

# A Contabilidade e Auditoria na Sociedade Atual: uma análise sistêmica

## Resumo

O conceito de sociedade de auditoria, desenvolvido por Porter (1999), tem subjacente a ideia de que a sociedade, no sentido amplo, está em constante processo de verificação e monitorização de comportamentos, impondo regras, cada vez mais apertadas, de *Corporate Governance*, conforme Reding *et al.* (2009:3-174).

Esta situação traduz-se num incremento da atividade reguladora relativamente à contabilidade, auditoria e governo das sociedades, e é consequência do chamado efeito económico das normas. A interação existente entre a contabilidade, a auditoria e a economia é patente e tem fomentado, tendo como referência uma política económica geral de bem-estar social, uma intervenção no processo de normalização da contabilidade e da auditoria. Esta intervenção pública tem subjacente o conceito de que a contabilidade e a auditoria têm características de bens públicos, tornando-as, por isso, atividades de transcendente importância na sociedade atual.

**Palavras-chave:** auditoria, diferenças de expectativas, regulação, *Corporate Governance*, transparência da informação financeira.

## Abstract

Behind the concept of auditing society, developed by Porter (1999), is the idea that the society, in the broad sense, is in a constant process of behaviour verification and monitoring, imposing increasingly strict rules, from Corporate Governance, according to Reding *et al.* (2009:3-174).

This situation results in an increase of the regulatory activity regarding accounting, auditing and corporate governance, and it is the consequence of the so-called economic effect of rules. The existing interaction between accounting, auditing and economy is evident and has stimulated, having as reference an economic policy of social well-being, an intervention in the accounting and auditing standardization process. Behind this public intervention lies the idea that accounting and auditing have characteristics of public assets, which makes them very important activities in today's society.

**Key words:** Auditing, expectation gap, regulation, *Corporate Governance*, financial information transparency.

## Bruno José Machado de Almeida

Coimbra - Portugal

Doutorado em Ciências Económicas pela Universidade Complutense de Madrid<sup>1</sup>

Professor Adjunto da Escola Superior de Gestão de Tomar<sup>2</sup>

Professor Convidado do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra<sup>3</sup>

brunoimalmeida@gmail.com

## Introdução

A crescente importância dos serviços, numa economia global, induz a que um maior número de empresas procure compreender as necessidades dos consumidores, para, como corolário, fornecerem serviços de qualidade. Neste contexto, as expectativas desempenham um importante papel na formação da satisfação e da qualidade do serviço percebida pelo cliente e resultam da comparação entre o nível de desempenho percebido e o nível de desempenho esperado pelo consumidor.

Tolman (1932) foi o primeiro autor a aplicar a terminologia "expectativas" no contexto comportamental. Zeithaml *et al.* (1993:1) referem que as crenças em relação a um determinado produto/serviço são utilizadas como padrões, ou pontos de referência, relativamente aos quais o desempenho e a qualidade do produto/serviço são avaliados. Estas âncoras advêm de variadas fontes de informação, tais como: experiências antecedentes com o serviço solicitado ou com serviços concorrentes, opiniões de terceiros e publicidade. Estas situações podem originar expectativas em relação aos serviços fornecidos pelas empresas.

A existência deste tipo de expectativas está fundamentada em duas correntes teóricas: a literatura relacionada com a qualidade do serviço ou *should expectations* (Parasuraman *et al.*, 1988) e a literatura relacionada com a satisfação ou *will expectations* (Swan e Trawick, 1980). Vejamos o que significa cada uma delas:

- *Should expectation*: As *should expectations* correspondem ao desejo, ou ao nível ideal de *performance* de um determinado serviço, ou seja, os consumidores geram expectativas sobre o que deve acontecer ao contratarem

<sup>1</sup> Universidade Complutense de Madrid - Av. de Puerta de Hierro, 28040 - Madrid - Espanha

<sup>2</sup> Escola Superior de Gestão de Tomar - Quinta do Contador, Estrada da Serra, 2300-313 Tomar - Portugal

<sup>3</sup> Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra - Morada - CEP 3000-550 Coimbra - Portugal

Bruno José Machado de Almeida

um serviço. O que eles pensam que deveria acontecer pode ser alterado em função do que lhes foi dito relativamente ao que devem esperar de um determinado serviço, bem como sobre a visão que outros consumidores têm sobre a razoabilidade e fiabilidade de serviços semelhantes, prestados por empresas concorrentes, isto é, os desejos dos consumidores e necessidades são influenciáveis pelo *marketing* e fatores competitivos. Estas situações podem modificar as *should expectations*, no entanto, Boulding *et al.* (1993) veem-nas como sendo mais estáveis ao longo do tempo.

- *Will expectations*: Na literatura da satisfação do consumidor, as expectativas são tratadas como previsões dos consumidores em relação ao que estes esperam encontrar quando requerem um determinado serviço, ou seja, os consumidores formam expectativas sobre o que vai acontecer quando contratam um serviço a uma determinada empresa. Miller (1977) designou esta situação como o *expected standard*, que é o resultado de uma estimativa, não incluindo uma componente afectiva. Oliver (1993) introduz a *nonquality performance dimensions*, segundo a qual estas dimensões não são críticas para a *performance* operacional mas têm a capacidade de causar uma sensação de desagrado no consumidor, como é exemplo a cor de um carro ou a decoração de um restaurante.

Apesar das duas correntes teóricas utilizarem diferentes padrões para “medir” as expectativas, estas e as percepções, em ambas as literaturas, estão ligadas pelo paradigma da não verificação das expectativas (Oliver, 1980). Este paradigma refere que, quanto maior forem as expectativas em relação à atual *performance* de um serviço, maior será o grau de descontentamento e a satisfação menor. Oliver (1981:33-34) incorporou as noções de previsão e desejo numa única noção:

“A probabilidade de ocorrência (ex. a probabilidade de um empregado estar disponível para atender o cliente) e a avaliação da ocorrência (boa ou má) são ambas necessárias, uma vez que não é claro que determinados atributos sejam desejáveis para todos os consumidores”.

No entanto, esta definição confunde os julgamentos dos consumidores e as suas estimativas de probabilidade. De facto, duas pessoas podem ter as mesmas estimativas de probabilidade de que um vendedor esteja disponível para atendê-las, mas uma pode desejar essa atenção enquanto a outra pode pensar que o vendedor apenas se deve dirigir às pessoas quando solicitado. Assim, a única maneira de clarificar o significado de expectativas é evitar confundir *should expectations* com *will expectations* como referem Laroche *et al.* (2004:364).

Boulding *et al.* (1993:7-27) realizaram um estudo com o objetivo de traçar o método como os consumidores formam e atualizam as suas percepções relativamente à qualidade de um serviço e identificar as consequências dessas percepções na estratégia das empresas. Os resultados indicam que, quanto maior forem as percepções relacionadas com a qualidade global de serviço de uma empresa, maior é a probabilidade de os consumidores terem comportamentos que beneficiem a empresa.

A pesquisa destes autores também demonstrou como é que as empresas podem aumentar a percepção dos consumidores sobre a qualidade do serviço prestado. O modelo existente define percepção da qualidade como o *gap* entre as expectativas e as percepções, não diferencia os diferentes tipos de expectativas, pelo que, na prossecução da qualidade do serviço, as empresas tentem aumentar as percepções positivas dos consumidores ou então diminuir as expectativas destes. No entanto, Boulding *et al.* (1993:24) demonstram que a qualidade do serviço é apenas influenciada pelas percepções. Aumentar as percepções dos consumidores sobre aquilo que uma empresa vai providenciar no futuro conduz a conhecimentos mais elevados relacionados com a qualidade após a exposição do consumidor ao serviço atual. Podemos, assim, inferir que as empresas, se quiserem aumentar a percepções dos consumidores sobre a qualidade do serviço fornecido, devem elevar as expectativas preditivas em vez de as diminuir.

Os resultados obtidos demonstram igualmente que as expectativas dos consumidores relativamente à qualidade do serviço que as empresas deveriam empreender ao fornecerem um determinado serviço, diminuem a percepção em relação ao último serviço efetuado. Para as empresas o ideal seria conjugar estes dois tipos de expectativas, ou seja, simultaneamente aumentar as *will expectations* e diminuir as *should expectations*.

Quando estamos a analisar a auditoria, estamos a referir-nos a um serviço prestado por profissionais, em que os “consumidores” são os utilizadores da informação financeira. Como se trata da prestação de serviços, estamos diante da possibilidade de existência de um *gap* entre as expectativas que os utilizadores da informação financeira têm sobre o trabalho desenvolvido pelos auditores e a percepção que têm sobre a realização efectiva desse trabalho. Neste campo, a satisfação dos consumidores com a qualidade do serviço, ou seja, com o relatório de auditoria pode aumentar se o mesmo integrar várias dimensões correspondentes às expectativas dos consumidores.

Estes são cada vez mais os fundos de investimentos que, num contexto de globalização da economia e fundamentalmente de incerteza, requerem que a informação financeira tenha características cada vez mais abrangentes, englobando, para além da informação financeira histórica, a análise e gestão dos riscos. Esta característica estrutural da sociedade atual pode ser um importante indutor de mudança (Albrecht, 2000:67), capaz de fomentar a instauração de melhores princípios éticos e *standards* normativos para a contabilidade e auditoria por parte dos poderes públicos, tendo em atenção uma política macro e microeconómica de bem-estar. A regulamentação destas disciplinas assenta na sua consideração como profissões de interesse público, e, portanto, podem ser consideradas como bens públicos, na medida em que a informação financeira é utilizada pela sociedade em geral (Newman, 2005:289-313). Como as normas de contabilidade e auditoria têm efeitos económicos, a sua regulamentação tem subjacente um conjunto de poderes de compensação (Galbraith, 62; Bruyn, 2003:16-17), que tem por objectivo monitorizar e controlar dinamicamente os negócios (Diaz, 2004:119) e impor uma ética de negócios para otimizar os resultados de todos os intervenientes (Keasey, 2005:1-7).

A auditoria e a contabilidade são consideradas fenômenos sociais (Flint, 1988:14; Puttick, 2007:45), e neste contexto, a estrutura do relatório contabilístico e do relatório de auditoria, bem como os objetivos de ambas as disciplinas, começam a ser questionados, propondo os autores mencionados um desenho diferente capaz de satisfazer simultaneamente diferentes perspectivas: dos investidores financiadores, dos reguladores/auditores, da gestão, da empresa de auditoria e da contabilidade, a perspectiva profissional e a perspectiva social (Mills, Betner, 1999:187). Ora, esta multiplicidade de interesse em jogo não pode ser controlada pela profissão, na medida em que produzem vários *gaps*: entre deveres e responsabilidade dos auditores, de diversificação de serviços versus independência, de ausência de competitividade intraprofissional e de ambiguidade entre qualidade e custo da auditoria. Estamos em presença de dilemas éticos fundamentais, e como a profissão tem vindo a incorporar esta conflitualidade de uma forma lenta, tem acrescentado novas regras relacionadas com a transparência do mercado de capitais, conforme o desenho efetuado pela Sarbanes Oxley Act (SOA) (2002).

A sociedade, a economia, a contabilidade e a auditoria interrelacionam-se no âmbito dos citados dilemas, que ao refletirem mudanças da sociedade, podem alterar os âmbitos da contabilidade e auditoria, como se pretende demonstrar neste trabalho.

### Sociedade e Economia

O comportamento social e económico do ser humano é um constante objeto de estudo das ciências sociais e humanas, assumindo as relações entre a sociedade e a auditoria uma dimensão específica na vasta problemática do estudo do comportamento humano e da pluralidade das suas manifestações.

A sociedade, em termos gerais, é objeto de estudo da sociologia que se assume como ciência total (Giner, 1983:16), enquanto que a economia estuda basicamente as diversas formas de produção, distribuição, consumo e circulação de dinheiro (Albalade, 2004:28). Estas grandezas económicas desenvolvem-se em organizações, cuja razão de ser, objetivos e função social, radicam na satisfação das necessidades e expectativas dos indivíduos, em constante interação com a sociedade que servem, no contexto de uma envolvente caracterizada por um grau elevado de dinamismo, complexidade e incerteza, e que pressupõe uma auscultação contínua e sistemática da envolvente. Esta interação entre sociedade, economia e organizações, no âmbito da sociedade da informação, pressupõe uma seleção de toda a informação disponível, convertendo-a num elemento de vital importância (Albalade, 2004:123) da qual depende a qualidade do diagnóstico e consequentemente a estratégia de desenvolvimento das organizações e da sociedade como um todo.

A contabilidade e a auditoria – a primeira, concebida, hoje, quase universalmente, como um sistema de informação de

gestão<sup>4</sup>, que expressa, reconhece, mede, analisa e relata os fenômenos patrimoniais que evoluem no seio da empresa (Macintosh, 2002:9), e a segunda, validando a informação financeira produzida e divulgada pelas empresas e organizações –, desempenham um importante papel económico, político e sociológico, pelas implicações que produzem nas comunidades em que operam ao nível das decisões económicas, modelos organizacionais e de controlo (Lee, 1996:3).

A auditoria, no contexto da sociedade moderna, tem uma função de transformação e é uma importante componente da mudança organizacional ao validar e monitorizar as transformações macro e micro económicas que se desenvolvem na economia (Brow *et al.*, 2004:XII). Por sua vez, o desenvolvimento económico e social tem gerado:

- Um conjunto de externalidades, ou seja, conseqüências do desenvolvimento da atividade económica que não são refletidas nos custos, quer dos indivíduos, quer das organizações que desfrutam os benefícios da atividade;
- Um conjunto de dilemas éticos relacionados com a degradação da envolvente física, paisagística e humana, bem como a eficiência económica *versus* destruição da vida e das comunidades.

No entanto, a contabilidade e a auditoria, estruturadas nos conceitos de *matching*, *accrual* e *prudence* (Cunningham, 2004:54-63) não refletem, de forma integrada, todo o espectro de implicações que provocam o crescimento e desenvolvimento económico, admitindo-se, hoje, que o *corporate social reporting* não deve restringir-se aos aspetos meramente financeiros típicos da contabilidade e da auditoria convencionais, mas alargar o âmbito do relatório para aspetos não financeiros, englobando um conjunto de vertentes sociais mais vasto e um leque de utilizadores para além dos meramente financeiros. Este neopluralismo (Gray, *et al.*, 1996:33), que reflete a existência de muitas forças de poder e de influência na sociedade, não é contemplado no convencional relatório financeiro e, neste contexto, a organização da atividade económica – como é medida, avaliada e relatada pela contabilidade e validada pela auditoria – gera um conjunto de problemas sociais, éticos (Knapp, 2010:247), ambientais e políticos, que aconselham a necessidade de um maior diálogo entre a sociedade, a economia, a contabilidade e a auditoria.

A sociedade, sua cultura e ética determinam, com elevado grau de correlação, os modelos económicos e de comportamento aceitáveis. Neste contexto, mudanças na contabilidade e na auditoria refletem uma mudança na sociedade e eventualmente uma distribuição de poder. Assim, alterar os objetivos da auditoria, ampliar a sua função, exigir que os auditores se pronunciem sobre os atos ilegais, corrupção, fraudes, continuidade, questões ambientais e outras pressupõe a pressão dos grupos interessados no *corporate social reporting*, que, assim, tendencialmente, reduziriam as diferenças de expectativas<sup>5</sup> entre a sociedade e os profissionais de auditoria. Isto é, os diferentes atributos da contabilidade e auditoria repre-

<sup>4</sup> Conceção limitativa na opinião de Moises Garcia Garcia, in Estudios de Contabilidad y Auditoria, 1997, ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas), p. 425, porque confunde ciência com informação.

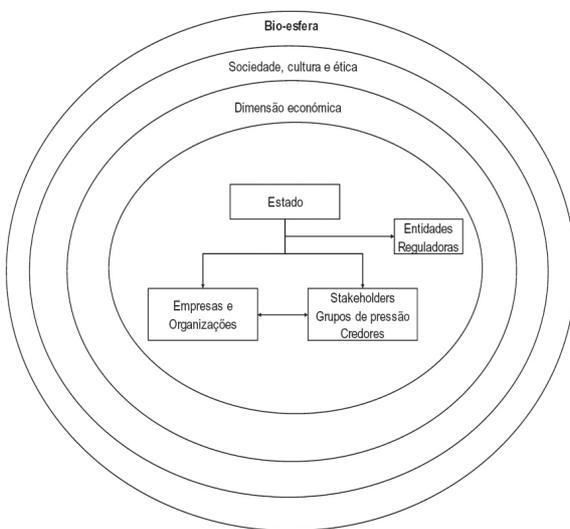
<sup>5</sup> Podemos definir diferença de expectativa em auditoria como a diferença entre o desempenho esperado pelos utilizadores da informação financeira em relação aos trabalhos dos auditores e a percepção que os primeiros têm em relação ao desempenho dos últimos. No entanto este assunto será debatido mais profundamente no capítulo "Origens e componentes estruturais das diferenças de expectativas".

Bruno José Machado de Almeida

sentam diferentes distribuições de influência na sociedade, o mesmo acontecendo com as necessidades de distribuição e divulgação da informação pelos diferentes interessados (Gray *et al.*, 1996:34, Busch, 2008:771-779)

Esta interação prova que a contabilidade e a auditoria, na perspectiva crítico-radical, não devem ser consideradas neutras, nem perspectivadas de forma isolada e cartesiana, mas, sim, integradas, de uma forma holística, no seu todo, isto é, numa perspectiva de explicação sociológica que, por definição, é plural e sistêmica.

O gráfico seguinte acentua e enfatiza esta visão plural, inspirada em Gray *et al.*(1996:34):



Adaptado de Gray *et al.*, 1996:34 e concepção própria.

A contabilidade e a auditoria não operam isoladamente. Com efeito, não interagem unicamente com o sistema econômico, sujeito às regras da prestação de contas, mas, igualmente, com o sistema social, político, ético e com elementos não humanos da envolvente global. De facto, são os valores culturais que, ao receberem influência dos sistemas económico, político, legal, educacional e religioso, afetam os valores da profissão e consequentemente o sistema contábilístico que, por sua vez, atua nos sistemas descritos. O grau de desenvolvimento económico e o nível de tecnologia estão correlacionados com o nível de complexidade do sistema contábilístico (Ikabal, 2001:121). Com efeito, o grau de concentração do poder da propriedade na sociedade impõe necessidades específicas de divulgação da informação financeira. A concentração do poder nos fundos de pensões tenderá, progressivamente, a impor no relato financeiro uma maior ênfase no futuro e na análise e gestão de risco do negócio. As fontes de financiamento, quer sejam bancárias ou oriundas das bolsas de valores, impõem igualmente regras específicas de relato financeiro. Um sistema político e uma economia estáveis fomentam o desenvolvimento de sistemas contábilísticos mais

transparentes. O sistema educacional tem igualmente um impacto nos sistemas contábilísticos de determinado país, em dois aspetos (Ikabal, 2001: 126):

- Utilizadores da informação financeira instruídos em informação financeira contabilística compreendem melhor os objetivos da contabilidade e da auditoria;
- Os contabilistas e os auditores de um país com elevados níveis de educação estão geralmente mais habilitados e possuem um nível de confiança e domínio de técnicas que lhes permitem satisfazer mais adequadamente os fins da profissão.

A educação dos utilizadores da informação financeira foi a primeira plataforma de explicações – de carácter defensivo – em que os auditores centraram a justificação das diferenças de expectativas em auditoria, alegando que aqueles não compreendiam as limitações técnicas da auditoria. Surge, assim, a necessidade de educar os utilizadores da informação financeira. Existe, no entanto, alguma contradição nesta tese pelo facto de as diferenças de expectativas terem surgido nos países em que, presumivelmente, os utilizadores da informação financeira terão um nível educacional e uma cultura económica mais elevada; referimo-nos, obviamente, aos países anglo-saxónicos.

Neste enfoque pluralista da sociedade, o sistema democrático necessita de uma base informativa que permita o controlo e a monitorização constante da existência e utilização dos recursos, daí a necessidade de uma distribuição equitativa da informação, em geral, e da informação contabilística e financeira em particular, tendente a diminuir as assimetrias de informação na sociedade, que são geralmente consideradas também como fonte geradora de diferenças de expectativas em auditoria.

## Sociedade e regulação económica

### A regulação económica em termos gerais

A economia de mercado, como sistema de trocas parcialmente autorregulamentado, para incrementar o seu poder de autorregulamentação, desenvolve sistemas de *accountability*, aparecendo, cada vez mais, agências governamentais para monitorizar e controlar a economia. Este caminho conduz inevitavelmente ao aparecimento de governos mais burocráticos, que, com novas leis e regulamentos, tentam enquadrar os agentes económicos. Na atual sociedade, são necessários códigos de conduta e mais transparência nos sistemas de trocas. Os investidores e o público em geral requerem informação financeira e não financeira mais fiável como *input* lógico do sistema de tomada de decisões. Por sua vez, uma economia mais regulamentada necessita de um quadro de desenvolvimento das relações e comunicação com a envolvente – *stakeholders* – em cujo âmbito se incorporam as responsabilidades, a transparência, a produtividade, a eficiência e a economicidade (Hargie et Tourish, 2009:5). O equilíbrio entre a atuação do Estado na economia e a sua autorregulamentação tem de ser visto como complementar e alicerçado numa cooperação vista à luz do bem comum. O desenvolvimento do setor económico numa sociedade civil engloba negociação e trabalho para sintetizar as diferenças e fomentar uma maior interação entre o interesse privado e o bem público.

No século XVIII, David Hume e Adam Smith assistiram ao surgimento e fortalecimento da burguesia – comércio e indústria – como uma alternativa à ordem feudal. Os referidos autores conceberam o comércio associado à sociedade civil, enfatizando os aspectos humanos e enquadrado numa perspectiva relacional eivada de *mutual sympathy* (Bruyn, 2003:4). Ou seja, os filósofos e economistas almejavam um mercado florescendo dentro de um determinado quadro de moralidade, confiança e solidariedade. A envolvente desta filosofia era constituída por um mercado de pequenas empresas sendo a mão invisível responsável pela autorregulação na economia.

O crescimento das empresas, no século XIX, rapidamente se afastou da prática ideológica dos filósofos mencionados (Sousa, 1987:540), começando a surgir as primeiras críticas baseadas na argumentação de que a economia comercial destruía a moralidade, que as empresas eram cada vez mais poderosas do que os governos, e, portanto, o mercado e a sociedade não representavam adequadamente a sociedade civil, e nem realizavam o homem nem a sociedade.

Surgem, neste contexto, um conjunto de agências governamentais a emitir um conjunto de normas destinadas a condenar situações monopolistas, a fomentar uma maior monitorização e controlo do mercado para a consecução de melhores níveis de justiça e moralidade. Estas regulamentações iniciais criaram um mercado condicionado, com penalizações, que, em último recurso, levariam à dissolução da empresa. Por volta de 1875, os Estados compreenderam os benefícios económicos da cooperação e o ideal de liberdade de mercado.

Na mesma altura, nos Estados Unidos e em países europeus, as empresas começaram a ser consideradas como pessoas jurídicas, passíveis de direitos e de obrigações. Este acontecimento induz o desenvolvimento do poder nas organizações, fomentando a ideia de sociedade civil; no entanto, a ideologia comunista, muito mais apelativa, quase que destrói a ideia de sociedade civil.

Esta ideia é retomada com a dissolução da maioria dos países comunistas, desenhando-se sociedades com um controlo governamental mínimo, que incentivam o desenvolvimento de organizações civis, autogovernadas e independentes do Estado.

A sociedade civil é definida como uma matriz social de grupos voluntários e organizações autorreguladas<sup>6</sup>. É visualizada como uma estrutura descentralizada, voluntária, baseada em organizações civis autorreguladas e tendo subjacente uma ordem democrática e moral. É assumida, no início do séc. XXI, como uma inovação social de relevo, sendo apontada como um traço característico das sociedades desenvolvidas, quer social, quer economicamente. Esta sociedade estruturada na filosofia de Adam Smith estabelece um relativa ordem civil dotada de autonomia e interdependência, tendo subjacente um conjunto de poderes de compensação (Galbraith, 62) denominados, em termos anglo-saxónicos, por *countervailing power*, que contrabalançam valores como a riqueza, segurança, produtividade e eficiência, num contexto de relação intra e inter-setorial (Bruyn, 2003:16-17). O setor económico enfatiza os aspectos financeiros e económicos, enquanto que as organi-

zações não lucrativas apelam para valores sociais e culturais.

O carácter conflituante destes interesses pode impelir a economia a operar no interesse do público. O mergulhar nos negócios é a estratégia recente das organizações não lucrativas, que, com o objetivo de diminuir a sua dependência da caridade, tomaram-se também grandes negócios, de tal maneira que têm passado de setores fechados e distantes a setores cooperativos competitivos não raras vezes em confronto com o setor de negócios.

A integração dos propósitos das sociedades com fins lucrativos com as sociedades sem fins lucrativos pode contribuir para uma economia civil mais desenvolvida. Ambos os setores têm muito a apreender mutuamente, e a existência de um setor que monitoriza o negócio e estas organizações pode fomentar uma maior relação entre a sociedade e a economia, ao desempenhar um papel de mão invisível de regulação, sobretudo, quando estas organizações adquirem um poder idêntico às organizações de negócios, o que faz aparecer o jogo do *countervailing power*. Esta tensão que emerge pode contribuir para uma maior transparência da informação financeira e não financeira e fomentar práticas de *accountability* mais éticas e uma maior responsabilidade. O setor das organizações não lucrativas tem-se revelado um agente cada vez mais dinâmico, fomentador de mudança, exigente na informação financeira e não financeira e no desempenho da empresa, quer na vertente social, quer na vertente económica.

A tendência atual reforça o facto de as organizações não lucrativas criarem, como subsidiárias, organizações económicas lucrativas, no sentido de obterem proveitos directos para as primeiras materializarem objetivos sociais, culturais, educacionais e comunitários.

Uma consequência estrutural decorrente da globalização é a concentração do poder em certos investidores, principalmente em grandes fundos mútuos e fundos de pensões. Estes, ao deterem posições importantes nas estruturas acionistas de muitas empresas, geram um aumento de competitividade entre as diversas organizações, impondo objetivos de melhor desempenho no curto prazo e no médio prazo. Com efeito, os concorrentes globais têm frequentemente condições de otimização das estruturas de custos relegando, para um segundo plano, os modelos tradicionais de negócios, que rapidamente se tornam obsoletos. Neste contexto, o resultado deste indutor de mudança na economia caracteriza-se por (Albrech, Sack, 2000:67):

- Aumento do ritmo de mudança no mundo empresarial, incremento da incerteza e o reconhecimento explícito do risco;
- Transações comerciais crescentes e cada vez mais complexas;
- Alterações na informação financeira nas relações com os mercados financeiros e com os principais intervenientes no mercado;
- O incremento na regulamentação da atividade.

Como a vantagem competitiva e os ciclos de vida dos produtos têm menor duração e transformam-se em ativos de curto prazo, o seu potencial, numa perspectiva empresarial,

<sup>6</sup> Outros analistas identificam a sociedade civil com o terceiro setor, distinguindo-a do governo e do setor económico.

Bruno José Machado de Almeida

deve ser explorado de uma forma rápida, e neste contexto, a complexidade e a incerteza deram lugar ao enfoque da compreensão do risco, que será, na nossa perspectiva, a atividade central da auditoria, no futuro.

A combinação entre a globalização, tecnologia e o crescente papel dos investidores institucionais alterou a relação entre as empresas, o mercado e o modo de divulgação da informação financeira. De tal modo que, atualmente, outorga-se uma menor confiança nos relatos financeiros históricos, assistindo-se à crescente divulgação de informação não financeira e ao afastamento em relação aos relatórios financeiros tradicionais, com a introdução da análise e gestão do risco nos relatórios de gestão (Lagili, Zeghal, 2005:125-142). O resultado traduz-se no acréscimo da atividade reguladora (SEC, CMVM, etc.)<sup>7</sup> e numa maior incerteza dentro da profissão, argumentando-se a necessidade desta, de modo a facilitar a divulgação de informação financeira credível, prevenir o *inside trading* e promover a livre circulação de bens, capitais e pessoas (Scott, 1994:239).

#### A auditoria como atividade autorregulada<sup>8</sup>

Os temas de contabilidade e auditoria têm conhecido, ultimamente, uma grande exposição mediática. De facto, a sociedade, no seu sentido mais amplo, está constantemente num processo de verificação e monitorização de comportamentos. O conceito de sociedade de auditoria desenvolvido por Porter (1999:4-5), como uma atitude cultural e como uma ideia de aplicação prática cada vez mais robustecida e desenvolvida em termos tecnológicos de sofisticação crescente, tem subjacente um pensamento, uma esperança e um conjunto de normas sociais que explicam o seu desenvolvimento atual.

A auditoria, como qualquer prática, pode ser caracterizada em termos programáticos e em termos tecnológicos (Porter, 1999:6). Ao nível programático e de forma normativa, definem-se os grandes objetivos para a auditoria que condicionam ou desenvolvem a sua prática. Aqueles, atendendo à sua dimensão social, são enquadrados em sistemas reguladores que servem de referência aos procedimentos, técnicas e trabalhos de auditoria<sup>9</sup>, que, formalizados ao longo dos tempos, constituem o chamado processo de auditoria no qual estão subjacentes os conceitos fundamentais como: independência, evidência, opinião e objeto da auditoria.

A vertente tecnológica materializa-se em termos de tarefas e rotinas com as quais os “práticos” trabalham: amostras, *checklists* e procedimentos analíticos, que constituem instrumentos importantes para os auditores. Neste campo, os auditores estão em constante debate sobre a eficiência de diferentes modelos, procurando elaborar soluções, tendo em atenção a relação custo/benefício, na emissão da sua opinião.

A regulação da auditoria resulta de uma simbiose de programas – no sentido normativo e epistemológico – e de

tecnologias, no contexto da percepção iniciada com a orientação preconizada no relatório Trueblood (1973), no sentido do mercado equilibrar a procura com a oferta de informação contabilística. Sendo a informação auditada um bem público (Wallace, 1980), a intervenção da regulação destina-se a colmatar uma eventual infraprodução, caso essa regulação não existisse. O seu primeiro objetivo é manter uma qualidade elevada de serviço, por intermédio da monitorização das atividades dos auditores. Uma das componentes fundamentais da manutenção da qualidade é a regulação, que tanto pode ser realizada dentro da organização - autorregulação - como fora da organização – regulação externa (Diez, 1996:21).

O mecanismo da autorregulação é efetuado dentro do corpo profissional (CPA, ICJCE, OROC)<sup>10</sup>, enquanto que o mecanismo da regulação externa pode emanar das bolsas de valores (CMVM, SEC, PCAOB). Ambos monitorizam o desempenho dos auditores, impondo uma adequada disciplina (Weirich *et al.*, 2010:39-63).

A segunda componente da qualidade dos serviços está associada à responsabilidade legal dos auditores<sup>11</sup>. Estamos a discutir um campo fundamental da auditoria, no seu desenvolvimento prático, que é o chamado controlo de qualidade<sup>12</sup>, cujos mecanismos mais importantes são o cumprimento das normas e dos padrões de ética e deontologia profissionais. Estes são observados pelos auditores, quer quando validam as demonstrações financeiras, quer quando desenvolvem outros serviços.

A auditoria é um serviço particular de confirmação porque se desenvolve no cumprimento das bases contabilísticas geralmente aceites, utilizando no seu processo um conjunto de normas emanadas de um contexto social, algo complexo, que reflete objetivos e decisões de carácter conflituante; daí a necessidade de avaliar de forma equilibrada cada norma, mantendo a sua neutralidade e equidade em relação aos grupos interessados. Inicialmente, a auditoria foi interpretada como um conjunto de técnicas de análise e investigação, considerando o conjunto dos utilizadores como uma variável exógena. Todavia, a auditoria inserida numa relação de *accountability* (Flint, 1988:13-15), em que a sua procura é gerada pela existência de dúvida na relação de prestação de contas, pela sua complexidade e distanciamento entre os que providenciam os recursos e os que os geram, assume uma dimensão social ao afetar o comportamento humano e por sua vez a envolvente económica.

O processo normalizador, em contabilidade e auditoria, é consequência do chamado efeito económico das normas, isto é, os efeitos económicos do impacto das demonstrações financeiras auditadas sobre a conduta daqueles que tomam decisões nos negócios e de uma maneira geral sobre os *stakeholders*. Como atualmente há um consenso generalizado de que se deve ponderar o impacto económico na elabo-

<sup>7</sup> Securities and Exchange Commission (USA), Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (Portugal).

<sup>8</sup> A *Public Company Accounting Oversight Board* - PCAOB - eliminou uma grande parte da autorregulação, sobretudo para os auditores que auditam as companhias cotadas (Whittington, Pany, 2010:10).

<sup>9</sup> Amostragem, planeamento, normas de auditoria, procedimentos analíticos, testes de conformidade, testes de substantivos.

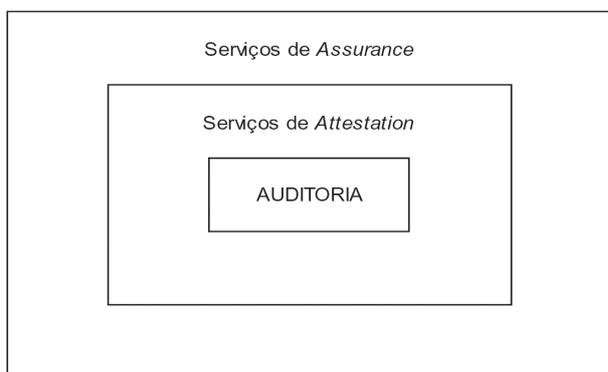
<sup>10</sup> Certified Public Accountants (USA), Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (Spain), Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (Portugal).

<sup>11</sup> Negligência ordinária, negligência grave e fraude.

<sup>12</sup> Veja-se o Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA) instituído pelo DL n.º 225/2008, de 20 de Novembro.

ração das normas (Martinez, 1988:4 e Zeff, 1978:56), a sua consideração, nos modelos contabilísticos, contribui para uma maior credibilidade, profissionalismo e responsabilidade face ao utilizador.

A interação existente entre a contabilidade, a auditoria e a economia é patente, pelo que a existência de implicações económicas na elaboração das normas de contabilidade e auditoria tem levado os poderes públicos, tendo como referência uma política económica geral de bem-estar social, a uma intervenção no processo de normalização em contabilidade e auditoria. A intervenção pública visa à manutenção de uma elevada qualidade dos serviços prestados pelos auditores e abrange a segurança razoável, a confirmação e a própria auditoria. Vejamos o seguinte quadro:



Adaptado de Konrath, L. (2002:4)

Os serviços *assurance* destinam-se a melhorar a qualidade da informação para a tomada de decisões económicas e abrangem um conjunto de serviços relacionados com a fiabilidade dos sistemas de informação (Bell *et al.*, 2005:4), avaliação da adequação dos sistemas de gestão e análise de risco, eficácia dos sistemas de medida de *performance*, segurança sobre as transacções electrónicas, etc. Os serviços de *attestation* (Arens *et al.*, 2009:13) têm por objetivo emitir uma opinião sobre as asserções de qualquer entidade, asserções relacionadas com o controlo interno, com o cumprimento de leis e regulamentos, etc. Estas asserções<sup>13</sup> podem estar ligadas à interpretação verdadeira e apropriada das demonstrações financeiras. Neste último caso, estamos em presença da auditoria financeira. O objetivo desta é a validação das asserções, entendidas estas como representações da Administração da empresa e que são a expressão da fiabilidade das demonstrações financeiras elaboradas sob sua responsabilidade. Estas asserções são analisadas tendo em conta um conjunto de normas gerais, normas de trabalho e normas para a emissão de relatórios, que permitem ao auditor determinar se as representações ou asserções estão correctas. Servem, assim, para apurar o grau de correspondência entre as asserções e

o padrão de referência (Konrath, 2002:5), que, para efeitos financeiros, são os princípios e normas contabilísticas geralmente aceites. Em ordem a determinar se as demonstrações financeiras representam de forma verdadeira e apropriada a situação financeira e patrimonial da entidade, o auditor tem que obter evidências suficientes e apropriadas que lhe permitam suportar a sua opinião (Porter, 1995:90).

A partilha de responsabilidades na regulação da auditoria entre o Estado e a profissão depende naturalmente da política e do sistema económico. Se a filosofia do *laissez faire, laissez passer* predomina no sistema económico de um Estado, é fácil concluir que este evitará imiscuir-se na atividade da auditoria e delega totalmente na profissão a autoridade de regular todos os aspetos da profissão. No extremo, se a filosofia for coletivista, não haverá qualquer delegação de poderes nos corpos profissionais e nas entidades que os representam. Numa sociedade civil desenvolvida, o poder de delegação é grande, porque o Estado está convencido de que o nível de educação, experiência profissional e integridade dos membros permite o desenvolvimento autorregulado da profissão.

Na Europa e nos Estados Unidos, os organismos profissionais de auditoria atuam, na maioria dos casos, com uma ampla liberdade de regulação da atividade, pelo que ganharam um poder efetivo e, simultaneamente, como reverso da medalha, aceitam um risco acentuado no desempenho da profissão.

Com efeito, a conceção de normas e o desempenho dos auditores têm sido objeto de um criticismo acentuado que coloca em causa o regulador, ou por produzir normas inadequadas e/ou por não controlar adequadamente o desempenho dos auditores. Consequentemente, a delegação do poder resulta numa reafetação do risco para a profissão.

O desenvolvimento da contabilidade e da auditoria como profissões autorreguladas tem vindo a ser questionada<sup>14</sup>. Existem sinais em toda a sociedade: aumento acentuado do número de falências, corrupção a todos os níveis, atos ilegais, erros e fraudes, (Singleton, 2010:39-69) desrespeito pela biosfera, que sugerem uma insatisfação potencial na qualidade do serviço prestado pela auditoria.

A importância da contabilidade e da auditoria deverá ser função da utilidade que têm para os utilizadores da informação financeira. Por isso, a atividade dos profissionais que prestam serviço nesta área deve pautar-se por uma tentativa constante de alcançar essa qualidade como condição *sine qua non* para manter a competitividade dos seus serviços. Esta competitividade não poderá basear-se em estratégias defensivas assentes na emissão de normas de defesa e manutenção do seu monopólio profissional (Byington e Sutton, 1991:315-330).

Como a qualidade da profissão é autorregulamentada pelos profissionais, os consumidores não têm possibilidade de intervir no desenho da qualidade do serviço de auditoria, nem

<sup>13</sup> A ISA 500 revista estabelece asserções para as transacções e acontecimentos do período, para o balanço do período e para apresentação e divulgação da informação financeira. São ao todo treze asserções, que, depois de eliminadas as sobreposições, convergem para oito, a saber: ocorrência, integridade, precisão, existência, direitos, obrigações, avaliação e compreensibilidade.

<sup>14</sup> Veja-se o caso da instituição do PCAOB, na sequência da *Sarbanes – Oxley – Act* (2002).

Bruno José Machado de Almeida

em definir o seu âmbito. Assim, o mercado de auditoria comporta-se como um monopólio profissional que endogenamente controla a qualidade do produto e de certa maneira o preço de mercado. O comprador, investidores, credores, financiadores, etc. têm pouca possibilidade de diferenciar níveis de qualidade dos bens oferecidos pelos membros dos monopólios profissionais; têm, quando muito, *should expectations*, porque as *will expectations* permanecem por satisfazer, na óptica dos *stakeholders*.

Já referimos que os utilizadores da informação financeira não desfrutam de informação perfeita, operam num conjunto constituído por informação assimétrica, quer em termos de seleção adversa, quer em termos de *moral hazard*, isto é, em termos de medida dos esforços dispendidos na consecução dos objetivos pretendidos. Para esta última finalidade, o indicador mais utilizado é o resultado líquido, do qual dependem diretamente ou indiretamente as respetivas compensações dos executivos. Daí os esforços dos agentes para manipular esta grandeza contabilística que é objeto da validação pela auditoria (Scott, 2003:13). O comprador, como não consegue diferenciar a qualidade de uma auditoria em relação às outras, delega na reputação da marca ou de um nome a medida de qualidade de uma auditoria (Byington e Sutton, 1991:315-330). Assim, as sociedades de auditoria mais visíveis exercem um certo grau de tendência monopolista, o que tem reflexo no comportamento da profissão como um todo. Com efeito, Young (1988) encontrou uma significativa correlação entre as taxas de reprovação no acesso à profissão e os ciclos de baixa na atividade económica, inferindo que este padrão de comportamento é consistente com o esperado para um monopólio profissional na tentativa de manter o rendimento pago aos membros da profissão. Por outro lado, numa profissão autorregulada a existência de exames funciona como uma restrição que permite gerir, em equilíbrio, os níveis de procura e oferta, mantendo o nível de rendimento.

Como o objetivo de uma auditoria é melhorar a utilidade da informação financeira divulgada, e como esta nunca está livre de erros e envolve um determinado risco, a profissão decide o nível de trabalho a desenvolver – planeamento da auditoria – tendo em conta as restrições de custo. Sabemos que o aumento dos procedimentos – testes substantivos, testes de conformidade, procedimentos analíticos, seleção de amostra, etc. – gera um aumento do custo da auditoria, mas diminui o risco de erro. A regra lógica é, pois, ter um nível de auditoria que minimize o risco total e que mantenha a reputação profissional ao nível desejado, é o denominado *break even point* da auditoria.

Como a profissão está autorregulada, um comprador do serviço insatisfeito com a qualidade da auditoria tem, como único recurso, a litigação contra o auditor. O incentivo do comprador em litigar contra o auditor ocorre quando existe uma diferença de expectativas entre as normas profissionais e o papel da profissão percebido pela sociedade. Por isso, o ambiente de litígio que a profissão enfrenta é uma indicação da insatisfação pública em relação aos atuais níveis de qualidade. Esta pode ser conceituada como o grau para o qual uma auditoria está de acordo com as normas estabelecidas em ligação com as expectativas do cliente e a responsabili-

de social da profissão. Assim, quando determinados eventos (falências, corrupção, erros e fraudes) ameaçam a autorregulação, assistimos ao aumento da emissão das normas de auditoria, o que está de acordo com as expectativas derivadas da teoria económica da regulação.

Esta autorregulação a prevalecer – e a mesma só será ameaçada pelo desempenho dos auditores inferior ao nível desejado pelas partes – deverá basear-se na hipótese de os utilizadores perceberem o nível de qualidade oferecido pelos auditores em equilíbrio com as suas expectativas (Konrath, 2002:64). Esta disparidade, no âmbito da emissão de uma opinião, é referida, como vimos, por diferenças de expectativas em auditoria. Com efeito, os utilizadores da informação financeira estão convictos que um relatório de auditoria sem reservas significa que o auditor desenvolveu o trabalho no sentido de detetar os erros e fraudes que possam ter ocorrido durante o período sujeito à auditoria. Esta problemática – responsabilidade dos auditores por detetar erros e fraudes – é uma área que muito contribui para a existência de diferenças de expectativas em auditoria.

Já referimos que a autorregulação tinha em si um risco inerente, relacionado com a emissão das normas pela própria profissão (Puttick *et al.*, 2008:45-47). Neste campo, a profissão é constantemente criticada pelo facto de emitir normas pouco claras, confusas até, algumas pouco perceptíveis pela própria classe, e, também, pelo facto de não controlar os níveis de desempenho dos próprios membros da classe.

Os desempenhos deficientes (Porter, 1993:49-68) investigados na Nova Zelândia revelam que os auditores ignoram os seus deveres. Descobriu-se, simultaneamente, uma falta de conhecimentos e de experiência profissional. Estas situações estão relacionadas com a própria organização das sociedades de auditoria, devido ao facto de a maioria do trabalho de campo efetuado ser desenvolvido por auditores jovens e sem experiência relevante. Por sua vez, Humphrey *et al.* (1992:77), identificam o binómio custo-benefício, a presença dos honorários e a redução da margem de rentabilidade como causas para explicar uma redução do tempo dedicado à auditoria, e como uma explicação para o menor desempenho dos auditores e possível explicação para as diferenças de expectativas. Outro aspeto referido por autores como Gray e Manson (2001:520) é a complexidade das relações dentro da organização, constituída por diversos indivíduos e grupos com objetivos distintos, o que introduz dificuldades na validação, por parte dos auditores, das asserções da administração.

As normas deficientes são também uma possível fonte de diferenças de expectativas, tendo em conta que são o padrão de conduta dos profissionais, mas a profissão e os tribunais podem ter observações diferentes. Sikka *et al.* (1998:199-230) argumentam que as normas de auditoria que o auditor segue não são suficientes rigorosas, sendo deficientes num ou noutro aspeto.

O desenvolvimento da regulação, em contabilidade e auditoria, assenta no pressuposto do seu interesse público, e por isso, a informação obtida do sistema contabilístico deve ser considerada como um bem público (Whittington, Pany, 2010:1-31). Desenvolve-se, assim, a atividade de regulação da contabilidade e da auditoria, assente na base da teoria

econômica normativa, que concebe a atividade de regulação como uma forma de intervenção pública, na expressão, reconhecimento, medida, análise e divulgação da informação financeira e sua decorrente validação, aspectos considerados indispensáveis ao exercício da atividade econômica. A não existência de regulação no setor implicaria que a informação financeira divulgada não tivesse critérios mínimos de qualidade. A atividade econômica de regulação e uma intervenção pública que condicione a atuação dos agentes econômicos obrigam as empresas a atuar de maneira distinta da que atuariam se não houvesse regulação. Os efeitos da regulação sobre as decisões dos agentes econômicos são considerados uma restrição, semelhante à originada pelos impostos (Lasheras, 1991:16). Com efeito, a regulação e os impostos impõem às empresas regras de atuação e as organizações devem adequar as suas atuações a estes fatores de conduta. A regulação, na contabilidade e na auditoria, pode ser efetuada através de uma intervenção pública direta ou indireta através de um organismo privado de utilidade pública, que consubstancia uma intervenção pública que se traduz num referencial de atuação das empresas ou organizações, de cumprimento obrigatório. Esta teoria da regulação aplicada à contabilidade e à auditoria insere-se nos problemas mais amplos de informação dos mercados e tem por base os teoremas básicos da economia do bem-estar<sup>15</sup>.

Quando a informação não é perfeita surgem problemas de seleção adversa, o que coloca em causa a eficiência de Pareto, em virtude dos agentes econômicos tentarem aproveitar as diferenças de informação para a satisfação dos seus interesses oportunistas (Rittenberg *et al.*, 2010:12). Com efeito, as assimetrias da informação dão lugar a problema de seleção adversa e riscos de manipulação, designados, respectivamente, por conhecimento oculto e atuação oculta (Lasheras, 1999:115). Estamos no centro da teoria da agência, que é uma das mais importantes teorias explicativas da auditoria, que se centra nas relações entre o principal e os agentes e analisa a atuação e o comportamento de uma pessoa ou organização (agente) a atuar em benefício de outra (principal), quando há problemas de assimetria de informação e conflito de interesses. A atividade de regulação pode considerar-se como um caso muito particular entre o principal e o agente, em que o principal seria o regulador e o agente a empresa regulada. Neste contexto, a teoria da agência aplicada à regulação dos serviços públicos procura um desenho teórico de incentivos para induzir a empresa a atuar no interesse do regulador (Lasheras, 1999:177) e, como corolário, no interesse público.

A estrutura de regulação da informação financeira – contabilidade e auditoria – através dos organismos públicos ou privados, ao incorporar uma certa flexibilidade normativa e ao conceber normas pouco claras, origina as diferenças de expectativas em auditoria (Larriba e Gonzalo, 1996:13). Em consequência, a regulação deveria ser mais precisa no lançamento de normas, sua aplicação e interpretação, para não permitir

aplicações diferenciadas e oportunistas pelos agentes interessados (Gray e Manson: 2000:522).

Se a curva da procura, na vida econômica, outorga autoridade ao consumidor (Galbraith, 2004:291), então, os consumidores da informação financeira validada pelos auditores têm poder, se assim o desejarem, para alterar significativamente os atributos da auditoria (Benau *et al.*, 1998:35) no sentido de orientá-los e sensibilizá-los para as novas necessidades da sociedade, e, conseqüentemente, atenuar substancialmente as diferenças de expectativas em auditoria, ou seja, as *will expectations*.

A curva da procura dos clientes em relação ao mercado de auditoria não reflete o valor acrescentado que supostamente oferecem as empresas de auditoria no desempenho das suas funções, questionando-se, quer a utilidade do relatório de auditoria (Hernandez, 1998:72-79), quer a mensagem dos mesmos (Benau, 1997:141-172), quer o papel da auditoria como elemento de transparência do mercado (Condor, 1999:18), quer a função e responsabilidade do auditor (Gomez, 1994:833), quer a mensuração a valores históricos e não a valores atuais (Bernabeu, 1984:85).

Não existindo acordo entre os auditores e a sociedade, a intervenção do governo ou dos organismos reguladores na elaboração das normas de auditoria (Hines, 1989:84) pode ser um meio para restaurar a confiança nos serviços de auditoria e diminuir o *gap* de percepção que o público tem sobre a função e responsabilidade do auditor.

Sendo a auditoria importante para o funcionamento e desenvolvimento do mercado único europeu, a necessidade de um aumento da transparência da informação financeira divulgada pelas sociedades é um fator primordial para a sua credibilidade e, conseqüentemente, consolidação do bem-estar e competitividade da União Europeia (Hergaty, 1997:138), o que implica, a prazo, um mercado único de serviços de auditoria legal. Parece evidente que as diferenças de expectativas, no tocante à fiabilidade da informação financeira, radica, também, nos diferentes sistemas de *corporate governance* existentes na Europa. É necessário, então, proceder à harmonização da legislação sobre as sociedades e sobre as normas contabilísticas, o que aponta, inequivocamente, para a reformulação das directivas comunitárias sobre esta matéria (4ª e 8ª Directiva<sup>16</sup>).

É sintomático o conteúdo do Livro Verde (Livro Verde, 1996:3-36) que orienta, tendo em consideração os interesses da sociedade e a curva da procura dos utilizadores da informação financeira, a função do auditor para perspetivar a continuidade da empresa e a investigação de fraudes e atos ilegais; é considerado um instrumento importante e necessário para a auditoria retomar a credibilidade, que, entretanto, muitos lhe passaram a negar. Assim, a diferença de expectativas pode estudar-se numa perspetiva de mercado de serviços de auditoria.

Subjacente a toda esta problemática está um conceito cultural e ético muito importante reconhecido universalmente – a

<sup>15</sup> A eficiência de Pareto, teoremas básicos da economia do bem-estar e outras eficiências.

<sup>16</sup> A reformulação da 8ª Directiva foi aprovada em 28 de Setembro de 2005, pelo Parlamento Europeu.

Bruno José Machado de Almeida

independência do auditor<sup>17</sup> – que é uma das peças angulares sobre a qual assenta a profissão em todo o mundo (Mautz e Sharaf, 1993:247-279). A independência considerada isoladamente é uma condição necessária mas não suficiente para se obter a desejada credibilização da informação financeira. Tem, por isso, de ser combinada com outros fatores como a capacidade profissional (Cañibano, 1999:21-38) e o alargamento do âmbito da auditoria à estratégia da empresa (Mallo, 1998:56), que integra a avaliação da viabilidade futura da empresa em todas as circunstâncias e não somente quando existem dúvidas sobre a mesma continuidade. Estamos, assim, numa fronteira. Para atenuar o *gap* de expectativas entre a auditoria e a sociedade é preciso que aos objetivos tradicionais da auditoria relativos ao cumprimento das normas legais, controle interno e aplicação das bases contabilísticas geralmente aceites, sejam acrescentados outros mais conflituantes, que abranjam as *will expectations*, como os relativos à própria continuidade da empresa como negócio (Valderrama, 1997:7). A corrente tradicional da auditoria recusa-se a incluir no seu campo de atuação esta problemática; no entanto, a sociedade em geral e os utilizadores da informação financeira exigem que esta função se enquadre no âmbito da auditoria. Em suma, as expectativas centradas na qualidade de prestação de serviço, ou seja, nas *should expectations*, são condição necessária mas não suficiente para diminuir o *gap* de expectativas dos utilizadores da informação financeira em relação à auditoria, porque as *will expectations* propõem um formato de relatório mais abrangente que aumente a satisfação dos utilizadores.

### Conclusão

- A interdependência entre sociedade, economia e contabilidade, dentro de um quadro holístico, reforça o enfoque pluralista da sociedade, que, assente num esquema democrático, necessita de uma base informativa transparente e robusta que permita o controlo e a monitorização constante da riqueza e da utilização dos recursos disponíveis.
- A sociedade, concebida de forma sistémica, com base numa ampla complexidade de relações entre o governo, agentes empresariais e organizações sem fins lucrativos, acentua a interdependência da economia, pelo que a globalização dos mercados tem de ser acompanhada por uma estrutura reguladora capaz de monitorizar e regulamentar o seu desenvolvimento.

- O setor económico está focalizado nos aspetos de rentabilidade, financeiros e económicos, enquanto que as organizações não lucrativas apelam aos valores sociais e culturais. Esta interdependência induz poderes de compensação – *countervailing power* – que contrabalançam valores económicos e valores sociais. Esta tensão contribui para fomentar práticas de *accountability* mais éticas e de maior responsabilização de todos os atores.
- A velocidade de mudança na nossa sociedade fez aumentar os níveis de incerteza e o reconhecimento explícito do risco. Este enquadramento tornou os relatórios financeiros históricos menos confiáveis, assistindo-se à crescente divulgação de informação não financeira e análise do risco nos relatórios de gestão.
- A auditoria tem considerado o conjunto dos utilizadores como uma variável exógena, sendo frequentemente interpretada como um conjunto de técnicas de análise e investigação. No entanto, o reducionismo à sua dimensão técnica, e a não consideração da dimensão social, por afetar o comportamento humano e a envolvente económica, é frequentemente apontado como uma fonte de diferenças de expectativas.
- O processo normalizador, em contabilidade e auditoria, é gerado pela linha de investigação em contabilidade que pesquisou o chamado efeito económico das normas, sendo a sua consideração nos modelos contabilísticos atuais uma problemática pacífica.
- A qualidade da contabilidade e auditoria é autorregulamentada pelos profissionais, sendo que os consumidores não têm possibilidade de intervir no desenho da qualidade do serviço de auditoria, nem de definir o seu âmbito, o que alimenta as diferenças de expectativas em auditoria.
- Desempenhos deficientes, normas deficientes, condutas profissionais, ausência de ética e deontologia, menor desempenho dos auditores, conceitos fundamentais do processo de auditoria não percecionados ou não compreendidos pelo público em geral são a base de *gaps*, dilemas e conflituosidades que estão na base da problemática das diferenças de expectativas em auditoria.

<sup>17</sup> Veja-se a problemática da independência no caso Enron (Thibodeau, Freier, 2009:55).

## REFERÊNCIAS

- Albalate, J. La empresa desde una perspectiva sociológica. Madrid: Ediciones Pirámide, 2004.
- Albrech, W., et al.. Accounting education: changing the course through perilous future. Accounting Education Series, Sarasota, v. 16, 2002.
- Arens, Alvin. A.; Elder, Randal L.; Beasley, Mark S. Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, 13ª Ed. Prentice Hall, 2009.
- Bell, T., et al. The 21st century public company. KPMG, USA, 2005.
- Benau, M. Comparabilidad internacional de los informes de auditoria. Estudios Financieros, nº 170, 1997.
- Bernabeu, M. Contabilidad de inflación. Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía e Hacienda, 1984.
- Brown, S.; Folscher, A. Taking power in the economy. Institute for justice and reconciliation, Capetown, South Africa, 2004.
- Bruyn, S. A civil economy transforming the market in the twenty-first century. The University of Michigan Press, Michigan, 2000.
- Busch, Rebecca S. Healthcare Fraud: Auditing and Detection Guide. 1ª Ed., Wiley, 2008.
- Byngton, J.; Sutton, S., The self-regulation profession: an analysis of the political monopoly of the audit profession. Critical Perspectives in Accounting, 1991.
- Cañibano, L.; Lara, L. La independencia de los auditores: un nuevo enfoque. Actualidad Financiera, estudio monográfico, 1999.
- Cunningham, L. A. Introductory Accounting, Finance and Auditing for Lawyers. 4ª Ed., Thomson, 2004.
- Diaz, A. Economía y Sociedad, Madrid: Delta Publicaciones. 2004.
- Diez, B. La auditoria de cuentas en el marco de la reforma mercantil. ICAC, Madrid, 1996.
- Flint, D. Philosophy and principles of auditing: an introduction. London: Macmillan, 1988.
- Galbraith, J., La economía del fraude inocente. Crítica, Barcelona, 2004.
- García, M. Estudios de Contabilidad y auditoria, en homenaje a Don Carlos Valverde. ICAC, Madrid, 1997.
- Giner, S. Sociología. Barcelona: Ediciones Peninsula, 1982. Gomez, J. Extensión de la responsabilidad del auditor: implicaciones y estrategia defensivas. Técnica Contable, nº 552, p. 833, 1994.
- Gray, I.; Manson, S. The audit process, principles, practices & cases. UK: Thomson Learning, 2000.
- Gray, R. et al. Accounting & Accountability. Edinburgh: Prentice Hall, 1996.
- Hargie, O.; Tourish, D. Auditing Organizational Communication: A Handbook of Research, Theory and Practice. 2ª Ed., Routledge, 2009.
- Hergaty, J. In La auditoria en la Union Europea: evolución reciente y perspectivas de futuro. Libro Blanco - La auditoria de cuentas en España. Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid, 1997.
- Hernandez, J. Limitaciones de los informes "largos" de auditoria. Partida doble, nº 93, 1998.
- Hines, R. Financial accounting, knowledge, conceptual framework projects and social construction of the accounting profession. Accounting, Auditing & Accountability Journal, V. 6, n. 2, p. 84, 1989.
- Humphrey, et al. The audit expectation gap. Critical Perspectives in Accounting, 1992.
- Ikabal, M. International accounting: a global perspective. 2ª Ed., Cincinnati, South-Western: Thomson Learning, 2002.
- Keasey, K. et al. Corporate Governance: accountability, enterprise and international comparisons. U.K.: John Wiley & Sons, 2005.
- Knapp, Michael C. Contemporary Auditing: Real Issues and Cases. 8ª Ed., South-Western College Pub, 2010.
- Konrath, L. Auditing: a risk analysis approach. Canada: Thompson Learning, 2002.
- Lagili, K.; Zeghal, D. A content analysis of the risk management disclosures in Canadian annual reports. Canadian Journal of Administrative Sciences, V. 22, n. 2, June, 2005.
- Larriba y Gonzalo La responsabilidad social del auditor, Revista Técnica del IACJCE, nº 4 p. 9, 1996.
- Lasheras, M., La regulación económica de los servicios públicos. Barcelona: Ariel Economía, 1999.
- Lee, T. Corporate Audit Theory. New York: Chapman & Hall, 1996.
- Macintosh, N. Accounting, accountants and accountability. London: Routledge, 2002.
- Mallo, C. El futuro de la auditoria de cuentas: la auditoria estratégica de gestión. Partida Doble, nº 94, 1998.
- Martinez, V. Efectos economicos de las normas constables. AECA monografía 11, Madrid, 1998. Mills, S., Bettner, M., Ritual an conflict in the audit profession. Critical Perspectives in Accounting, 1992. Monograph 6, Mautz, R.; Sharif, H. The philosophy of auditing. American Accounting Association, Sarasota, 1993.
- Newman, D., et al., 2005, The role of accounting in investor protection. Accounting Review, v. 80, nº 1.
- Porter, B. An empirical study of the audit expectation-performance gap. London: Accounting and Business Research, 1993.
- Porter, B., et al. Principles of External Auditing. UK: John Wiley & Sons, 1995.
- Puttick, G.; Van Esch, S.; Kana, S. The Principles and Practice of Auditing. 9ª Ed., Juta Academic, 2008.
- Reding, Kurt F.; Sobel, Paul J.; Anderson, Urton L.; Head, Michael J.; Ramamoorti, S.; Salamasick, M.; Riddle, C.; Internal Auditing: Assurance & Consulting Services. The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2ª Ed., 2009.
- Rittenberg; Jonhstone; Gramling, Auditing: A Business Risk Approach, 7ª Ed., South-Western College Pub, 2009.
- Scott, N. Financial accounting theory. 3ª Ed., Toronto: Pearson Education Canada Inc., 2003.
- Sikka, P., et al. The impossibility of eliminating the expectation gap: some theory and evidence. Critical Perspectives in Accounting, 1998.

Bruno José Machado de Almeida

- Singleton, A. J., Singleton, T. W. *Fraud Auditing and Forensic Accounting*. 4ª Ed., Wiley Corporate F&A, 2010.
- Sousa, A. *Análise Económica*. Universidade Nova de Lisboa, Lisboa, 1987.
- Thibodeau, J. C., Freier, D. *Auditing and Accounting Cases – Investigating Issues of Fraud Professional Ethics*. 3ª Ed., McGraw-Hill, 2010.
- Valderrama, J. *El alcance de la auditoria y la responsabilidad del auditor*. ICAC – Homenaje a D. Melecio Riesco Escudero, 1997.
- Weirich, Thomas R.; Pearson, Thomas C.; Churyk, Natalie Tatiana *Accounting & Auditing Research: Tools & Strategies*. 7ª Ed., Wiley, 2009.
- Whittington, R.; Pany, K. *Principles of Auditing & Assurance Services*. 17ª Ed., McGraw-Hill/Irwin, 2009.
- Zeff, S. *The rise of economic consequences*. *Journal of Accountancy*, 1978. Gomez, J. *Extensión de la responsabilidad del auditor: implicaciones y estrategia defensivas*. *Técnica Contable*, nº 552, p. 833, 1994.
- Gray, I.; Manson, S. *The audit process, principles, practices & cases*. UK: Thomson Learning, 2000.
- Gray, R. et al. *Accounting & Accountability*. Edinburgh: Prentice Hall, 1996.
- Hargie, O.; Tourish, D. *Auditing Organizational Communication: A Handbook of Research, Theory and Practice*. 2ª Ed., Routledge, 2009.
- Hergaty, J. In *La auditoria en la Union Europea: evolución reciente y perspectivas de futuro*. Libro Blanco - La auditoria de cuentas en España. Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid, 1997.
- Hernandez, J. *Limitaciones de los informes "largos" de auditoria*. *Partida doble*, nº 93, 1998.
- Hines, R. *Financial accounting, knowledge, conceptual framework projects and social construction of the accounting profession*. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, V. 6, n. 2, p. 84, 1989.
- Humphrey, et al. *The audit expectation gap*. *Critical Perspectives in Accounting*, 1992.
- Ikabal, M. *International accounting: a global perspective*. 2ª Ed., Cincinnati, South-Western: Thomson Learning, 2002.
- Keasey, K. et al. *Corporate Governance: accountability, enterprise and international comparisons*. U.K.: John Wiley & Sons, 2005.
- Knapp, Michael C. *Contemporary Auditing: Real Issues and Cases*. 8ª Ed., South-Western College Pub, 2010.
- Konrath, L. *Auditing: a risk analysis approach*. Canada: Thompson Learning, 2002.
- Lagili, K.; Zeghal, D. *A content analysis of the risk management disclosures in Canadian annual reports*. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, V. 22, n. 2, June, 2005.
- Larriba y Gonzalo *La responsabilidad social del auditor*, *Revista Técnica del IACJCE*, nº 4 p. 9, 1996.
- Lasheras, M., *La regulación económica de los servicios públicos*. Barcelona: Ariel Economía, 1999.
- Lee, T. *Corporate Audit Theory*. New York: Chapman & Hall, 1996.
- Macintosh, N. *Accounting, accountants and accountability*. London: Routledge, 2002.
- Mallo, C. *El futuro de la auditoria de cuentas: la auditoria estratégica de gestión*. *Partida Doble*, nº 94, 1998.
- Martinez, V. *Efectos economicos de las normas constables*. AECA monografía 11, Madrid, 1998. Mills, S., Bettner, M., *Ritual an conflict in the audit profession*. *Critical Perspectives in Accounting*, 1992. Monograph 6, Mautz, R.; Sharif, H. *The philosophy of auditing*. American Accounting Association, Sarasota, 1993.
- Newman, D., et al., 2005, *The role of accounting in investor protection*. *Accounting Review*, v. 80, nº 1.
- Porter, B. *An empirical study of the audit expectation-performance gap*. London: Accounting and Business Research, 1993.
- Porter, B., et al. *Principles of External Auditing*. UK: John Wiley & Sons, 1995.
- Puttick, G.; Van Esch, S.; Kana, S. *The Principles and Practice of Auditing*. 9ª Ed., Juta Academic, 2008.
- Reding, Kurt F.; Sobel, Paul J.; Anderson, Urton L.; Head, Michael J.; Ramamoorti, S.; Salamasick, M.; Riddle, C.; *Internal Auditing: Assurance & Consulting Services*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2ª Ed., 2009.
- Rittenberg; Jonhstone; Gramling, *Auditing: A Business Risk Approach*, 7ª Ed., South-Western College Pub, 2009.
- Scott, N. *Financial accounting theory*. 3ª Ed., Toronto: Pearson Education Canada Inc, 2003.
- Sikka, P., et al. *The impossibility of eliminating the expectation gap: some theory and evidence*. *Critical Perspectives in Accounting*, 1998.
- Singleton, A. J., Singleton, T. W. *Fraud Auditing and Forensic Accounting*. 4ª Ed., Wiley Corporate F&A, 2010.
- Sousa, A. *Análise Económica*. Universidade Nova de Lisboa, Lisboa, 1987.
- Thibodeau, J. C., Freier, D. *Auditing and Accounting Cases – Investigating Issues of Fraud Professional Ethics*. 3ª Ed., McGraw-Hill, 2010.
- Valderrama, J. *El alcance de la auditoria y la responsabilidad del auditor*. ICAC – Homenaje a D. Melecio Riesco Escudero, 1997.
- Weirich, Thomas R.; Pearson, Thomas C.; Churyk, Natalie Tatiana *Accounting & Auditing Research: Tools & Strategies*. 7ª Ed., Wiley, 2009.
- Whittington, R.; Pany, K. *Principles of Auditing & Assurance Services*. 17ª Ed., McGraw-Hill/Irwin, 2009.
- Zeff, S. *The rise of economic consequences*. *Journal of Accountancy*, 1978.