

**O IMPACTO DO ENSINO DE AUDITORIA NO *AUDIT EXPECTATION GAP*: ESTUDO  
DE CASO DO INSTITUTO POLITÉCNICO DO CÁVADO E DO AVE**

**Cristiana Silva,**  
Bancária, Barcelos

**Sara Serra**  
Professora Adjunta do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave (IPCA), Barcelos

**Patrícia Gomes**  
Professora Adjunta do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave (IPCA), Barcelos

**María Tereza Rodríguez**  
Professora Assistente da Universidade de Vigo

**Área Temática:** Sector Público

**Palavras-chave:** Auditoria, Audit Expectation Gap, educação, IPCA.

## **O IMPACTO DO ENSINO DE AUDITORIA NO *AUDIT EXPECTATION GAP*: ESTUDO DE CASO DO INSTITUTO POLITÉCNICO DO CÁVADO E DO AVE**

### **Resumo**

No contexto internacional e, face aos inúmeros escândalos financeiros, vários estudos empíricos têm verificado que a auditoria não tem conseguido acompanhar as expectativas da sociedade, existindo um *gap* entre o que o serviço de auditoria proporciona e o que a sociedade dela exige – *audit expectation gap* (AEG). Torna-se, portanto, urgente clarificar o produto da auditoria, a sua natureza e funções, de modo a que a profissão possa responder de forma adequada às expectativas do público. Seguindo esta linha de investigação, neste estudo analisou-se o impacto do ensino de auditoria no AEG, neste caso, no Instituto Politécnico do Cávado e do Ave (IPCA). Para o efeito, foi realizado e submetido um questionário a dois grupos de estudantes inscritos no ano letivo 2015/2016. Dos 334 alunos inscritos obteve-se a resposta de 171 (51,20%). Os resultados revelaram que o ensino da auditoria tem impacto no AEG.

## 1. Introdução

São várias as questões que se colocam relativamente aos utilizadores da informação financeira e à perspetiva que estes têm face à competência, objetividade e independência dos auditores. A sociedade exige, cada vez mais, transparência e responsabilidade no reporte da informação financeira, de modo a auxiliar o seu processo de tomada de decisão. Face à complexidade da atividade económica, diferentes indivíduos possuem diferentes expectativas relativamente ao trabalho de auditoria. Nesse contexto, o relatório emitido pelos auditores assume diversas interpretações pelos *stakeholders*. Estas diferenças de expectativas em auditoria têm vindo a afetar os profissionais de auditoria face aos escândalos financeiros. A falência das empresas fica ligada à ineficácia das auditorias, o que faz com que se pense que a auditoria não está a cumprir a sua função. Estas diferenças de expectativas estão relacionadas com a incerteza associada ao objetivo, valor, natureza e efeito da auditoria.

Salehi e Rostami (2009) referem que a literatura mostra que as diferenças de expectativas existem em várias partes do mundo: Austrália, Singapura, Malásia, Reino Unido, Nova Zelândia, Estados Unidos, Arábia Saudita, Bangladesh, China e Egito. Torna-se, assim, urgente identificar soluções, de modo a minimizar este problema do AEG. Entre outras, a educação é uma das soluções apontadas por vários autores (Monroe e Woodliff, 1993; Epstein e Geiger, 1994; Gramling *et al.*, 1996; Pierce e Kilcommins, 1996; Ferguson *et al.*, 2000; Shaikh e Talha, 2003; Enes, 2013; entre outros). Por exemplo, Shaikh e Talha (2003) referem que a educação pode ser uma forma eficaz de reduzir o fosso de expectativas. Pierce e Kilcommins (1996) indicam, no seu estudo, que uma forma possível de reduzir o AEG é melhorar o conhecimento e compreensão do papel e das responsabilidades do auditor através da educação.

Assim, realça-se a importância do efeito da educação para a alteração das perceções da sociedade sobre a auditoria, já investigado em diversos países, como por exemplo, Portugal (Enes, 2013), Estados Unidos da América (EUA) (Bailey *et al.*, 1983; Epstein e Geiger, 1994; Gramling *et al.*, 1996), Austrália (Monroe e Woodliff, 1993; Ferguson *et al.*, 2000), Irlanda (Pierce e Kilcommins, 1996), Malásia (Fadzly e Ahmad, 2004; Ali *et al.*, 2008; Lee *et al.*, 2008), Nigéria (Ihendinihu e Robert, 2014; Idowu e Oluwatoyin, 2014), Turquia (Kose e Erdogan, 2015) e Bangladesh (Rehana, 2010).

Seguindo esta linha de pensamento, o objetivo deste artigo é analisar se o ensino de Auditoria Financeira contribui para reduzir o AEG dos estudantes do ensino superior, que frequentam o IPCA. Por outras palavras, com este estudo pretende-se determinar se a

formação em auditoria no IPCA melhora a percepção dos alunos sobre a função e o papel do auditor na sociedade.

Por conseguinte, o presente artigo contemplará um enquadramento teórico sobre o AEG e as evidências empíricas deste fenómeno. Terminada a parte teórica, passa-se para o estudo empírico, onde será ministrado um inquérito por questionário a dois grupos distintos de alunos: o primeiro grupo é composto por alunos do IPCA que nunca obtiveram formação em Auditoria Financeira e o segundo grupo é composto por alunos que já tiveram esta Unidade Curricular.

## **2 Evidências empíricas do *audit expectation gap***

Vários autores (Monroe e Woodliff, 1993; Epstein e Geiger, 1994; Gramling *et al.*, 1996; Pierce e Kilcommins, 1996; Ferguson *et al.*, 2000; Shaikh e Talha, 2003; Enes, 2013; entre outros) referem que o conhecimento dos utilizadores da informação financeira em relação à auditoria tem influência direta na amplitude do AEG. Assim, a educação poderá ter um papel importante na resolução desta problemática.

Segundo Heliodoro (2009), o desenvolvimento de políticas educativas tem como objetivo dar conhecimento aos utilizadores dos relatórios de auditoria no que consiste uma auditoria às demonstrações financeiras e, por outro lado, fazer com que a mensagem transmitida pelo relatório seja entendida pelos utilizadores. Nesta linha de pensamento, Shaikh e Talha (2003) aludem que a educação pode ser uma forma eficaz de reduzir o AEG.

Monroe e Woodliff (1993) elaboraram um artigo, na Austrália, onde analisaram o efeito da educação na percepção dos estudantes de marketing e estudantes de auditoria no início e no final do semestre, comparando com as crenças dos auditores. Quanto aos alunos de marketing, apesar de no final do semestre a percepção destes ter alterado em algumas das questões que lhes foram apresentadas, os resultados não foram consistentes. Isto revela que apesar do nível de habilitações aumentar, os resultados são substancialmente melhores quando os alunos contactam com matérias diretamente relacionadas com auditoria. Com esta análise concluiu-se que a opinião dos estudantes de auditoria relativamente à responsabilidade e confiabilidade das demonstrações financeiras mudou consideravelmente no final do curso, uma vez que estes passaram a ter a opinião de que os auditores assumiam uma responsabilidade menor que aquela que lhes atribuíam antes.

Por conseguinte, os efeitos da educação são evidentes nas crenças dos estudantes de auditoria. Também no início do semestre, comparando com os auditores, os alunos de auditoria acreditavam que a informação financeira era menos fiável; no final do semestre, as suas crenças tinham alterado, na medida em que eles percebiam a informação como

sendo mais fiável. Para além disso, a crença de que os relatórios de auditoria transmitiram mensagens sobre as perspetivas futuras da entidade auditada diminuiu, reduzindo-se o *gap* inicial. A principal conclusão desta pesquisa é que, no final do semestre, a lacuna de expectativa foi reduzida devido ao conhecimento de auditoria. Os resultados sugerem, então, que a educação pode ser uma abordagem eficaz para colmatar o défice de expectativas.

Epstein e Geiger (1994), também, fizeram um estudo sobre o tema nos EUA. Através da análise de dois grupos de investidores concluíram que os investidores mais informados nas áreas da contabilidade, finanças e análise de investimentos são menos propensos a esperar que os relatórios de auditoria transmitam um maior nível de segurança face às demonstrações financeiras do que o que normalmente é considerada como “segurança razoável”.

Pierce e Kilcommins (1996) indicam, no seu estudo na Irlanda, que uma forma de reduzir o AEG é melhorar o conhecimento e compreensão do papel do auditor através da educação. Os autores aplicaram um questionário a cinco grupos, no início e no final do ano letivo: alunos do primeiro ano de Negócios sem auditoria, alunos do primeiro ano de Contabilidade/Finanças sem auditoria, alunos do segundo ano de Contabilidade e Finanças com um módulo de auditoria, alunos do terceiro ano de Contabilidade e Finanças sem auditoria e alunos do terceiro ano de Contabilidade e Finanças com o curso completo de auditoria. O questionário continha declarações corretas e incorretas sobre normas que regem o trabalho dos auditores externos. Foram analisadas quatro áreas: deveres, ética e quadro legislativo, responsabilidades e relatório de auditoria. Ambos os grupos do primeiro ano mostraram pouca compreensão dos normativos de auditoria no início do ano mas foi isso foi melhorando ao longo do ano. Os alunos de Contabilidade e Finanças, do segundo e terceiro ano, que tiveram auditoria evidenciaram melhorias significativas. Por sua vez, os alunos de Contabilidade e Finanças que não tiveram auditoria apresentaram uma melhoria pouco significativa ao longo do ano. Por conseguinte, o estudo demonstra que há uma significativa redução da incompreensão das normas de auditoria à medida que os alunos vão tendo o curso completo ou um único módulo de auditoria. Assim, os autores concluem que a educação em auditoria pode ser uma abordagem eficaz para reduzir ou eliminar expectativas irrazoáveis.

Bailey *et al.* (1983) fizeram um estudo nos EUA e evidenciaram que os utilizadores da informação financeira que conhecem a profissão de auditoria atribuem menos responsabilidades aos auditores do que os utilizadores que têm menos conhecimentos. Isto implica que as diferenças de expectativas entre os utilizadores da informação financeira menos conhecedores e os auditores sejam maiores.

Gramling *et al.* (1996) realizaram um estudo junto de alunos de cursos superiores relacionados com auditoria em universidades norte americanas e junto de auditores, permitindo comparar perspectivas dos alunos finalistas e auditores. Comparou-se a ideia que os alunos tinham sobre a auditoria no fim da formação, com a ideia dos auditores e concluiu-se que em algumas áreas as diferenças eram reduzidas ao máximo. A justificação encontrada pelos autores foi que a experiência dos auditores poderia acentuar o AEG porque estes têm maior conhecimento do mundo dos negócios, do meio envolvente das empresas, bem como das implicações económicas do efeito custo/benefício que afeta a prática de auditoria.

No estudo realizado por Ferguson *et al.* (2000) é feita uma comparação entre a perspectiva dos alunos canadianos e australianos que contactaram com estas matérias no decurso da sua formação académica, os alunos que estagiaram junto de auditores e os próprios auditores. Concluiu-se que a formação em auditoria se revela um fator determinante para a redução do AEG, mas que esta redução é consideravelmente superior quando os alunos têm um contacto mais prático com estas matérias, aproximando a sua perceção sobre o papel e função da auditoria à dos próprios auditores.

Enes (2013:3) elaborou um estudo em Portugal com o “objetivo de determinar se a formação em auditoria em Portugal contribui ou não para uma melhor perceção dos alunos sobre a função e o papel do auditor na sociedade”. Para o efeito, o autor inquiriu estudantes do ensino superior dos cursos de gestão e contabilidade em três escolas (Instituto Politécnico de Tomar, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra e a Escola Superior de Tecnologia e Gestão de Oliveira do Hospital), antes e após terem formação em auditoria. Concluiu-se que a educação em auditoria não reduz as diferenças de expectativas em todos os pontos analisados mas, tem um impacto positivo na perceção dos alunos de que a principal função dos auditores não se centra na prevenção e deteção de erros, fraudes e atos ilícitos que, segundo Almeida (2012), seriam as causas para a existência do fosso de expectativas em Portugal.

Fadzly e Ahmad (2004:897) estudaram a existência do AEG na Malásia, inquirindo auditores e utilizadores (bancários, investidores e corretores). Os resultados mostram que há um maior AEG na questão da responsabilidade do auditor e um menor fosso no que diz respeito à confiabilidade e utilidade da auditoria. A grande diferença foi relativa às responsabilidades do auditor na deteção e prevenção de fraudes, preparação das demonstrações financeiras e registos contabilísticos e também sobre o controlo interno. Utilizando material de leitura como método de ensino de auditoria, os resultados indicaram que depois de ler o material, não existem diferenças significativas entre os auditores e os utilizadores que foram inquiridos antes e depois de obterem formação

Ali *et al.* (2008) realizaram uma pesquisa, também na Malásia, onde verificaram se existiam diferenças significativas na visão dos alunos de contabilidade antes e após a realização de um programa de estágio em auditoria, ou seja, procuraram examinar o efeito do estágio para a redução do fosso de expectativas em auditoria. Neste estudo os resultados não são conclusivos, uma vez que não se conseguiram corrigir alguns inequívocos sobre a auditoria, mesmo após o estágio. Ou seja, o estágio não deve ser usado para eliminar o AEG mas, sim, como um complemento à educação sobre auditoria na universidade.

Lee *et al.* (2008) referem que a educação esta melhora significativamente a compreensão dos utilizadores da informação financeira em relação às demonstrações financeiras, bem como em relação às funções do auditor em todo o processo de auditoria. Ou seja, a educação pode ser utilizada como uma forma de reduzir as diferenças de expectativas em auditoria. Porém, os autores concluem que a maioria destas soluções não são suscetíveis de ser implementadas em termos práticos. Por exemplo, no caso da educação, em termos práticos, será difícil educar o público, uma vez que nem toda a gente faz cursos de auditoria em escolas ou universidades. Isto é evidente na Malásia, onde a maioria do público não tem acesso ao ensino terciário.

Rehana (2010) também investigou o papel da educação em auditoria no estreitamento do AEG no Bangladesh. O autor analisou um total de trezentos estudantes, dividindo-os em três grupos de cem alunos. Do primeiro grupo fazem parte os alunos que vão ter auditoria no semestre seguinte; o segundo grupo é composto por alunos que já frequentaram um curso de auditoria e do terceiro grupo fazem parte os alunos que já tiveram o módulo de auditoria mas também de auditoria avançada. O autor conclui que os estudantes do terceiro grupo melhoraram o seu conhecimento sobre as responsabilidades do auditor, fiabilidade da auditoria e utilidade da informação auditada. Ou seja, o autor conclui que a educação em auditoria tem um efeito significativo na redução do fosso de expectativas.

Ihendinihu e Robert (2014) pesquisaram em que medida é que a confiança do público sobre o resultado do processo de auditoria pode ser melhorada através da educação de auditoria. Os autores analisaram três grupos: o grupo 1 é constituído por alunos com formação em auditoria, o grupo 2 diz respeito a alunos com formação em auditoria e com experiência profissional, o grupo 3 corresponde aos alunos sem formação em auditoria. Os alunos foram inquiridos antes e após o semestre. As principais conclusões foram que a experiência profissional não melhorou significativamente a perceção dos alunos sobre os principais componentes do AEG. Porém, a formação em auditoria conduziu à diminuição do AEG. Assim, um programa de educação em auditoria é a ferramenta mais eficaz para minimizar a diferença de razoabilidade decorrente da ignorância e equívocos.

Também, Idowu e Oluwatoyin (2014) analisaram o papel da educação em auditoria no estreitamento do AEG na Nigéria. O estudo mostrou que o conhecimento e a exposição dos estudantes de contabilidade tem um impacto positivo na redução das diferenças de expectativas em auditoria. Os estudantes estão conscientes sobre as responsabilidades dos auditores e o papel do órgão de gestão da empresa na preparação das demonstrações financeiras da empresa. No entanto, os alunos que fizeram um estágio numa empresa de auditoria no final do semestre estão, praticamente, mais familiarizados sobre questões de ética e deveres do auditor do que aqueles alunos que não realizaram o estágio. Concluindo, a educação tem um papel primordial na redução do fosso de expectativas na Nigéria. Os autores revelam ainda que o estágio em auditoria dos alunos de contabilidade deve ser obrigatório para todos os estudantes, permitindo fazer a ponte entre a teoria e a prática.

Kose e Erdogan (2015) estudaram a existência do AEG na Turquia entre auditores e beneficiários do serviço de auditoria (bancos e analistas de investimentos). Os autores concluem que o AEG existe porque o público tem expectativas quanto ao auditor, que excedem as suas responsabilidades e o próprio papel da profissão. Os resultados indicam que os utilizadores mais experientes têm menos expectativas irrazoáveis em relação às responsabilidades do auditor. Da mesma forma, quando o nível de educação aumenta, o AEG diminui.

Parece evidente, ao analisar os autores supracitados, que a formação em matérias relacionadas com a auditoria poderá contribuir para a redução do AEG entre a sociedade e os auditores, esclarecendo quais as reais responsabilidades do auditor. Aqueles que hoje estão a frequentar o ensino superior serão amanhã os mesmos que avaliarão se o ensino que lhes foi dado é ou não suficiente para mudar as opiniões e as mentalidades no futuro.

Assim, a educação deve, por um lado dar conhecimento aos utilizadores do que consiste uma “auditoria às demonstrações financeiras” e, por outro, fazer com que o que seja transmitido pelo relatório seja entendido por todos os utilizadores e pela sociedade em geral.

Concluindo, de acordo com os vários autores citados, conseguimos verificar que a educação em auditoria contribui de forma significativa para a redução do AEG, melhorando o nível de entendimento dos utilizadores das demonstrações financeiras relativamente às funções e processos de auditoria. Contudo, não consegue eliminar o AEG na totalidade.



## **4. Estudo de caso**

### **4.1. Metodologia e objetivos de investigação**

De modo a alcançar os objetivos definidos para esta investigação, foi realizado um inquérito sob a forma de questionário a dois grupos de alunos que frequentam o IPCA. A opção por esta técnica de recolha de dados pareceu-nos a mais adequada pois permite trabalhar os dados e tratá-los estatisticamente de forma mais concreta. Aliás, Oppenheim (2008), citado por Serra (2013:144), indica que “o questionário é a técnica mais apropriada para recolher dados relativos às perceções e comportamentos de indivíduos, essencialmente quando se trabalha com uma amostra e se pretende extrapolar uma grande quantidade de informação de forma rápida e fácil para o inquirido, dado que o questionário pode ser preenchido a qualquer hora e em qualquer lugar”. Além disso, esta foi a metodologia usada nas investigações que serviram como base a esta investigação (Enes, 2013; Ferguson *et al.*, 2000 e Gramling *et al.*, 1996).

Tal como já foi referido anteriormente, a nível internacional já existem estudos relacionados com o AEG e, também, sobre a sua relação com a educação. Por conseguinte, tornou-se interessante analisar esse tema no IPCA. Assim, pretende-se analisar se estas diferenças existem também no IPCA e, em que medida, corroboram os estudos mencionados anteriormente. Face ao exposto, o objetivo principal desta investigação é verificar se o ensino de auditoria no IPCA contribui para a redução do AEG. Para tal, formulou-se a seguinte hipótese de investigação:

*H1: Os estudantes têm diferentes perceções sobre o papel dos auditores, antes e após receberem formação em auditoria.*

### **4.2. Amostra**

O questionário foi submetido a dois grupos de estudantes inscritos no ano letivo 2015/2016: o primeiro grupo (G1) é constituído por estudantes que ainda não obtiveram formação em Auditoria Financeira e o segundo grupo (G2) é composto por alunos que já obtiveram formação em Auditoria Financeira. Do G1 fazem parte os alunos do IPCA do segundo ano de Licenciatura em Contabilidade e Licenciatura em Gestão Bancária e Seguros, quer em regime diurno quer em regime pós laboral. No G2 temos os cursos do terceiro ano de Licenciatura em Contabilidade e Licenciatura em Contabilidade Gestão Bancária e Seguros, também em regime diurno e em regime pós-laboral. Face ao exposto, a população é constituída pelo número de alunos inscritos nos cursos, sendo que a amostra selecionada é composta pelos alunos respondentes, que estavam na aula em que foi

distribuído o questionário. Foi obtida uma taxa de resposta de 51,20%, sendo que dos 334 alunos inscritos obteve-se a resposta de 171.

### **4.3. Recolha e tratamento de dados**

O questionário ministrado foi adaptado de Enes (2013) que, por sua vez, se baseou em Ferguson *et al* (2000). Este último apoiou a sua investigação em Gramling *et al* (1996). O questionário é composto por questões de resposta fechada, de modo a facilitar a resposta e a normalização dos dados. Utilizou-se, para o efeito, uma escala de *Lickert* de sete categorias, onde o valor 1 significa “discordância total” e o valor 7 significa “concordância total”.

Os questionários foram distribuídos presencialmente em formato de papel na sala de aula dos cursos envolvidos na investigação, durante os meses de maio e junho de 2016. Os questionários foram respondidos de forma anónima, tendo-se obtido uma taxa de resposta de 51,20%.

Os dados, obtidos através da aplicação dos questionários, foram tratados através do *software IBM-SPSS Statistics (versão 23)*. Admite-se que a amostra selecionada é representativa da população, ou seja, os alunos que responderam aos questionários representam todos os alunos da ESG do IPCA que obtiveram, ou não, formação em Auditoria Financeira. Relembra-se ainda que foi obtida uma taxa de resposta de 51,20%, ou seja, 171 alunos dos 334 inscritos nos cursos responderam ao questionário. Os dados serão analisados de acordo com este pressuposto.

Após a criação da base de dados, iniciou-se a análise univariada dos mesmos, permitindo estudar as variáveis isoladamente. Posto isto, será feita uma análise bivariada, que irá consistir numa análise da significância estatística das tendências de resposta, através do Teste t, ou seja, analisando-se a significância das diferenças das respostas nas questões colocadas aos dois grupos.

De modo a analisar a consistência interna dos dados realizou-se o teste do *Alfa de Cronbach*, que é o indicador mais usado para avaliar a confiabilidade e consistência dos dados, sobretudo quando se utiliza a escala de *Likert* nos inquéritos. De acordo com Serra (2013), os resultados deste teste, quando os indicadores são positivamente relacionados, variam entre 0 e 1. A fiabilidade destes indicadores é comprovado quando o *Alfa de Cronbach* assume valores superiores a 0,8; contudo, nas investigações de carácter exploratório aceitam-se valores entre 0,6 e 0,7. Assim, através da análise deste indicador conclui-se que existe confiabilidade dos dados, uma vez que o *Alfa de Cronbach* tem o valor de 0,733.

Posto isto, no próximo ponto iremos as partes constituintes do inquérito e os respetivos resultados. Assim, serão analisadas as médias amostrais, o Teste t e as significâncias estatísticas, de modo a verificar se existe evidência estatística para rejeitar a hipótese de que as médias das respostas são iguais. Ou seja, identificar onde existem diferenças entre os dois grupos, que permitam aferir que a formação teve impacto na perceção de ambos os grupos, em cada questão analisada.

#### **4.4 Análise e interpretação de dados**

Neste ponto irá ser feita uma análise das questões colocadas no questionário. Iremos começar pela caracterização da amostra na Parte I, seguindo-se a exposição dos resultados obtidos na Parte II.

##### **PARTE I: Dados pessoais e profissionais do inquirido**

As características da amostra são muito importantes para interpretar os resultados obtidos. As questões colocadas na Parte I encontram-se descritas na tabela n.º 1 e têm como objetivo identificar as características predominantes da amostra em estudo.

**Tabela n.º 1 – Questões colocadas na Parte I**

<i>1. Género</i>
<i>2. Idade</i>
<i>3. Curso</i>
<i>4. Regime de ensino do curso</i>
<i>5. Ano frequência do curso</i>
<i>6. Situação profissional</i>

Da análise dos resultados obtidos conclui-se que a amostra é constituída por 171 indivíduos, sendo 69 pertencentes ao G1 e os restantes 102 ao G2. Se analisarmos a amostra por Género, verificamos que 115 respondentes são mulheres e 56 são homens, distribuídos pelos dois grupos. Ambos os grupos são representados por 28 indivíduos do sexo masculino, sendo os restantes do sexo feminino.

No que diz respeito à idade dos inquiridos, a maioria encontra-se na faixa etária dos 20-21 (37,4%) e dos 22-23 (24%) anos. Este facto é explicado por ser a idade habitual de frequência dos segundos e terceiros anos de licenciaturas no percurso académico de um aluno em Portugal.

Em termos de curso analisado, temos o curso de Gestão Bancária e Seguros com 76 alunos e o curso de Contabilidade com 95 alunos, distribuídos pelo G1 e G2.

No que diz respeito ao regime de ensino do curso, podemos dividir a amostra em Regime Diurno (106 alunos) e Regime Pós-laboral (65 alunos). Tanto num grupo como no outro, o número de indivíduos em Regime Diurno é, sempre, superior ao número de alunos em Regime Pós-laboral.

Em termos de ano do curso frequentado pelos alunos, o G1 é constituído pelos anos do segundo ano dos cursos analisados e o G2 representado pelos alunos do terceiro ano de cada curso. Do G1 fazem parte 69 alunos e do G2 102 alunos.

No que concerne à situação profissional, a maioria dos alunos encontra-se apenas a estudar (123 alunos), 45 alunos são trabalhadores por conta outrem e, apenas, 3 trabalham por conta própria.

### **PARTE III: Questões relacionadas com o papel dos auditores**

As questões colocadas na Parte II encontram-se descritas na tabela n.º 2 e têm como objetivo a análise da opinião dos alunos relativamente à postura do auditor face às demonstrações financeiras mas, também, em relação à empresa auditada.

#### **Tabela n.º 2 – Questões colocadas na Parte II**

*Na auditoria, os auditores devem assegurar que as demonstrações financeiras:*

- 1. Estão em conformidade com os Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites.*
- 2. Não contêm distorções materialmente relevantes resultantes de atos intencionais.*
- 3. Não contêm distorções materialmente relevantes resultantes de erros.*

*O papel do auditor em relação à empresa auditada deve ser o de assegurar que:*

- 4. As demonstrações financeiras apresentam uma imagem verdadeira e apropriada da empresa.*
- 5. A empresa tem a responsabilidade de produzir as demonstrações financeiras.*
- 6. O sistema de controlo interno está bem implementado.*
- 7. A empresa é gerida de forma eficiente.*
- 8. As entidades reguladoras são informadas de qualquer irregularidade cometida pela empresa.*
- 9. A continuidade da empresa não apresenta qualquer dúvida.*

Na tabela n.º 3 encontra-se a análise descritiva deste conjunto de questões, onde serão analisadas, com maior pormenor, as frequências e as médias de cada questão. Desde já se refere que, em todas as questões, a média das respostas é sempre superior a 4. Tal demonstra que, em média, os alunos concordam com todas as afirmações colocadas na

Parte II deste estudo. Salienta-se, ainda, que há uma tendência de aumento do nível de concordância em todas as questões, após os alunos receberem formação em Auditoria exceto na questão 7 (“A empresa é gerida de forma eficiente”).

**Tabela n.º 3 – Análise univariada da Parte II**

Questões	Grupo	Frequência <sup>1</sup> (%)							Medida de tendência central
		1	2	3	4	5	6	7	Média
Q1	G1	1,4	0	4,3	<b>27,5</b>	23,2	23,2	20,3	5,2174
	G2	0	0	3,9	11,8	17,6	26,5	<b>40,2</b>	5,8725
	Total	0,6	0	4,1	18,1	19,9	25,1	<b>32,2</b>	5,6082
Q2	G1	1,4	0	5,8	<b>33,3</b>	23,2	18,8	17,4	5,0290
	G2	0	1,0	2,0	20,6	20,6	15,7	<b>40,2</b>	5,6863
	Total	0,6	0,6	3,5	25,7	21,6	17,0	<b>31,0</b>	5,4211
Q3	G1	1,4	0	7,2	<b>31,9</b>	20,3	23,2	15,9	5,0290
	G2	1,0	0	3,9	21,6	18,6	20,6	<b>34,3</b>	5,5588
	Total	1,2	0	5,3	25,7	19,3	21,6	<b>26,9</b>	5,3450
Q4	G1	2,9	1,4	7,2	15,9	13,0	27,5	<b>31,9</b>	5,4493
	G2	0	0	4,9	10,8	11,8	21,6	<b>51,0</b>	6,0294
	Total	1,2	0,6	5,8	12,9	12,3	24,0	<b>43,3</b>	5,7953
Q5	G1	0	0	5,8	26,1	20,3	<b>29,0</b>	18,8	5,2899
	G2	0	1,0	2,9	11,8	28,4	20,6	<b>35,3</b>	5,7059
	Total	0	0,6	4,1	17,5	25,1	24,0	<b>28,7</b>	5,5380
Q6	G1	0	1,4	8,7	<b>37,7</b>	23,2	15,9	13,0	4,8261
	G2	1,0	0	1,0	21,6	21,6	<b>28,4</b>	26,5	5,5392
	Total	0,6	0,6	4,1	28,1	22,2	23,4	21,1	5,2515
Q7	G1	1,4	2,9	8,7	23,2	24,6	<b>31,9</b>	7,2	4,9130
	G2	1,0	0	3,9	19,6	22,5	<b>28,4</b>	24,5	5,4608
	Total	1,2	1,2	5,8	21,1	23,4	<b>29,8</b>	17,5	5,2398
Q8	G1	1,4	1,4	7,2	<b>29,0</b>	26,1	20,3	14,5	4,9565
	G2	0	2,9	2,9	11,8	24,5	<b>31,4</b>	26,5	5,5784
	Total	0,6	2,3	4,7	18,7	25,1	<b>26,9</b>	21,6	5,3275
Q9	G1	1,4	2,9	8,7	<b>34,8</b>	20,3	17,4	14,5	4,7971
	G2	0	3,9	1,0	20,6	<b>25,5</b>	<b>25,5</b>	23,5	5,3824
	Total	0,6	3,5	4,1	<b>26,3</b>	23,4	22,2	19,9	5,1462

Relativamente à questão 1 (“Os auditores devem assegurar que as demonstrações financeiras estão em conformidade com os Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites”), a média de respostas global é de 5,61. A resposta, mais vezes, dada pelos alunos do G1

<sup>1</sup> Legenda: 1=Discordo totalmente; 2=Discordo moderadamente; 3=Discordo parcialmente; 4=Nem concordo nem discordo; 5=Concordo parcialmente; 6=Concordo moderadamente; 7=Concordo totalmente.

foi “nem concordo nem discordo” (27,5%) e pelo G2 foi “concordo totalmente” (40,2%). Inicialmente, os alunos estão indecisos quanto à concordância com esta afirmação mas, após a formação, as dúvidas ficam desfeitas e os alunos concordam, na sua maioria, com esta afirmação. Isto demonstra que o ensino da auditoria contribui para elucidar os *stakeholders* sobre a função do auditor e da auditoria. Ao contrário do que se verifica no nosso estudo, após os alunos receberem formação em auditoria, a intensidade da concordância diminui nos estudos de Enes (2013) e Ferguson *et al.* (2000). Já no estudo realizado por Gramling *et al.* (1996), as médias das respostas mantêm-se inalteradas no valor de 6,37.

Quanto à questão 2 (“*Os auditores devem assegurar que as demonstrações financeiras não contêm distorções materialmente relevantes resultantes de atos intencionais*”), verifica-se a mesma situação do que na questão anterior. Ou seja, inicialmente os alunos que não receberam formação em auditoria estão indecisos quanto à sua opinião (33,3% responderam que “não concordo nem discordo”) mas, depois da formação, “concordam totalmente” com a afirmação (40,2%). A média de respostas global ronda o valor de 5,42, sendo que a média de respostas do G2 é superior à média de respostas de G1. Contrariamente ao nosso estudo, em Enes (2013) e Ferguson *et al.* (2000), as tendências de resposta concordante diminuem após a formação. Em Gramling *et al.* (1996), as médias das respostas mantêm-se inalteradas, tal como também aconteceu na questão anterior.

Na questão 3 (“*Os auditores devem assegurar que as demonstrações financeiras não contêm distorções materialmente relevantes resultantes de erros*”), segue-se a tendência de respostas das questões anteriores. Inicialmente os alunos “não concordo nem discordo” mas depois já “concordam totalmente” com a afirmação, após a educação. O valor global médio situa-se em 5,35. Se compararmos com a média global da questão anterior, conclui-se que os alunos exigem mais aos auditores que estes assegurem demonstrações financeiras isentas de distorções resultantes de atos intencionais do que de distorções resultantes de erros. Em Enes (2013) e Ferguson *et al.* (2000), as médias das respostas diminuem após a formação, o que significa que os alunos reduzem o peso sobre os auditores nesta questão. Em Gramling *et al.* (1996), as médias das respostas mantêm-se inalteradas entre os dois grupos.

Olhando agora para o papel do auditor em relação à empresa auditada, relativamente à questão 4 (“*As demonstrações financeiras apresentam uma imagem verdadeira e apropriada da empresa*”), em ambos os grupos a resposta mais vezes escolhida foi “concordo totalmente”, com 31,9% para o G1 e 51% para o G2. Está aqui implícito que os alunos, mesmo antes de terem formação em auditoria, já atribuem ao auditor esta missão. Em termos de médias de respostas, o G2 supera o G1, o que contraria os estudos de Enes

(2013) e Ferguson *et al.* (2000). Contudo, no estudo de Gramling *et al.* (1996) também existe um aumento do nível de concordância após a formação em auditoria.

Relativamente à questão 5 (“*A empresa tem a responsabilidade de produzir as demonstrações financeiras*”), existe uma média global de respostas de 5,54. A resposta mais vezes dada pelos alunos do G1 foi “concordo moderadamente” e pelos alunos do G2 foi “concordo totalmente”. Esta foi uma questão de elaboração própria pelo que não existe termo de comparação com os outros estudos. Tentou-se com esta questão perceber se os alunos entendiam que a missão de preparar as demonstrações financeiras é da exclusiva responsabilidade da empresa auditada e não do auditor. Esta é, de facto, uma obrigação para as empresas e os alunos já têm essa noção mesmo antes de terem auditoria.

Quanto à questão 6 (“*O sistema de controlo interno está bem implementado*”), a média de respostas global verificada foi de 5,25, sendo superior em G2 relativamente à média de G1. A resposta mais vezes dada pelo primeiro grupo foi “nem concordo nem discordo” e pelo segundo grupo foi “concordo moderadamente”. Nos estudos de Enes (2013), Ferguson *et al.* (2000) e Gramling *et al.* (1996), registaram-se médias superiores a 5 mas, após a educação em auditoria, essa tendência de concordância foi reduzida. O auditor deve, de facto, dar a sua opinião sobre como o sistema de controlo interno está a ser executado mas não tem influência na sua execução.

Relativamente à questão 7 (“*A empresa é gerida de forma eficiente*”), há consistência nas respostas dadas pelos alunos dos dois grupos, pois a resposta mais vezes dada foi “concordo moderadamente”, com 31,9% para o G1 e com 28,4% para o G2. A média das respostas é superior no G2 em relação ao G1, o que se verifica também em Gramling *et al.* (1996). Por sua vez, em Enes (2013) e Ferguson *et al.* (2000), existe novamente uma redução do nível de concordância pelos alunos que já receberam formação em auditoria.

Quanto à questão 8 (“*As entidades reguladoras são informadas de qualquer irregularidade cometida pela empresa*”), verificou-se uma média global de respostas de 5,33. A maioria dos alunos do G1 respondeu “não concordo nem discordo” e os alunos do G2 respondeu “concordo moderadamente”. Apenas Ferguson *et al.* (2000) contraria o aumento do nível de concordância de G2 face a G1 que se verifica, tal como neste estudo, em Enes (2013) e em Gramling *et al.* (1996).

Finalmente, na questão 9 (“*A continuidade da empresa não apresenta qualquer dúvida*”), temos uma média global de 5,15. Em termos de frequência de respostas, no G1 prevalece “não concordo nem discordo” e no G2 existem duas respostas com a mesma percentagem (25,5%) – “concordo parcialmente” e “concordo moderadamente”. Mais uma vez, o único estudo que acompanha as tendências de média de respostas entre o G1 e G2 é o de

Gramling *et al.* (1996), uma vez que em Enes (2013) e em Ferguson *et al.* (2000), a média de respostas do G1 é superior à média de respostas do G2.

Concluindo, apesar dos alunos inicialmente já concordarem com as afirmações apresentadas, após receberem formação em auditoria reforçam o seu nível de concordância.

De seguida, irá ser apresentada, na tabela n.º 4, a análise bivariada dos dados.

#### **Tabela n.º 4 – Teste de amostras independentes da Parte II**



**Teste de amostras independentes**

		Teste de Levene para igualdade de variâncias		teste-t para Igualdade de Médias						
		F	Sig.	t	gl	Sig. (bilateral)	Diferença média	Erro padrão da diferença	95% Intervalo de Confiança da Diferença	
									Inferior	Superior
Estão em conformidade com os Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites.	Variâncias iguais assumidas	1,115	,293	-3,408	169	,001	-,65516	,19225	-1,03468	-,27564
	Variâncias iguais não assumidas			-3,344	136,292	,001	-,65516	,19593	-1,04261	-,26771
Não contém distorções materialmente relevantes resultantes de atos intencionais.	Variâncias iguais assumidas	1,004	,318	-3,242	169	,001	-,65729	,20274	-1,05752	-,25706
	Variâncias iguais não assumidas			-3,238	145,457	,001	-,65729	,20300	-1,05850	-,25608
Não contém distorções materialmente relevantes resultantes de erros.	Variâncias iguais assumidas	,726	,395	-2,547	169	,012	-,52984	,20805	-,94056	-,11912
	Variâncias iguais não assumidas			-2,558	148,267	,012	-,52984	,20716	-,93920	-,12047
As demonstrações financeiras apresentam uma imagem verdadeira e apropriada da empresa.	Variâncias iguais assumidas	6,188	,014	-2,713	169	,007	-,58014	,21381	-1,00222	-,15805
	Variâncias iguais não assumidas			-2,594	122,769	,011	-,58014	,22366	-1,02287	-,13740
A empresa tem a responsabilidade de produzir as demonstrações financeiras.	Variâncias iguais assumidas	,052	,819	-2,206	169	,029	-,41603	,18859	-,78832	-,04374
	Variâncias iguais não assumidas			-2,204	145,554	,029	-,41603	,18879	-,78915	-,04290
O sistema de controle interno está bem implementado.	Variâncias iguais assumidas	,017	,896	-3,737	169	,000	-,71313	,19081	-1,08981	-,33644
	Variâncias iguais não assumidas			-3,725	144,479	,000	-,71313	,19142	-1,09148	-,33477
A empresa é gerida de forma eficiente.	Variâncias iguais assumidas	,042	,838	-2,756	169	,007	-,54774	,19877	-,94014	-,15534
	Variâncias iguais não assumidas			-2,736	142,448	,007	-,54774	,20020	-,94348	-,15200
As entidades reguladoras são informadas de qualquer irregularidade cometida pela empresa.	Variâncias iguais assumidas	,033	,856	-3,124	169	,002	-,62191	,19910	-1,01496	-,22886
	Variâncias iguais não assumidas			-3,088	140,207	,002	-,62191	,20140	-1,02008	-,22374
A continuidade da empresa não apresenta qualquer dúvida.	Variâncias iguais assumidas	,303	,583	-2,822	169	,005	-,58525	,20742	-,99471	-,17579
	Variâncias iguais não assumidas			-2,782	138,727	,006	-,58525	,21040	-1,00127	-,16924

Salienta-se que, através do Teste de Levene, se assumem variâncias diferentes apenas para a questão 4 (“*As demonstrações financeiras apresentam uma imagem verdadeira e apropriada da empresa*”), uma vez que é única em que o valor de “Sig” está abaixo do nível de significância definido (0,05), rejeitando-se a hipótese nula de as variâncias serem iguais. Na tabela n.º 5 temos o resumo dos resultados obtidos na Parte II deste estudo: as médias obtidas, os resultados do Teste t e o valor da prova (também chamado de sigma ou *p value*). Salienta-se que, em todas as questões, à exceção da questão 7, registaram-se diferenças estatisticamente significativas.

**Tabela n.º 5 – Níveis de significância para a Parte II**

	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>8</b>	<b>9</b>
--	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------	----------

<b>G1</b>	5,2174	5,0290	5,0290	5,4493	5,2899	4,8261	4,9130	4,9565	4,7971
<b>G2</b>	5,8725	5,6863	5,5588	6,0294	5,7059	5,5392	5,4608	5,5784	5,3824
<b>Teste t</b>	-3,408	-3,242	-2,547	-2,594	-2,206	-3,737	-2,756	-3,124	-2,822
<b>Sig</b>	0,001	0,001	0,012	0,011	0,029	0,000	0,007	0,002	0,005

Na questão 1 (“*Os auditores devem assegurar que as demonstrações financeiras estão em conformidade com os Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites*”) obtivemos uma diferença estatisticamente muito significativa, uma vez que o valor de “sig” é inferior a 0,01. Assim, a educação contribui para alterar as opiniões dos alunos quanto a esta missão dos auditores de assegurarem que as demonstrações financeiras estão em conformidade com os Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites. Nos estudos utilizados como termo de comparação, Ferguson *et al.* (2000) obtiveram diferenças estatisticamente significativas para esta questão. Salienta-se, desde já, que Enes (2013) e Gramling *et al.* (1996) não obtiveram diferenças estatisticamente significativas em nenhuma das questões colocadas nesta seção.

Quanto à questão 2 (“*Os auditores devem assegurar que as demonstrações financeiras não contêm distorções materialmente relevantes resultantes de atos intencionais*”), obtivemos igualmente uma diferença estatisticamente muito significativa. Esta questão leva-nos ao tema da fraude, como sendo um ato intencional de distorção. Assim, os alunos do IPCA inicialmente não têm uma opinião bem formada sobre este tema mas, após a formação, atribuem ao auditor a função de assegurar que as demonstrações financeiras estão isentas de distorções materialmente relevantes resultantes de atos intencionais. Segundo a ISA 240 esta não é uma responsabilidade do auditor pelo que, neste caso, o ensino de auditoria contribuiu para aumentar o AEG. Assim, esta é uma questão que gera muita controvérsia, pois a sociedade exige que o auditor detete este tipo de situações, o que não é, de todo, a sua principal função.

Na questão 3 (“*Os auditores devem assegurar que as demonstrações financeiras não contêm distorções materialmente relevantes resultantes de erros*”), obtivemos uma diferença estatisticamente significativa. Denote-se que, a educação teve um maior impacto na alteração das expectativas dos alunos do IPCA relativamente à função do auditor assegurar que as demonstrações financeiras não contêm distorções materialmente relevantes resultantes de atos intencionais do que resultantes de erros. Ou seja, a educação contribuiu mais para a alteração das expectativas dos alunos relativamente à fraude do que em relação a distorções resultantes de erros. Apesar de inicialmente os alunos atribuírem a mesma importância às duas questões, após a formação, os alunos

concordaram mais com a questão 2 do que com a questão 3, como podemos verificar pelas médias globais dos alunos na tabela n.º 3.

Quanto à questão 4 (“*As demonstrações financeiras apresentam uma imagem verdadeira e apropriada da empresa*”), obtivemos uma diferença estatisticamente significativa. Ou seja, a educação contribuiu para alterar as percepções dos alunos quanto a esta questão. Salienta-se que, de acordo com o Artigo 45º do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), alínea i) do número 2, “a certificação legal das contas é elaborada por escrito e deve identificar se as contas dão uma imagem verdadeira e apropriada, de acordo com a estrutura de relato financeiro aplicável”.

Na questão 5 (“*A empresa tem a responsabilidade de produzir as demonstrações financeiras*”), obtivemos uma diferença estatisticamente significativa. A educação contribuiu para alterar as percepções dos alunos relativamente a esta questão. A produção das demonstrações financeiras é sempre uma responsabilidade da empresa pois, caso fosse uma missão dos auditores, depois iríamos ter a ameaça da autorrevisão, ou seja, o auditor iria estar a auditar uma coisa feita por si, o que não faz sentido.

A questão 6 (“*O sistema de controlo interno está bem implementado*”) é a questão onde as diferenças são estatisticamente mais significativas. Ferguson *et al.* (2000), também, obtiveram diferenças estatisticamente significativas para esta questão. De facto, o auditor deve opinar sobre a forma como o controlo interno está implementado mas não é essa a sua principal função.

Na questão 7 (“*A empresa é gerida de forma eficiente*”), a educação não tem influência na alteração das expectativas dos alunos do IPCA. Contudo, Ferguson *et al.* (2000) obtiveram diferenças estatisticamente muito significativas para esta questão.

Na questão 8 (“*As entidades reguladoras são informadas de qualquer irregularidade cometida pela empresa*”), obtivemos diferenças estatisticamente muito significativas. Também Ferguson *et al.* (2000) obtiveram diferenças estatisticamente muito significativas para esta questão. De acordo com o ponto 1 do Artigo 79º do EOROC, “sem prejuízo dos demais deveres legais de comunicação ou denúncia que lhe sejam imputáveis, quando um revisor oficial de contas ou uma sociedade de revisores oficiais de contas que realize a revisão legal das contas de uma entidade de interesse público suspeite, ou tenha razões suficientes para suspeitar, que podem ocorrer ou que ocorreram irregularidades, incluindo fraude no que respeita às contas da entidade auditada, informam esta última, sugerindo que investigue a situação identificada e que tome medidas adequadas para corrigir essas irregularidades a fim de evitar que as mesmas se repitam no futuro”.

No que diz respeito à questão 9 (“*A continuidade da empresa não apresenta qualquer dúvida*”), obtivemos, mais uma vez, diferenças estatisticamente muito significativas. Segundo o Ponto 5 do Artigo 44º do EOROC, “a revisão legal das contas não inclui uma garantia quanto à viabilidade futura da entidade auditada, nem quanto à eficiência ou eficácia com que o órgão de administração conduziu as atividades da entidade auditada”. Esta última parte remete-nos também para a questão 7, analisada anteriormente. Contudo, salienta-se o que nos diz a alínea f) do n.º 2 do Artigo 45º: “a certificação legal das contas é elaborada por escrito e deve incluir uma declaração sobre qualquer incerteza material relacionada com acontecimentos ou condições que possam suscitar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade para dar continuidade às suas atividades”. Ainda de acordo com o n.º 3 do Artigo 45º do EOROC, “a certificação legal de contas de entidades de interesse público inclui ainda os elementos previstos no artigo 10.º do Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014”. Entre estes elementos encontra-se dar um parecer sobre a viabilidade económica e financeira da entidade.

Assim, a ISA 570 (*Going Concern*) foi alterada em 2016 devido a esse aspeto, sendo que esta incumbe ao auditor a responsabilidade de avaliar se o princípio da continuidade foi adequadamente utilizado pelo órgão de gestão, na preparação das demonstrações financeiras, e de averiguar se existem incertezas materialmente relevantes que impeçam a continuidade da empresa. Assim, a Certificação Legal de Contas (CLC) irá ser alteradas pelo que, possivelmente, se irá reduzir o AEG pois o auditor terá que dar um parecer sobre a viabilidade económica e financeira da entidade.

Em termos da comparação entre as respostas obtidas nos dois grupos de alunos do IPCA, conclui-se que em todas as questões existem diferenças estatisticamente significativas, exceto na questão 7 (“*A empresa é gerida de forma eficiente*”). Ou seja, em todas as questões a formação contribuiu para alterar as opiniões dos alunos, exceto quanto ao papel do auditor em assegurar que a empresa é gerida de forma eficiente onde não são encontradas diferenças significativas. Face podemos validar a hipótese de investigação:

H1: Os estudantes têm diferentes perceções sobre o papel dos auditores, antes e após receberem formação em auditoria.

## **CONCLUSÕES**

O AEG está presente no dia-a-dia da sociedade e, enquanto existir, sustentará o afastamento entre os auditores e os utilizadores da informação financeira. Essa questão levanta sérias preocupações, uma vez que não só o trabalho, como a responsabilidade

social do auditor estão em causa. Acresce que é necessário ter em atenção que a credibilidade que os auditores conferem às demonstrações financeiras está em risco, o que, conseqüentemente, afeta o bom funcionamento dos mercados financeiros.

Dos vários estudos realizados são apontados caminhos e soluções para minimizar o problema mas, ainda, não se encontrou a “fórmula mágica”. Uma das soluções seria redefinir o papel dos auditores de acordo com as expectativas dos utilizadores. Só quando essas expectativas estiverem harmonizadas com as funções da auditoria é que vamos ter uma redução do AEG. Outra das soluções apontadas é a aposta na educação da sociedade em matérias de auditoria.

Em linha com esta última solução, este estudo pretende mostrar qual o impacto do ensino de auditoria para o AEG, ou seja, avaliar se a educação contribuiu para alterar as perceções dos alunos face à auditoria. Deste modo, compararam-se as perceções dos alunos divididos em dois grupos. O G1 é constituído por alunos que ainda não obtiveram formação em Auditoria e o G2 por alunos que já obtiveram a referida formação.

O estudo foi realizado com base num questionário, distribuído nas salas de aulas dos cursos envolvidos. Assim sendo, a população em estudo são todos os alunos inscritos nos referidos cursos e a amostra é constituída pelos alunos que estavam em aula no momento em que foi distribuído o questionário. O questionário foi distribuído nos meses de maio e junho de 2016. Foram obtidas 171 respostas (taxa de resposta de 51,20%).

A análise dos dados tratados no SPSS revelou que, de facto, a educação tem impacto no AEG. Provou-se que o ensino da auditoria financeira alterou as perceções dos alunos quanto ao papel dos auditores. Dadas as diferenças estatisticamente significativas na maioria das questões colocadas, conclui-se que a hipótese de investigação se verifica, afirmando-se que os estudantes têm diferentes perceções sobre o papel e as responsabilidades dos auditores, antes e após receberem formação em auditoria. Ainda assim, constata-se que a questão da prevenção e deteção de fraudes continua a causar diferenças de expectativas entre os *stakeholders* e os auditores. Os alunos, mesmo após a formação, continuam a exigir que os auditores que cumpram estas funções, que são inerentes ao órgão de gestão.

De igual modo, os utilizadores da informação financeira, neste caso os alunos, continuam a considerar que o auditor deve garantir a continuidade da entidade auditada. Ainda que o novo modelo do relatório de auditoria exija que o auditor se pronuncie sobre este aspeto, ele nunca será garantia da viabilidade económica e financeira da entidade, dado que este documento referirá, apenas, que o auditor não tem conhecimento de qualquer incerteza

material relacionada com acontecimentos ou condições que possa suscitar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade em continuar as suas atividades.

Para além de responsabilizem o auditor pela continuidade da entidade auditada, os alunos consideram que este deve ser responsabilizado pelo seu sistema de controlo interno e pela sua eficiência. De facto, o auditor, decorrente da sua avaliação e experiência, transmite à entidade os seus pontos fracos e sugere, até melhorias, contribuindo, de forma, secundária para a melhoria da sua eficiência.

Do exposto se conclui que, apesar da redução do AEG através da educação, ainda existe uma larga margem de melhoria em termos da qualidade e eficácia da própria educação, de modo a que futuramente, possam haver alunos mais preparados para compreender o papel da profissão de auditoria na sociedade, possuindo expectativas razoáveis sobre os auditores.

O presente estudo corrobora a investigação de Enes (2013), que concluiu que as diferenças de expectativas existentes na sociedade em relação aos auditores e ao papel que estes desempenham se esbatem com o ensino de auditoria.

A presente investigação corrobora, também, o estudo realizado por Gramling *et al.* (1996), na Austrália, que através da comparação entre auditores e alunos, após receberem formação em auditoria, concluíram que, apesar das diferenças não se reduzirem em todos os aspetos analisados, pode considerar-se que estas diferenças se esbatem. Do mesmo modo, esta pesquisa apresenta semelhanças com o estudo realizado por Ferguson *et al.* (2000), nos EUA, que concluíram que a formação em auditoria se revela um fator determinante para a redução do AEG, mas que esta redução é consideravelmente superior quando os alunos têm um contato mais prático com o trabalho de auditoria.

Relativamente a futuras investigações, seria interessante juntar, aos grupos desta investigação, dois outros grupos compostos por alunos com experiência profissional em auditoria e por auditores. Deste modo, poder-se-ia comparar os resultados com a investigação global de Ferguson *et al.* (2000), em que se analisam as perceções de alunos sem experiência profissional antes e após a formação, alunos com experiência profissional antes e após a formação e os auditores. Seria, também, interessante alargar este estudo a outras zonas do país e a outros grupos interessados, tais como os auditores e os professores de auditoria.

A principal limitação deste trabalho foi o grande número de respostas neutras, ou seja, uma grande percentagem dos alunos responderam “nem concordo nem discordo” a várias perguntas. Isto torna mais difícil concluir qual a opinião dos alunos face a cada questão.

O principal contributo deste estudo consiste na apresentação do efeito do ensino de Auditoria os alunos dos cursos de Licenciatura em Gestão Bancária e Seguros e Licenciatura em Contabilidade do IPCA, uma vez que nunca existiu um estudo deste tema no Instituto.

Concluindo, o estudo de Auditoria Financeira no IPCA contribui para a redução do AEG, uma vez que os alunos alteram a sua opinião após receberem formação na maioria das questões colocadas.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Ali, A.; Heang, L.; Mohamad, R. e Ojo, M. (2008). Internship and audit expectation gap among undergraduate students in Universiti Utara Malaysia. *Journal of Financial Reporting & Accounting*, 6(1), 55-74.

Almeida, B. (2012). The portuguese expectation gap: empirical evidence. *Business and Management Review*, 2(10), 28-46.

Bailey, K.; Bylinski, J. e Shields, M. (1983) Effects of audit report wording changes on the perceived message. *Journal of Accounting Research*, 21(2), 355-370.

Enes, E. (2013). *A educação como contributo para a redução das diferenças de expectativas em auditoria: o caso Português*. Dissertação de Mestrado, Instituto Politécnico de Tomar.

Epstein, M. e Geiger, M. (1994). Investor views of audit assurance: recent evidence of the expectation gap. *Journal of Accountancy*, 177(1), 60-66.

Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2016). Aprovado pelo Decreto-lei n.º 140/2015, de 7 de setembro.

Fadzly, M. e Ahmad, Z. (2004). Audit expectation gap: the case of Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 19(7), 897-915.

Ferguson, C.; Richardson, G. e Wines, G. (2000). Audit education and training: the effect of formal studies and work experience. *Accounting Horizons*, 14(2), 137-167.

Gramling, A.; Schatzberg, J. e Wallace, W. (1996). The role of undergraduate auditing coursework in reducing the expectation gap. *Issues in Accounting Education*, 11(1), 131-161.

Heliodoro, P. (2009). Expectation gap em auditoria. XIV *Encuentro AECA Innovación y responsabilidad: desafíos y soluciones*.

- Idowu, A. e Oluwatoyin, A. (2014). Impact of auditing education on audit expectation gap in Nigeria. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 4(3), 109-116.
- Ihendinihu, J. e Robert, S. (2014). Role of audit education in minimizing audit expectation gap (AEG) in Nigeria. *International Journal of Business and Management*, 9(2), 203-211.
- Kose, Y. e Erdogan, S. (2015). The audit expectation gap in Turkey. *Journal of Accounting & Finance*, 193-214.
- Lee, T.; Azham, M. e Kandasamy, S. (2008). Towards reducing the audit expectation gap: possible mission? *Accounting Today*, 21(2), 18-22.
- Pierce, B. e Kilcommins, M. (1996). The audit expectation gap: the role of auditing education. *Dublin City University Business School Research Papers*, (13), 1995-1996.
- Rehana, F. (2010). *An empirical study on audit expectation gap: role of auditing education on Bangladesh*. Stamford University Bangladesh.
- Salehi, M. (2011). Audit expectation gap: concept, nature and trace. *African Journal of Business Management*, 5(21), 8376-8392.
- Salehi, M. e Rostami, V. (2009). Audit expectation gap: international evidences. *International Journal of Academic Research*, 1(1), 140-146.
- Serra, S. (2013). *A relevância do relatório de auditoria para os investidores institucionais, analistas financeiros e analistas de crédito*. Tese de Doutorado, Universidade do Minho.
- Shaikh, J. e Talha, M. (2003). Credibility and expectation gap in reporting on uncertainties. *Managerial Auditing Journal*, 18(6/7), 517-529.