap* e *performance gap*. O *reasonableness gap* ocorre quando há uma discrepância entre o que a sociedade espera que os auditores alcancem e o que os auditores razoavelmente esperam atingir, enquanto que o *performance gap* consiste na diferença de expectativas entre o que a sociedade pode razoavelmente esperar dos auditores e o que os auditores esperam conseguir.

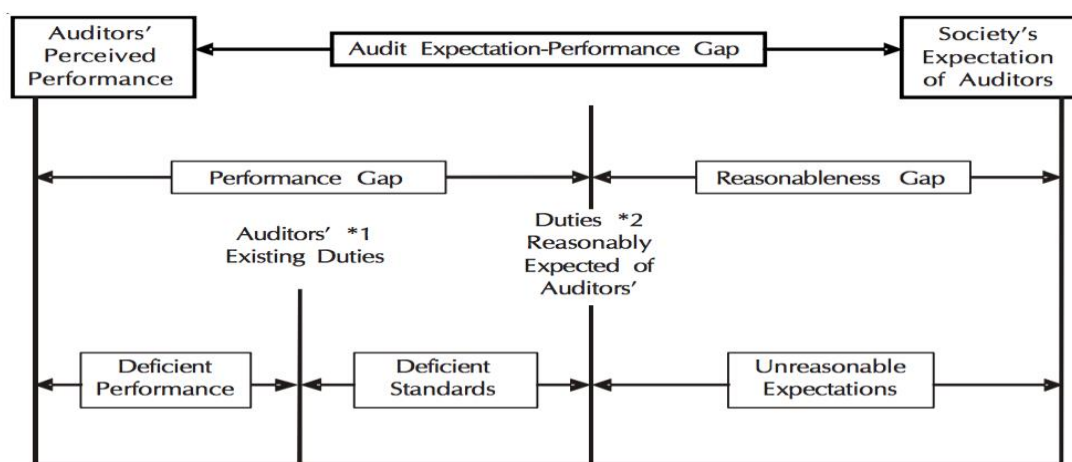


Figura 1: Estrutura de Porter sobre Expectativa de Auditoria - Performance Gap

Fonte: Adaptado de Porter, 1993

2.2 Evidências do *Audit Expectation Gap*

Existem diversos estudos na literatura, que abordam o *audit expectation gap*. Em seguida apresentaremos uma síntese destes estudos.

Segundo Humphrey, Christopher, Peter Moizer, and Stuart Turley (1993) analisaram as percepções dos indivíduos quanto ao papel do auditor, às proibições e regulamentos que deveriam ser implementadas nas entidades de auditoria e quanto às decisões que se espera que sejam tomadas pelos auditores em diversas situações. Para tal inqueriram auditores, contabilistas certificados na área da contabilidade pública, diretores financeiros, analistas financeiros, banqueiros envolvidos em empréstimos corporativos e jornalistas financeiros. Os autores concluíram que existe uma grande divergência de opiniões quanto aos serviços que devem ser prestados pelas empresas de auditoria, tendo alguns grupos considerado que estas empresas não devem oferecer serviços de consultoria aos seus clientes de auditoria financeira, uma vez que isso poderá afetar a independência

do auditor. Também analisaram as percepções dos diversos grupos quanto aos vários fatores que influenciam o desempenho do auditor nas suas atividades, tais como independência, resolução de problemas, entre outros aspetos. Três, dos seis grupos inquiridos consideraram a independência como o fator mais influente, o que mostra, de certa forma, que o *audit expectation gap* se encontra fortemente centrado nas questões relacionadas com a independência do auditor. Os autores concluíram ainda que existem evidências do *audit expectation gap* relativamente a aspetos como a natureza e função da auditoria, e o desempenho do auditor. Contudo as evidências obtidas não foram suficientes para afirmar que estas diferenças derivam de pontos de vista irrealistas por parte dos utilizadores das demonstrações financeiras e auditados.

Monroe e Woodliff (1994) afirmam, por meio de evidências empíricas, que o nível de conhecimento por parte dos usuários a respeito das normas de auditoria auxilia na redução das diferenças de expectativas.

Epstein e Geiger (1994) buscaram identificar a visão dos investidores acerca da garantia que a auditoria traz, chegando a conclusão que aqueles investidores que possuíam um maior nível de educação na área de contabilidade, finanças e análises de investimento, e que faziam uso dos relatórios de auditoria, tenderam a exigir um menor nível de segurança absoluta por parte dos auditores, demonstrando que a educação pode ser uma ponte para a diminuição do *expectation gap* em auditoria.

Best, Buckby e Tan (2001) constataram diferenças de expectativas amplas em Singapura, especialmente no contexto da responsabilidade do auditor na prevenção e detecção de fraudes, na manutenção de registos contabilísticos e no exercício de julgamentos na seleção dos procedimentos de auditoria a serem adotados. Porém, também foram encontradas, em grau menor, expectativas com relação à solidez dos controlos internos da entidade e a expectativa de que o auditor possa auferir se as demonstrações são totalmente verídicas em todos os seus aspetos.

Já na Alemanha, Ruhnke e Schmidt (2014) realizaram um estudo com o objetivo de examinar as causas do *audit expectation gap*, tendo por base um cenário tripartido de fatores: falhas atribuídas aos *stakeholders*, aos reguladores, e aos auditores. Tendo por base as percepções de auditores, usuários internos da informação financeira (gestores e representantes do órgão de fiscalização das empresas) e usuários externos (representantes da banca, investidores, professores de contabilidade e jornalistas da área financeira). Uma característica comum entre os respondentes, era a alguma familiaridade com os conceitos contabilístico-financeiros e de auditoria. Os autores concluíram que os *stakeholders*

(internos e externos) exageram as suas expectativas acerca das responsabilidades dos auditores, face aos padrões previstos nas normas de auditoria e regulamentos. Outra causa da diferença de expectativas está relacionada com a dificuldade do público em avaliar o desempenho dos auditores, mas também as deficiências no real desempenho dos auditores. Além disso, os autores concluíram que os auditores não estão totalmente conscientes sobre as suas responsabilidades, que o aumento do conteúdo informativo do relatório de auditoria, a rotação obrigatória do auditor e a proibição de serviços não relacionados com auditoria, são fatores que podem reduzir a diferença de expectativas.

Füredi-Fülöp (2015) buscou identificar quais os fatores que causavam os desvios de expectativas em auditoria na Hungria, explorando a aplicabilidade do modelo de Porter. Para isso, questionários foram aplicados a grupos que são diretamente ligados com a preparação e o uso dos relatórios financeiros, como auditores, contabilistas, analistas financeiros, bancários etc. O resultado mostrou que não são apenas as expectativas pouco realistas da sociedade que causam tal problema, mas sim, uma combinação do desempenho deficiente de auditores, deficiências nos padrões de auditoria, e uma junção de expectativas desproporcionais e interpretações inadequadas das funções de auditoria.

Em Portugal, o estudo realizado por Almeida (2012), teve o seu foco em entender quais os principais fatores que influenciam a insatisfação dos utilizadores das demonstrações financeiras no que concerne ao papel dos Revisores Oficiais de Contas (ROC) e às causas do *audit expectation gap*, tendo usado como base teórica o modelo de Porter (1993). Este estudo permitiu concluir que, em Portugal, no que respeita às causas do *audit expectation gap*, o principal fator responsável pela diferença de expectativas diz respeito à deteção de erros, fraude e atos ilegais e o maior influenciador do desagrado da sociedade é o desempenho inadequado por parte do auditor. Ruhnke e Schmidt (2014) sintetizam as evidências sobre o *audit expectation gap* recolhidas em vários países por estudos anteriores, referindo que esses estudos evidenciam diferenças de perceções entre os diversos grupos inqueridos, principalmente no que respeita: às responsabilidades dos auditores, nomeadamente em detetar e prevenir fraude e atos ilegais; à independência do auditor; ao papel do auditor e dos comités de auditoria; ao desempenho e competência do auditor; à fiabilidade, utilidade e formato das demonstrações financeiras; ao código de ética profissional do auditor; aos processos de auditoria; questões relacionadas com o princípio da continuidade.

Em relação aos estudos prévios, verifica-se que os principais fatores que originam o *audit expectation gap* estão relacionados com as expectativas exageradas dos *stakeholders* relativamente à profissão, com aspetos relacionados com a independência dos ROC, com as suas responsabilidades perante os seus clientes e terceiros, com a sua performance, o seu papel e a sua capacidade para detetar fraude, com aspetos referentes à orientação do seu trabalho, isto é, a sua capacidade para lidar com o risco e com a incerteza, com a aplicação do princípio da continuidade. Também foi identificado que a educação pode ser uma ferramenta para a diminuição das diferenças de expectativas.

2.3 Expectation gap e seus fatores

Segundo Almeida (2008) em sua análise sobre o *gap* de expectativas em Portugal, esse fenômeno é muito comum no país. Ele percebe que a sociedade exige uma atuação mais eficiente por parte dos auditores, principalmente em questões relacionadas a fraudes e sua disseminação. Em relação aos auditores, o motivo da diferença de expectativas é atribuído à sociedade e à organização empresarial. Por outro lado, para usuários de informações financeiras, padrões, normas e desempenho inadequados e insuficientes são os principais motivos de diferenças de expectativas.

Costa, (2017) afirma que “é normal que o público em geral entenda que o principal objetivo do trabalho dos auditores é o de descobrir fraudes quando na realidade a principal responsabilidade pela prevenção e deteção das mesmas compete não só as pessoas a quem incumbe a governação das empresas como também à gestão. De facto, os auditores não podem obter garantias absolutas, de modo que possam assegurar que as distorções materiais causadas por múltiplos fatores nas demonstrações financeiras sejam descobertas durante o processo de auditoria, fatores estes, tais como a utilização de julgamento e de teses, as limitações inerentes do controlo interno e o facto de que muitas das provas que lhes são exibidas serem de natureza persuasiva e não de natureza conclusiva”.

2.4 Consequências do Expectation gap de Auditoria

O *expectation gap* de auditoria tem algumas consequências. Sikka P, Puxty T, Willmott H, Cooper C. (1992) afirmaram que o *expectation gap* de auditoria tem impacto negativo sobre a profissão de auditor. De acordo com eles, isso prejudica a credibilidade, o potencial de ganhos e a reputação associada ao trabalho de auditoria. Afirmaram ainda

que, em uma economia capitalista, o processo de criação de riqueza e estabilidade política depende do nível de confiança que as pessoas têm no processo de prestação de contas das entidades. Conseqüentemente, o *expectation gap* de auditoria pode ser prejudicial para os usuários de informações financeiras, reguladores, investidores e governo. A confiança pública é o “centro de qualquer profissão”. Quando a confiança é perdida, o resultado é um problema de credibilidade e erosão do valor atribuído à profissão. As falhas corporativas são tidas como sinônimo de falhas de auditoria. Essa percepção das partes interessadas aumenta os riscos de responsabilidade e a quantidade de críticas aos auditores

2.5 Formas de mitigar o *expectation gap*

Conforme a profissão vai ganhando cada vez mais importância, os *stakeholders* tornam-se cada vez mais rigorosos e esperam que os auditores protejam os seus interesses e que os relatórios financeiros os guiem para decisões corretas (Salehi, 2011). De modo a reduzir o *gap*, Titard, P., Robert, L., & Meyer, M. (2004), propõem que haja a introdução de uma educação para a auditoria nas organizações de ensino e se unifiquem esforços para reduzir, por todo mundo, o aparecimento de escândalos financeiros.

Heliodoro (2010) afirma que o *expectation gap* pode ser mitigado através do desenvolvimento de políticas educativas a nível financeiro e de auditoria, as quais têm a finalidade de fornecer conhecimento aos utilizadores dos relatórios de auditoria sobre uma auditoria às demonstrações financeiras e fazer com que a informação transmitida pelo relatório seja clara e compreendida pelos utilizadores das mesmas e pela sociedade em geral.

Epstein e Geiger (1994) afirmam que existe um empenho no sentido de reduzir o *expectation gap*, devido à crescente influência da opinião pública e de alterações nas normas de auditoria, realizadas com o intuito de aumentar a segurança relativamente à deteção de erros materiais. Afirmam ainda que, apesar de os *stakeholders* considerarem a auditoria útil, a distinção de ideias, relativamente às garantias oferecidas pela auditoria, entre os utilizadores da informação financeira e os auditores resultou no denominado *expectation gap*.

Epstein e Geiger (1994) referem ainda que os investidores procuram níveis elevados de garantias em relação às demonstrações financeiras, considerando que a melhoria da educação dos clientes, comités de auditoria, reuniões com *stakeholders* e

organizações sobre os méritos e restrições da auditoria, levam a que um investidor mais informado exija menos garantias absolutas por parte dos auditores no que diz respeito aos relatórios de auditoria.

Assim sendo, Lee, H., Mande, V., & Son, M. (2009) referem que o *expectation gap* pode ser resolvido com a redefinição do papel dos auditores, pois se as expectativas da sociedade forem semelhantes ao papel exercido pelos auditores, isso conduzirá à diminuição das críticas e litígios contra os mesmos.

3 Stakeholder Confidence

Escândalos corporativos contemporâneos e desastres de auditoria associados recomendam que haja um distanciamento severo entre o que o público espera dos auditores e o que os auditores presumem de si próprios, e estes fiascos são denominados como o *gap* de confiança entre os auditores e os usuários das demonstrações financeiras auditadas. Hogan, Chris E., Zabihollah Rezaee, Richard A. Riley, and Uma K. Velury (2008).

Sendo um entrave socialmente desafiado, quanto maior o *expectation gap*, menor a credibilidade, as perspectivas de ganho e a reputação conectada ao trabalho do auditor. Sikka P, Puxty A, Willmott H, Cooper C. (1998).

O cliente do serviço de auditoria pode esperar que o serviço manterá o mais alto nível de qualidade para manter a confiança do público. Humphrey, Christopher, Peter Moizer, and Stuart Turley (1993a).

4 A independência do auditor

A independência é essencial para que os auditores realizem o seu trabalho corretamente, sendo um requisito base para que os auditores executem o seu trabalho de forma a gerar valor para a organização e dar credibilidade ao seu trabalho.

No do artigo 71º, nº1 da Lei 140/2015, de 7 de setembro, que valida o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, pode verificar-se o seguinte: “No exercício das suas funções, as Sociedades de Revisores Oficiais de Contas e os Revisores Oficiais de Contas, assim como quaisquer pessoas singulares em posição de afetar ou influenciar direta ou indiretamente o resultado da revisão legal de contas, é necessário que sejam independentes em relação à entidade auditada e não devem participar na tomada de decisões da mesma entidade”.

No exercício das suas funções os Revisores Oficiais de Contas “devem exercer a sua atividade profissional com independência, responsabilidade, competência e zelo profissional, respeitando a legalidade, o sigilo profissional, as regras relativamente a publicidade pessoal e profissional e os seus deveres para com os colegas, os clientes, a Ordem e outras entidades, resguardando legitimamente os seus direitos” tal como referido pelo Código de Ética e Deontologia Profissional dos Revisores Oficiais de Contas.

O “princípio da independência” deve ser respeitado, pois é fundamental para os Revisores Oficiais de Contas no exercício das suas funções. Com isto, as probabilidades de assegurar a confiança dos utilizadores da informação nos seus relatórios é maior, conferindo maior credibilidade às informações financeiras e acrescentando valor para os *stakeholders*.

Os auditores não só devem “ser” independentes na condução da revisão legal das contas, mas também “parecer ser” independentes, segundo define e recomenda como princípio geral a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) sobre a Independência dos Auditores. Logo, é necessário distinguir dois tipos de independência: independência mental e independência de aparência.

De acordo ao Código de Ética e Deontologia Profissional dos Revisores Oficiais de Contas, determina que a independência mental compõe “o estado mental que permite a elaboração de uma opinião sem ser afetado por influências que comprometam o julgamento profissional, permitindo por este meio que um profissional atue com integridade, objetividade e ceticismo profissional”. Enquanto que a independência na aparência, é determinada como “o evitar factos e circunstâncias significativas que um

terceiro razoável e informado, considerando todos os factos e circunstâncias específicas, seria conduzido a conclusão de que a integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional de uma entidade, ou de um membro da equipa, tenham sido comprometidos”.

Busse von Colbe e Lutter (1977) alegam que esta dimensão de independência diz respeito a todas as perceções públicas relativamente sobre o que é a independência, ou seja, é baseada nas perceções geradas pelos utilizadores finais das informações financeiras.

A independência constitui uma forma dos auditores demonstrarem que desempenham a sua atividade em conformidade com os princípios deontológicos estabelecidos, especialmente os da integridade e objetividade.

4.1 Fatores que potenciam a independência do auditor

Existem determinados fatores que potenciam a independência dos profissionais de auditoria, designadamente:

Rotação dos profissionais de auditoria – Com a lei Sarbanes-Oxley (2002) nos EUA, pretendeu-se responder aos riscos de ameaça à independência dos auditores: Por Familiaridade na questão da rotação dos auditores e por Auto-revisão na questão da prestação em simultâneo de outros serviços aos clientes de auditoria, foi estabelecido que de 5 em 5 anos havia a rotação obrigatória do Sócio Responsável pela auditoria. Como referido na lei Sarbanes-Oxley, a adoção de um sistema de rotação de auditores numa firma de auditoria, ajudará a assegurar e a melhorar a qualidade da informação financeira e a independência dos auditores.

Barrote (2010) argumenta que na União Europeia, a recomendação da Comissão Europeia relativamente à independência dos auditores, indicava a rotação dos sócios responsáveis num prazo de sete anos. A autora afirma ainda que “a questão da rotação do auditor está particularmente relacionada a uma ameaça à independência designada familiaridade. Ameaça esta que resulta do relacionamento e da confiança vinculada entre o auditor e as pessoas chave da entidade auditada e poderá ser traduzida na aceitação, por parte do auditor, de explicações e esclarecimentos da entidade, sem este proceder às devidas corroborações da mesma, reduzindo o seu espírito crítico de forma a evitar o conflito com a entidade e pessoas com as quais mantêm um certo relacionamento”.

Segundo o EOROC art.º 54º, nº 1 e 2, (2015) sobre Inamovibilidade e rotação, em Portugal, os “ROC são inamovíveis antes de terminado o mandato ou na falta de indicação

deste ou de disposição contratual, por período de quatro anos, salvo com o seu expresso acordo ou constatada justa causa arguível nos termos previstos no CSC e na legislação respetiva para as demais empresas ou outras entidades”. Relativamente às “EIP o período máximo de exercício de funções de revisão legal de contas pelo sócio responsável pela orientação ou execução direta da revisão legal das contas é de sete anos, a contar da sua primeira designação, podendo vir a ser novamente designado depois de decorrido um período mínimo de três anos”.

Por outro lado, vários são os estudos que afirmam que não existem bases objetivas divulgadas e conhecidas que indiquem que a rotação dos auditores constitua um elemento relevante para a garantia de independência. Pois em relação a rotação ao nível do sócio responsável descreve apenas uma garantia de independência ao nível da sua pessoa, tendo impacto sobretudo ao nível do resumo das principais conclusões e na emissão da opinião, uma vez que uma parte substancial do trabalho de campo foi desenvolvida pela restante equipa de auditoria, que não se encontra por sua vez abrangida no teor desse mecanismo. Relativamente à rotação das sociedades em si, é evidente um maior grau de independência uma vez que se encontra intrínseca a rotação total de sócios e equipas.

Dimensão da firma de auditoria – relativamente à qualidade da auditoria, o tamanho ou dimensão da empresa de auditoria tem sido uma das variáveis que mais tem sido colocado em estudo, pois os utilizadores da informação financeira tendem a confiar mais nos relatórios de auditoria das empresas de auditoria de maior dimensão.

A remuneração das sociedades de auditores e dos seus sócios – Os honorários dos auditores devem ser determinados de forma justa e equitativa, correspondendo ao valor do trabalho executado, tendo consideração a natureza, extensão, profundidade e tempo necessários à sua realização.

A independência do auditor deve também ser garantida como independência económica de um cliente na sua totalidade, isto é, a percentagem de faturação desse cliente em relação à totalidade de faturação da empresa de auditoria não deverá ser significativa. Barrote (2010) defende ainda que a venda cruzada de serviços de auditoria e de serviços não relacionados com auditoria, conduz a que as sociedades de auditoria reduzam os preços da revisão legal das contas para garantir a preferência dos seus clientes, compensando essa redução com a venda a esses mesmos clientes de serviços não relacionados com auditoria altamente rentáveis.

Prestação de serviços não relacionados com auditoria por parte dos auditores – A prestação, em simultâneo, de serviços de não auditoria e de auditoria por parte das empresas de auditoria aos seus clientes, além de suscitar uma grande preocupação em relação à independência do auditor e conseqüentemente, a perda da qualidade da auditoria também tem sido contemplada como potencial geradora de conflitos de interesses, pois poderá estar relacionada ao risco de auto-revisão.

É enunciado por Barrote (2010) que “o auditor não deverá participar em qualquer processo de decisão do seu cliente e não poderá auditar as suas contas caso tenha qualquer relação financeira, empresarial, de trabalho ou de qualquer outro tipo, para não comprometer a sua independência”.

São considerados potencialmente perigosos para a independência do auditor, designadamente: serviços de contabilidade, funções de gestão, serviços de consultoria, trabalhos relacionados com informação financeira das empresas, serviços de auditoria interna, serviços jurídicos, serviços de avaliador/consultor e funções na administração; a lei Sarbanes-Oxley, nos EUA contempla os serviços não relacionados com auditoria como proibidos e emprega mecanismos rigorosos em relação a estes. Enquanto que na União Europeia as medidas são mais flexíveis. O EOROC estabelece, os princípios básicos sobre independência, no artigo 71º, fornecendo um mecanismo de salvaguarda e descrevendo os serviços que não podem ser prestados ao mesmo tempo com os serviços de auditoria a entidades de interesse público.

É importante salientar que, ao contrário do que acontece nos EUA, a proibição de serviços não relacionados com auditoria diz respeito apenas àqueles que coloquem em causa a independência do auditor, cabendo a este fazer uso do seu julgamento profissional para aferir quando é que a prestação desses serviços coloca em risco a sua independência.

“A situação de prestação simultânea de serviços de auditoria e fora do âmbito de auditoria também se verifica em Portugal, onde, de acordo com um estudo da CMVM, cerca de 50% das receitas das sociedades de auditoria provêm da prestação de serviços fora do âmbito da auditoria.” Barrote (2010)

Muitos autores defendem que a prestação de serviços não relacionados com a auditoria afeta diretamente o trabalho do auditor, e exerce uma influência negativa sobre a independência dos auditores, pois, a natureza humana e os aspetos estruturais da contabilidade influenciam o auditor inconscientemente, para que siga as preferências do seu cliente. Por outro lado, existem muitos outros que defendem que estes mesmos serviços em nada influenciam o trabalho e a independência do auditor, uma vez que este

facto conduz a uma maior eficiência da auditoria, visto que compreendem melhor o cliente. (Joe e Vandervelide 2007, Loewenstein e Moore 2002, mencionados por Peixoto, 2018)

Comissão de Auditoria - De acordo com Teoh e Lim (1996) citados por Peixoto (2018), a formação de comissões de auditoria tem um grande e positivo impacto na independência dos auditores.

A ética, o caráter e o nível de formação constituem as principais condicionantes da qualidade da auditoria. “As qualidades pessoais dos sócios das empresas de auditoria e dos colaboradores das equipas de auditoria, juntamente com a formação, são importantes fatores que determinam a qualidade do serviço prestado pelo auditor”. Mahdavi e Houshmand (2012) apud Costa (2012, p. 6), mencionados por Sottomayor (2019).

4.2 Ameaças à independência do Auditor

A independência muitas vezes é muito difícil de ser realizada, pois tem influência de diversos fatores, que distorcem a perceção do que é realmente a independência.

Tendo em conta esses fatores e segundo o Código de Ética e Deontologia Profissional, podemos enunciar os seguintes:

Ameaça de interesse pessoal – Sucede quando o auditor vê-se confrontado com alguma questão de interesse pessoal, age tendo em conta o seu próprio interesse. O quesito honorários, por exemplo, tem uma grande influência na questão da independência, pois pode existir certa dependência em relação aos honorários a pagar pelo cliente pelo seu trabalho, suscitando um autointeresse financeiro. Uma outra situação característica é a detenção de ações por parte do auditor, numa empresa auditada.

Ameaça de Auto-revisão – acontece quando o auditor ou uma entidade que faça parte da sua rede profissional, como é o caso de um sócio, firma a que se integra ou aliança a que pertence participa na elaboração contabilística (DF's) do cliente da revisão legal das contas.

Ameaça de intimidação – acontece quando o auditor é coagido ou dissuadido, normalmente pelos auditados ou partes interessadas, a agir de forma indevida. Por exemplo, a ameaça de substituição caso discorde de alguma aplicação indevida no documento que está a ser usado como base para a auditoria.

Ameaça de representação – surge quando o auditor no lugar de representante do seu cliente, defende a posição deste ao ponto de a sua objetividade poder vir a ficar comprometida.

Ameaça de familiaridade – resulta do relacionamento íntimo ou prolongado e da confiança entre o cliente ou pessoas chave da entidade auditada e o auditor. Acontece quando o auditor não é suficientemente cético quanto as asserções do auditado ou seja demasiadamente condescendente relativamente aos seus interesses, ou demasiado acrítico em relação ao seu trabalho.

5 *Stakeholders* e a Tomada de decisão

Ao estudar o processo de tomada de decisão estratégica nas organizações, além do processo de tomada de decisão tradicional, fatores condicionantes e os aspetos da racionalidade, são fatores que raramente são discutidos neste campo, mas conforme descrito a seguir, estão intimamente ligados ao processo de tomada de decisão.

“A incerteza característica das situações e decisões complexas inerentes ao processo estratégico dá margem a maiores falhas, e existe sempre um grupo pequeno de pessoas no topo das organizações que tende a influenciar fortemente o curso da ação e os resultados organizacionais, entretanto, envolver outros atores na tomada de decisão pode ser eficaz na redução das falhas e também na partilha dos riscos sob as decisões estratégicas” de acordo com Finkelstein, Hambrick e Cannella (2009).

Para Ashmos, Duchon e McDaniel (1998), a participação na tomada de decisões acontece de diferentes formas: percentagem do grupo participante, proporção de tomadores de decisão de cada grupo, extensão da participação, tempo da participação, atividades (formulação do problema, esclarecimentos, conceção de alternativas, avaliação de alternativas, escolha de alternativas) e mecanismos (comitês estabelecidos, forças tarefa, reuniões informais, encontros casuais, entre outros).

Child, Elbanna, & Rodrigues (2010) asseveram que nesse âmbito de discussão considera-se que as decisões são o resultado das ações tomadas pelos gestores, e estes por sua vez, possuem seus objetivos individuais, podendo entrar em conflitos com os objetivos da organização e dos *stakeholders*. Entretanto, os objetivos e interesses desses gestores podem interferir em todo o processo de tomada de decisões nas organizações e incluir outras partes neste processo torna-se importante.

Na perspetiva de Ashmos, D. P., Duchon, D. e McDaniel, R.R. (1998) o envolvimento com os *stakeholders* pode se dar por intermédio da inclusão e participação

no processo de tomada de decisão organizacional. Com base em estudos recentes, como MacDonald (2019), esse envolvimento de *stakeholders* na tomada de decisões passou a ser recomendado por trazer vantagens competitivas para as organizações, seja pela partilha de informações como pelo envolvimento nos objetivos estratégicos da organização. Garcia-Castro & Aguilera, (2015)

A influência do poder e do comportamento político nos processos de tomada de decisões dentro das organizações, poderá conduzir os gestores a tomarem decisões baseadas em informações incompletas ou até mesmo distorcidas da realidade. Nesse sentido, “as fachadas organizacionais influenciam as tomadas de decisões e consideram que essas “fachadas” têm como função distorcer fatos e a realidade organizacional aos seus *stakeholders*”. Abrahamson e Baumard (2008)

Essas aparências segundo Nystrom & Starbuck (1984), representam uma frente simbólica erguida pelos participantes da organização, com o objetivo de tranquilizar os *stakeholders* da sua organização, da legitimidade e da sua gestão. A questão levantada aqui, refere-se ao fato da existência dessas fachadas organizacionais que fazem com que, as expectativas dos *stakeholders* se elevem, e o risco na tomada de decisão organizacional também aumenta conseqüentemente. Saravanamuthu (2018)

Child, Elbanna e Rodrigues (2010) argumentam que, embora tradicionalmente o comportamento político e os questionamentos relacionados ao poder e política, sejam avaliados em um sentido negativo, é reconhecido que no processo de tomada de decisões estratégicas essas questões estão muito presentes, sendo dessa maneira parte do processo, lembrando que também pode ser observado como fator positivo com relação ao poder de influenciar as decisões estratégicas.

É importante ressaltar que o esforço e apelo à participação dos *stakeholders* nos processos de decisões das empresas podem ter objetivo duplo: de um lado, a participação permite que as organizações tenham uma melhor compreensão das demandas sociais, além das que ela já espera ter com base naqueles que participam do processo de tomada de decisões. De outro lado, o envolvimento dos *stakeholders* na tomada de decisão pode ser útil para avaliar e determinar o nível de alinhamento entre as demandas e interesses destes, com os objetivos e propósitos da organização em si, essa situação indica uma possível vantagem competitiva.

6 Questões de investigação

Com o objetivo de dar resposta aos objetivos desta investigação, foram elaboradas as seguintes questões de investigação, que foram levantadas ao longo da revisão da literatura:

Q1 - Existe uma discrepância entre o que são as responsabilidades dos auditores e o que a sociedade acredita que eles são responsáveis? (Barrote, 2010 ; Almeida, 2005)

Q2 - O processo de auditoria é afetado pela quantidade de honorários recebida pelo auditor? Aigienohuwa, Babatolu e Uniamikogbo (2016), Kuntari, Y., Chariri, A., & Nurdhiana, N. (2017) e Abdul Rahman, Benjamin e Olayinka (2017)

Q3 - Existe uma relação negativa entre o *expectation gap* de auditoria e a confiança das partes interessadas? Haddrill (2018)

Q4 - A percepção de independência do auditor tem um impacto negativo no *expectation gap* de auditoria? Bazerman, Max H., Kimberly P. Morgan, and George F. Loewenstein. (1997)

Q5 - Até que ponto o *expectation gap* dos usuários afeta o trabalho dos auditores? Lee, H., Mande, V., & Son, M. (2009)

Q6 - Quanto maior a prioridade do *stakeholder* maior será a participação no processo de tomada de decisão organizacional? Harrison, J. S., Bosse, D. A., & Phillips, R. A., (2010)

Q7 - O nível de comunicação aprimorado do auditor tem um impacto positivo na confiança dos *stakeholders*? Asare e Wright (2012)

Q8 - O nível aprimorado de comunicação do auditor está ligado à expansão do relatório de auditoria e à garantia da educação de auditoria? Schelluch e Green (1996)

Q9 - As informações específicas da empresa sobre o processo de auditoria afeta o *expectation gap*? Turner, J. L., Mock, T. J., Coram, P. J., & Gray, G. L. (2010)

Capítulo II - Metodologia de Investigação

1 Justificação da Opção metodológica

A metodologia é uma fase decisiva quando se trata de um qualquer trabalho de investigação. Insubstituível, considerada como uma disciplina que usa ferramentas para criar condições de modo a auxiliar uma pesquisa, tornando-a científica de acordo com Pinheiro (2013).

Para Fortin (1999) esta é uma fase de indiscutível importância, pois é ela que, “assegura a fiabilidade e a qualidade dos resultados da investigação”. “É um método particular de aquisição de conhecimentos, uma forma ordenada e sistemática de encontrar respostas para assuntos que necessitam de uma investigação.”

Fortin (1999) argumenta ainda que “o estilo da pesquisa adotado e os métodos de recolha de informação selecionados, dependem da natureza do estudo e do tipo de informação que se pretende obter. No entanto, depois de uma consulta estruturada e aprofundada sobre as principais características dos diversos tipos de pesquisa, a natureza do estudo e o tipo de informação que pretendemos obter, definimos o nosso estudo”.

Sousa e Baptista, (2011) asseveram que a metodologia de investigação consiste num processo de seleção da estratégia de investigação, que condiciona por si só, a escolha das técnicas de recolha de dados, que devem ser ajustadas aos objetivos que se pretendem atingir.

Segundo Demo (1989) a metodologia é compreendida como o conhecimento crítico dos caminhos do processo científico, averiguando e questionando acerca de seus limites e possibilidades.

Yin (2003) refere que a técnica mais importante para a escolha do tipo de pesquisa é provavelmente, a seleção das questões de investigação. O autor recomenda tempo e paciência na realização desta tarefa, sugere questões iniciadas por “porquê” e “como” pois, acredita que assim se revelam mais adequadas à utilização de estudos de caso como estratégia preferencial de investigação. O autor considera ainda, que a análise qualitativa é mais relevante do que o estudo do caso empírico, visto que foca a recolha e armazenamento dos dados e a hipótese destes serem posteriormente alvo de uma nova análise. Ainda nesta senda, Boaventura (2004) olha para a metodologia como uma forma de investigar a solução para um problema.

Pode-se perceber uma diferença de como as pesquisas podem ser classificadas ou estereotipadas, pela visão de vários autores.

Segundo Diehl (2004) a natureza do problema leva a escolha do método, bem como de acordo com o nível de aprofundamento. Inclusive, estes métodos são distinguidos pela forma de abordagem do problema e pela sistemática pertinente a cada um deles. Richardson (1989)

Diehl (2004) apresenta um resumo acerca destas duas estratégias, descrevendo-as sucintamente:

A pesquisa quantitativa utiliza a quantificação, tanto na recolha de dados quanto no tratamento das informações, através de técnicas estatísticas e resultados concretos para evitar possíveis distorções de análise e interpretação, possibilitando uma maior margem de segurança. Fundamentam-se em técnicas de recolha, apresentação e análise de dados que possibilitam a sua quantificação e o seu tratamento por meio de métodos estatísticos.

A pesquisa qualitativa, descreve a complexidade do problema, através compreensão e classificação dos processos dinâmicos vividos nos grupos, possibilitando o entendimento das mais variadas particularidades dos indivíduos. Ou seja, tem por base técnicas de recolha de dados descritivas e sua análise cuidadosa, tem mais a ver com o processo do que com os resultados.

Deste modo, tendo em conta a temática em análise, o método escolhido é o quantitativo, uma vez que o intuito prende-se em traduzir em números, opiniões e informações, para análise. Por conseguinte, serão formuladas hipóteses e classificar a relação entre variáveis de maneira a garantir a precisão dos resultados e a evitar incoerência no processo de análise e interpretação. Prodanov C. e Freitas E. (2013) citados por Peixoto (2018).

2 Hipóteses de análise

Goode e Hatt (1969) mencionado por Gil afirmam que a hipótese "é uma proposição que pode ser colocada a prova para determinar sua validade". Assim, a hipótese é uma suposta resposta à questão a ser investigada. É uma proposição que se constrói e que será aceita ou rejeitada somente após uma devida avaliação.

Segundo Fortin (1999) a hipótese "é um enunciado formal das relações que se prevê existir entre dois ou mais fatores". O autor afirma ainda que a hipótese combina o problema e o objetivo numa explicação clara dos resultados.

Hipóteses de Análise	Questões de Investigação
<p>H1 – O <i>audit expectation gap</i> da sociedade deve ser o menor possível, pois pode afetar a credibilidade da profissão do auditor</p>	<p>Q3 - Existe uma relação negativa entre o <i>expectation gap</i> de auditoria e a confiança das partes interessadas?</p> <p>Q4 - A percepção de independência do auditor tem um impacto negativo no <i>expectation gap</i> de auditoria?</p> <p>Q5 - Até que ponto o <i>expectation gap</i> dos usuários afeta o trabalho dos auditores?</p> <p>Q9 - As informações específicas da empresa sobre o processo de auditoria afeta o <i>expectation gap</i>?</p>
<p>H2 – A responsabilidade do auditor associa-se à sua independência que não pode ter preço</p>	<p>Q1 - Existe uma grande discrepância entre as responsabilidades dos auditores e o que a sociedade acredita que eles são responsáveis?</p> <p>Q2 - O processo de auditoria é afetado pela quantidade de honorários recebida pelo auditor?</p>
<p>H3 - A comunicação do auditor tem impacto nas decisões dos <i>stakeholders</i> da organização e na credibilidade do relatório de auditoria</p>	<p>Q6 - Quanto maior a prioridade do <i>stakeholder</i> maior a participação no processo de decisão organizacional?</p> <p>Q7 - O nível de comunicação aprimorado do auditor tem um impacto positivo na confiança dos <i>Stakeholders</i>?</p> <p>Q8 - O nível aprimorado de comunicação do auditor está ligado à expansão do relatório de auditoria e à garantia da educação de auditoria?</p>

Tabela 2 - Hipóteses de análise

Fonte: Elaboração própria, 2021

Hipótese H1

Almeida (2005) definiu de forma simplista sobre o que é o *expectation gap*: “Diferença entre o que o público e os utilizadores da informação financeira creem que são as responsabilidades dos auditores e o que realmente são as responsabilidades dos auditores”. Lee et al. (2009) destaca o facto da presença de *expectation gap* em auditoria ter um impacto negativo na reputação dos auditores e da auditoria perante a sociedade atual, sendo este reproduzido pelas conceções erradas sobre as funções da auditoria e devido às expetativas excessivas do público em geral.

De acordo com Haddrill (2018), há uma perda de confiança na auditoria, pois para que uma auditoria seja credível e confiável, deve ser realizada por alguém que seja independente e não possa ser influenciada por posição e poder.

Baotham e Ussahawanitchakit (2009), acrescentam ainda que quanto maior a independência da auditoria, há uma perspetiva adicional de maior credibilidade das demonstrações financeiras auditadas, o contrário descredibiliza a profissão do auditor e constitui o denominado *expectation gap*. Logo podemos afirmar que:

H1 - O *audit expectation gap* da sociedade deve ser o menor possível, pois pode afetar a credibilidade da profissão do auditor.

Hipótese H2

Babatolu, Aigienohuwa e Uniamikogbo (2016), Kuntari, Y., Chariri, A., & Nurdhiana, N. (2017) e Abdul-Rahman, Benjamin e Olayinka (2017) revelaram em seus estudos que os honorários recebidos pelo auditor têm um efeito positivo significativo na qualidade da auditoria. Face ao exposto, e tendo por base a Teoria da Agência, Adznan e Nelson (2014) concluíram que existe uma relação entre o nível de honorários do auditor e o nível de divulgação sobre informações financeiras.

De forma semelhante, Yang, Yu, Liu e Wu (2018) aferiram ainda que os honorários de auditoria estão significativa e positivamente relacionados com a divulgação dos riscos financeiros, estratégicos e operacionais da entidade auditada.

Pode-se concluir que:

H2 – A responsabilidade do auditor associa-se à sua independência que não pode ter preço.

Hipótese H3

De acordo com Okafor e Otalor (2013), os *stakeholders*, particularmente o público em geral e a media, não consegue entender o propósito e a missão da auditoria e, portanto, advoga por uma melhor comunicação por parte da profissão para melhorar a compreensão do público sobre as auditorias. Existe um *gap* de comunicação entre os auditores e *stakeholders* sobre a natureza da função de auditoria e sobre o significado do relatório de auditoria e um diálogo mais esclarecedor entre auditores, gestão e usuários das demonstrações financeiras é necessário, para aumentar a confiança na auditoria.

Asare e Wright (2012), afirmam que a quebra de comunicação entre os auditores e usuários das demonstrações financeiras corrói a confiança no relatório de auditoria e pode desencadear a reações negativas por parte dos *stakeholders* contra a profissão. Portanto, uma melhor comunicação por parte dos auditores reduz o *audit expectation gap* e melhorias no modelo de relatório de auditoria são necessárias.

Schelluch e Green (1996) acrescentam que o relatório de auditoria longo reduz o *expectation gap* ao longo do tempo. No entanto, podemos afirmar o seguinte:

H3 - A comunicação do auditor tem impacto nas decisões dos *stakeholders* da organização e na credibilidade dos relatórios de auditoria.

3 Relação entre as hipóteses, questões de investigação e questões do questionário

O questionário foi elaborado com base nas questões de investigação, originando entretanto, as hipóteses de investigação. Por conseguinte, estabelecemos a relação entre as hipóteses de investigação, as questões de investigação e as questões do questionário:

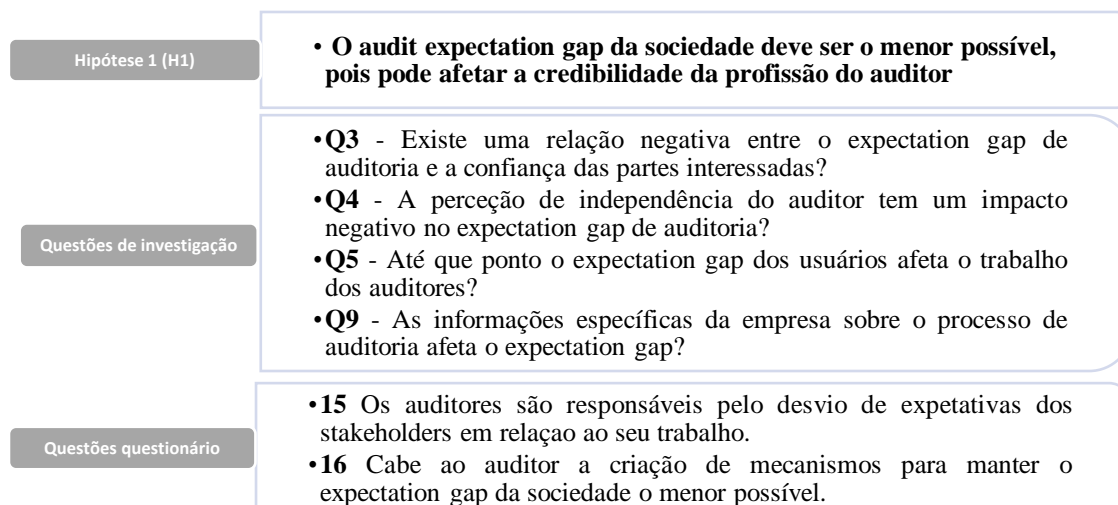


Figura 2: Hipótese 1 - Relação entre a hipótese, questões de investigação e questões do questionário

Fonte: Elaboração própria, 2021

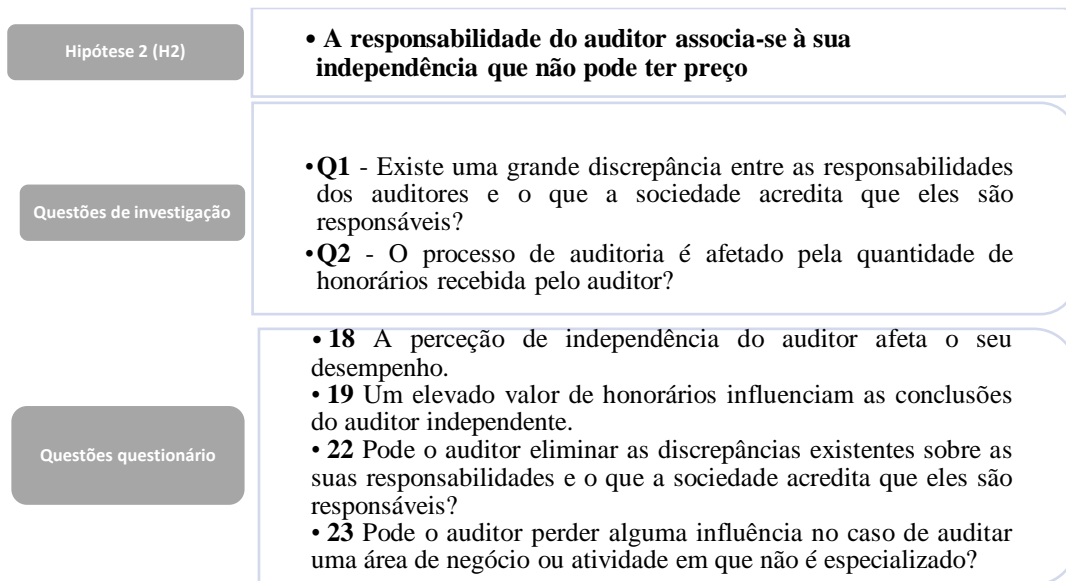


Figura 3: Hipótese 2 - Relação entre a hipótese, questões de investigação e questões do questionário

Fonte: Elaboração própria, 2021

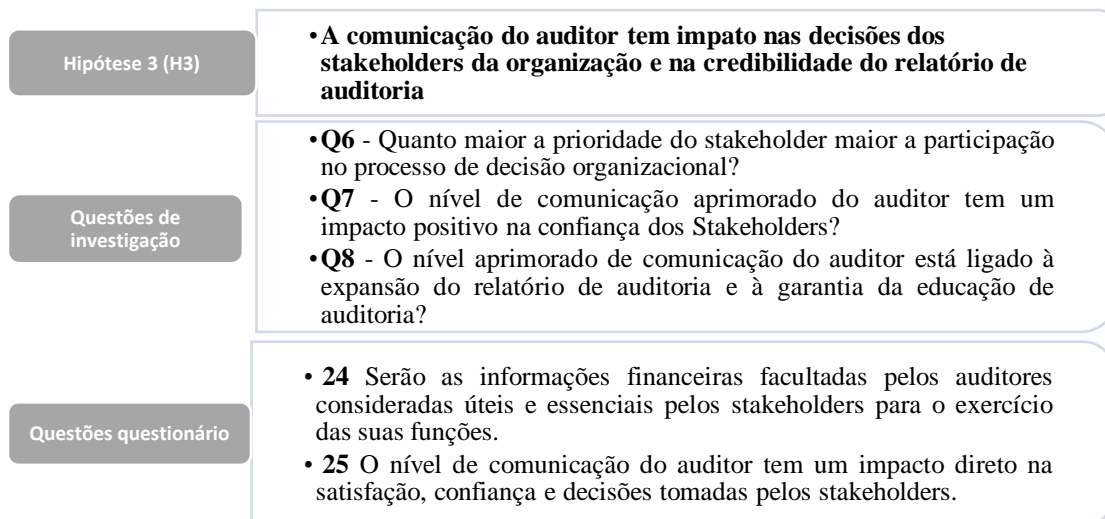


Figura 4: Hipótese 3 - Relação entre a hipótese, questões de investigação e questões do questionário

Fonte: Elaboração própria, 2021

4 Modelo de análise

O modelo de análise permite explicar a inter-relação entre hipóteses de análise, de modo a fornecer respostas às questões em estudo.

Tendo em conta a estrutura seguinte, todas as hipóteses estabelecem uma relação entre si com uma ponderação equitativa de 33,33% cada.

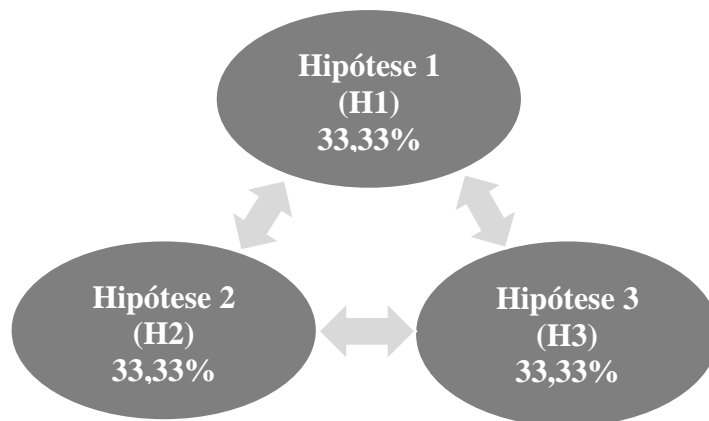


Figura 5: Modelo de Análise

Fonte: Elaboração própria, 2021

5 Instrumento de recolha de dados

Na visão de Gil (2008) elaborar um questionário consiste, em “traduzir objetivos da pesquisa em questões específicas, sendo que as respostas a essas questões é que proporcionarão os dados requeridos para descrever as características da população pesquisada ou testar as hipóteses que foram construídas ao longo do planeamento da pesquisa”.

Na sequência desta investigação, o inquérito por questionário se tornará a ferramenta escolhida para obtenção de dados e, assim, compreender a problemática do estudo. Este método permite-nos abranger um grande número de pessoas de um âmbito específico, em diferentes áreas geográficas.

Considerando a investigação em questão, a nossa população é integrada num elevado número de indivíduos, pois toda a sociedade direta ou indiretamente tem uma perspetiva em relação ao objeto em análise. No entanto, para resultados mais claros e consistentes, concentramos a atenção nos principais usuários das informações financeiras, como sendo, Auditores e Revisores Oficiais de Contas, Contabilistas certificados e Técnicos de Contabilidade ou Administrativos, entre outros.

O questionário foi enviado por e-mail, no caso de Revisores Oficiais de Contas e de Contabilistas Certificados, foi enviado para a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e Ordem dos Contabilistas Certificados, para que a probabilidade de obtenção de respostas fosse maior, dado a dimensão dessas instituições.

Após a recolha de dados, estes foram analisados e tratados através da estatística descritiva, recorrendo aos softwares SPSS e Microsoft Excel.

1 Apresentação e Análise dos dados

1.1 Dados

Apresentamos neste capítulo, a interpretação dos resultados obtidos através do questionário efetuado.

O questionário realizado contém 28 perguntas e foi dividido em duas partes: a primeira relacionada com a caracterização dos inquiridos, nomeadamente género, faixa etária, profissão, habilitações académicas, área de formação, número de anos de experiência profissional, etc. A segunda parte está relacionada com a temática em estudo, constituída por 19 questões. Projetou-se que os inquiridos classificassem, com base na escala Likert (1 – Discordo totalmente; 2 – Discordo parcialmente; 3 – Discordo; 4 – Não concordo nem discordo; 5 – Concordo parcialmente; 6 – Concordo; 7 – Concordo totalmente), o grau de concordância com as afirmações/questões apresentadas.

A amostra foi constituída por 252 inquéritos enviados via email e linkedIn, rede profissional para indivíduos com formação superior essencialmente nas áreas de Gestão, Contabilidade e Auditoria, e para entidades profissionais. Procuramos, também, colaboração junto da Ordem dos Contabilistas Certificados e da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, no sentido de divulgarem o questionário junto dos profissionais participantes destas. Obtivemos resposta da Ordem dos Contabilistas Certificados que sem demora publicou o questionário online, na sua página na secção “Notícias”. Contactou-se telefonicamente algumas instituições financeiras, onde as mesmas forneceram o correio eletrónico da área mais específica a tratar do assunto a fim de garantir a exatidão dos resultados. Foram coletadas no total, 99 respostas.

Para o tratamento adequado dos dados obtidos, recorreu-se a exportação do ficheiro gerado no Google Forms para o SPSS versão 28 de forma a ter-se uma visão panorâmica de todos os resultados e das respostas obtidas por inquiridos, de modo a conseguir organizá-los e sintetizá-los, através de tabelas. Posteriormente, essas tabelas foram tratadas no Microsoft Excel.

1.1.1 Questionário

O questionário foi elaborado tendo em vista a obtenção de informação relevante, a fim de revelar como essas expectativas são criadas, o que realmente se espera de um auditor e o perfil que se cria a volta do auditor e do seu trabalho relativamente as suas aptidões, responsabilidades, etc.

1.1.2 Caraterização da amostra

Como já referido, a amostra é constituída por 99 respostas, onde 37 das respostas obtidas foram do sexo feminino (37%) e 62 respostas do sexo masculino (62%), como ilustra o seguinte gráfico:

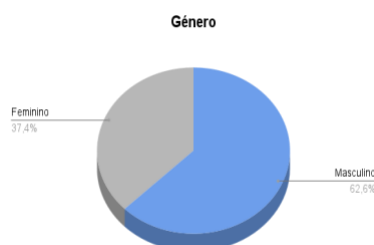


Gráfico 1 - Identificação do género

Fonte: Elaboração própria, 2021

De acordo com as respostas obtidas verificou-se que: 21 dos inquiridos possui menos de 25 anos (21%), sendo que maioria dos inquiridos tem entre 25 e 35 anos de idade (57%), 15 dos inquiridos têm entre 36 e 45 anos (15%), e 5 possuem idades compreendidas entre 46 e 55 anos (6%).

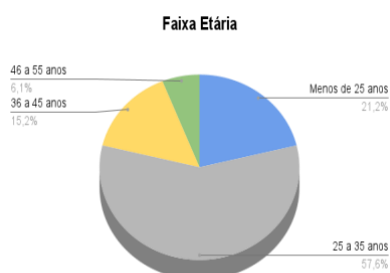


Gráfico 2 - Faixa etária dos inquiridos

Fonte: Elaboração própria, 2021

A seguir começamos por verificar se os inquiridos eram trabalhadores ou estudantes, visto que o público alvo do nosso inquérito para além dos profissionais das áreas de Contabilidade, Auditoria e Gestão, consideramos também os estudantes ou recém licenciados que estejam a procura do primeiro desafio profissional, que continuaram a investir na sua formação ou que já estejam no mercado de trabalho. Incluímos a opção “Nenhuma das Anteriores” para o caso de indivíduos desempregados ou a procura do primeiro emprego conseguirem responder de forma apropriada.

Julgamos importante a verificação deste quesito, no sentido de percebermos a diferença de opiniões entre os indivíduos que já se encontram no mercado de trabalho e possuem uma opinião com uma base mais sustentada na vertente prática tendo em conta a experiência como trabalhador e, por outro lado, os indivíduos que possuem apenas uma bagagem mais teórica sobre a temática em estudo.

Conforme o gráfico a seguir, 74 dos inquiridos (74%) são trabalhadores e, a minoria, 24 indivíduos (24%) são estudantes.



Gráfico 3 - Ocupação dos inquiridos

Fonte: Elaboração própria, 2021

Relativamente ao grau de qualificação dos inquiridos, a maior representatividade da amostra foi o grau de Licenciatura correspondente a 39%, 26% dos inquiridos têm o Mestrado, 17% têm o Bacharelato, 7% dos inquiridos têm a Pós-Graduação, 1% dos inquiridos possui o Doutoramento, por fim, o Ensino Secundário e, com menor representatividade, mas não menos importante corresponde a 9% dos inquiridos.



Gráfico 4 - Nível de Instrução dos inquiridos

Fonte: Elaboração própria, 2021

No que se refere a área de formação, destaca-se o fato de que a maioria dos inquiridos são formados no ramo de ciências económicas e financeiras (no caso o nosso público alvo), 18% em Auditoria, 28% em Contabilidade, 33% em Gestão, 21% em Economia e 26% em outras áreas tais como Direito, Engenharia entre outras. Lembrando

que este resultado inclui o fato de um só inquirido ter ou estar a fazer formações em mais de uma área mencionada, o que justifica uma percentagem acima de 100%.

Área de formação

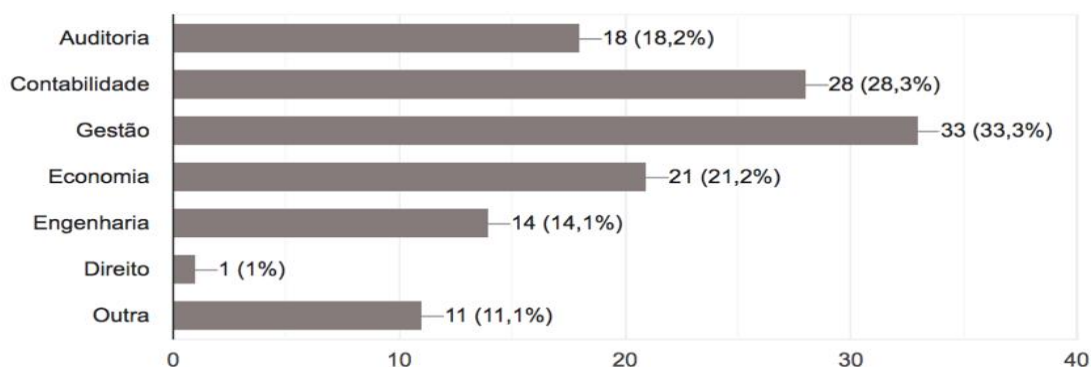


Gráfico 5 - Área de Formação dos inquiridos

Fonte: Google Forms, 2021

Para obtenção de dados com uma base mais precisa, o inquérito incluiu por parte dos inquiridos a indicação em relação ao tipo de Stakeholder. Maioritariamente, 39% dos inquiridos indicam ser Empregados, 28% Investidores ou Potenciais Investidores, 19% são clientes, 12% dos inquiridos estão ligados à banca ou outro tipo de instituição financeira, 10% são funcionários públicos (exceto da AT), 2% estão ligados a organismos reguladores, 2% são Funcionários da Administração Tributária e Aduaneira (AT), 2% são Contabilistas, e por fim como podemos observar no gráfico abaixo, 8% apresentam-se como *stakeholders* atuando em várias outras áreas, podendo um único inquirido representar mais de um tipo de *stakeholder* simultaneamente, o que justifica um total acima de 100%.

Tipo de Stakeholder

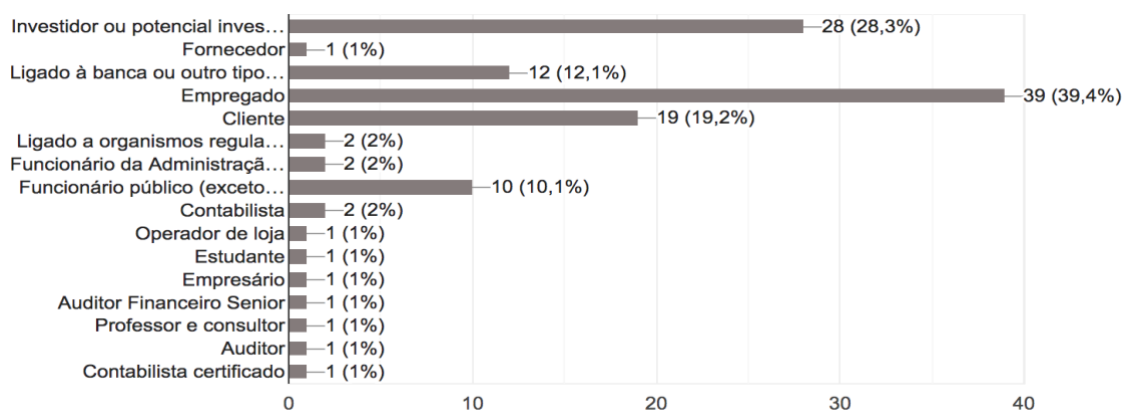


Gráfico 6 - Identificação do Tipo de Stakeholder

Fonte: Google Forms, 2021

Sabendo que, a maior parte dos inquiridos trabalham, surgiu a necessidade de sabermos o número de anos de experiência profissional. Em relação a esta questão obtivemos 97 respostas. Sendo que, 47% pessoas têm menos de 5 anos de experiência profissional, 30% dos inquiridos têm entre 5 e 10 anos, 14% dos inquiridos possuem entre 10 e 15 anos de experiência profissional, e por último, apenas 7% têm mais de 25 anos de experiência profissional.



Gráfico 7 - Número de anos de experiência profissional dos inquiridos que trabalham

Fonte: Elaboração própria, 2021

No que respeita ao cargo/departamento que ocupa/trabalha na empresa concluiu-se que a maioria dos inquiridos exerce funções na Área Comercial correspondendo a 14% da amostra. De seguida 13% da amostra ocupa o cargo de Contabilista, 13% trabalham na Área de Produção, 10% dos inquiridos ocupam o cargo de Diretor Geral, 9% faz referência a Revisores oficiais de Contas ou seus colaboradores, 9% exercem atividades na Área de Recursos Humanos e 32% da amostra refere-se a outros cargos/departamentos, tais como, Diretor Financeiro, Gestão de Projetos, Banca, Corporate, Controller, Aprovisionamento e Logística, Finanças e Tesouraria, etc.

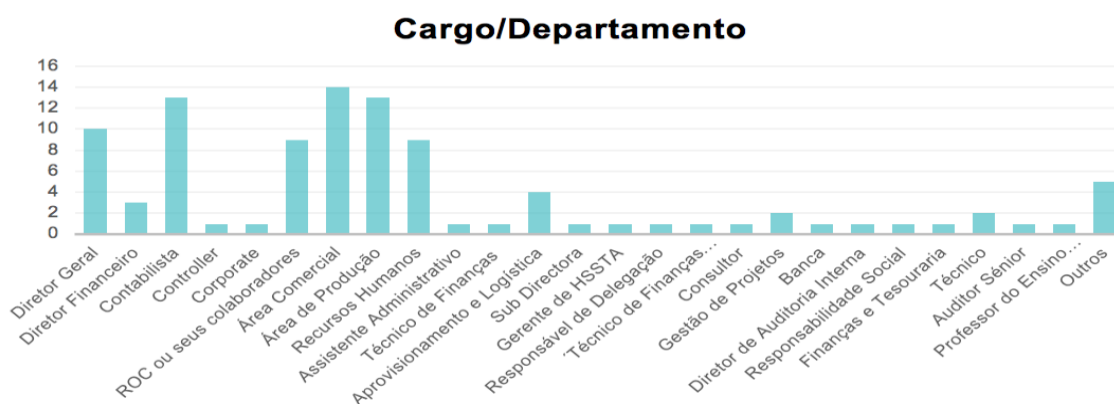


Gráfico 8 - Cargo/departamento que ocupa/trabalha na empresa

Fonte: Elaboração própria, 2021

1.1.3 Análise e interpretação das respostas obtidas

A segunda parte do questionário é composta por 19 questões, onde o objetivo é avaliar as respostas dos inquiridos em relação as expectativas que são criadas a volta do trabalho do auditor, sendo este o foco principal da temática em estudo. Neste sentido, começamos por questionar aos inquiridos se as empresas onde trabalham estão sujeitas a revisão legal das suas contas. Conforme se pode observar pelo gráfico, 74% dos inquiridos respondem afirmativamente que “Sim” e 26% respondem que “Não”. Julgou-se importante conhecer o número de inquiridos que têm uma noção do que é a Revisão Legal das Contas.

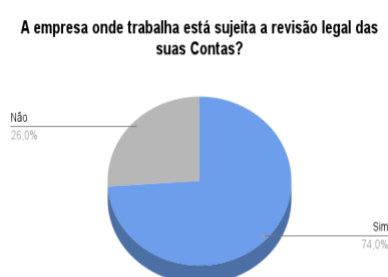


Gráfico 9 - Respostas à questão 9: "A empresa onde trabalha está sujeita a revisão legal das suas contas?"

Fonte: Elaboração própria, 2021

De acordo com o gráfico seguinte, 23% do inquiridos concordam parcialmente que os auditores são independentes face aos seus clientes, 21% concordam totalmente e 14% apenas concordam. Por outro lado, 8% discordam, 7% discordam totalmente, 3% discordam parcialmente e por fim 23% assumem uma opinião neutra. Analisando as respostas à questão tendo em conta o tipo de *stakeholder*, 21% destes concordam totalmente que o auditor é independente face aos seus clientes, 23% concordam parcialmente, 14% concordam e 7% dos inquiridos discordam totalmente. Lembrando que obtivemos respostas dos mais variados *stakeholders* atuando em diversas áreas em simultâneo, muitos destes fazendo parte da secção “outros” no questionário, ressaltou-se as áreas ou grupo de *stakeholders* com o maior número de repostas.

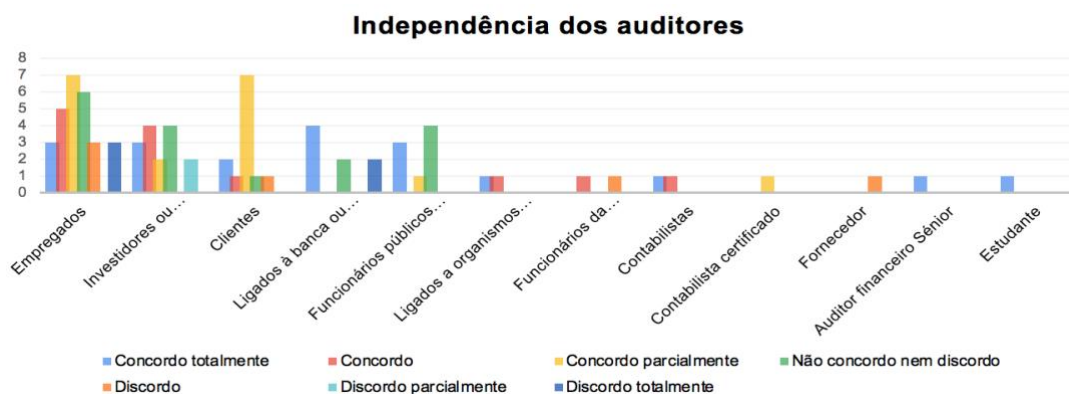


Gráfico 10 - Respostas à questão 10: "Os auditores são independentes face aos seus clientes?"

Fonte: Elaboração própria, 2021

De acordo com a afirmação “Deveria existir rotação de auditores em todas as entidades e não apenas nas sociedades cotadas”, 37% dos inquiridos concordam totalmente, 26% concordam, 16% concordam parcialmente, 14% assumem uma posição neutra, 2% discordam, 2% discordam parcialmente e 2% discordam totalmente.

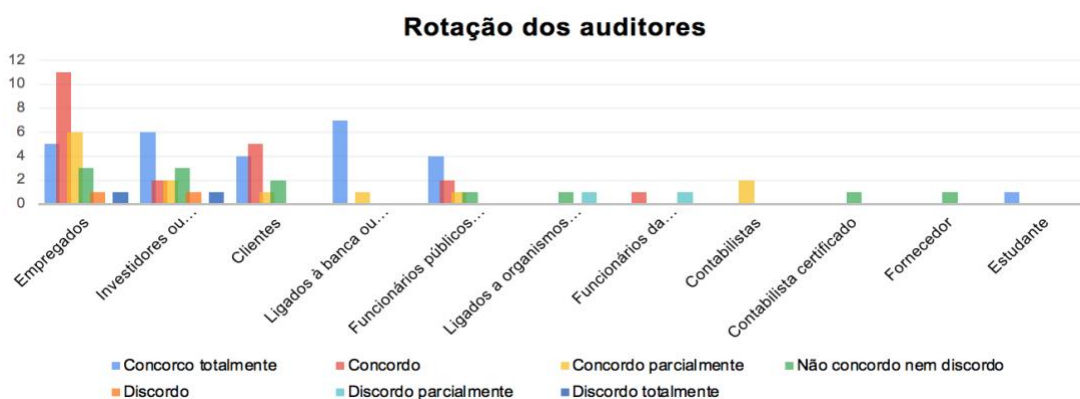


Gráfico 11 - Respostas à questão 11: "Deveria existir rotação de auditores em todas as entidades e não apenas nas sociedades cotadas"

Fonte: Elaboração própria, 2021

No que diz respeito à afirmação “A opinião do auditor, sendo considerada “bem público”, tem como função o aumento da confiança dos investidores”, 48% dos inquiridos concordam totalmente, 24% concordam, 11% concordam parcialmente com a afirmação, 7% não concordam nem discordam, 5% discordam, 3% discordam parcialmente e apenas 1% discordam totalmente.

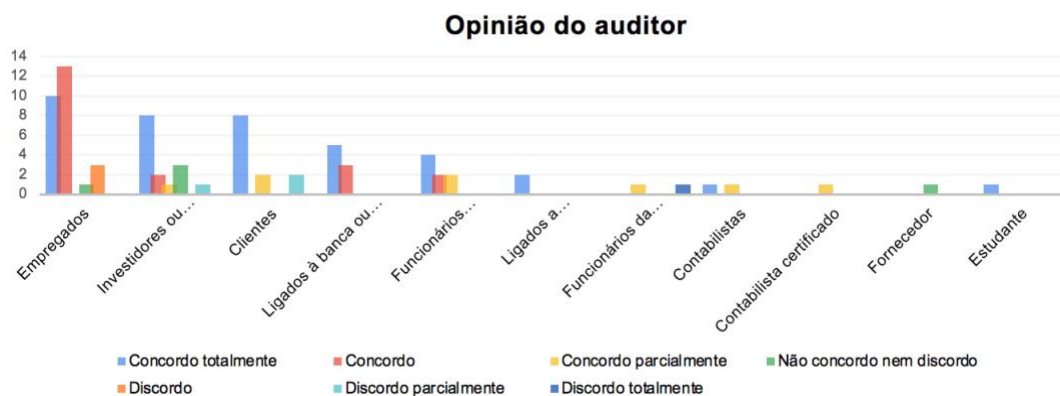


Gráfico 12 - Respostas à questão 12: "A opinião do auditor, sendo considerada "bem público", tem como função o aumento da confiança dos investidores"

Fonte: Elaboração própria, 2021

Em relação à questão 13, procuramos saber dos inquiridos se conhecem o conceito de *audit expectation gap*, pois, julgamos importante conhecer a proporção da amostra que tem uma noção do que se trata o *audit expectation gap* para deste modo, analisarmos com melhor exatidão os resultados. Dito isto, verificamos que a maioria dos inquiridos 52,5% não conhecem o conceito de *audit expectation gap* e 47,5% responderam que sim, ou seja, têm uma noção do que se trata o *audit expectation gap*.



Gráfico 13 - Respostas à questão 13: Conhece o conceito de "audit expectation gap"?

Fonte: Elaboração própria, 2021

Em seguida, colocamos aos inquiridos a seguinte afirmação “*audit expectation gap* é uma realidade presente na atualidade”, 14% dos inquiridos concordam totalmente, 10% concordam, 5,5% concordam parcialmente, 13% assumem um posição neutra, 4% discordam e apenas 1% discordam totalmente, visto que só 47,5% da nossa amostra conhece o conceito de *audit expectation gap*. Não obteve-se posição nenhuma por parte dos inquiridos relativamente a opção “discordo parcialmente”, por esse motivo não consta essa informação na tabela.

	Empregados	Investidores ou Potenciais Investidores	Clientes	Ligados à banca ou outro tipo de instituição financeira	Funcionários públicos (exceto da AT)	Ligados a organismos reguladores	Funcionários da Administração Tributária e	Contabilistas	Contabilista certificado	Fornecedores	Estudantes	Total Geral
Concordo totalmente	4%	4%	2%	1%	-	-	3%	-	-	-	-	14%
Concordo	6%	1%	-	-	-	-	-	-	-	-	3%	10%
Concordo parcialmente	2%	-	1,5%	1%	-	-	-	1%	-	-	-	5,5%
Não concordo nem discordo	1%	2%	-	3%	3%	1%	-	1%	1%	1%	-	13%
Discordo	2%	1%	-	-	1%	-	-	-	-	-	-	4%
Discordo totalmente	-	-	1%	-	-	-	-	-	-	-	-	1%
Total geral	15%	8%	5%	5%	4%	1%	3%	2%	1%	1%	3%	47,5%

Tabela 3 - Respostas questão 14: "audit expectation gap" é uma realidade presente na atualidade.

Fonte: Elaboração própria, 2021

Quanto à afirmação relacionada com o desvio de expectativas, ou seja, se “Os auditores são responsáveis pelo desvio de expectativas dos *stakeholders* em relação ao seu trabalho”, 18% dos inquiridos concordam, 11% concordam totalmente, 14% concordam parcialmente com a afirmação, sendo que nessa escala a maior parte das respostas obtidas provêm de empregados, clientes, funcionários públicos (exceto da AT) e indivíduos ligados à banca ou outro tipo de instituição financeira, 15% discordam, 10% discordam totalmente, 4% discordam parcialmente e por fim a maioria dos inquiridos 27% assumem uma posição neutra quanto à afirmação.



Gráfico 14 - Respostas à questão 15: "Os auditores são responsáveis pelo desvio de expectativas dos stakeholders em relação ao seu trabalho"

Fonte: Elaboração própria, 2021

No que diz respeito à afirmação “cabe ao auditor a criação de mecanismos para manter o *expectation gap* o menor possível”, 26% dos inquiridos concordam parcialmente, 19% concordam totalmente, 16% apenas concordam e 25% assumem uma posição neutra. Apenas 12% dos inquiridos assumem posições de discordância, analisando os empregados, investidores ou potenciais investidores e clientes totalizam o maior número de concordância.

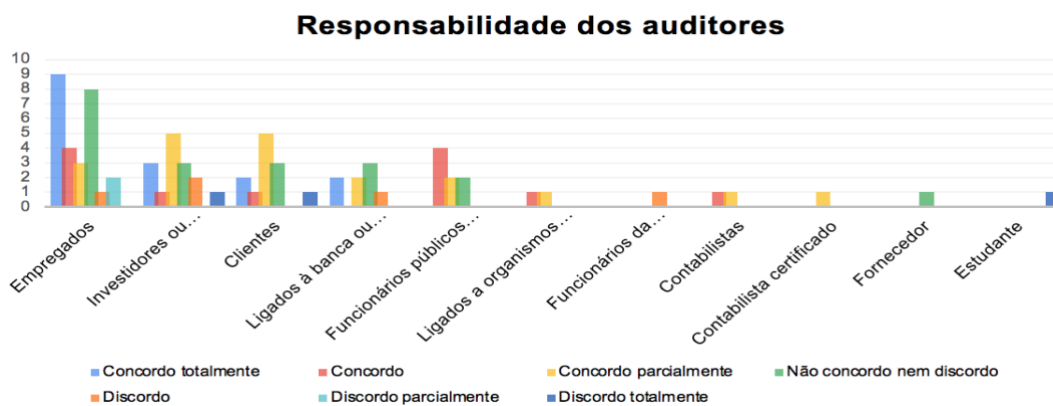


Gráfico 15 - Respostas à questão 16: "Cabe ao auditor a criação de mecanismos para manter o expectation gap o menor possível"

Fonte: Elaboração própria, 2021

Como podemos observar no gráfico seguinte, após questionarmos os inquiridos se cabe aos auditores a criação de mecanismos para manter o *expectation gap* o menor possível, demos sequência questionando a seguir se essa responsabilidade cabe então à CMVM e à Ordem dos ROC. A maior parte dos inquiridos 28% concordam parcialmente com a afirmação, 21% concordam, 19% concordam totalmente, 21% dos inquiridos não concordam e nem discordam e a minoria 10% assume uma posição de discordância face à afirmação.

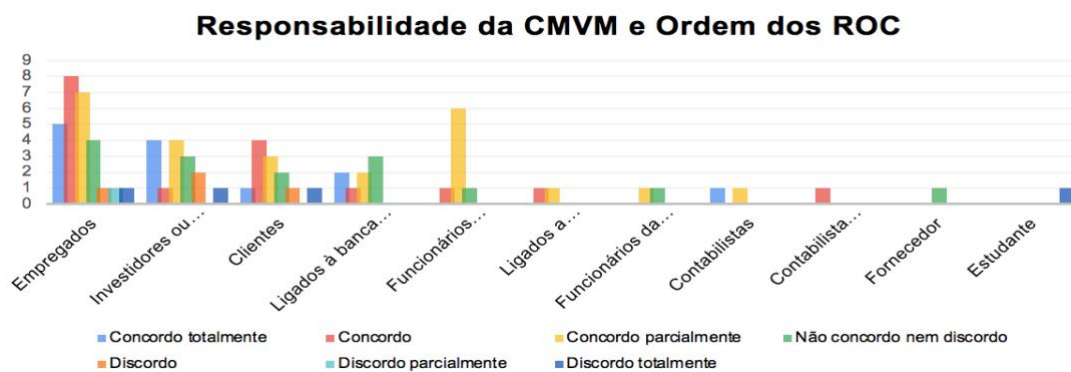


Gráfico 16 - Respostas à questão 17: "Cabe à CMVM e à Ordem dos ROC, enquanto entidades reguladoras da profissão a criação de mecanismos para manter o expectation gap o menor possível"

Fonte: Elaboração própria, 2021

Colocamos aos inquiridos a seguinte afirmação “A percepção de independência do auditor afeta o seu desempenho”, 47% dos inquiridos assumem uma posição de concordância, onde 19% concordam, 18% concordam totalmente e 10% concordam parcialmente, 18% são neutros, 17% discordam totalmente, 9% discordam parcialmente e 8% apenas discordam.

Percepção de independência do auditor e relação desempenho

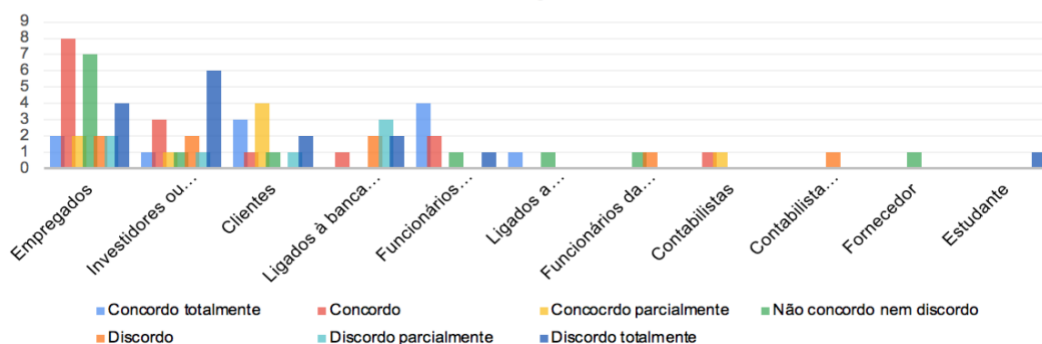


Gráfico 17 - Respostas à questão 18: "A percepção de independência do auditor afeta o seu desempenho"

Fonte: Elaboração própria, 2021

“Um elevado valor de honorários influencia as conclusões do auditor independente”, quanto à essa afirmação os resultados foram díspares, uma grande parte dos inquiridos assumem uma posição neutra totalizando 19%, houve uma diferença muito pequena a nível de concordância e discordância, 42% assumem uma posição de concordância, 16% concordam, 14% concordam parcialmente e 12% concordam totalmente. 38% assumem uma posição de discordância, 13% discordam totalmente, 13% apenas discordam e 12% discordam parcialmente.

Influência de honorários

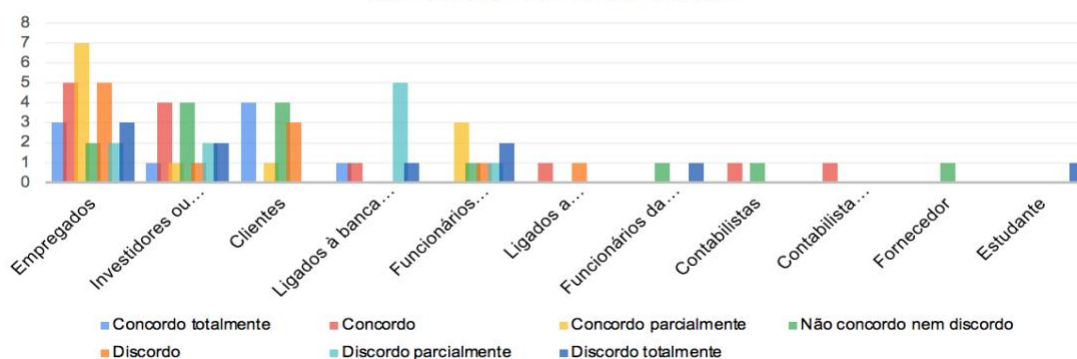


Gráfico 18 - Respostas à questão 19: "Um elevado valor de honorários influencia as conclusões do auditor independente"

Fonte: Elaboração própria, 2021

Questionamos os inquiridos se consideravam que a prestação de serviços de consultoria e assessoria fiscal condiciona a independência do auditor. Segundo o gráfico 19, grande parte dos inquiridos (27%) concordam, 15% concordam parcialmente e 23% assumem uma posição neutra. Apenas 7% discorda, 13% discorda parcialmente e 14% discorda totalmente.

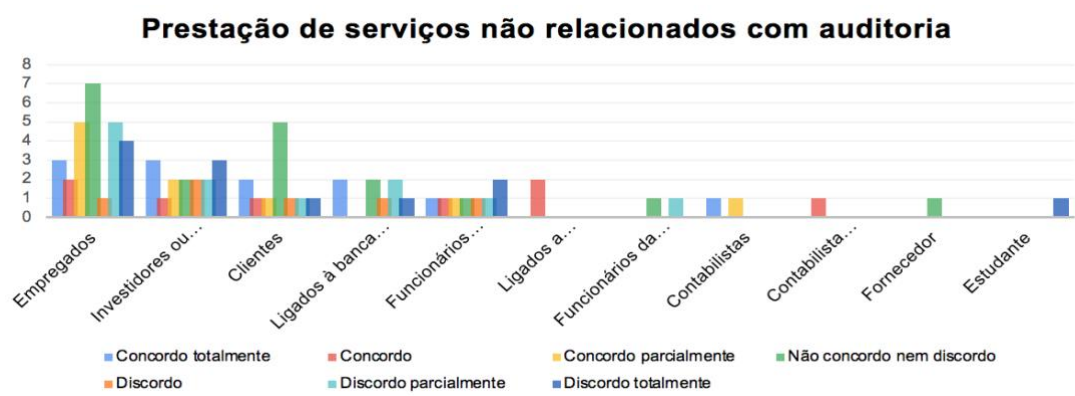


Gráfico 19 - Respostas à questão 20: "A prestação de serviços de consultoria e assessoria fiscal condiciona a independência do auditor"

Fonte: Elaboração própria, 2021

No que diz respeito à sociedades de revisores oficiais de contas (incluindo as multinacionais de auditoria) prestarem exclusivamente serviços de auditoria, 18% dos inquiridos concordam totalmente, 15% concordam parcialmente, 8% apenas concordam. Em oposição, 14% discordam, 12% discordam parcialmente, 11% discordam totalmente e 21% assumem uma posição neutra.

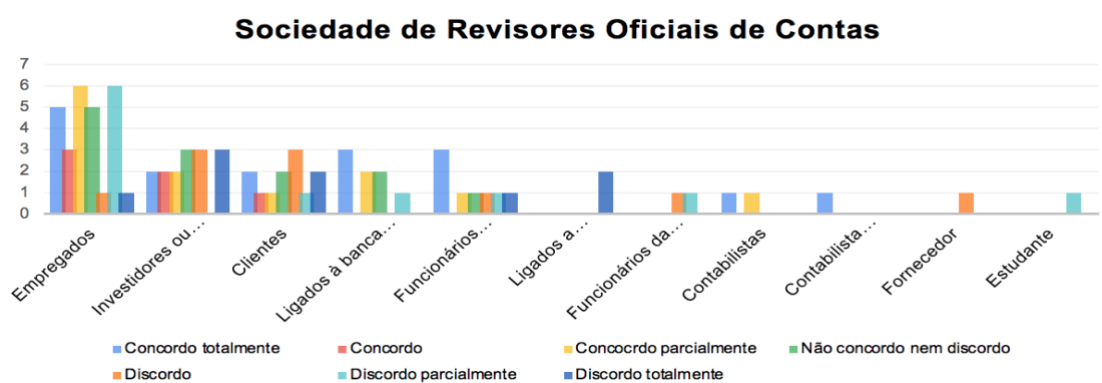


Gráfico 20 - Respostas à questão 21: "As sociedades de revisores oficiais de contas (incluindo as multinacionais de auditoria) deveriam prestar exclusivamente serviços de auditoria"

Fonte: Elaboração própria, 2021

De acordo com o gráfico seguinte, 55% dos inquiridos assumem uma posição de concordância de que o auditor pode eliminar as discrepâncias existentes sobre as suas responsabilidades e o que a sociedade acredita que eles são responsáveis, 20% concordam totalmente, 20% concordam parcialmente, 15% concordam e 21% não concordam nem discordam. De entre os que concordam totalmente na sua maioria, 8% são empregados, 4% são investidores ou potenciais investidores, 3% são clientes e 3% estão ligados à banca ou outro tipo de instituição financeira. 9% dos inquiridos discordam, 5% discordam parcialmente e 9% discordam totalmente.

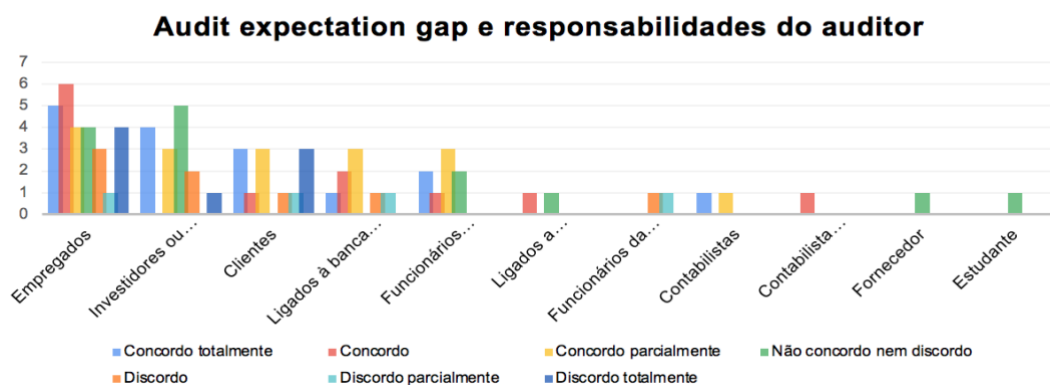


Gráfico 21 - Respostas à questão 22: "Pode o auditor eliminar as discrepâncias existentes sobre as suas responsabilidades e o que a sociedade acredita que eles são responsáveis?"

Fonte: Elaboração própria, 2021

Quanto a perda de influência do auditor em serviços não especializados, questionamos os inquiridos se “Pode o auditor perder alguma influência no caso de auditar uma área de negócio ou atividade em que não é especializado?”, 60% dos inquiridos assumem uma posição de concordância, onde 21% concordam, 20% concordam totalmente e 19% concordam parcialmente. 18% se mantiveram neutros e 21% entraram em discordância.

Observamos que o maior número de concordância esteve entre os empregados, funcionários públicos (exceto da AT), clientes, *stakeholders* ligados à banca ou outro tipo de instituição financeira e investidores e potenciais investidores.

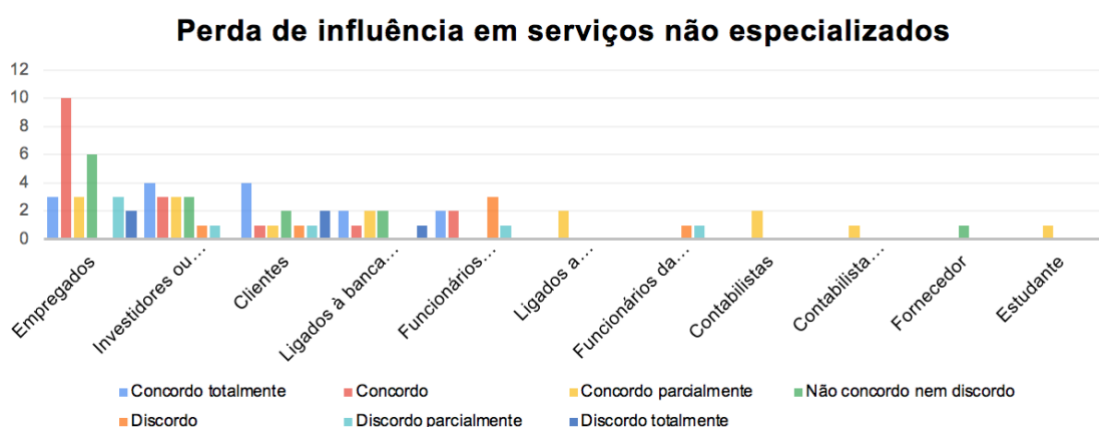


Gráfico 22 - Respostas à questão 23: "Pode o auditor perder alguma influência no caso de auditar uma área de negócio ou atividade em que não é especializado?"

Fonte: Elaboração própria, 2021

Relativamente à questão “Serão as informações financeiras facultadas pelos auditores consideradas úteis e essenciais pelos *stakeholders* para a sua tomada de decisão?” obtivemos dos inquiridos uma posição de concordância na sua maioria, 83%

dos inquiridos concordam que as informações financeiras facultadas pelos auditores consideradas úteis e essenciais têm grande influência na tomada de decisão por parte dos *stakeholders*. 9% dos inquiridos assumiu uma posição neutra, 5% discorda, 2% discorda parcialmente e nenhum dos inquiridos assume a posição de discordância na sua totalidade.

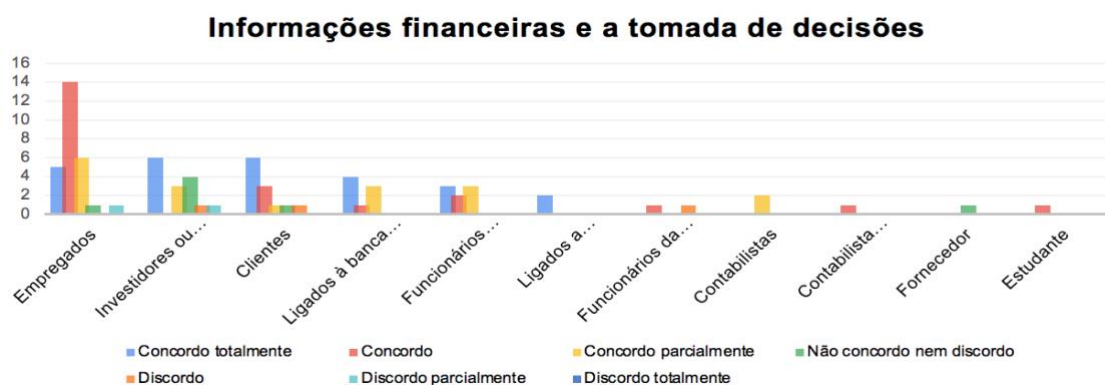


Gráfico 23 - Respostas à questão 24: "Serão as informações financeiras facultadas pelos auditores consideradas úteis e essenciais pelos stakeholders para a sua tomada de decisão?"

Fonte: Elaboração própria, 2021

De acordo com o gráfico seguinte, 88% dos inquiridos concordam que o nível de comunicação do auditor tem um impacto direto na satisfação, confiança e decisões tomadas pelos *stakeholders*, 38% concordam totalmente, 27% concordam e 23% concordam parcialmente, 8% não concordam nem discordam. De entre os que concordam totalmente na sua grande maioria são investidores ou potenciais investidores, clientes, empregados, funcionários públicos (exceto da AT), *stakeholders* ligados à banca ou outro tipo de instituição financeira e *stakeholders* ligados a organismos reguladores. Quanto aos inquiridos que discordam, 2% apenas discordam, nenhum dos inquiridos discorda parcialmente e apenas 1% dos inquiridos discordam totalmente.

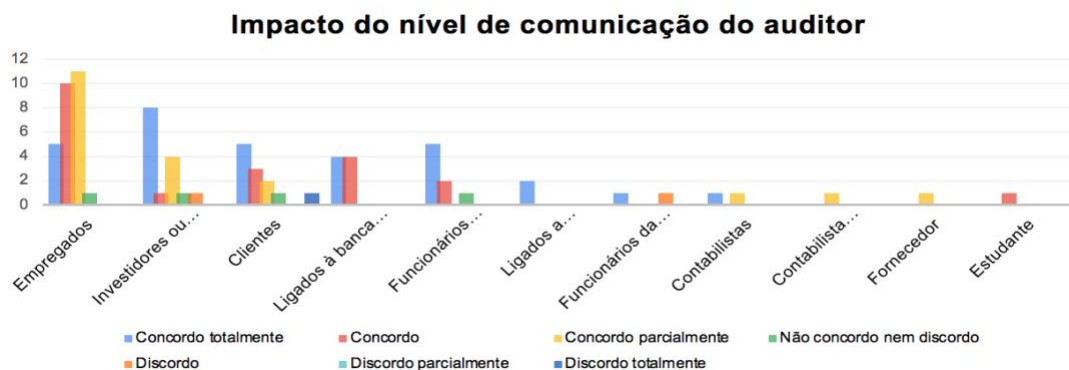


Gráfico 24 - Respostas à questão 25: "O nível de comunicação do auditor tem um impacto direto na satisfação, confiança e decisões tomadas pelos stakeholders"

Fonte: Elaboração própria, 2021

Relativamente à opinião de auditoria sem reservas poder ou não significar que não existe qualquer erro nas contas da entidade, 43% dos inquiridos discordam que apesar da opinião de auditoria ser sem reservas não significa que não existam quaisquer erros nas contas da entidade. Em relação aos resultados de discordância, na sua maioria são, clientes, funcionários ligados a organismos reguladores, funcionários públicos (exceto da AT), funcionários da Administração Tributária e Aduaneira, empregados e *stakeholders* ligados à banca ou outro tipo de instituição financeira. Dos inquiridos que concordam, 15% concorda parcialmente, 9% concorda, 10% concorda totalmente e 22% não concorda nem discorda.

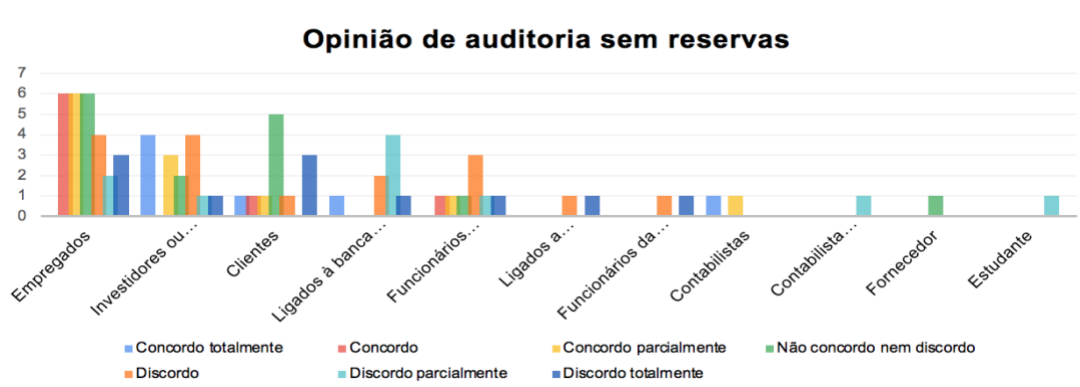


Gráfico 25 - Respostas à questão 26: "Uma opinião de auditoria sem reservas significa que não existe qualquer erro nas contas da entidade"

Fonte: Elaboração própria, 2021

No que diz respeito ao relatório de auditoria/certificação legal das contas, verificamos que a maior parte dos inquiridos respondem à questão colocada assumindo uma posição de discordância, isto é, 49% discordam que o relatório de auditoria/Certificação Legal das Contas deveria ser alterado para atender as expectativas dos *stakeholders*. No entanto, apuramos que 28% da amostra assumem uma posição de concordância relativamente à afirmação e 22% não concordam nem discordam.

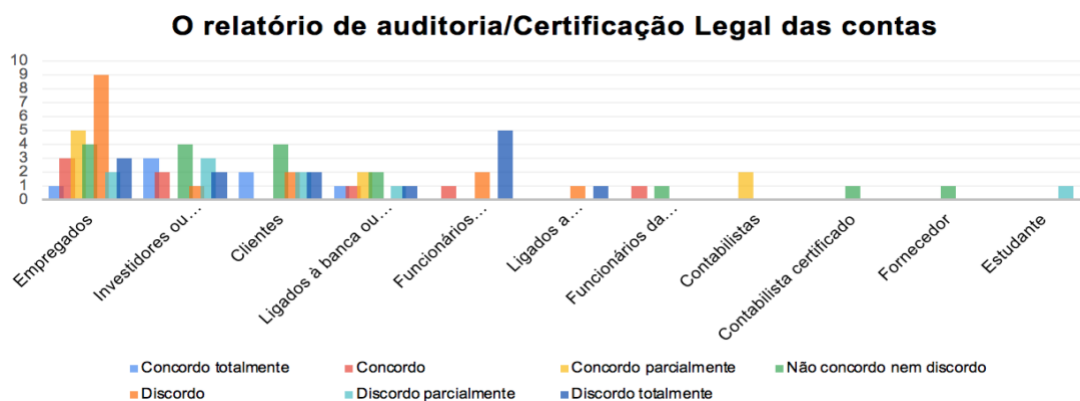


Gráfico 26 - Respostas à questão 27: "O relatório de auditoria/Certificação Legal das Contas deveria ser alterado para atender as expetativas dos stakeholders"

Fonte: Elaboração própria, 2021

Por último, decidimos averiguar qual o grau de concordância dos inquiridos sobre se o relatório de auditoria/Certificação Legal das Contas deveria ou não incluir o valor da materialidade global utilizada pelo auditor para emissão da sua opinião. De acordo aos resultados obtidos verificamos que os inquiridos na sua maior parte concordam com a afirmação, ou seja, 23% concordam totalmente, 19% concordam parcialmente e 16% apenas concordam. 23% assumem uma posição neutra, 9% discordam totalmente, 6% discordam e 3% discordam parcialmente.

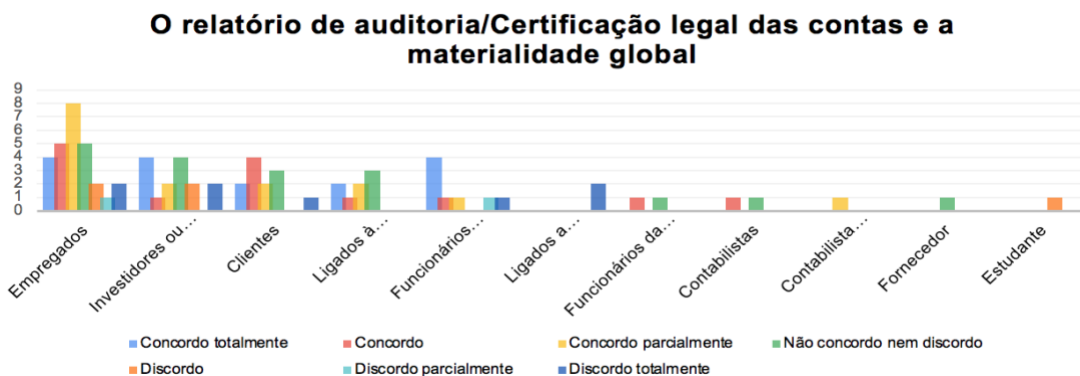


Gráfico 27 - Respostas à questão 28: "O relatório de auditoria/Certificação Legal das Contas deveria incluir o valor da materialidade global utilizada pelo auditor para emissão da sua opinião"

Fonte: Elaboração própria, 2021

1.2 Interpretação dos resultados

Depois de apresentados os dados e respetivo estudo empírico, daremos seguimento à análise e interpretação dos resultados obtidos de forma a organizar e sintetizá-los para obtenção de respostas, tendo uma visão panorâmica entre a revisão de literatura e os resultados obtidos.

Podemos observar com base nas respostas obtidas que a preponderância de inquiridos corresponde maioritariamente ao género masculino com 62,6% comparada ao género feminino com 37,4%. Um dos fatores que explicam essa preponderância do género masculino da amostra está relacionado às diferenças entre géneros historicamente registadas no mercado de trabalho, apesar de já haver registos de um aumento na taxa de participação das mulheres no mercado de trabalho, é ainda notável a discrepância em relação ao género masculino.

Os dados foram analisados maioritariamente de acordo ao tipo de *stakeholders*, nesta senda, iremos dar seguimento estudando a relação entre as perguntas do questionário e as hipóteses formuladas ao longo da temática e as respetivas conclusões.

H1 - O *audit expectation gap* da sociedade deve ser o menor possível, pois pode afetar a credibilidade da profissão do auditor.

Questões	
15 - Os auditores são responsáveis pelo desvio de expetativas dos stakeholders em relação ao seu trabalho.	16 - Cabe ao auditor a criação de mecanismos para manter o expectation gap o menor possível.

Tabela 4 - Relação entre as perguntas do questionário e a hipótese 1

Fonte: Elaboração própria, 2021

De acordo com as respostas obtidas do inquérito, 43% dos inquiridos concordam que os auditores são responsáveis pelo desvio de expetativas dos *stakeholders* em relação ao seu trabalho. 58% dos inquiridos concordam que é da competência do auditor a criação de mecanismos para manter o *expectation gap* o menor possível.

Relativamente à hipótese 1 – O *audit expectation gap* da sociedade deve ser o menor possível, pois pode afetar a credibilidade da profissão do auditor, 51% dos inquiridos considera que o elevado nível de expetativas em relação a auditoria constitui um obstáculo e afeta a credibilidade da profissão, considerando a literatura estudada existe um relativo consenso em relação à essa questão, pois, vários autores argumentam

que um elevado nível de expectativas prejudica a credibilidade, o potencial de ganhos e a reputação associada ao trabalho de auditoria. Afirmam ainda que, em uma economia capitalista, o processo de criação de riqueza e estabilidade política depende do nível de confiança que as pessoas têm no processo de prestação de contas.

Consequentemente, o *expectation gap* de auditoria pode ser prejudicial para os usuários de informações financeiras, reguladores, investidores e governo. A confiança pública é o “centro de qualquer profissão”. Quando a confiança é perdida, o resultado é um problema de credibilidade e erosão do valor atribuído à profissão. As falhas corporativas são tidas como sinônimo de falhas de auditoria. Essa percepção das partes interessadas aumenta os riscos de responsabilidade e a quantidade de críticas aos auditores.

Dito isto, consideramos ser extremamente importante a execução de um trabalho em conjunto nesse sentido. Não pode ser apenas da responsabilidade do auditor a criação dos mecanismos para manter o *audit expectation gap* o menor possível mas também da própria organização empresarial e da própria sociedade, deve existir essa colaboração porque o auditor por si só não pode eliminar essas expectativas sem que a sociedade saiba verdadeiramente qual o seu papel. Na concepção de Costa (2017) “é normal que a sociedade em geral entenda que o principal objetivo do trabalho dos auditores é o de descobrir fraudes quando na realidade a principal responsabilidade pela prevenção e detecção das mesmas compete não só às pessoas a quem incumbe a governação das empresas como também à gestão”.

H2 – A responsabilidade do auditor associa-se à sua independência que não pode ter preço

Questões	
18 - A percepção de independência do auditor afeta o seu desempenho.	19 - Um elevado valor de honorários influencia as conclusões do auditor independente.
22 - Pode o auditor eliminar as discrepâncias existentes sobre as suas responsabilidades e o que a sociedade acredita que eles são responsáveis?	23 - Pode o auditor perder alguma influência no caso de auditar uma área de negócio ou atividade em que não é especializado?

Tabela 5 - Relação entre as perguntas do questionário e a hipótese 2

Fonte: Elaboração própria, 2021

No que diz respeito às respostas obtidas, verifica-se que 42% dos inquiridos concorda que um elevado valor de honorários influencia as conclusões do auditor independente. Apesar de muitos dos inquiridos terem assumido uma opinião neutra (19%)

em relação a essa questão, a maioria assume uma posição de concordância, pois, 12% concordam totalmente, 14% concordam parcialmente e 16% apenas concordam. Com a mesma convicção 47% dos inquiridos concordam que a percepção de independência do auditor afeta o seu desempenho e 18% assumem uma posição neutra. Em relação à questão, se pode o auditor eliminar as discrepâncias existentes sobre as suas responsabilidades e o que a sociedade acredita que eles são responsáveis 55% da amostra concorda que é da competência do auditor eliminar essas discrepâncias e 60% dos inquiridos concordam que o auditor pode perder alguma influência no caso de auditar uma área de negócio em que não é especializado.

De acordo a literatura estudada, podemos constatar que existe concordância e consistência na opinião dos inquiridos em relação à percepção de independência do auditor afetar o seu desempenho e sobre o auditor perder alguma influência no caso de auditar uma área de negócio ou atividade em que não é especializado, pois, pode acontecer do cliente representar uma receita elevada para a empresa de auditoria e este não querer perdê-lo, logo, pode deixar-se influenciar pelo receio de o perder e conseqüentemente perder alguma influência. No entanto, há uma divisão de opiniões em relação à questão dos honorários influenciar as conclusões dos auditores independentes, os inquiridos concordam na sua maioria, apesar de existir alguma neutralidade. Pode-se afirmar que os honorários influenciam as conclusões do auditor independente.

No que diz respeito à hipótese 2 – A responsabilidade do auditor associa-se à sua independência que não pode ter preço, concluiu-se que 51% dos inquiridos assumem concordância em relação a essa afirmação, pois a independência constitui, assim, uma forma de demonstrarem que exercem a sua atividade em conformidade com as regras que representam os princípios deontológicos estabelecidos, nomeadamente os da objetividade e integridade. Apesar dos resultados obtidos revelarem maior concordância o que na verdade era o esperado, sentimos algum ceticismo, por conta disso obtivemos um número considerável de neutralidade em relação à questão.

H3 - A comunicação do auditor tem impacto nas decisões dos *stakeholders* da organização e na credibilidade dos relatórios de auditoria

Questões	
24. Serão as informações financeiras facultadas pelos auditores consideradas úteis e essenciais pelos <i>stakeholders</i> para a sua tomada de decisão?	25. O nível de comunicação do auditor tem um impacto direto na satisfação, confiança e decisões tomadas pelos <i>stakeholders</i> .

Tabela 6 - Relação entre as perguntas do questionário e a hipótese 3

Fonte: Elaboração própria, 2021

Relativamente à comunicação do auditor, a credibilidade da informação financeira e a tomada de decisões, averiguou-se que 83% dos inquiridos consideram que as informações financeiras facultadas pelos auditores são consideradas úteis e essenciais pelos *stakeholders* e levam a tomada de decisões por parte destes, 88% dos inquiridos consideram que o nível de comunicação do auditor tem um impacto direto na satisfação, confiança e decisões tomadas pelos *stakeholders*. Dito isto, podemos concluir que existe um relativo consenso e que os inquiridos entendem que as informações financeiras fornecidas pelos auditores e o seu nível de comunicação têm um impacto direto, aumentam a confiança e influenciam as decisões tomadas pelos *stakeholders*.

Constatou-se na hipótese 3 – A comunicação do auditor tem impacto nas decisões dos *stakeholders* da organização e na credibilidade dos relatórios de auditoria, que 86% dos inquiridos consideram que sim, o que era previsto, dado que o nível de comunicação e a transparência na mesma, influenciam diretamente as decisões não só estratégicas mas as decisões de um modo geral por parte dos *stakeholders*, pois a comunicação é considerada pela maioria dos utentes da informação o topo dos objetivos do auditor.

Em síntese, apresentamos na tabela seguinte, a confirmação do modelo de análise que enquadra as respostas obtidas no questionário em cada uma das hipóteses formuladas:

	Hipóteses	Questões do Inquérito	Amostra	% da Questão	% por Hipóteses	Ponderação	% de validação de Hipóteses
H1	O audit expectation gap da sociedade deve ser o menor possível, pois pode afetar a credibilidade da profissão do auditor.	15 16	99	43% 58%	51%	33,33%	17%
H2	A responsabilidade do auditor associa-se à sua independência que não pode ter preço.	18 19 22 23	99	47% 42% 55% 60%	51%	33,33%	17%
H3	A comunicação do auditor tem impacto nas decisões dos stakeholders da organização e na credibilidade dos relatórios de auditoria.	24 25	99	83% 88%	86%	33,33%	29%
							63%

Tabela 7 - Validação do modelo de análise

Fonte: Elaboração própria, 2021

Podemos concluir, que o modelo de análise elaborado encontra-se validado em 63%.

A auditoria tem um intuito económico vital, pois exerce um papel importantíssimo no que diz respeito em auxiliar o interesse público ao “aumentar a credibilidade e reforçar a confiança nos relatórios financeiros”. Muitas mudanças têm sido registadas no âmbito

organizacional e governamental por profissionais com o intuito de impulsionar a transparência na auditoria e na responsabilidade dos auditores.

De modo que se crie um ambiente saudável é importante igualmente que os *stakeholders* ou utilizadores da informação financeira compreendam o que realmente é da competência dos auditores, o que é a auditoria, sua finalidade e limitações.

Humphrey, Christopher, Christopher Moizer, and Stuart Turley (1992, p.137-161) descreve que o aumento do criticismo contra os auditores pode ter proveniência das diferenças de expectativas em auditoria (*audit expectation gap*), sendo que as causas para a existência desse fenómeno têm origem em inúmeras variáveis, como: a falta de desenvolvimento de políticas educativas a nível financeiro; a complicada natureza da função de auditoria; transparência; a ignorância e expectativas pouco razoáveis da sociedade, atraso na resposta às mudanças de expectativas da sociedade; etc.

Existem muitas diferenças de expectativas em auditoria e isso é extremamente crítico para a profissão. Haverá sempre um *gap* temporal entre aquilo que é a mudança de expectativas da sociedade e a resposta da profissão de auditoria. Temos acompanhado bastante esforço da profissão para controlar essas expectativas mas há cada vez mais a necessidade de melhorar este pulso firme, passando por educar o público, redefinindo o papel e âmbito da própria auditoria o que levará à diminuição das críticas e litígios contra os mesmos. Claro que a sociedade espera muito mais do auditor e procura garantias que muitas vezes o auditor não consegue corresponder, isso constitui o *audit expectation gap*.

A regulamentação do IFAC, CMVM e OROC, bem como as ISAs clarificam as verdadeiras responsabilidades, competências e funções do auditor. É normal que o auditor não consiga emitir uma garantia total de fiabilidade, tendo em conta as características e limitações inerentes ao seu trabalho, sendo que a sociedade precisa perceber exatamente essas características limitantes.

Capítulo IV - Conclusão

- **Verificação dos objetivos da investigação**

Neste estudo, tal como descrito no capítulo 1 procurou-se estudar as expectativas criadas pelos *stakeholders* à volta do trabalho do auditor, sendo que o objetivo primordial da investigação coincidiu em tentar apresentar contributos que auxiliem os auditores a lidar com as discrepâncias existentes sobre a sua profissão bem como reduzir o *audit expectation gap*, tendo-se formulado hipóteses e questões de investigação abaixo elencadas:

H1 - O *audit expectation gap* da sociedade deve ser o menor possível, pois pode afetar a credibilidade da profissão do auditor.

Questão 15 – Os auditores são responsáveis pelos desvio de expectativas dos *stakeholders* em relação ao seu trabalho?

As conclusões relativamente a essa questão são as seguintes: 43% dos inquiridos concordam que os auditores são responsáveis pelo desvio de expectativas dos *stakeholders* em relação ao seu trabalho, embora exista um número significativo de neutralidade em relação as respostas (27%).

Questão 16 – Cabe ao auditor a criação de mecanismos para manter o *expectation gap* o menor possível?

De acordo a essa questão 58% dos inquiridos concordam que é da competência do auditor a criação de mecanismos para manter o *expectation gap* o menor possível.

O *audit expectation gap* da sociedade deve ser o menor possível, pois pode afetar a credibilidade da profissão do auditor, a maioria dos inquiridos considera que o elevado nível de expectativas em relação a auditoria constitui um obstáculo e afeta a credibilidade da profissão.

Embora apesar da amostra apresentar resultados de concordância na sua maioria em relação à posição de discordância, consegue-se perceber que existe uma discussão muito complexa e controversa em relação a essas questões, dividindo-se as opiniões dos inquiridos e tal como na revisão de literatura. Ao examinar os dados em função da revisão de literatura, leva-nos a questionar diferentes autores, uma vez que, embora na sua maioria refiram que o *expectation gap* é um fenómeno normal e que não deve ser apenas da competência do auditor a criação de mecanismos para mantê-lo o menor possível.

H2 – A responsabilidade do auditor associa-se à sua independência que não pode ter preço.

Questão 18 – A percepção de independência do auditor afeta o seu desempenho?

De acordo à questão 18 a maioria dos inquiridos, ou seja, 47% concordam que a percepção de independência do auditor afeta o seu desempenho e 18% assumem neutralidade.

Questão 19 – Um elevado valor de honorários influencia as conclusões do auditor independente?

Existe uma divisão de opiniões em relação à questão dos honorários influenciar as conclusões dos auditores independentes, 42% dos inquiridos concordam, apesar de 19% assumirem uma posição neutra e um número significativo assume uma posição de discordância (38%), apesar dos resultados, pode-se afirmar que os honorários influenciam as conclusões do auditor independente, pois, seria inconsistente afirma-se que os honorários não influenciam as conclusões dos auditores independentes quando existem auditores que aceitam auditar áreas de negócios que muitas vezes não são especializados e não só, pelo valor dos honorários em questão.

Questão 22 – Pode o auditor eliminar as discrepâncias existentes sobre as suas responsabilidades e o que a sociedade acredita que eles são responsáveis?

Em relação à essa questão se pode o auditor eliminar as discrepâncias existentes sobre as suas responsabilidades e o que a sociedade acredita que eles são responsáveis, 55% dos inquiridos concordam que é da competência do auditor eliminar essas discrepâncias, tendo 21% dos inquiridos assumido uma posição de neutralidade.

Questão 23 – Pode o auditor perder alguma influência no caso de auditar uma área de negócio ou atividade em que não é especializado?

A maioria dos inquiridos concordam (60%) que o auditor pode perder alguma influência no caso de auditar uma área de negócio em que não é especializado e 18% assumem uma posição neutra. Uma vez que, pode acontecer do cliente representar uma receita elevada para a empresa de auditoria e esta não querer perdê-lo, logo pode deixar-se influenciar pelo receio de o perder e conseqüentemente perder influência.

No que diz respeito a hipótese 2 sobre A responsabilidade do auditor associa-se à sua independência que não pode ter preço, concluímos que a maior parte dos inquiridos assumem concordância em relação a essa afirmação, uma vez que a independência constitui, uma forma de demonstrarem que exercem a sua atividade em conformidade com as regras que representam os princípios deontológicos estabelecidos, nomeadamente os da objetividade e integridade.

H3 - A comunicação do auditor tem impacto nas decisões dos *stakeholders* da organização e na credibilidade dos relatórios de auditoria.

Questão 24 – Serão as informações financeiras facultadas pelos auditores consideradas úteis e essenciais pelos *stakeholders* para a sua tomada de decisão?

De acordo a essa questão 83% dos inquiridos consideram que as informações financeiras facultadas pelos auditores são úteis e essenciais para os *stakeholders* e levam à tomada de decisões por parte destes.

Questão 25 – O nível de comunicação do auditor tem um impacto direto na satisfação, confiança e decisões tomadas pelos *stakeholders*?

De igual modo, existiu um relativo consenso em relação à questão 25, pois, 88% consideram que o nível de comunicação do auditor tem um impacto direto na satisfação, confiança e decisões tomadas pelos *stakeholders*.

Evidentemente existe um relativo consenso em relação às questões e à hipótese 3, visto que, os inquiridos entendem que as informações financeiras fornecidas pelos auditores e o seu nível de comunicação têm um impacto direto, aumentam a confiança e influenciam as decisões tomadas pelos *stakeholders*.

A presente pesquisa buscou identificar o nível de expectativas dos diferentes *stakeholders* acerca do trabalho do auditor, chegando à conclusão que a sociedade tende a atribuir um alto grau de responsabilidades à auditoria, uma vez que a percepção da sociedade difere do que exige as normas, atribuindo aos auditores responsabilidades que não são de sua competência. Observou-se que a sociedade possui expectativas irrealistas tendo em conta as afirmações colocadas na presente pesquisa. Em relação às responsabilidades do auditor, os *stakeholders* que têm conhecimento das normas, que estudam ou já tenham estudado assuntos relacionados à auditoria obtiveram medidas de posição inferiores às dos outros usuários demonstrando que os estudantes do curso de ciências económicas e financeiras e contabilistas tendem a ter percepções mais realistas do que os demais *stakeholders* quanto às responsabilidades do auditor.

Em geral, o nível de exigência dos *stakeholders* em relação aos deveres dos auditores, pode ser explicado principalmente pela carência de informações. De tal modo que, aqueles que apresentam um maior nível de conhecimento são os que possuem um menor nível de expectativas e aqueles que possuem um alto nível de expectativas são os que têm um menor nível de conhecimento.

- **Limitações do estudo**

No desenvolver do presente estudo, encontramos dificuldades em relação à amostra, nomeadamente na obtenção de respostas ao questionário por parte dos profissionais e das empresas. Outra limitação prendeu-se ao facto de se ter obtido muitas respostas neutras ao questionário o que nos leva a crer que exista falta de informação ou concepções distorcidas relativamente à realidade.

- **Investigações Futuras**

Para investigações futuras, sugere-se a realização de entrevistas presenciais a diferentes tipos de *stakeholders*, de modo a se perceber, em detalhe, as diferenças de expectativas, pois só pelos questionários os resultados podem não ser tão elucidativos.

Uma outra sugestão seria segmentar os *stakeholders*, ou seja, focar o estudo em grupos específicos de utilizadores da informação financeira como: Investidores ou potenciais investidores, fornecedores, instituições financeiras etc., a fim de apurar dados concretos e de forma desagregada, como cada grupo cria essas expectativas relativamente ao trabalho do auditor.

- **Contributos da investigação**

Existem muitas diferenças de expectativas em auditoria e isso é extremamente crítico para a profissão. Haverá sempre um *gap* temporal entre aquilo que é a mudança de expectativas da sociedade e a resposta da profissão de auditoria. Temos acompanhado bastante esforço da profissão para controlar essas expectativas mas há cada vez mais a necessidade de melhorar este pulso firme, passando por educar o público, redefinindo o papel e âmbito da própria auditoria o que levará à diminuição das críticas e litígios contra os mesmos. Claro que a sociedade espera muito mais do auditor e procura garantias que muitas vezes o auditor não consegue corresponder, isso constitui o *audit expectation gap*.

Na literatura, não há um consenso sobre as causas das diferenças de expectativas em auditoria, o que leva a crer que é impossível eliminar esse fenómeno, pois independentemente de mecanismos que podem ser criados sempre existirão expectativas da sociedade em geral tanto em relação ao trabalho do auditor como em qualquer outra área porque essas expectativas, claro que muitas vezes é influenciada pelo próprio auditor mas no final do dia também diz respeito a cada um. É importante impulsionar a transparência na auditoria e na responsabilidade dos auditores, e de modo que se crie um ambiente saudável, é igualmente importante que os *stakeholders* compreendam o que realmente é da competência dos auditores, o que é a auditoria, sua finalidade e limitações.

Observa-se uma enorme pressão sobre o trabalho de auditoria, e consequentemente sobre os auditores, os usuários têm dificuldade em compreender as

noções básicas do relatório de auditoria, o qual apenas oferece uma garantia razoável mas não absoluta, pois o auditor ao fazer o seu trabalho recorre a amostragem, lembrando que existe o chamado erro de amostragem. É necessário salientar que as informações fornecidas ao auditor muitas vezes podem ser filtradas pelo cliente, ou seja, apenas é apresentado ao auditor aquilo que o cliente quer que ele veja. O auditor leva em conta um limiar de materialidade global quando emite o seu relatório, podendo emitir um parecer sem reservas existindo erros de algum significado, enquanto que os *stakeholders* pensam que as DF's estão 100% corretas. Os auditores têm a necessidade de maior ceticismo profissional, e conseqüentemente, a necessidade de terem que envolver peritos em determinadas situações e auditores informáticos, dado que os controlos são essencialmente automáticos e não tanto manuais.

Em geral, o nível de exigência dos *stakeholders* em relação aos deveres dos auditores, pode ser explicado principalmente pela carência de informações sobre a entidade auditada e sobre o processo de auditoria no relatório dos auditores. Logo, é necessário que os auditores adotem medidas para mitigar essas limitações.

Os auditores devem manter a sua independência e melhorarem o nível de comunicação, este fato pode mitigar o *audit expectation gap*, bem como induzir a confiança dos *stakeholders* simultaneamente. A melhoria do relato de auditoria, simplificando a linguagem técnica usada, a supervisão mais eficiente dos auditores e comunicação dos resultados da supervisão ao público em geral, transmite transparência e confiança promovendo interesse por parte do público e incentivo à mudanças.

Apesar das limitações do estudo, o mesmo traz contribuições acadêmicas, uma vez que poderá ser utilizado como base para ratificar a existência de diferenças de expectativas entre a sociedade relativamente às responsabilidades do auditor, além de destacar os fatores que influenciam a formação de percepções convergentes com as normas, podendo ser utilizado como referência para pesquisas futuras. Contribui também a nível profissional, uma vez que busca servir de base para entender de que há necessidade de identificar e estabelecer políticas que visem à diminuição do *audit expectation gap* por parte da sociedade. Deste modo, poderá ser utilizada por auditores com o objetivo de trazer a sociedade um esclarecimento das suas reais responsabilidades, de modo a reduzir o conflito existente entre a sociedade e a auditoria.

Referências Bibliográficas

- Abdolmohammadi, M J., Searfoss, D. G., Shanteau. (2004) J. An Investigation of the attributes of Top industry audit Specialists. *Behavioral Research in Accounting*, v.16, p.117.
- Abdul -Rahman, O., Benjamin, A., e Olayinka, O. (2017). Effect of audit fees on audit quality: evidence from cement manufacturing companies in Nigeria. *European Journal of accounting, Auditing and finance Research*, 5(1), 6-17.
- Abrahamson, E., e Baumard, P. (2008). What lies behind organizational façades and how organizational façades lie: An untold story of organizational decision making. *The Oxford handbook of organizational decision making*. 437-452.
- Adznan, S., e Nelson, S. (2014). Financial instruments disclosure practices: evidence from Malaysian listed firms. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*. 164, 62-67.
- Akther, Talisman and Fengju Xu. (2018). Stakeholders Trust Towards the Role of Auditors: A Synopsis of Audit Expectation gap. *In 15th International Conference on Innovation & Management*. Wuhan: Wuhan university of Technology.
- Akther, Talisma and Fendju Xu. (2020). Existence of the Audit Expectation Gap and Its Impact on Stakeholders, Confidence: *The Moderating Role of the financial reporting Council*. Wuhan: school of Management, Wuhan University of Technology. Wuhan, China.
- Alberton, L. (2002). uma contribuição para a formação de auditores contábeis independentes na perspectiva comportamental. Tese (Doutorado) Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), Centro Tecnológico, Florianópolis.
- Almeida, B. e Munoz, C. (2008). Evidence on audit expectation gaps in small capital markets: *the case of Portugal*.
- Almeida, Cavalcanti M. (2012). *Auditoria: Um curso moderno e completo*. 8ª ed. São Paulo: Atlas.
- Almeida, D. (2005). Gestão de Risco das Sociedades. *Revista de Auditoria Interna*, nº22. Outubro/Dezembro.
- Asare, Stephen Kwaku, and Arnold M. Wright. (2012). Investors, Auditors and lenders Understanding of the Message Conveyed by the Standard Audit Report on the Financial Statements. *Accounting Horizons* 26: 193-217.
- Ashmos, D. P., Duchon, D. e McDaniel, R.R. (1998). Participation in strategic decision making: The role of organizational predisposition and issue interpretation. *Decision Sciences*, 29(1). 25-51.
- Babatolu, A. Aigienohuwa, O., e Uniamikogbo, E. (2016). Auditor's Independence and audit quality: a study of selected deposit money banks in Nigeria. *International Journal of FINANCE AND accounting*, 5(1), 13-21.

- Baotham, Sumintorn, and Phapruek Ussahawanitchakit. 2009. Audit Independence, Quality, and Credibility: Effects on Reputation and Sustainable Success of CPAs in Thailand. *International Journal of Business Research* 9: 1–25.
- Barrote, I. (Outubro/Dezembro de 2010). Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Auditoria - A independência no trabalho do auditor e na governação das empresas.
- Bazerman, Max H., Kimberly P. Morgan, and George F. Loewenstein. 1997. The Impossibility of Auditor.
- Bekiris FV, Doukakis LC (2011). Corporate Governance and Accruals Earnings Management. *Managerial and Decision Economics* 32(7): 439–456. doi: 10.1002/mde.1541. Vol. 4, No. 2
- Best, Peter, Sherrena Buckby, and Clarice Tan. 2001. Evidence of the Audit Expectation Gap in Singapore. between Auditors, Jurors and Students. *Managerial Auditing Journal* 16: 145–50.
- Boaventura, M. (2004). Metodologias da Pesquisa: monografia, dissertação, tese . São Paulo:: Editora Atlas.
- Brown-Liburd, Helen, and Valentina L. Zamora. 2014. The role of corporate social responsibility (CSR) assurance in investors' judgments when managerial pay is explicitly tied to CSR performance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 34: 75–96
- Busse von Colbe, W., & Lutter, M. (1977). "Wirtschaftsprüfung Heute: Entwicklung oder Reform?". Paper presented at The Ein Bochumer Symposium
- Carson, Elizabeth, Neil L. Fargher, Marshall A. Geiger, Clive S. Lennox, Kannan Raghunandan, and Marleen Willekens. (2012). Auditor Reporting on Going-Concern Uncertainty: A Research Synthesis. Research Monograph.
- Child, J., Elbanna, S. A. I. D., & Rodrigues, S. (2010). The political aspects of strategic decision making. *The handbook of decision making*, 105-137.
- Cohen, Jeffrey R., Lisa Milici Gaynor, Ganesh Krishnamoorthy, and Arnold M. Wright. 2011. The impact on auditor judgments of CEO influence on audit committee independence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 30: 129–47
- Costa, C. B. (2017). Auditoria Financeira - Teoria & Prática, 11ª Edição. Rei dos livros.
- Costa, Carlos Baptista da (2007), *Auditoria Financeira – teoria & prática*, 8ª Edição, Lisboa: Rei dos Livros.
- Demo, P. *Metodologia científica em ciências sociais*. (1989) 2. ed. São Paulo: Atlas.
- Diehl, A. (2004). *Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas*. São Paulo.
- Epstein, M., & Geiger, M. (1994). Investor Views of Audit Assurance: Recent Evidence of the Expectation Gap. *J. Account.*, pp. 60-66.

Fadzly, Mohamed N., and Zauwiyah Ahmad. 2004. Audit Expectation Gap: The Case of Malaysia. *Managerial Financial Accounting Standard Board (FASB). 2008. Proposed Statement of Financial Accounting Standards, Going Concern*. File Reference No. 1650-100. Norwalk: FASB.

Financial Accounting Standard Board (FASB). 2011. *Disclosures about Risks and Uncertainties and the Liquidation Basis of Accounting*. Norwalk: FASB.

Finkelstein, S., Hambrick, D. C., & Cannella, A. A. (2009). Strategic leadership: Theory and research on executives, top management teams, and boards. *Strategic Management (Oxford U.)*

Fortin, M. F. (1999). *O Processo de Investigação: da Conceção à Realização (2ª edição)*. Loures: Lusociência.

Füredi-Fülöp, J. (2015) An Empirical Study of Audit Expectation Gap in Hungary. *Theory, Methodology, Practice*, v. 11, n. 1, p. 37-46.

Garcia-Castro, R., & Aguilera, R. V. (2015). Incremental value creation and appropriation in a world with multiple stakeholders. *Strategic Management Journal*, 36(1), 137-147.

Gil, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social, 6ª edição*. São Paulo: Editora Atlas

Gold, Anna, Ulfert Gronewold, and Christiane Pott. 2012. The ISA 700 Auditor's Report and the Audit Expectation Gap—Do Explanations Matter? *International Journal of Auditing* 16: 286–307

Golen, S.R.; Catanach Jr.; A.H.; Moeckel, C. (1997). The frequency and seriousness of communication barriers in the auditor-client relationship. *Business Communication Quarterly*, v. 60, n. 3, p. 25-37, set.

Gray, Glen L., Jerry L. Turner, Paul J. Coram, and Theodore J. Mock. 2011. Perceptions and Misperceptions Regarding the Unqualified Auditor's Report by Financial Statement Preparers, Users, and Auditors. *Accounting Horizons* 25: 659–84.

Hadrill, Stephen. (2018). FRC's Annual Development Audit.

Harrison, J. S., Bosse, D. A., & Phillips, R. A. (2010). Managing for stakeholders, stakeholder utility functions, and competitive advantage. *Strategic Management Journal*, 31(1), 58– 74

Heliodoro, P. 2010. Expectation gap em Auditoria. Coimbra: XIV Encontro AECA - Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas

Helliar, C.V.; Monk, E.A.; Stevenson, L.A. (2009) The Development of Trainee Auditors' Skills in Tertiary Education. *International Journal of Auditing*, v. 13, n. 3, p.185-202.

Hogan, Chris E., Zabihollah Rezaee, Richard A. Riley, and Uma K. Velury. 2008. Financial Statement Fraud: Insights from the Academic Literature. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory* 27: 231–52. [[Google Scholar](#)] *Horizons* 2: 94

Humphrey, Christopher, Peter Moizer, and Stuart Turley. 1993a. The Audit Expectations Gap in Britain: An Empirical Investigation. *Accounting and Business Research* 23: 395–411. [Google Scholar](#)

Humphrey, Christopher, Christopher Moizer, and Stuart Turley. 1992. The Audit Expectations Gap – Plus Ça Change, Plus C’est La Meme Chose? Critical Perspectives on Accounting, 137-61

IFAC, I. F. (2015). Volume I of the Handbook of International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements. Independence. *Sloan Management Review* 38: 89–94.

International Auditing & Assurance Standard Board (IAASB). 2009a. *ISA 240 Summary: The Auditor’s Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statement*. New York: IAASB.

International Auditing & Assurance Standard Board (IAASB). 2009d. *Going Concern, ISA 570*. New York: IAASB. IAASB. 2011. *Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change*.

International Auditing & Assurance Standard Board (IAASB). 2012. *Invitation to Comment: Improving the Auditor’s Report*. New York: International Federation of Accountants.

International Auditing & Assurance Standard Board (IAASB). 2015a. The New Auditor’s Report: Greater international comparison. *The Accounting Review* 84: 937–67.

Kuntari, Y., Chariri, A., & Nurdhiana, N. (2017). The effect of auditor ethics, auditor experience, audit fees and auditor motivation on audit quality. *Sriwijaya International Journal of Dynamic Economics and Business*, 1(2), 203-218.

Lee, H., Mande, V., & Son, M. (2009). Do Lengthy Auditor Tenure and the Provision of Non-Audit Services by the External Auditor Reduce Audit Report Lags? . *International Journal of Auditing*, 13, 87 – 104.

Mcknight, C. A.; Wright, W. F (2011). Characteristics of Relatively High-Performance Auditors. *Auditing*, v. 30, n. 1, p. 191-206.

Merchant, K. (1985). *Control in business organizations*. Boston: Pittman Publishing Company.

Mitchell, R. K., Agle, B. R., & Wood, D. J. (1997). Toward a Theory of Stakeholder Identification and Salience: Defining the Principle of Who and What Really Counts. *Academy of Management Review*, 22(4), 853–886

- Mo Koo, Chi, and Ho Seog Sim. 1999. On the role conflict of auditors in Korea. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol.12, pp.206-219
- Mock, Theodore J., Christiane Stroh, and Kevin M. Swartz. 2007. An examination of worldwide assured.
- Mock, Theodore J., Jean Bédard, Paul J. Coram, Shawn M. Davis, Reza Espahbodi, and Rick C. Warne. 2012. The Audit Reporting Model: Current Research Synthesis and Implications. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*.
- Monroe, G.; Woodliff, D. The effect of education on the audit expectation gap. *Accounting and Finance*, n. 33, p. 61-78. 1993.
- Nystrom, P. C., & Starbuck, W. H. (1984). Managing beliefs in organizations. *The Journal of Applied Behavioral Science*, 20(3), 277-287
- Okafor, Chinwuba A., and John I. Otor. 2013. Narrowing the expectation gap in auditing: the role of the auditing profession. *Research Journal of Finance and Accounting* 4: 43–52
- Porter, Brenda A. 2009. The Audit Trinity: The Key to Securing Corporate Accountability. *Managerial Auditing Journal* 24: 156–82
- Porter, Brenda. 1991. Narrowing the Audit Expectation-Performance Gap: A Contemporary Approach. *Pacific Accounting Review* 3: 1–36.
- Porter, Brenda. 1993. An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap. *Accounting and Business Research* 24: 49–68
- Richardson, Roberto Jarry. (1989). *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas.
- Ruhnke, K. & Schmidt (2014). The audit expectation gap: existence, causes and the impact of changes. *Accounting and Business Research*, 44(5): 572-601.
- Salehi, M. (2011). Audit expectation gap: Concept, nature and trace. Accounting and Management Department, Ferdowsi University of Mashhad, Iran
- Salehi, Mahdi, and Vahab Rostami. 2009. Audit expectation gap: International evidence. *International Journal of Academic Research*
- Saravanamuthu, K. (2018). How risk information and stakeholder-participation affect the sustainability of collaborative decisions: A case study on how the sustainability of stakeholder decisions is affected by different levels of stakeholder participation in preparing risk information. *Business Strategy and the Environment*, 1-12.
- Schelluch, Peter, and Wendy Green. 1996. The Expectation Gap: The Next Step. *Australian Accounting Review* 6: 19–23

Shannon, D.S.; Stevens, W.T. (1989). The behavioral patterns of auditors. In: Siegel, G.; Ramanauskas-Marconi, H. (Eds.). Behavioral accounting. Cincinnati: SouthWestern, p. 292-323.

Sikka P, Puxty A, Willmott H, Cooper C (1998) The impossibility of eliminating the expectation gap: some theory and evidence. *Crit Persp Account* 9(3):299–330

Sikka P, Puxty T, Willmott H, Cooper C (1992) Eliminating the expectation gap, Research Report No. 28. ACCA, London

Simnett, Roger, Ann Vanstraelen, and Wai Fong Chua. 2009. An assurance on sustainability reports: An International comparison. *The Accounting Review* 84: 937-67.

SOARES, V. Novo perfil requer mais habilidades gerenciais. Valor Econômico, São Paulo, 28 fev. 2011. Caderno Eu & Carreira. Disponível em: <http://www.valor.com.br/arquivo/874807/novo-perfil-requer-mais-habilidades-gerenciais> .Acesso em: 08 Jun. 2021.

Sousa, J. M., & Baptista, S. C. (2011). Como fazer Investigações Dissertações, Teses e Relatórios Segundo Bolonha (1ª Edição). Lisboa: Pactor.

Taborda, D. (2015). Auditoria: Revisão legal das contas e outras funções do revisor oficial de contas. 2ª Edição Silabo, Lda.

Tan, H.-T. (1999) Organizational Levels and Perceived Importance of Attributes for Superior Audit Performance. *Abacus*, v. 35, n. 1, p. 77-90.

Teoh, H., & Lim, C. (1996). An empirical study of the effects of audit committees, disclosure of nonaudit fees and other issues on audit independence: Malaysian evidence. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 5. *Theory* 32: 323–51

Titard, P., Robert, L., & Meyer, M. (2004). Accounting Education: Response to Corporate Scandals. *J. Acc.*, 198(5): 59-65. .Transparency into the Financial Statement Audit.

Turner, J. L., Mock, T. J., Coram, P. J., & Gray, G. L. (2010). Improving transparency and relevance of auditor communications with financial statement users. *Current issues in auditing*, 4(1), 1-8

Yang, R., Yu, Y., Liu, M., & Wu, K. (2018). Corporate risk disclosure and audit fee: a text mining approach. *European Accounting Review*, 27(3), 583-594

Yin, K. (2003). Case study research: Design and methods (3ª Edição). London: Sage Publication.

Legislação:

- Decreto- Lei nº 140/2015, de 7 de Setembro. – Revisores Oficiais de Contas.
- Directiva 2006/43/CE.
- Directiva 84/253/CEE.
- Estatuto dos Revisores Oficiais de Contas;
- International Standard on Auditing 200 – Objectivos e Princípios Gerais que Regem uma Auditoria de Demonstrações Financeiras;
- Estatuto da ordem dos revisores oficiais de contas
- Código de Ética e Deontologia Profissional dos Revisores Oficiais de Contas

Teses/Dissertações

Peixoto, J. (2018). *Audit expectation gap e as responsabilidades do auditor na prevenção e deteção da fraude*. Dissertação de Mestrado em Auditoria. ISCAP

Pinheiro, C. (2013). *Acrescentar valor à organização com a Auditoria Interna*. Dissertação de Mestrado em Auditoria. ISCAP

Sottomayor, M. (2019). *Como realizar uma auditoria*. Dissertação de Mestrado em Auditoria. ISCAP

Silva, P. (2007). *A Função Auditoria de Sistemas de Informação: Modelo Funcional e de Competências*. Tese de Mestrado em Tecnologias e Sistemas de Informação, na área de conhecimento em Gestão de Sistemas de Informação.

Apêndices

Expetativas dos stakeholders face ao trabalho do auditor

Exm.º Senhor(a),

O presente questionário tem como âmbito uma dissertação do Mestrado em Auditoria, no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (ISCAP), o objetivo é conhecer a forma como os diferentes utilizadores da informação financeira criam expetativas face ao trabalho dos auditores.

Este inquérito é constituído por 28 questões, cujo tempo de preenchimento é de aproximadamente 5 minutos. O seu contributo é importante para o sucesso deste estudo e todas as informações prestadas são estritamente confidenciais e utilizadas exclusivamente para efeitos de investigação.

Agradeço, desde já, a sua colaboração.

*Obrigatório

1. Género *

- Feminino
- Masculino

2. Idade *

- Menos de 25 anos
- 25 a 35 anos
- 36 a 45 anos
- 46 a 55 anos
- 56 a 59 anos
- Mais de 60 anos

3. Trabalhador ou Estudante? *

- Trabalhador
- Estudante
- Nenhuma das anteriores

4. Habilitações Académicas *

- Ensino Secundário
- Bacharelato
- Licenciatura
- Pós Graduação
- Mestrado
- Doutoramento

5. Área de Formação *

- Auditoria
- Contabilidade
- Gestão
- Economia
- Engenharia
- Direito
- Outra

6. Tipo de Stakeholder *

- Investidor ou potencial investidor
- Fornecedor
- Ligado à banca ou outro tipo de instituição financeira
- Empregado
- Cliente
- Ligado a organismos reguladores
- Funcionário da Administração Tributária e Aduaneira (AT)
- Funcionário público (exceto da AT)
- Outra: _____

7. Número de anos de experiência profissional

- Inferior a 5 anos
- Entre 5 e 10 anos
- Entre 10 e 15 anos
- Superior a 25 anos

8. Qual cargo/departamento que ocupa/trabalha na empresa? *

- Diretor Geral
- Contabilista
- Revisor Oficial de Contas ou seus colaboradores
- Diretor Financeiro
- Área Comercial
- Recursos Humanos
- Aprovisionamento e logística
- Área da produção
- Outra: _____

9. A empresa onde trabalha está sujeita a revisão legal das suas Contas?

- Sim
- Não

10. Os auditores são independentes face aos seus clientes. *

- 1 2 3 4 5 6 7
- Discordo completamente Concordo plenamente

11. Deveria existir rotação de auditores em todas as entidades e não apenas nas sociedades cotadas. *

1 2 3 4 5 6 7

Discordo completamente Concordo plenamente

12. A opinião do auditor, sendo considerada “bem público”, tem como função o aumento da confiança dos investidores. *

1 2 3 4 5 6 7

Discordo completamente Concordo plenamente

13. Conhece o conceito de “audit expectation gap” (alinhamento da percepção dos stakeholders com aquilo que os auditores efetivamente oferecem)? *

Sim

Não

Caso tenha selecionado a opção “Não”, avance, por favor, para a questão número 15.

14. “audit expectation gap” é uma realidade presente na atualidade.

1 2 3 4 5 6 7

Discordo completamente Concordo plenamente

15. Os auditores são responsáveis pelo desvio de expectativas dos stakeholders em relação ao seu trabalho. *

1 2 3 4 5 6 7

Discordo completamente Concordo plenamente

16. Cabe ao auditor a criação de mecanismos para manter o expectation gap o menor possível.

1 2 3 4 5 6 7

Discordo completamente Concordo plenamente

17. Cabe à CMVM e à Ordem dos ROC, enquanto entidades reguladoras da profissão a criação de mecanismos para manter o expectation gap o menor possível. *

1 2 3 4 5 6 7

Discordo completamente Concordo plenamente

18. A percepção de independência do auditor afeta o seu desempenho. *

1 2 3 4 5 6 7

Discordo completamente Concordo plenamente

19. Um elevado valor de honorários influencia as conclusões do auditor independente. *

1 2 3 4 5 6 7

Discordo completamente Concordo plenamente

20. A prestação de serviços de consultoria e assessoria fiscal condiciona a independência do auditor. *

1 2 3 4 5 6 7

Discordo completamente Concordo plenamente

21. As sociedades de revisores oficiais de contas (incluindo as multinacionais de auditoria) deveriam prestar exclusivamente serviços de auditoria. *

1 2 3 4 5 6 7

Discordo completamente Concordo plenamente

22. Pode o auditor eliminar as discrepâncias existentes sobre as suas responsabilidades e o que a sociedade acredita que eles são responsáveis? *

1 2 3 4 5 6 7

Discordo completamente Concordo plenamente

23. Pode o auditor perder alguma influência no caso de auditar uma área de negócio ou atividade em que não é especializado? *

1 2 3 4 5 6 7

Discordo completamente Concordo plenamente

24. Serão as informações financeiras facultadas pelos auditores consideradas úteis e essenciais pelos stakeholders para a sua tomada de decisão? *

1 2 3 4 5 6 7

Discordo completamente Concordo plenamente

25. O nível de comunicação do auditor tem um impacto direto na satisfação, confiança e decisões tomadas pelos stakeholders. *

1 2 3 4 5 6 7

Discordo completamente Concordo plenamente

26. Uma opinião de auditoria sem reservas significa que não existe qualquer erro nas contas da entidade. *

1 2 3 4 5 6 7

Discordo completamente Concordo plenamente

27. O relatório de auditoria/Certificação Legal da Contas deveria ser alterado para atender as expectativas dos stakeholders. *

1 2 3 4 5 6 7

Discordo completamente Concordo plenamente

28. O relatório de auditoria/Certificação Legal das Contas deveria incluir o valor da materialidade global utilizada pelo auditor para emissão da sua opinião. *

1 2 3 4 5 6 7

Discordo completamente Concordo plenamente

29. Obrigada pela sua colaboração! Para comentários ou considerações adicionais utilize o seguinte espaço:

A sua resposta

GRATA PELA SUA COLABORAÇÃO.

Apêndice B – Dados SPSS

	@1.Gênero	@2.Idade	@3.TrabalhadorouEstudante	@4.HabilitaçõesAcadêmicas	@5.ÁreadeFormação	@6.TipodeStakeholder	@7	@8	@9
1	Masculino	Menos de 25 an...	Estudante	Ensino Secundário	Engenharia	Investidor ou potencial i...	Inferior a 5 anos	Recursos Humanos	Sim
2	Masculino	Menos de 25 an...	Trabalhador	Licenciatura	Engenharia	Investidor ou potencial i...	Inferior a 5 anos	Aprovisionamento e logística	Sim
3	Masculino	Menos de 25 an...	Estudante	Licenciatura	Gestão	Cliente	Entre 5 e 10 anos	Área Comercial	Sim
4	Feminino	25 a 35 anos	Estudante	Bacharelato	Auditoria, Contabilidade	Cliente	Inferior a 5 anos	Área da produção	Sim
5	Feminino	Menos de 25 an...	Estudante	Bacharelato	Economia	Empregado	Inferior a 5 anos	Nenhum	Não
6	Feminino	Menos de 25 an...	Estudante	Bacharelato	Economia	Cliente	Inferior a 5 anos	Área Comercial	Sim
7	Masculino	25 a 35 anos	Estudante	Licenciatura	Outra	Empregado	Inferior a 5 anos	Área da produção	Sim
8	Feminino	25 a 35 anos	Trabalhador	Bacharelato	Gestão	Ligado à banca ou outro...	Entre 5 e 10 anos	Área Comercial	Sim
9	Feminino	25 a 35 anos	Trabalhador	Licenciatura	Gestão	Empregado	Inferior a 5 anos	Responsabilidade social	Sim
10	Feminino	25 a 35 anos	Trabalhador	Bacharelato	Gestão	Empregado	Inferior a 5 anos	Recursos Humanos	Sim
11	Masculino	25 a 35 anos	Trabalhador	Mestrado	Gestão	Funcionário público (ex...	Entre 10 e 15 anos	Tecnico de Finanças	Sim
12	Masculino	25 a 35 anos	Trabalhador	Licenciatura	Engenharia	Empregado	Entre 5 e 10 anos	Área da produção	Sim
13	Masculino	25 a 35 anos	Trabalhador	Licenciatura	Contabilidade	Investidor ou potencial i...	Inferior a 5 anos	Controller	Sim
14	Feminino	Menos de 25 an...	Trabalhador	Licenciatura	Engenharia	Empregado	Inferior a 5 anos	Área Comercial	Sim
15	Feminino	36 a 45 anos	Trabalhador	Licenciatura	Outra	Empregado	Entre 5 e 10 anos	Gerente de HSSTA	Sim
16	Feminino	25 a 35 anos	Trabalhador	Ensino Secundário	Gestão	Empregado	Inferior a 5 anos	Área Comercial	Sim
17	Masculino	36 a 45 anos	Trabalhador	Ensino Secundário	Outra	Empregado	Entre 10 e 15 anos	Finanças Tesouraria	Sim
18	Masculino	Menos de 25 an...	Estudante	Ensino Secundário	Engenharia	Investidor ou potencial i...	Inferior a 5 anos	Área da produção	Não
19	Masculino	25 a 35 anos	Trabalhador	Licenciatura	Engenharia	Empregado	Entre 5 e 10 anos	Área da produção	Sim
20	Feminino	36 a 45 anos	Trabalhador	Bacharelato	Gestão	Empregado	Entre 10 e 15 anos	Recursos Humanos	Sim
21	Masculino	25 a 35 anos	Trabalhador	Ensino Secundário	Economia	Cliente	Inferior a 5 anos	Área da produção	Sim

	@1.Gênero	@2.Idade	@3.TrabalhadorouEstudante	@4.HabilitaçõesAcadêmicas	@5.ÁreadeFormação	@6.TipodeStakeholder	@7	@8	@9
22	Feminino	36 a 45 anos	Trabalhador	Mestrado	Contabilidade	Funcionário da Administr...	Entre 5 e 10 anos	Tecnico	Sim
23	Masculino	Menos de 25 an...	Trabalhador	Ensino Secundário	Gestão	Empregado	Inferior a 5 anos	Área da produção	Não
24	Feminino	Menos de 25 an...	Estudante	Bacharelato	Economia	Empregado	Inferior a 5 anos	Nenhum	Não
25	Feminino	Menos de 25 an...	Estudante	Bacharelato	Economia	Cliente	Inferior a 5 anos	Área Comercial	Sim
26	Feminino	Menos de 25 an...	Estudante	Bacharelato	Economia	Cliente	Inferior a 5 anos	Área Comercial	Sim
27	Feminino	25 a 35 anos	Estudante	Licenciatura	Economia	Cliente	Inferior a 5 anos	Diretor Geral	Não
28	Masculino	25 a 35 anos	Estudante	Pós Graduação	Contabilidade	Empregado, Cliente	Entre 5 e 10 anos	Área Comercial	Não
29	Feminino	Menos de 25 an...	Estudante	Licenciatura	Gestão	Cliente	Inferior a 5 anos	Área da produção	Sim
30	Masculino	25 a 35 anos	Estudante	Mestrado	Gestão	Investidor ou potencial i...	Inferior a 5 anos	Assistente administrativo	Sim
31	Masculino	36 a 45 anos	Trabalhador	Pós Graduação	Contabilidade	Funcionário público (ex...	Entre 10 e 15 anos	Diretor Financeiro	Sim
32	Masculino	25 a 35 anos	Trabalhador	Licenciatura	Auditoria, Contabilidade	Funcionário público (ex...	Entre 5 e 10 anos	Recursos Humanos	Não
33	Masculino	25 a 35 anos	Trabalhador	Mestrado	Outra	Operador de loja	Entre 10 e 15 anos	Área Comercial	Sim
34	Feminino	25 a 35 anos	Trabalhador	Bacharelato	Gestão	Ligado à banca ou outro...	Entre 5 e 10 anos	Área Comercial	Sim
35	Feminino	25 a 35 anos	Trabalhador	Licenciatura	Gestão	Empregado	Inferior a 5 anos	Recursos Humanos	Sim
36	Feminino	Menos de 25 an...	Estudante	Mestrado	Engenharia	Estudante	Inferior a 5 anos	Não trabalho	Não
37	Feminino	25 a 35 anos	Trabalhador	Licenciatura	Engenharia	Fornecedor	Entre 5 e 10 anos	Área da produção	Sim
38	Feminino	25 a 35 anos	Trabalhador	Licenciatura	Outra	Ligado à banca ou outro...	Entre 5 e 10 anos	Sub diretora	Sim
39	Feminino	25 a 35 anos	Trabalhador	Licenciatura	Gestão	Empregado	Inferior a 5 anos	Recursos Humanos	Sim
40	Masculino	46 a 55 anos	Trabalhador	Ensino Secundário	Outra	Empresário	Superior a 25 anos	Diretor Geral	Não
41	Masculino	25 a 35 anos	Trabalhador	Licenciatura	Auditoria, Contabilidade	Ligado a organismos re...		Auditor Senior	Sim
42	Feminino	25 a 35 anos	Estudante	Mestrado	Engenharia	Investidor ou potencial i...	Inferior a 5 anos	Desempregada (Estudante)	Sim

	@1.Gênero	@2.Idade	@3.TrabalhadorouEstudante	@4.HabilitaçõesAcadêmicas	@5.ÁreadeFormação	@6.TipodeStakeholder	@7	@8	@9
43	Feminino	25 a 35 anos	Trabalhador	Mestrado	Economia	Empregado	Inferior a 5 anos	Recursos Humanos	Não
44	Masculino	25 a 35 anos	Trabalhador	Licenciatura	Economia	Ligado à banca ou outro...	Entre 5 e 10 anos	Área Comercial	Sim
45	Masculino	25 a 35 anos	Estudante	Mestrado	Engenharia	Investidor ou potencial i...	Inferior a 5 anos	Área da produção	Sim
46	Masculino	25 a 35 anos	Trabalhador	Mestrado	Auditoria, Contabilidade	Investidor ou potencial i...	Entre 5 e 10 anos	Diretor Geral	Não
47	Masculino	25 a 35 anos	Trabalhador	Licenciatura	Engenharia	Empregado	Entre 5 e 10 anos	Área da produção	Sim
48	Masculino	25 a 35 anos	Trabalhador	Licenciatura	Contabilidade	Empregado	Entre 5 e 10 anos	Responsável de delegacao.	Sim
49	Masculino	25 a 35 anos	Trabalhador	Mestrado	Auditoria, Contabilidade	Contabilista	Entre 5 e 10 anos	Contabilista	Sim
50	Masculino	25 a 35 anos	Trabalhador	Mestrado	Auditoria, Contabilidad...	Investidor ou potencial i...	Entre 5 e 10 anos	Contabilista	Não
51	Masculino	46 a 55 anos	Trabalhador	Pós Graduação	Auditoria	Cliente	Superior a 25 anos	Diretor Financeiro	Sim
52	Masculino	36 a 45 anos	Nenhuma das anteriores	Licenciatura	Contabilidade	Cliente	Entre 5 e 10 anos	Diretor Geral	Sim
53	Masculino	25 a 35 anos	Trabalhador	Licenciatura	Gestão	Funcionário público (ex...	Entre 5 e 10 anos	Técnico de Finanças Públicas	Sim
54	Feminino	25 a 35 anos	Trabalhador	Licenciatura	Contabilidade	Ligado à banca ou outro...	Entre 5 e 10 anos	Auditor Interno	Sim
55	Masculino	36 a 45 anos	Trabalhador	Licenciatura	Contabilidade, Gestão	Ligado à banca ou outro...	Entre 10 e 15 anos	Área Comercial	Sim
56	Masculino	25 a 35 anos	Trabalhador	Bacharelato	Gestão	Empregado	Entre 5 e 10 anos	Contabilista	Sim
57	Masculino	25 a 35 anos	Trabalhador	Pós Graduação	Contabilidade	Investidor ou potencial i...	Inferior a 5 anos	Contabilista	Não
58	Masculino	25 a 35 anos	Trabalhador	Licenciatura	Contabilidade	Empregado	Inferior a 5 anos	Contabilista	Sim
59	Masculino	36 a 45 anos	Trabalhador	Mestrado	Gestão	Empregado	Entre 10 e 15 anos	Recursos Humanos	Não
60	Feminino	25 a 35 anos	Trabalhador	Mestrado	Auditoria, Contabilidade	Funcionário público (ex...	Inferior a 5 anos	Contabilista	Sim
61	Masculino	25 a 35 anos	Trabalhador	Bacharelato	Economia	Funcionário público (ex...	Entre 5 e 10 anos	Tecnico	Não
62	Feminino	36 a 45 anos	Trabalhador	Mestrado	Outra	Empregado	Superior a 25 anos	Diretor Financeiro	Não
63	Masculino	25 a 35 anos	Trabalhador	Bacharelato	Outra	Funcionário da Administr...	Inferior a 5 anos	Área da produção	Sim

	@1.Gênero	@2.Idade	@3.TrabalhadouEstudante	@4.HabilitaçõesAcadêmicas	@5.ÁreadeFormação	@6.TipodeStakeholder	@7	@8	@9
64	Masculino	25 a 35 anos	Trabalhador	Licenciatura	Economia	Funcionário público (ex...	Entre 10 e 15 anos	Contabilista	Não
65	Feminino	25 a 35 anos	Trabalhador	Pós Graduação	Auditoria	Cliente	Inferior a 5 anos	Revisor Oficial de Contas o...	Sim
66	Masculino	Menos de 25 an...	Estudante	Ensino Secundário	Engenharia	Empregado, Cliente		Área da produção	
67	Feminino	25 a 35 anos	Trabalhador	Mestrado	Contabilidade, Economia	Investidor ou potencial i...	Inferior a 5 anos	Aprovisionamento e logística	Sim
68	Masculino	25 a 35 anos	Trabalhador	Mestrado	Economia	Investidor ou potencial i...	Inferior a 5 anos	Consultor	Sim
69	Masculino	25 a 35 anos	Trabalhador	Licenciatura	Economia	Funcionário público (ex...	Entre 10 e 15 anos	Diretor Geral	Não
70	Masculino	36 a 45 anos	Trabalhador	Pós Graduação	Auditoria, Contabilidade	Professor e consultor	Entre 5 e 10 anos	Contabilista	Não
71	Masculino	Menos de 25 an...	Trabalhador	Ensino Secundário	Contabilidade, Gestão	Investidor ou potencial i...	Inferior a 5 anos	Aprovisionamento e logística	Sim
72	Masculino	25 a 35 anos	Trabalhador	Licenciatura	Gestão	Ligado à banca ou outro...	Entre 5 e 10 anos	Corporate	Sim
73	Feminino	Menos de 25 an...	Estudante	Bacharelato	Economia	Investidor ou potencial i...	Inferior a 5 anos	Área Comercial	Sim
74	Masculino	46 a 55 anos	Trabalhador	Licenciatura	Gestão	Investidor ou potencial i...	Superior a 25 anos	Diretor Geral	Sim
75	Masculino	25 a 35 anos	Trabalhador	Mestrado	Economia	Ligado à banca ou outro...	Inferior a 5 anos	Revisor Oficial de Contas o...	Sim
76	Masculino	25 a 35 anos	Trabalhador	Mestrado	Economia	Ligado à banca ou outro...	Inferior a 5 anos	Revisor Oficial de Contas o...	Sim
77	Masculino	25 a 35 anos	Trabalhador	Licenciatura	Outra	Investidor ou potencial i...	Inferior a 5 anos	Aprovisionamento e logística	Sim
78	Masculino	Menos de 25 an...	Estudante	Bacharelato	Engenharia	Investidor ou potencial i...	Inferior a 5 anos	Gestão de projetos	Sim
79	Masculino	25 a 35 anos	Trabalhador	Bacharelato	Gestão	Investidor ou potencial i...	Inferior a 5 anos	Diretor Geral	Sim
80	Masculino	25 a 35 anos	Trabalhador	Licenciatura	Gestão	Investidor ou potencial i...	Inferior a 5 anos	Diretor Geral	Sim
81	Feminino	25 a 35 anos	Trabalhador	Licenciatura	Auditoria, Contabilidade	Empregado	Inferior a 5 anos	Área Comercial	Não
82	Masculino	Menos de 25 an...	Estudante	Licenciatura	Outra	Investidor ou potencial i...	Inferior a 5 anos	Contabilista	Sim
83	Masculino	Menos de 25 an...	Estudante	Bacharelato	Engenharia	Investidor ou potencial i...	Inferior a 5 anos	Gestão de projetos	Sim
84	Feminino	Menos de 25 an...	Estudante	Licenciatura	Gestão	Cliente	Inferior a 5 anos	Recursos Humanos	Sim

	@1.Gênero	@2.Idade	@3.TrabalhadouEstudante	@4.HabilitaçõesAcadêmicas	@5.ÁreadeFormação	@6.TipodeStakeholder	@7	@8	@9
85	Masculino	36 a 45 anos	Trabalhador	Licenciatura	Economia, Outra	Empregado	Entre 10 e 15 anos	PROFESSOR DO ENSINO SEC...	Sim
86	Feminino	Menos de 25 an...	Estudante	Mestrado	Gestão, Economia	Investidor ou potencial i...	Inferior a 5 anos	Banca	Sim
87	Masculino	25 a 35 anos	Trabalhador	Bacharelato	Gestão, Direito	Investidor ou potencial i...	Entre 5 e 10 anos	Revisor Oficial de Contas o...	Sim
88	Masculino	46 a 55 anos	Trabalhador	Mestrado	Auditoria, Economia	Ligado à banca ou outro...	Superior a 25 anos	Diretor de Auditoria Interna	Sim
89	Masculino	25 a 35 anos	Trabalhador	Mestrado	Auditoria, Contabilidade	Investidor ou potencial i...	Entre 5 e 10 anos	Revisor Oficial de Contas o...	Sim
90	Feminino	25 a 35 anos	Trabalhador	Doutoramento	Auditoria, Contabilidad...	Investidor ou potencial i...	Entre 5 e 10 anos	Revisor Oficial de Contas o...	Sim
91	Masculino	25 a 35 anos	Trabalhador	Mestrado	Auditoria, Contabilidad...	Investidor ou potencial i...	Entre 5 e 10 anos	Revisor Oficial de Contas o...	Não
92	Feminino	25 a 35 anos	Trabalhador	Licenciatura	Contabilidade	Empregado	Entre 5 e 10 anos	Contabilista	Não
93	Masculino	36 a 45 anos	Trabalhador	Licenciatura	Auditoria, Gestão	Investidor ou potencial i...	Entre 10 e 15 anos	Contabilista	Sim
94	Masculino	25 a 35 anos	Trabalhador	Mestrado	Contabilidade, Gestão	Empregado	Entre 5 e 10 anos	Revisor Oficial de Contas o...	Não
95	Feminino	36 a 45 anos	Trabalhador	Mestrado	Contabilidade, Gestão, ...	Empregado	Entre 10 e 15 anos	Contabilista	Sim
96	Masculino	36 a 45 anos	Trabalhador	Pós Graduação	Auditoria	Auditor	Entre 10 e 15 anos	Revisor Oficial de Contas o...	Sim
97	Feminino	36 a 45 anos	Trabalhador	Licenciatura	Gestão	Investidor ou potencial i...	Superior a 25 anos	Diretor Geral	Não
98	Masculino	46 a 55 anos	Trabalhador	Licenciatura	Gestão	Contabilista	Entre 10 e 15 anos	Contabilista	Não
99	Masculino	46 a 55 anos	Trabalhador	Mestrado	Auditoria, Contabilidade	Contabilista certificado	Superior a 25 anos	Diretor Geral	Sim

	@10	@11	@12	@13	@14	@15	@16	@17	@18	@19	@20	@21	@22	@23	@24	@25	@26	@27	@28
1	2	3	4	Sim	4	4	3	3	4	4	4	3	7	4	2	6	4	4	3
2	4	7	7	Não	.	5	4	5	6	6	7	1	4	2	5	7	2	2	4
3	5	6	2	Não	.	4	4	4	4	3	3	4	3	4	3	4	4	3	4
4	5	7	7	Sim	7	7	7	7	7	7	7	7	6	7	7	7	1	1	7
5	6	6	6	Sim	6	6	6	6	6	3	2	2	3	6	5	5	6	3	4
6	5	6	7	Não	.	6	5	6	5	4	4	3	7	7	7	7	4	4	6
7	6	6	6	Não	.	5	5	5	6	6	5	5	6	6	5	5	5	5	5
8	1	7	6	Não	.	6	4	5	3	2	4	4	5	4	5	6	2	4	4
9	3	4	7	Não	.	2	7	7	1	1	1	2	7	7	7	7	2	1	7
10	1	1	7	Sim	7	7	7	7	2	7	7	2	3	4	6	5	1	3	2
11	7	7	7	Não	.	4	6	5	7	1	1	7	7	7	7	7	2	1	7
12	3	7	7	Sim	7	5	7	6	6	6	5	6	5	6	5	5	5	7	7
13	5	6	5	Não	.	4	.	4	6	6	5	3	4	6	6	6	5	4	5
14	3	3	3	Não	.	5	4	3	4	3	5	5	4	4	4	5	3	3	3
15	4	7	7	Não	3	5	7	7	1	1	1	1	7	1	7	7	3	2	7
16	5	5	6	Não	.	6	6	5	6	6	4	6	6	7	6	5	5	5	5
17	1	5	7	Sim	3	4	4	4	4	4	4	4	5	6	6	6	4	4	4
18	7	7	7	Não	.	7	7	7	1	4	7	7	7	5	7	7	3	2	7
19	7	7	7	Sim	6	7	7	6	6	5	7	7	7	6	5	5	6	4	6
20	5	6	6	Não	.	4	.	4	4	7	4	4	1	1	7	4	5	1	1
21	7	4	5	Não	.	5	5	5	7	7	4	5	5	5	6	5	5	3	5

	@10	@11	@12	@13	@14	@15	@16	@17	@18	@19	@20	@21	@22	@23	@24	@25	@26	@27	@28
22	6	6	5 Não	.	6	.	5	3	1	2	2	2	2	6	7	1	6	6	
23	5	6	6 Não	5	6	5	5	5	5	6	5	5	5	6	6	6	5	6	
24	6	6	6 Sim	6	6	6	6	6	3	2	2	3	6	5	5	6	3	4	
25	5	6	7 Não	.	6	5	6	5	4	4	3	7	7	7	7	4	4	6	
26	5	6	7 Não	.	6	5	6	5	4	4	3	7	7	7	7	4	4	6	
27	4	4	2 Não	.	4	7	5	5	7	5	2	5	1	5	7	7	7	6	
28	4	4	4 Não	.	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	
29	3	7	7 Não	.	1	4	3	7	7	4	1	2	3	7	6	4	2	4	
30	6	7	7 Sim	7	4	5	5	1	1	1	7	7	7	7	7	7	7	6	
31	5	6	7 Sim	4	3	6	5	4	5	5	5	4	3	6	7	5	6	7	
32	7	5	7 Sim	4	4	6	5	6	5	4	2	5	3	5	6	3	3	5	
33	5	7	6 Sim	5	6	5	5	5	6	6	6	3	7	5	6	3	6	5	
34	1	7	6 Não	.	6	4	5	3	2	4	4	5	4	5	6	2	4	4	
35	4	6	3 Sim	7	6	7	5	1	3	2	5	1	2	6	6	4	3	5	
36	7	7	7 Não	.	1	1	1	1	1	1	2	4	5	6	6	2	2	3	
37	3	4	4 Sim	4	4	4	4	4	4	4	3	4	4	4	5	4	4	4	
38	4	5	6 Não	.	5	4	4	2	2	3	2	2	6	5	6	2	6	4	
39	4	6	3 Sim	7	6	7	5	1	3	2	5	1	2	6	6	4	3	5	
40	5	6	5 Não	5	3	6	5	5	5	6	5	4	6	5	4	4	6	5	
41	7	4	7 Sim	4	4	5	5	7	3	6	1	4	5	7	7	3	3	1	
42	1	4	3 Não	.	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	

	@10	@11	@12	@13	@14	@15	@16	@17	@18	@19	@20	@21	@22	@23	@24	@25	@26	@27	@28
43	5	5	6 Não	.	6	4	7	3	5	4	4	6	6	6	6	7	4	5	5
44	7	7	7 Sim	7	7	7	7	1	7	1	7	7	1	7	7	7	7	7	7
45	5	6	7 Não	.	3	5	5	7	2	2	5	4	4	7	7	6	1	7	7
46	7	7	7 Não	.	1	1	1	7	1	7	4	7	7	7	7	3	2	1	7
47	7	7	7 Sim	6	7	7	6	6	5	7	7	7	6	5	5	6	4	6	6
48	5	5	6 Sim	4	4	4	4	4	5	4	5	4	4	6	5	5	6	3	3
49	6	5	7 Sim	5	5	6	7	6	6	7	7	7	5	5	7	7	5	6	6
50	3	7	6 Sim	5	6	6	6	7	7	6	3	6	6	3	4	1	5	7	7
51	5	6	7 Sim	7	1	1	1	1	4	7	7	1	1	7	1	1	1	7	7
52	5	5	5 Sim	1	4	6	4	2	3	2	4	1	4	4	6	3	7	4	4
53	4	7	6 Sim	3	5	4	5	7	4	7	7	7	7	6	7	3	1	1	1
54	4	7	7 Sim	4	3	3	6	6	6	7	7	3	7	6	6	2	2	6	6
55	4	7	3 Não	.	4	.	2	2	4	5	4	2	7	6	5	5	2	4	4
56	4	6	6 Não	.	5	5	5	5	5	5	3	6	6	6	6	3	3	5	5
57	4	7	7 Sim	7	1	3	7	1	6	5	5	4	7	7	7	7	7	7	7
58	5	6	6 Sim	5	4	4	5	4	4	5	4	5	5	6	6	4	4	5	5
59	4	5	6 Não	.	4	4	4	4	6	4	7	4	4	6	6	1	3	4	4
60	4	4	5 Sim	4	3	5	4	6	1	1	3	5	6	7	6	3	3	6	6
61	4	6	5 Não	.	3	4	5	7	3	6	4	4	6	5	7	4	1	7	7
62	5	6	6 Sim	6	1	2	2	2	2	2	2	2	2	2	2	6	5	2	1
63	3	2	1 Não	.	3	3	4	4	4	4	3	3	3	3	3	3	3	4	4

	@10	@11	@12	@13	@14	@15	@16	@17	@18	@19	@20	@21	@22	@23	@24	@25	@26	@27	@28
64	7	7	6 Não	.	6	6	6	1	2	2	1	5	2	7	7	6	1	2	2
65	7	7	7 Sim	5	1	5	6	1	3	1	1	1	2	6	6	1	2	1	1
66	2	5	4 Sim	.	3	5	4	2	3	4	4	5	5	3	5	5	3	4	4
67	6	6	7 Sim	7	7	7	7	6	6	4	5	5	4	3	3	3	4	5	5
68	4	7	7 Não	.	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	7	6	4	1	6
69	4	7	7 Não	.	7	5	5	7	5	3	7	6	3	5	4	1	1	7	7
70	5	6	6 Não	.	4	.	6	7	2	6	2	6	6	7	7	1	1	7	7
71	7	7	7 Não	.	4	5	5	1	2	1	1	5	6	7	7	5	1	7	7
72	7	7	7 Não	.	3	3	4	4	3	1	4	1	1	6	6	4	4	3	3
73	4	4	4 Sim	4	4	4	5	3	5	2	6	3	5	5	5	3	3	4	4
74	5	5	4 Sim	6	3	5	4	5	4	5	4	4	4	4	5	4	6	4	4
75	7	7	7 Sim	4	3	5	4	2	2	2	5	6	5	7	7	3	5	5	5
76	7	7	7 Sim	4	3	5	4	2	2	2	5	6	5	7	7	3	5	5	5
77	6	6	6 Não	.	6	6	6	6	6	6	6	6	5	6	5	5	6	5	5
78	4	7	7 Não	.	3	1	7	7	1	5	3	7	2	7	7	7	1	7	7
79	5	5	7 Sim	7	2	7	7	1	7	1	4	1	7	7	7	7	7	7	7
80	2	4	2 Não	.	3	5	3	2	3	3	3	3	6	4	5	7	4	3	3
81	1	7	7 Não	.	1	7	1	7	7	1	7	7	7	7	7	2	7	7	7
82	4	4	5 Não	.	4	4	4	3	4	3	3	4	5	4	7	5	4	4	4
83	4	7	7 Não	.	3	1	7	7	1	5	3	7	2	7	7	7	1	7	7
84	6	7	7 Não	.	5	4	5	6	5	6	6	5	6	6	5	6	4	5	5

	@10	@11	@12	@13	@14	@15	@16	@17	@18	@19	@20	@21	@22	@23	@24	@25	@26	@27	@28
85	4	4	7 Não	.	4	4	7	7	1	1	7	1	4	7	7	4	1	4	
86	3	5	5 Não	.	4	5	7	6	5	5	4	5	5	5	5	4	5	1	
87	4	6	6 Sim	3	5	6	6	6	6	3	6	6	5	6	6	3	3	2	
88	7	7	7 Sim	5	7	7	7	1	1	7	7	5	7	7	7	1	1	7	
89	1	7	7 Sim	7	7	7	7	7	7	7	7	1	7	7	7	1	1	7	
90	7	7	7 Sim	7	7	7	7	7	7	7	1	4	7	7	7	1	1	7	
91	6	1	6 Sim	3	2	5	4	1	2	2	1	4	3	4	4	1	1	1	
92	6	5	6 Não	.	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	
93	6	7	7 Sim	4	1	4	7	1	1	1	7	7	7	7	7	7	1	4	
94	6	4	4 Sim	6	2	3	6	3	2	3	2	6	5	6	5	1	3	5	
95	7	6	7 Não	.	4	4	6	4	5	4	4	4	4	6	6	3	6	6	
96	7	2	7 Sim	7	1	6	6	4	6	6	1	6	5	7	7	1	1	1	
97	6	5	7 Sim	5	4	5	6	4	4	6	4	5	5	6	6	4	4	6	
98	7	5	5 Não	4	5	5	5	5	4	5	5	5	5	5	5	5	5	4	
99	5	4	5 Sim	4	5	5	6	3	6	6	7	6	5	6	5	2	4	5	