

SEÇÃO INTERNACIONAL

ANÁLISE COMPARATIVA DAS FILOSOFIAS DE AUDITORIA

BRUNO JOSÉ MACHADO DE ALMEIDA

Professor na Escola Superior de Gestão de Tomar – Portugal
Doutorando pela Universidade Complutense de Madrid – Espanha
E-mail: brunojmalmeida@clix.pt

RESUMO

Neste trabalho, pretende-se analisar as estruturas conceptuais, os normativos básicos, bem como os postulados teóricos nos quais a auditoria se fundamenta. Assim, são apresentados os fundamentos de auditoria estabelecidos por Mautz e Sharaf, Flint e Lee. Em primeiro lugar, serão analisadas essas estruturas conceptuais individualmente enfatizando os pontos mais críticos, muitos deles relacionados com as diferenças de expectativas em auditoria, de seguida será efectuada uma apreciação conjunta dos aspectos comuns e dos aspectos mais diferenciadores. A comparação entre os postulados básicos faz emergir novos contornos em relação à teoria da auditoria, explorando, sobretudo, a sua responsabilidade social. Com efeito, depois do aparecimento da responsabilidade social da empresa e do valor social da informação financeira, surge a função social da auditoria com o intuito de monitorizar e credibilizar a qualidade da informação financeira apresentada pelas administrações das empresas, assumindo, por isso, um papel determinante no contexto social actual.

Palavras-chave: Normativos; Responsabilidade Social; Auditoria; Filosofia.

ABSTRACT

We intend to analyze the conceptual structures, basic normative instructions and theoretical postulates on which auditing is based. Thus, we present the bases of auditing established by Mautz and Sharaf, Flint and Lee. First, we study these conceptual structures and emphasize the most critical points, most of them related to the audit expectation gap. Next, we analyze common and distinctive aspects. The comparison between the basic postulates gives rise to new boundaries, related to auditing theory and particularly to the aspect of social responsibility. As a matter of fact, after the emergence of the company's social responsibility and the social value of financial information, the social function of auditing appears with a view to monitoring and giving credit to the financial information reported by the company's administrations, thus assuming a major role in today's social context.

Keywords: Normative Instructions; Social Responsibility; Auditing; Philosophy.

1 O ENFOQUE FINANCEIRO DA AUDITORIA PRECONIZADO POR MAUTZ E SHARAF

O conceito de postulado utilizado pelos autores, que se analisará no decurso deste artigo, Mautz e Sharaf, Flint e Lee, baseia-se na definição proposta pelos primeiros (MAUTZ e SHARAF, 1961, p.37-39). Esse conceito é considerado um quadro hipotético, assumptivo, formulado dedutivamente, gerando, teoricamente, uma estrutura conceptual que, conjuntamente com os objectivos e o papel da auditoria, providencia a base para o desenvolvimento dos principais conceitos, e potencia uma maneira de resolver os problemas que se coloquem sob o ponto de vista prático. Segundo Mautz e Sharaf (1961, p.43), os postulados são:

- Essenciais ao desenvolvimento de qualquer disciplina intelectual;
- Pressupostos que por si só não conduzem a uma verificação directa;
- As bases que permitem o exercício de inferências;
- O ponto de partida para a construção de uma estrutura teórica;
- Susceptíveis de mutabilidade em função dos avanços do conhecimento.

Os pressupostos permitem, pois, criar as bases de apoio para o desenvolvimento lógico e integrado da teoria da auditoria, sendo considerados como hipotéticos, isto é, uma teoria apresentada a título de experiência. Concebidos *a priori*, possibilitam deduzir preposições que podem ser directamente verificadas e, portanto, sujeitas ao critério de refutabilidade, condição que permite validar a verdade que encerra um postulado.

A primeira formulação teórica da auditoria foi delineada por Mautz e Sharaf em 1961. Nessa época, conceberam um conjunto de postulados considerados essenciais ao desenvolvimento científico e à estruturação teórica da auditoria. Para Taylor e Glezen (1994, p.9), esses postulados constituem o marco teórico da auditoria. Os autores referidos consideravam a sua concepção, apesar de hipotética, como fundamental para dotar a auditoria financeira de um objecto abstracto formal próprio, tendo por bases a inferência, a verificabilidade e a refutabilidade, características essenciais à formulação de uma teoria positiva ou normativa da auditoria.

Com efeito, Mautz e Sharaf (1961, p.43-62) conceberam os seguintes oito postulados da auditoria financeira:

- As demonstrações financeiras e os dados contabilísticos e financeiros são verificáveis;
- Não existem necessariamente conflitos entre o auditor e a administração sujeita ao exame de auditoria;
- As demonstrações financeiras e toda a informação publicada e sujeita a verificação está livre de erros intencionais e outras irregularidades;
- A existência de um sistema de controlo interno elimina a probabilidade de irregularidades;
- A aplicação consistente dos princípios contabilísticos geralmente aceites gera uma representação razoável da situação financeira e dos resultados da empresa;
- Na ausência de evidência em contrário, o que se considerou válido na empresa sujeita a auditoria, é extrapolável para o futuro;
- Ao examinar os dados contabilísticos e financeiros com o propósito de expressar a sua opinião independente, o auditor actua estritamente como auditor;
- O estatuto do auditor independente impõe adequadas obrigações.

Esse conjunto de postulados permite construir o edifício técnico-jurídico da auditoria, que se baseia essencialmente em três pontos fundamentais:

1) Natureza dos fenómenos contabilizados, relatados e auditados

Os contabilistas e os auditores relacionam-se na sua actividade, concebendo representações dos fenómenos económicos através de um modelo contabilístico de custo histórico/moeda nominal – embora com algumas excepções¹ – gerando um sistema de relato convencional, que selecciona certos aspectos da actividade económica. Com efeito, o modelo descrito, sustentado num processo de estabelecimento de normas de natureza política, confronta os auditores com a difícil tarefa de verificar e certificar a representação apropriada de acontecimentos, pelo que o primeiro postulado remete a auditoria para demonstrações financeiras e dados contabilísticos verificáveis. Esse postulado é básico na concepção financeira de auditoria que se reporta a dados verificáveis – apesar de meras

¹ Reavaliação, justo valor.

representações sociais – e, nesse enfoque, se essas representações não forem verificáveis, a auditoria não tem razão de existir, sendo conseqüentemente suprimida (SIERRA e ORTA, 1996, p.15).

Apoiam-se, ainda nesse postulado, a teoria da evidência, os procedimentos de verificação, a aplicação da teoria da probabilidade à auditoria (a teoria da amostragem) e o estabelecimento de limitações à responsabilidade social do auditor. Todo o processo de auditoria, praticamente, está baseado nesse postulado, aceitando o auditor unicamente as responsabilidades ligadas à veracidade dos factos que examinou, e que são a base da sua opinião. A auditoria é, assim, concebida numa perspectiva estritamente técnica, consubstanciada na utilização de uma matriz de diversos procedimentos analíticos que têm como objectivo testar as asserções da administração², o que possibilita ao auditor a emissão de uma opinião pessoal. Pode-se, assim, verificar que, segundo esse postulado, as responsabilidades dos auditores se restringem unicamente à análise dos factos relatados e ao rigoroso cumprimento das normas técnico-legais relacionadas com o desenvolvimento da profissão. Como corolário, pode-se dizer que a auditoria, no seu nicho tradicional, circunscreve a sua actuação à análise da verificabilidade das demonstrações financeiras.

Com essa posição está igualmente relacionado o quinto postulado, ao considerar a aplicação estável dos princípios contabilísticos uma condição para a construção razoável da situação financeira e dos resultados das operações. Com efeito, dentro dos princípios contabilísticos geralmente aceites, configura como pressuposto básico o princípio da continuidade, no entanto existe uma relutância generalizada entre os auditores em se pronunciarem sobre esse princípio. Tua Pereda (1983, p.863) refere o facto de que o auditor deve verificar as bases utilizadas pela empresa quando aplica o princípio da continuidade, que, em última instância, representa a avaliação das circunstâncias que no futuro podem interromper a actividade normal da empresa.

Essa problemática é hoje em dia um importante aspecto na relação entre os auditores e a sociedade, à medida que a sociedade pede aos auditores que considerem com mais rigor e profundidade a problemática da continuidade, em todas as circunstâncias e não por excepção, como defendem as correntes tradicionais de auditoria. De facto, a envolvente dos negócios não é a mesma da época

em que os postulados foram concebidos, sendo bastante mais instável e imprevisível, pelo que a observação do princípio da continuidade deixou de ser um pressuposto para se tornar uma previsão com todas as consequências daí decorrentes.

Admitindo, porém, como seguro, que a qualidade da informação financeira, no que respeita à fiabilidade, pressupõe a observância dos princípios contabilísticos geralmente aceites, o que os auditores efectivamente validam, é o facto de as empresas, com as quais celebraram contratos, terem adoptado ou não as normas contabilísticas emitidas pelas principais autoridades responsáveis pela sua elaboração. Nesse sentido, os auditores não sabem, pois apenas podem presumir que os princípios contabilísticos aplicados pela empresa são apropriados às circunstâncias, isto é, não têm forma de facilmente determinar se as normas aplicadas, numa determinada situação, confirmam que a fiabilidade foi ou não alcançada (FLINT, 1988, p.153).

É impossível conceber uma situação em que os organismos responsáveis pela emissão das normas contabilísticas consigam regular todas as situações imagináveis, de tal maneira que, quando as empresas respondem à insuficiência com práticas de contabilidade criativa, o auditor encontra-se sem grandes linhas de orientação, ficando pouco amparado nos seus juízos de valor sobre o espírito e a razoabilidade dos princípios contabilísticos geralmente aceites. Conseqüentemente, uma nova divergência de opinião entre os utilizadores da informação financeira e os auditores pode surgir, à medida que o modelo de relato financeiro é susceptível de ser criticado pela sua falta de relevância para a tomada de decisões, por falta de fiabilidade e por incapacidade de reflectir a realidade económica. O auditor, assim, não escapa às críticas, pois credibiliza um sistema em que a concordância com a forma legal se sobrepõe à substância económica, sendo, nesse caso, a sua função descobrir os processos de fuga levados a cabo para fazer face às necessidades de gestão.

O sexto postulado de auditoria, ao considerar, em ausência de clara evidência em contrário, o passado extrapolável para o futuro, limita a participação do auditor na elaboração e revisão de toda a informação financeira prospectiva, com base no seu carácter subjectivo e, portanto, não verificável. A aceitação desse postulado estabelece importantes limitações ao âmbito e alcance da auditoria, isto é, reduz a auditoria à análise retrospectiva, não

² Segundo Knechel, W., 2001, *Auditing: Assurance & Risk*, South-Western College Publishing, 2ed., University of Florida, p.64, as asserções da administração são: existência, direitos e obrigações, ocorrência, integridade, avaliação, mensuração e divulgação.

lhe conferindo alcance para analisar, por exemplo, a continuidade/viabilidade da empresa, o que se reflecte na limitação das responsabilidades do auditor. No entanto, estudos de auditoria mais recentes – Livro Verde da U.E.³ e relatório do Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS) – mencionam o chamado futuro mais provável ao âmbito da auditoria, visando, assim, à ampliação da esfera de actuação da auditoria. Esse postulado que fornece ao auditor a base para se pronunciar sobre a continuidade da empresa, unicamente por excepção, não se adapta às novas tendências que preconizam que o auditor, sem excepção, se pronuncie sobre a problemática da viabilidade da empresa.

Como a qualidade dos fenómenos contabilizados, relatados e auditados, é o produto da existência de um controlo interno adequado, parece óbvio que a sua manutenção em termos operativos reduz a probabilidade de irregularidades, muito embora as infracções sejam possíveis ainda que exista um bom controlo interno. Por outro lado, se o controlo interno não é minimamente fiável, os erros e as irregularidades devem considerar-se como algo mais do que meramente possíveis (SIERRA e ORTA, 1996, p.20).

A importância do controlo interno, como realça o quarto postulado, quer na óptica preventiva quer na óptica detectiva, é fundamental em auditoria, sendo reconhecida como imprescindível na execução de qualquer serviço razoável de auditoria em termos de profundidade e extensão dos testes substantivos⁴. O reforço do controlo interno nas empresas e a criação de comités de auditoria⁵ são preconizados por alguns autores, como vias possíveis de resposta às crescentes exigências da sociedade em matéria de detecção de fraudes (BRAIOTTA, 1999, p.256-283).

2) Comportamento ético dos administradores

Os postulados referenciados em segundo e terceiro lugar configuram um determinado comportamento ético dos administradores, ou seja, dos responsáveis pela gestão da empresa. Admite-se, então, a não existência de conflitos de interesses entre o auditor e o órgão de gestão da empresa

sujeita a auditoria e, simultaneamente, assume-se que as demonstrações financeiras estão isentas de irregularidades.

Esses dois postulados estão directamente relacionados com a problemática que opõe os auditores e os utilizadores da informação financeira relativamente ao trabalho por aqueles efectuado, bem como as suas responsabilidades no relato de actividades fraudulentas e de actos ilegais cometidos pelo órgão de gestão. Assume-se que o órgão de gestão actua racionalmente na aquisição de activos, na direcção da sua gestão corrente e estratégica e na celebração adequada dos seus compromissos e, a menos que haja evidência em contrário, actua de forma honesta e não está envolvido em actividades fraudulentas. No trabalho de planeamento da auditoria, a actividade do auditor fundamenta-se na dúvida, que o leva à reflexão, pelo que não deve afastar a possibilidade de, num determinado momento, ocorrer um conflito directo ocasional, à medida que examina e avalia asserções feitas pelos gestores, podendo algumas serem ocultadas propositadamente por eles. A responsabilidade do auditor para com a sociedade em geral e para com os accionistas em particular impõe, numa sociedade democrática, em face do conflito de interesses, das conseqüências económicas das decisões, e da complexidade e do afastamento dos utilizadores da informação financeira da gestão da empresa, a denúncia das actividades fraudulentas e dos actos ilegais cometidos pelas empresas.

O desenho do programa de auditoria, quando o risco inerente oriundo da análise da postura ética dos dirigentes é detectado pelo auditor, deve abranger todas as situações potencialmente explosivas, indo, portanto, muito para além do estritamente necessário.

3) Comportamento dos auditores

A função social do auditor, as responsabilidades que lhe são confiadas pela sociedade e o reconhecimento público crescente, obrigaram-no à aceitação de maiores obrigações profissionais, traduzidas na extensão progressiva das normas de auditoria. Com efeito, o sétimo e o oitavo postulados,

³ Ver: Libro Blanco de Auditoria, Registro General de Auditores, Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles y Empresariales de España. O Livro Branco de Auditoria em Espanha foi elaborado a partir de cinco relatórios de projecção internacional: Livro Verde da União Europeia, Relatório Le Portz, Relatório Cadbury, Relatório Cohen e Relatório Metcalf. Este livro aborda uma série de temas relacionados com a auditoria, como é o caso da independência da profissão, responsabilidade do auditor, fraude, irregularidades, entre outros.

⁴ Segundo Baptista da Costa, C., (1995, p.106), “os testes substantivos destinam-se a confirmar o adequado processamento contabilístico (no que concerne à totalidade, exactidão e validade dos dados), expressão financeira e suporte documental dos saldos e operações específicas”.

⁵ O comité de auditoria é uma estrutura de controlo composta por directores exteriores à empresa, cuja função é supervisionar a qualidade da informação financeira divulgada, o sistema de controlo interno e as funções de auditoria.

relacionados com a actuação do auditor e com o seu estatuto profissional, impõem a independência como um pilar do exercício da profissão de auditor. Como consequência, os auditores não podem aceitar responsabilidades noutras áreas da empresa que o impeçam de actuar livremente no exercício da sua função exclusivamente de auditor. Portanto, as práticas de economia de produção conjunta, tão evidentes nas empresas multinacionais de auditoria e que deram origem a tantos escândalos na auditoria (Enron e WorlCom, para citar algum dos mais recentes) devem ser objecto de legislação que afaste definitivamente a proximidade das funções de auditoria e de consultoria.

2 OS ORGANISMOS PROFISSIONAIS E A FUNÇÃO DE AUDITORIA

A American Accounting Association (AAA), em 1973 (p.2), após dois anos de investigação define auditoria como um processo sistemático de obter e analisar objectivamente a evidência acerca das afirmações relacionadas com actos e acontecimentos económicos, a fim de avaliar tais declarações à luz de critérios estabelecidos e de comunicar o resultado às partes interessadas.

Por sua vez, em 1980, o International Auditing Practices Committee⁶ da International Federation of Accountants (IFAC, 1980, p.9) preconiza que o objectivo de uma auditoria às demonstrações financeiras é possibilitar ao auditor expressar uma opinião independente sobre essas demonstrações financeiras, acrescentando que a opinião do auditor confere credibilidade à informação financeira.

O ICAEW (1980, p.2) concebe a auditoria como um exame independente e como a expressão de uma opinião sobre as demonstrações financeiras de uma empresa, emitida por um auditor que atesta a concordância com os princípios contabilísticos geralmente aceites.

O American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), no seu Statement of Auditing Standards (SAS) (1973, p.1), refere que o objectivo do exame às demonstrações financeiras realizado por um auditor independente, é expressar uma opinião sobre a fiabilidade das demonstrações financeiras de uma empresa, os resultados das operações e as alterações da posição financeira em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites.

Com a excepção da AAA todos os conceitos enfatizam o papel do auditor na credibilização da

informação financeira, sendo esse o objectivo básico da auditoria. Acresce que essas organizações conceberam a auditoria como uma função complexa, conduzida e desenvolvida por profissionais especialistas em matérias contabilísticas, colocando como condição essencial o enfoque na contabilidade financeira e na prestação de contas. Realçam, por consequência, o carácter técnico da função, que tem subjacente três componentes: as limitações de uma auditoria, as condições que ditam a sua necessidade e os seus benefícios sociais.

As limitações de uma auditoria são amplamente justificadas pelos defensores da corrente que pretende justificar o diálogo entre os utilizadores da informação financeira e os auditores, através de uma via eminentemente pedagógica, dando-as a conhecer aos utentes da informação financeira. Essas limitações são salientadas por Boynton e Kell (1996, p.37), ao referirem:

A auditoria às demonstrações financeiras efectuadas de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites é afectada por um conjunto de restrições inerentes, na medida em que princípios alternativos são permitidos na contabilidade, os princípios não estão devidamente hierarquizados, o risco e a incerteza têm um reflexo cada vez maior nas demonstrações financeiras, o que implica, cada vez mais, um exercício de julgamento subjectivo por parte dos auditores.

A análise custo-benefício deve estar presente na condução de uma auditoria, situação que introduz limitações na selecção de testes substantivos a efectuar, na dimensão da amostra, e na análise de todos os dados em função da materialidade exigida e do risco na condução da auditoria.

Os relatórios de auditoria são, na maioria dos casos, elaborados com alguns meses de atraso em relação à data das demonstrações financeiras. Essa diferença temporal afecta a obtenção de evidências e é demasiado pequena para a resolução de incertezas que existem à data do balanço. Acresce que os efeitos subseqüentes à data de encerramento das contas são, muitas vezes, difíceis de quantificar e podem ter efeito materialmente relevante nas demonstrações financeiras objecto de análise.

Algumas evidências são obtidas por via verbal ou escrita e, nesse último caso, por via das declarações de responsabilidade, situações evitadas de um risco inerente muito grande.

⁶ Actualmente denominado IAASB – International Auditing and Assurance Standards Board

As auditorias são conduzidas por homens, pelo que a fraqueza humana inerente, o cansaço e a falta de cuidado, de ética e de deontologia profissionais, podem afectar a escolha da amostra de evidência.

Quatro condições ditam as necessidades de uma auditoria, segundo o Committee on Basic Audit Concepts (1969, p.25), que estabelece a relevância e a fiabilidade como as duas qualidades básicas no processamento da informação e na sua introdução como *input* na tomada de decisão. O referido comité estrutura e justifica a auditoria com base na teoria da agência⁷, referindo os seguintes argumentos que criam a procura da auditoria:

- a) Conflito de interesses: É o argumento típico da teoria da agência, que considera a empresa como uma rede de interesses e contratos, apresentando os utilizadores e os accionistas de uma empresa em conflito potencial com os administradores em relação à sua gestão e comunicação do seu desempenho. Com efeito, por parte dos utilizadores da informação financeira e dos donos da empresa, há receios de que as demonstrações financeiras preparadas pelos gestores possam estar intencionalmente deturpadas com erros materialmente relevantes. Aliada a essa questão, há ainda a realçar os conflitos de interesses que podem, igualmente, ocorrer entre financiadores e accionistas. Conseqüentemente, os diferentes grupos interessados na informação financeira relatada por uma empresa necessitam de ter segurança, que lhes é proporcionada pelos auditores externos, de que a informação está isenta de erros e que é neutral em relação aos vários utilizadores. Pode-se, assim, verificar que o nível de segurança é uma questão central para os utilizadores da informação financeira.
- b) A auditoria como suporte de decisões económicas: Trata-se, igualmente, de uma condição que conduz a procura de auditoria. Assim, as demonstrações financeiras são uma importante fonte, quando não única, de informação para o processo de tomada de decisão de investimento, desinvestimento, financiamento e todo um

amplo ramo de outras decisões. Como corolário, esses utilizadores procuram no auditor a validação, em termos de segurança informativa, das demonstrações financeiras, incluindo a sua divulgação.

- c) Complexidade: A complexidade crescente da informação financeira, na qual se introduzem, cada vez mais, valorimetrias alternativas, estimativas e projecções, aumentam o risco de interpretações enviesadas e de erros intencionais.
- d) Distância, tempo e custo, devidamente interligados: Sendo impossível à generalidade dos utilizadores da informação financeira verificarem directamente as demonstrações financeiras e atestarem a fiabilidade das asserções do órgão de gestão, confiam que o relatório do auditor independente satisfará as suas necessidades.

Os benefícios sociais da auditoria, enumerados por Boynton e Kell (1996, p.36), estão estritamente relacionados com a redução do risco das demonstrações financeiras conterem erros materialmente relevantes, estarem incorrectas ou deliberadamente deturpadas, e consubstanciam-se em:

- Acesso ao mercado de capitais: Em todos os mercados de valores mobiliários, o registo das empresas nos organismos de supervisão impõe, como base principal de cotação das acções, que as demonstrações financeiras sejam auditadas;
- Custo mais baixo do capital: As sociedades auditadas conferem, à partida, uma redução do risco da informação publicada, pelo que alguns financiadores conferem a esse tipo de empresas taxas de juro mais baixas;
- Prevenção de fraudes e ineficiência: A auditoria tem um efeito indutor no comportamento da empresa auditada, porque, preventivamente, introduz nos empregados uma atitude de melhoramento contínuo, e de aperfeiçoamento do processamento contabilístico e, simultaneamente, sabendo os administradores que as suas asserções vão ser objecto de verificação e validação, provavelmente o risco de preparação de demonstrações financeiras fraudulentas é mais reduzido.

⁷ Essa teoria é hoje a mais referida na fundamentação económica da auditoria. Todavia, a clássica teoria da credibilização das demonstrações financeiras e a teoria motivacional que aponta para o efeito dissuasor da auditoria na manipulação da informação financeira e a teoria da dúvida e da verificação, são outras teorias explicativas da auditoria.

Os organismos de auditoria, o quadro técnico-legal que regulamenta a profissão de auditor, focam a auditoria no plano meramente financeiro, associando a contabilidade e a auditoria num corpo de técnicas complexas, mas preferencialmente neutras, uma vez que não são influenciadas por comportamentos humanos. Ditam à sociedade normas de conduta das organizações, e quais os seus aspectos que devem ser objecto de prestação de contas, e, portanto, submetidos à auditoria.

Fomentam, ainda, um conjunto de procedimentos técnicos aplicados no intuito da obtenção de evidências relacionadas com a fiabilidade. Porém, esquecem-se de que é a sociedade, em constante evolução, que dita as regras e normas de conduta, e que o conceito de auditoria deve evoluir no sentido de se adaptar às necessidades da sociedade, que, em último caso, determina a evolução da auditoria. Os auditores e os organismos responsáveis pela emissão de normas de auditoria, ao não reconhecerem sua natureza dinâmica e ao não darem respostas à pressão social, fizeram emergir diferentes opiniões entre eles e os utilizadores da informação financeira, sobre o papel e objecto da auditoria.

3 O ENFOQUE SOCIAL DE FLINT

A abordagem da auditoria proposta por Flint é de uma grande abrangência. Esse autor defende que toda a construção teórica da auditoria é baseada no seguinte pensamento:

O conceito social de auditoria compreende um exame realizado por uma determinada pessoa, independente das partes envolvidas, que compara o produto final com os objectivos e comunica os resultados obtidos. É uma parte essencial do mecanismo de controlo público e privado.

Essa concepção constitui a base da construção da teoria e dos processos e normativos da auditoria, e é bastante mais ampla do que a proposta de Mautz e Sharaf, permitindo abarcar as actividades não financeiras e inclusivamente actividades sem processamento contabilístico. Flint estrutura e desenvolve o seu conceito de auditoria, formulando um número básico de postulados sobre os quais a teoria será construída, permitindo, igualmente, o desenvolvimento de princípios que possibilitem alicerçar a prática da auditoria. A teoria desenvolvida permite uma interacção com a sociedade, preconizando que é um negócio ou ética pública (Flint, 1988, p.7) que a auditoria procura, em última instância, monitorizar. Nesse contexto, o conceito social de auditoria é adaptativo e a sua interpretação operacional depende não só dos valores éticos,

mas também do valor de julgamento efectuado pela sociedade em relação aos aspectos a que a prestação de contas deve ser aplicada.

A função de auditoria deve abarcar informação para além da prestada pela contabilidade, envolvendo aspectos relacionados com o *value for money*, ou seja, a economia, a eficiência e a eficácia anual da gestão das organizações, sendo, assim, considerada comum mecanismo de controlo para verificar a conduta e a *performance* das organizações (Flint, 1988, p. 12). A auditoria fundamenta-se, portanto, numa necessidade social, envolvendo uma interacção entre os auditores, os organismos de auditoria e um conjunto de grupos sociais.

Mautz e Sharaf (1975, p.2) afirmam que a função que o auditor atribui a si próprio, pode ser aceite ou rejeitada pela sociedade, assim, ou o grupo encontra um papel aceite pela sociedade ou desaparece. A sociedade, em constante mudança, pode não aceitar papéis formalmente aceitáveis, pelo que os grupos profissionais devem estar em constante alerta e receptivos à modificação e à revisão do seu papel. Tincker (1982, p.58) argumenta que a auditoria tem de ser enquadrada num contexto sociopolítico e num modelo de regulamentação empresarial, em que o dever de prestação de contas é a sua característica fundamental.

O enquadramento da auditoria num contexto social e a procura cada vez maior de economia, eficiência e eficácia nas organizações públicas e privadas conferem à função auditoria um papel importante de mecanismo de controlo da sociedade. Decorre, daqui, que o processo de auditoria consiste em verificar o grau de cumprimento em relação a um conjunto de normas específicas, que derivam do sistema social, abrangendo, por isso, matizes de carácter cultural, social e político.

A auditoria, na concepção de Flint (1988, p.13), tem, então, uma clara dependência cultural, em que o conceito pode permanecer constante no tempo, enquanto a prática da função pode e deve adaptar-se aos valores da sociedade, às suas exigências e necessidades actuais, que, estando em contínua mutação, necessita de respostas adequadas por parte dos auditores em relação aos problemas emergentes de novas concepções e valores sociais.

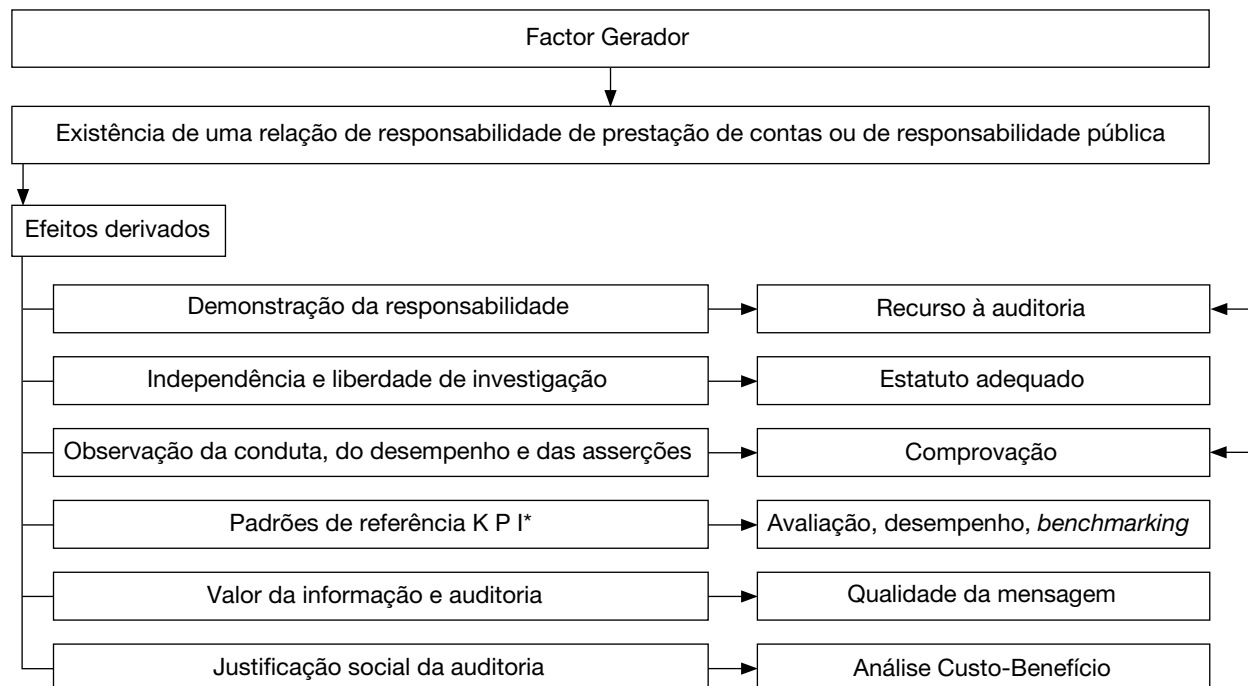
Auditoria e interesse público são duas faces da mesma moeda e, assim, os auditores devem, expressamente, reconhecer não só o seu cliente como interessado no seu trabalho, mas igualmente todo um conjunto de entidades que confiam no seu trabalho, o que lhe confere um interesse público manifesto.

Nesse enfoque abrangente de conceber a auditoria, Flint (1988, p.19-41) idealizou um conjunto

de postulados e de princípios gerais, sobre os quais repousa a sua estrutura conceptual. Preconiza, assim, postulados que, sendo o alicerce do desenvolvimento da teoria da auditoria, descrevem, igualmente, as suas características intrínsecas e constituem um padrão de comparação para os potenciais problemas de auditoria que se coloquem no seu desenvolvimento prático. A estrutura conceptual de Flint tem subjacente o facto gerador da auditoria e os seus efeitos derivados:

O factor gerador da auditoria define a sua essência na existência de uma relação de responsabilidade, de prestação de contas, ou de responsabilidade pública. A auditoria existe porque há necessidade de provar a validade das informações financeiras produzidas por quem tem o dever de prestação de contas, sendo o desempenho avaliado em função de um critério estabelecido *a priori*.

A qualidade da informação é importante para os utilizadores, todavia o seu valor é limitado até



Fonte: Flint, 1988.

*K P I – Key Performance Indicators

Quadro 1 – Estrutura conceptual de Flint

ao momento de ser submetida a uma verificação independente que ateste a excelência da informação financeira ou não financeira. Como corolário, a fiabilidade e a credibilidade da informação prestada por uma das partes envolvidas numa relação de responsabilidade pela prestação de contas, explica a condição primária para a existência de uma auditoria. Esse factor gerador sugere uma justificação da auditoria baseada na teoria da agência, que tem subjacente a rede contratual estabelecida dentro da empresa ou organização e na qual é confiado pelos proprietários aos gestores um conjunto de recursos escassos, susceptível de emprego alternativo. Esses recursos têm de ser geridos com objectivos bem delineados e são objecto de prestação de

contas, situação essa que se insere no mecanismo de atribuição de responsabilidades que o conceito social de auditoria necessariamente incorpora.

Os efeitos derivados decorrem da adopção de acordo com o conceito amplo de auditoria proposto por esse autor, de quatro referenciais básicos: verificação e comprovação, responsabilidade, independência e ética, e económico.

a) **Referencial de verificação e comprovação:** A esse referencial estão ligados os seguintes postulados:

- As questões centrais relativas à responsabilidade apresentam-se muito dispersas, são

complexas e/ou de grande importância para o cumprimento/desempenho de obrigações/deveres; conseqüentemente e para que possam ser demonstradas tem que se recorrer ao processo de auditoria;

- As questões centrais relativas aos elementos da auditoria (conduta, desempenho, realização, registo dos acontecimentos, asserções, verificação de factos) têm de ser comprovadas por evidências.

Como a auditoria é uma investigação ou procura de evidências que permitam a formulação de uma opinião sobre a imagem verdadeira e apropriada das demonstrações financeiras ou outro tipo de informação, os postulados supra descritos entroncam nessa lógica.

b) Referencial de responsabilidade: No processo de atribuição de responsabilidades, é necessário recorrer a um processo de investigação, mais ou menos desenvolvido, mais ou menos complexo consoante a empresa em causa e essa atribuição de responsabilidades não pode ser accionada sem que o auditor a examine. Nesse referencial, existe um conceito de relatividade evidente. Com efeito, a maior ou menor complexidade da organização é que impõe a atribuição de responsabilidades (*accountability*), que pode ser, adequadamente, outorgada em demonstrações financeiras não auditadas. O fundamento do referencial radica prioritariamente nas organizações mais complexas, em que o afastamento, a complexidade do negócio e da organização e a materialidade dos valores envolvidos, desenhem um quadro no qual o processo de auditoria é necessário e fundamental no processo de atribuição de responsabilidades, e na verificação do desempenho e da informação prestada. Conseqüentemente, se a auditoria faz parte do processo de controlo social (Flint, 1988, p.28), cuja característica básica é a atribuição de responsabilidade, essa não existe sem a captação de evidências que suportem a opinião do auditor.

É nesse quadro de procura de evidências do sistema contabilístico, do modelo de controlo interno e da execução de procedimentos analíticos, que se desenvolve um conjunto de normas de auditoria, cuja aplicação potencia opiniões divergentes entre os auditores e os utilizadores da informação financeira.

c) Referencial de independência e de ética: O desenvolvimento do processo de auditoria, bem como a procura das evidências, envolve investigação, exame, avaliação da conduta, grau do cumpri-

mento dos objectivos e das asserções do órgão de gestão. Esse quadro coloca, como trave mestra da auditoria, a independência em relação à organização auditada e a ética do auditor. Se o objectivo básico de auditoria é a atribuição de responsabilidades, a sua materialização exige a emissão de uma opinião independente da entidade e dos directores. Já se está em presença de um postulado que define um referencial de responsabilidade e ética no desenvolvimento de uma auditoria, redigido por Flint (1988, p.29) da seguinte forma: “As características básicas distintivas fundamentais para o desenvolvimento de uma auditoria são a independência do estatuto do auditor e a sua liberdade relativamente às limitações de investigação e de emissão de parecer”.

A independência resulta, obviamente, da autoridade do auditor, centrada num núcleo multidisciplinar de conhecimentos de alto nível, domínio pericial de todos os instrumentos de auditoria, concepção do seu papel no controlo social das organizações e aceitação social da sua função. A competência e a autoridade são indispensáveis para realizar o conceito de auditoria proposto por Flint, sendo a independência o núcleo central sem o qual, obviamente, a auditoria é posta em causa.

Desenvolvido o processo de auditoria e obtidas as evidências num quadro de independência profissional, o auditor está em condições de avaliar o desempenho da organização e o grau de cumprimento das asserções do órgão de gestão, pressupondo que a parte responsável pela organização e que tem a responsabilidade da prestação de contas conhece os padrões de referência. Nesse contexto, se não for possível especificar o padrão de conduta, de desempenho, ou de qualidade de informação pretendida, em termos de aceitação contratual pelas partes envolvidas, não estão preenchidos os requisitos básicos para desenvolver o processo de auditoria.

Sendo a auditoria um conceito de entendimento universal, a sua interpretação operacional está, contudo, relacionada com o tipo específico de responsabilidade que se pretende auditar (Flint, 1988, p.33), em cujo quadro se pode englobar componentes de honestidade, regularidade, legalidade, lucratividade, economia, eficiência e eficácia, ou qualquer outro critério de referência aceitável. A dificuldade de fixação de critérios é notória, os conceitos de honestidade, verdade e integridade radicam na cultura de sociedades e organizações, pelo que os padrões de conduta dos auditores e de toda a normativa que lhes dá suporte, podem conflitar com o que a sociedade espera deles. Assim, normas deficientes ou a sua não observância podem gerar expectativas diferentes aos utilizadores. A mensagem básica desse postulado é que os KPI

têm de ser aferidos às organizações. Sendo a auditoria financeira validada no cumprimento dos princípios contabilísticos geralmente aceites, potencia o desenvolvimento de expectativas sociais que os auditores, no quadro jurídico técnico do exercício da profissão, não querem, por enquanto, aceitar.

d) O referencial económico incorpora dois postulados: Um relacionado com o valor da informação: O significado e a intenção das demonstrações financeiras e outras, bem como os dados que são auditados, são suficientemente claros para que a credibilidade que lhes é atribuída, como sendo resultado da auditoria, seja claramente expressa e transmitida.

O outro postulado submete a auditoria à lógica do custo/benefício, como justificação social para a sua existência.

Segundo o primeiro postulado, a auditoria produz um benefício económico e social, fundamentando-se no valor acrescentado proporcionado por esta ao valor da informação das demonstrações financeiras. Por isso, a opinião expressa pelo auditor confere credibilidade, significado e relevância às demonstrações financeiras. A mensagem do auditor tem que ser claramente expressa, sendo, portanto, o relatório do auditor crucial no processo de auditoria (Flint, 1988, p.38).

O segundo analisa a auditoria comparando os custos incorridos com os proveitos obtidos. Desse modo, atendendo à sua função utilitária, a sua adopção como mecanismo de controlo social é aceite se o benefício que possa proporcionar for superior ao custo suportado. O benefício social da auditoria é, freqüentemente, intangível (Flint, 1988, p.39), pelo que o seu custo económico é mensurado de um modo subjectivo pela sociedade. Com efeito o *providing value* – um dos princípios fundamentais da auditoria independente – significa que a auditoria proporciona aos diferentes utilizadores uma mensagem credível da fiabilidade das demonstrações financeiras, e que os auditores estão numa excelente posição para incrementar o *value for money*. Todavia a justificação social da auditoria tem que ser sempre medida em termos de custo e tempo como é referido por Mautz e Sharaf (1961, p. 85).

4 O ENFOQUE DE TOM LEE

Lee (1996, p.4) refere a existência de três grupos de postulados para fundamentar a estrutura teórica da auditoria.

O primeiro grupo de postulados é considerado básico para justificar o quadro assumptivo relacionado com a existência da auditoria. O segundo

ênfatisa a acção do auditor e os aspectos comportamentais da auditoria. Por último, o terceiro relaciona-se com os aspectos funcionais da auditoria, isto é, com a matriz de procedimentos de auditoria.

Veja-se o grupo de postulados básicos (PB):

- A qualidade da informação contabilística expressa nas demonstrações financeiras da generalidade das organizações empresariais não tem credibilidade suficiente sem verificação e validação, de forma a poder ser usada com completa confiança pelos accionistas e outros utilizadores no processo de prestação de contas e de atribuição de responsabilidades (PB1);
- A função de auditoria como parte do processo de prestação de contas e de atribuição de responsabilidades, na sua função de verificação e validação da qualidade das demonstrações financeiras, é a mais frequentemente procurada na generalidade das situações empresariais (PB2);
- Na generalidade das situações, a qualidade da informação expressa nas demonstrações financeiras relatadas aos accionistas e outros utilizadores pode ser atestada e validada através de uma auditoria externa (PB3);
- A verificação e a validação da qualidade das demonstrações financeiras relatadas aos accionistas e outros utilizadores são mais bem conseguidas através da regulamentação na generalidade das situações empresariais (PB4);
- Na generalidade das situações empresariais, os accionistas e os outros utilizadores não estão numa posição de verificar e validar, pessoalmente, a qualidade das demonstrações financeiras (PB5).

Esses cinco postulados estão todos relacionados entre si, reportando-se, unicamente, à auditoria financeira. Nos três primeiros, questiona-se o valor da informação produzida pelos gestores e formulam-se hipóteses quanto à sua qualidade, o que sugere que os auditores conferem a essa informação uma maior credibilidade e, portanto, transforma-se numa informação mais útil para ser considerada no processo de tomada de decisão. Por outro lado, deduz-se que os investidores, financiadores e outros não confiam no correcto uso dos recursos pelos gestores, que podem utilizá-los em benefício próprio, surgindo, conseqüentemente, a teoria da agência como explicativa do processo de auditoria. A função auditoria surge, assim, na convicção de que o auditor pode providenciar um grau de segurança aos utilizadores da informação financeira. Como a informação desempenha, actualmente, um papel fundamental na criação de

riqueza, sendo utilizada como factor competitivo de principal importância, existe uma necessidade profunda, sentida em termos gerais pela sociedade, de credibilizar e certificar a relevância e a fiabilidade das informações financeiras, estando a auditoria bem posicionada para validar a informação e contribuir para o crescimento da sociedade (KNECHEL, 2001, p.5). Os dois últimos postulados salientam a necessidade de regulamentação da auditoria em face do afastamento dos accionistas e outros utilizadores da informação financeira em relação à gestão da empresa.

O PB1 tem de ser encarado, no conjunto dos três analisados, como o mais importante para sedimentar a teoria da auditoria empresarial. Contudo tem de ser observado com alguma relatividade na sua aplicação. Com efeito, pressupõe a existência de interesses externos significativos, pelo que a fundamentação da sua aplicação a pequenas empresas parece ser objecto de crítica. Por outro lado, as grandes organizações que, dentro do conceito de *corporate governance*, fomentam e potenciam a sua auditoria interna a um nível elevado podem não ter necessidade da auditoria externa, tal como ela é sugerida nesse postulado. Considera-se, porém, que para a generalidade das empresas o postulado é válido.

O PB2 sugere que a utilização das demonstrações financeiras num largo espectro de decisões empresariais é desenvolvida em benefício de todos aqueles que têm interesses na empresa, e que, numa análise custo/benefício, a função auditoria proporciona mais vantagens que o seu custo intrínseco. Isto é, o argumento económico para fundamentar a auditoria sugere que as conseqüências económicas dos conflitos potenciais gerados, no quadro da teoria da agência, excedem os custos de auditoria, em virtude da informação transmitida ser considerada um bem público. Assim, a auditoria fundamenta-se no sentido de dotar essa informação com o mínimo de qualidade para proteger o público consumidor. Nesse espírito, a auditoria tem também uma função social no contexto mais moderno da responsabilidade social atribuída a todas as empresas e organizações. Pode, inclusivamente, ser enquadrada no amplo contexto da gestão das empresas, isto é, no conjunto de mecanismos internos e externos para verificar e controlar a entidade e os seus gestores. Esse mecanismo geral de controlo inclui a auditoria interna, a auditoria externa e o comité de auditoria. Decorre, daqui, que as funções de auditoria, baseadas quer no argumento económico, quer no argumento social, apontam a inclusão da detecção de erros e fraudes no âmbito da auditoria, bem como a validação da economia, eficiência e eficácia das organizações.

O PB3 refere que a qualidade da informação financeira é auditável, o que implicitamente é aceite

pelos auditores no desenvolvimento da sua função. No entanto, o tamanho, o volume e a complexidade das organizações multinacionais são de tal ordem, que a utilização de toda a panóplia de procedimentos de auditoria, não remove todas as dúvidas em relação à função da informação divulgada. Nesse caso, Lee (1996, p.78) indica a auditoria interna como subsidiária na remoção das dúvidas dos auditores externos.

O PB4, em face do argumento económico e social para a existência da auditoria, refere a necessidade da existência de uma regulamentação formal da função e da profissão. A função social da auditoria refere que a sua regulamentação é indispensável e que não deve ser assumida de forma meramente voluntária. Com efeito, a atribuição à informação empresarial da característica de bem público, como já se referiu anteriormente, gera a necessidade de proteger o consumidor, daí a imposição da auditoria externa às empresas cotadas. Já Wallace (1985, p.53) refere que a pressão do mercado, num contexto da teoria da agência, induz a procura voluntária do serviço de auditoria externa.

O PB5 reconhece a impossibilidade de os accionistas controlarem os gestores da empresa, quer devido ao afastamento da vida empresarial, quer devido à complexidade das operações, não tendo, por conseqüência, quaisquer hipóteses de controlar a qualidade da informação financeira divulgada, surgindo por inerência a necessidade de confiar a terceiros as funções de validar as demonstrações financeiras em benefício de todos os interessados na empresa.

Os postulados comportamentais (PC) desenvolvidos por Lee (1996, p.79-83) referem-se às características comportamentais que o auditor deve possuir no desenvolvimento da sua função de verificação e validação da qualidade da informação contabilística divulgada e são, basicamente, os seguintes:

PC1: Não há conflito de interesses entre o auditor e a gestão da empresa, que impeça a verificação e a validação da qualidade das demonstrações financeiras divulgadas aos accionistas e a outros utilizadores interessados;

PC2: Não existem restrições regulamentares legais ou outras que não sejam razoáveis relativamente aos auditores, ou que sejam impeditivas do exercício da sua função de verificação e validação das demonstrações financeiras;

PC3: O auditor é suficientemente habilitado e experimentado para conduzir com competência a função de verificação e validação das demonstrações financeiras;

PC4: O auditor exerce a sua função de forma totalmente independente, tanto mental como fi-

sicamente, para verificar e validar com suficiente objectividade a qualidade das demonstrações financeiras;

PC5: O auditor é responsável, enquanto profissional qualificado, pelo seu trabalho de auditoria e pela emissão de opinião sobre a qualidade da informação financeira relatada.

Esses postulados referem-se à problemática da cooperação com o órgão de gestão da empresa, à ausência de restrições à livre procura da evidência, à independência do auditor, ao conhecimento, à experiência e à responsabilidade no exercício da sua função. Entende-se que, no desenvolvimento da sua função de verificação e validação da qualidade das demonstrações financeiras, o auditor pressupõe uma estrita cooperação com a administração da empresa e que essa não coloca nenhuma restrição aos acessos aos sistemas contabilísticos, relatórios e a toda a evidência necessária, bem como que não existam regulamentações que impeçam o auditor de aceder a toda informação que julgue necessária. Todavia, nada pode garantir o correcto desempenho da sua função na consecução dos objectivos planeados.

Relacionados especialmente com a actividade da auditoria, os designados postulados funcionais (PF) suportam os procedimentos técnicos da profissão e referem-se a:

PF1: A qualidade primordial das demonstrações financeiras, enfocadas numa perspectiva de auditoria, é interpretada principalmente em termos de relevância;

PF2: Há evidências suficientes e fiáveis, passíveis de serem reunidas e avaliadas em tempo e custo razoáveis, que permitem suportar uma opinião relativamente à qualidade da informação financeira divulgada aos accionistas;

PF3: A informação financeira divulgada e comunicada aos accionistas está isenta de erros e fraudes materialmente relevantes;

PF4: A relevância e a fiabilidade da informação financeira divulgadas aos accionistas e a outros utilizadores podem ser-lhes comunicadas através de um auditor.

Esses postulados funcionais, definidos pela estrutura conceptual do *Financial Accounting Standards Board* (FASB), referem-se às características qualitativas da informação financeira, consubstanciadas na fiabilidade e na relevância, representando o primeiro referencial concreto de comparação e referência. Para julgar da fiabilidade das demonstrações financeiras em termos de *present fairly*

ou *true and fair view* a referência à existência de padrões é fundamental, sendo utilizados os princípios contabilísticos geralmente aceites (MAUTZ e SHARAF, 1967, p.47). No entanto, a interpretação desses conceitos não é unívoca, permanecendo bastante indefinida, o que provoca uma diferença relativamente à deficiente concepção das normas contabilísticas que lhe servem de critério.

Sendo as demonstrações financeiras o resultado final de um processo técnico complexo, que é observado pelo auditor no desempenho da sua função de verificar e validar a qualidade da informação financeira divulgada, mediante a recolha de evidências dos procedimentos subjacentes à construção e à divulgação das asserções da administração, a formulação do postulado é necessária para validar o auditor no completo desempenho da sua função. Há, no entanto, a referir que a evidência e a qualidade devem ser obtidas em condições de tempo e custo razoáveis.

A detecção de erros e fraudes materialmente relevantes, também, não é assumida por Lee (1996, p.86) como objectivo importante da auditoria financeira. No planeamento do seu trabalho, o auditor assume que não existe, por parte do órgão de gestão da empresa, intenção de apresentar as demonstrações financeiras com fraudes e erros relevantes, uma vez que esses podem ser detectados ou prevenidos pelos sistemas de controlo interno instituídos nas organizações. Assume-se, portanto, que a auditoria financeira não tem como objectivo a detecção de erros e fraudes, presunção que não é compatível com as expectativas da sociedade que, cada vez mais, exige o relato de fraudes e erros materialmente relevantes nas organizações.

Finalmente, o relatório do auditor comunica os resultados do seu trabalho aos accionistas e a outros utilizadores da informação financeira, como parte do mecanismo de *corporate governance* e da responsabilidade de gestão. Nesse contexto, é imperioso saber da percepção que os utilizadores da informação financeira têm do relatório de auditoria, o que não é uma questão consensual, pelo que o entendimento e a interpretação que os utilizadores fazem do mesmo é uma importante questão no debate actual da auditoria.

5 ANÁLISE COMPARATIVA DAS ESTRUTURAS CONCEPTUAIS DE MAUTZ E SHARAF, FLINT E LEE

Aplicando a metodologia classificativa de Tom Lee, efectuou-se uma análise comparativa das três estruturas conceptuais, realçando a correspondência ou não dos postulados básicos, comportamentais e funcionais.

	Mautz e Sharaf (1961)	Flint (1988)	Lee (1996)
Verificabilidade	- As demonstrações financeiras e os dados contabilísticos e financeiros são verificáveis.	_____	- A qualidade da informação financeira contabilística expressa nas demonstrações financeiras não tem credibilidade suficiente, sem verificação e validação, para poderem ser usadas com completa confiança pelos accionistas e outros utilizadores no processo de prestação de contas e atribuição de responsabilidades.
Prestação de Contas	_____	- A condição essencial para uma auditoria é que exista uma relação de responsabilidade ou uma situação de responsabilidade pública. As questões centrais relativas à responsabilidade apresentam-se muito dispersas e/ou de grande importância para o cumprimento/ desempenho de obrigações/ deveres. Conseqüentemente, para que possam ser demonstradas, tem que se recorrer ao processo de auditoria.	- A função de auditoria como parte do processo de prestação de contas e atribuição de responsabilidades, na sua função de verificação e validação da qualidade das demonstrações financeiras, é procurada na generalidade das situações empresariais.
	_____	- As questões centrais (conduta, desempenho, afirmação, constatação) têm que ser comprovadas.	- Na generalidade das situações, a qualidade das informações financeiras nas demonstrações financeiras, relatada aos accionistas e a outros utilizadores, pode ser atestada e validada através de uma auditoria externa.
	_____	- Os padrões de responsabilidade podem ser estabelecidos por aqueles que são responsáveis. A conduta actual, o desempenho etc., podem ser avaliados e comparados com esses padrões com referência a critérios estabelecidos.	- A verificação e validação da qualidade das demonstrações financeiras é mais bem conseguida através da regulamentação das demonstrações financeiras.
Afastamento	_____	_____	- Na generalidade das situações empresariais, os accionistas e os utilizadores não estão em posição de verificar e validar as qualidades das demonstrações financeiras.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Quadro 2 – Postulados básicos das estruturas conceptuais

	Mautz e Sharaf (1961)	Flint (1988)	Lee (1996)
Relações	- Não existem, necessariamente, conflitos entre o auditor e a administração da empresa sujeita a exame de auditoria.	_____	- Não há conflito de interesses entre o auditor e a gestão da empresa que impeça a verificação e validação da qualidade das demonstrações financeiras divulgadas aos accionistas e outros utilizadores interessados.
Quadro Legal	_____	_____	- Não existem situações regulamentares legais ou outras que não sejam razoáveis relativamente aos auditores que sejam impeditivas do exercício da sua função de verificação e validação das demonstrações financeiras.
Formação	_____	- O processo de avaliação e comprovação exige não só uma aptidão especial, como também o exercício de julgamento.	- O auditor é suficientemente habilitado e experimentado para conduzir com competência a função de verificação e validação das demonstrações financeiras.
Independência	- O estatuto do auditor independente impõe adequadas obrigações.	- As características distintas fundamentais para uma auditoria são a independência dos seus estatutos e a sua liberdade relativamente a investigações da investigação e relatório.	- O auditor exerce a sua função de forma totalmente independente, tanto mental como fisicamente, para verificar e validar, com suficiente objectividade, a qualidade das demonstrações financeiras.
Parecer do Auditor	- Ao examinar os dados contabilísticos e financeiros com o propósito de expressar a sua opinião, o auditor actua estritamente como auditor.	_____	- O auditor é responsável, enquanto profissional qualificado, pelo seu trabalho de auditoria e pela emissão da opinião sobre a qualidade da informação financeira relatada.

Fonte: Elaborado pelo autor.

Quadro 3 – Postulados comportamentais das estruturas conceptuais

	Mautz e Sharaf (1961)	Flint (1988)	Lee (1996)
Qualidade da informação	- A aplicação consistente dos princípios contábilísticos geralmente aceites gera uma representação razoável da posição financeira e dos resultados da empresa.	_____	- A qualidade primordial das demonstrações financeiras, enfocadas numa perspectiva de auditoria, é interpretada principalmente em termos de relevância e fiabilidade, existindo padrões, que permitem ao auditor determinar a existência de tal qualidade.
	_____	_____	- A relevância e a fiabilidade da informação financeira divulgada aos accionistas e a outros utilizadores pode ser-lhes comunicada através do auditor.
Custo-Benefício	_____	- Uma auditoria produz uma vantagem económico social.	- Há evidências suficientes e fiáveis, passíveis de serem reunidas e avaliadas em tempo e custo razoáveis, que permitam suportar uma opinião relativamente à qualidade da informação financeira divulgada aos accionistas.
Ética	- As demonstrações financeiras e a toda a informação publicada e sujeita à verificação está livre de erros intencionais e de outras irregularidades.	- O significado e a intenção das demonstrações financeiras e outras, bem como os dados auditados são suficientemente claros para que a credibilidade que lhes é atribuída, como sendo resultado de uma auditoria, seja claramente expressada e transmitida.	- A informação financeira divulgada e comunicada aos accionistas está isenta de erros e fraudes materialmente relevantes.
Controlo Interno	- A existência de um sistema de controlo interno elimina a probabilidade de irregularidades.	_____	_____
Extrapolação	- Na ausência de evidência em contrário, o que se considerou valido na empresa sujeita à auditoria é extrapolável para o futuro.	_____	_____

Fonte: Elaborado pelo autor.

Quadro 4 – Postulados funcionais das estruturas conceptuais

Com base nas estruturais conceptuais anteriormente apresentadas, elaborou-se o seguinte quadro resumo:

Desse quadro, ressalta a importância que Lee confere aos postulados básicos e fundamentais em detrimento dos postulados funcionais. Flint, por sua

Autor	Postulados básicos	Postulados comportamentais	Postulados funcionais
Mautz e Sharaf	1	3	3
Flint	2	2	2
Lee	5	5	4

Fonte: Elaborado pelo autor.

Quadro 5 – Análise comparativa das três estruturas conceptuais

vez, enfatiza, igualmente, os postulados básicos, dando igual importância aos postulados comportamentais e aos postulados funcionais, enquanto Mautz e Sharaf atribuem aos postulados funcionais e comportamentais uma maior atenção.

Essa situação resulta, segundo visão do autor deste artigo, da época histórica em que os mesmos foram concebidos. Mautz desenvolve os seus postulados numa economia de crescimento industrial, em que o risco das transacções era o objectivo básico da auditoria e a importância social da auditoria ainda não estava suficientemente enraizada como valor social e instrumento de monitorização dos comportamentos sociais. Por sua vez, Flint e Lee desenvolvem os seus postulados já num contexto de confronto latente entre o auditor e os utilizadores da informação financeira, ou seja, num enquadramento social de crítica à auditoria, ao seu desempenho e à conduta dos auditores. Com efeito, esses autores justificam a auditoria numa perspectiva dinâmica, num contexto de interacção com a sociedade, dando relevância não só aos aspectos financeiros – aspecto central da estrutura conceptual de Mautz e Sharaf – mas, sobretudo, a um conceito de auditoria mais amplo, em que a problemática da avaliação, composição e atribuição das responsabilidades é fundamental.

Em relação ao risco da auditoria podemos referir que Mautz e Sharaf orientam o risco para as transacções, baseando-se na noção cartesiana de que o todo pode ser entendido examinando-se as partes. A formação do auditor repousa no conhecimento profundo dos procedimentos de auditoria e das regras contabilísticas predominantemente orientadas para verificar a consistência e detectar anomalias. Assim, foca-se essencialmente o risco das transacções seguindo uma orientação cartesiana e contabilísticas, cuja acção está relacionada com o passado.

Flint identifica como principal objectivo da auditoria o risco do negócio, ou seja, identificar e determinar quais os riscos de negócio e os seus efeitos potenciais sobre as demonstrações financeiras. Apesar do risco estar orientado para o negócio, este não perde a sua perspectiva contabilística, no entanto o âmbito da sua análise já não se centra exclusivamente no passado, mas, também, no presente.

Para Lee o risco prende-se igualmente com o risco do negócio, o que se traduz numa orientação global da auditoria, tendo subjacente a convicção de que o conhecimento do contexto beneficia as partes, pelo que o modelo de abordagem assente no risco do negócio baseia-se, fundamentalmente, na revisão da estratégia. Assim, é necessário ter uma perspectiva da evolução da posição estratégica da força de relações com a envolvente local e/ou global, compreendendo o risco do negócio uma orientação global, extra-contabilística e essencialmente referenciada para o futuro.

6 CONCLUSÕES

Pode-se concluir que não existe uma identidade de pensamento subjacente às três estruturas conceptuais. Com efeito, Mautz e Sharaf e Lee apresentam as suas estruturas conceptuais fazendo sobressair a óptica da auditoria financeira, enquanto Flint estrutura e desenvolve a sua concepção numa óptica mais alargada, procurando abordar as diferentes vertentes da auditoria – financeira, de gestão e de cumprimentos específicos – numa teoria geral aplicável a todas elas. Por isso, os seus postulados básicos conferem à responsabilidade no processo de prestação de contas, à comprovação das responsabilidades e à definição dos padrões de responsabilidade que permitam a avaliação e a comparação, uma im-

portância fundamental, qualquer que seja a empresa e organização. Lee, por sua vez, desenvolve os seus postulados, igualmente, no sentido de uma clara atribuição de responsabilidades, conferindo à auditoria externa, na sua função de verificação e validação, um papel fundamental no controlo de qualidade da informação contabilística e financeira expressa nas demonstrações financeiras. Significa, assim, que os postulados de Flint estão mais próximos das solicitações actuais da sociedade relativamente à função de auditoria, na qual a auditoria financeira é uma mera componente num campo mais vasto de actividades, umas não meramente financeiras e outras sem base contabilística, que progressivamente caíram no campo de actuação e alcance da auditoria.

De facto, as estruturas empresariais, a composição da estrutura accionista, o alargamento do conceito de responsabilidade social, a sofisticação actual do mercado de capitais, impõem um conceito mais complexo de prestação de contas, aumentando as expectativas em relação à auditoria. Mautz e Sharaf estruturaram a sua filosofia num contexto completamente diferente e num quadro social em que a *performance* e a conduta dos directores era julgada pela honestidade, conformidade com a lei e regulamento e pelo volume de lucros obtidos e dividendos distribuídos, ou seja, num contexto em que a separação entre a propriedade e a gestão não era tão evidente. Trata-se, pois, de uma estrutura conceptual que dá prioridade ao risco das transacções e não ao risco de negócio numa perspectiva estratégica. A responsabilidade para o auditor, no quadro dessa estrutura, resume-se à observância do estrito cumprimento das normas legais, técnicas e administrativas, não sendo incluída na sua função a problemática da detecção de erros e fraudes e da continuidade da empresa. Isto é, a auditoria externa é uma profissão sustentada no seguinte suporte normativo: normas contabilísticas, fiscais e legais, normas deontológicas e normas técnicas.

No campo dos postulados comportamentais, Mautz e Sharaf, Flint e Lee estão de acordo em conferir à independência do auditor uma relevante importância teórica e prática, realçando que, caso o trabalho de auditoria não seja desempenhado

de uma maneira neutral, merecerá, obviamente, reservas por parte deste. Como a opinião do auditor deve ser emitida sem influências financeiras ou sentimentais, não poderão existir quaisquer restrições que limitem a imparcialidade do auditor, nem conflitos de interesse entre o auditor e a gestão da empresa. Acresce, ainda, que a formação do auditor, segundo Flint e Lee, deve ser de alto nível, para conduzir com competência o exame e emitir, responsabilmente, o seu relatório sobre a qualidade da informação financeira.

Os postulados funcionais sobre a qualidade da informação financeira são referidos por Mautz e Sharaf e Lee. Os primeiros argumentam que a aplicação consistente dos princípios contabilísticos gera uma representação razoável da posição financeira e dos resultados da empresa, enquanto o segundo interpreta a qualidade das demonstrações financeiras em termos de relevância e de fiabilidade.

A existência de um sistema de controlo interno é, assim, para Mautz e Sharaf um elemento fundamental na transparência da informação financeira e no bom governo das empresas. Porém, não decorre daqui, necessariamente, que o auditor não tenha responsabilidades pela detecção de erros e de fraudes materialmente relevantes. Esse postulado, no entanto, não está de acordo com a opinião corrente em relação às empresas e a outras entidades, sendo, portanto, um postulado potenciador das diferenças de expectativas em auditoria. Na mesma linha de pensamento, a extrapolação referida por Mautz e Sharaf está desenquadrada da envolvente instável actual, à medida que todo o trabalho de auditoria é desenvolvido na óptica contabilística. Assim, a viabilidade da empresa para Mautz e Sharaf não deve ser preocupação dos auditores, situação que introduz expectativas defraudadas. Lee reforça a problemática do custo/benefício de uma auditoria, problematizando, assim, o valor da auditoria no contexto social, ao passo que Flint afirma, categoricamente, que a auditoria produz uma vantagem económica e social. Em síntese, a independência do auditor e a apresentação das demonstrações financeiras em termos éticos são os únicos pontos que merecem o acordo de todos os autores.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AAA, 1973, *Studies in Accounting Research No 6: A Statement of basic Accounting Concepts*, American Accounting Association, New York.
- AICPA, 1973, *Statement on Auditing Standards No 1*, American Institute of Certified Public Accountants, New York.
- Baptista da Costa, C., 1995, *Auditoria Financeira: teoria e prática*, Editora Reis dos Livros, 5ª ed., Lisboa.
- Boynton, W., Kell, W., 1996, *Modern Auditing*, John Wiley & Sons, 6th ed., New York.
- Braiotta, L., 1999, *The Audit Committee Handbook*, John Wiley & Sons, Inc., 3rd edition, New York.
- Committee on Basic Auditing Concepts, 1969.
- Flint, D., 1988, *Philosophy and principles of auditing – an introduction*, The Macmillan Press Ltd, London.
- ICAEW, 1980, *Auditing Standards and Guidelines, Explanatory Foreword*, Institute of Certified Accountants of England and Wales.
- ICAS, 1988, "Making corporate report valuable", Edinburgh.
- IFAC, 1980, *International Auditing Guidelines: N. 1, Objective and Scope of the Audit Financial Statements*, New York.
- Knechel, W., 2001, *Auditing: Assurance & Risk*, South-Western College Publishing, 2. ed, University of Florida.
- Lee, T., 1996, *Corporate Audit Theory*, Chapman & Hall, London.
- Libro Blanco de Auditoria, Registro General de Auditores, Consejo Superior de Colegios Oficiales de Titulados Mercantiles y Empresariales de España.
- Marques de Almeida, J., 2001, *Risco e Paradigma da Auditoria*, Revisores e Empresas, Jul/Set.
- Mautz, R., Sharaf, H., 1961, *The philosophy of auditing*, American Accounting Association.
- Sierra, G., Orta, M., 1996, *Teoría de la auditoria financiera*, McGraw-Hill, Madrid.
- Taylor, D., Glezen, G., 1994, *Auditing: Integrated Concepts and Procedures*, John Wiley & Sons, New York.
- Tincker, T., 1982, *Paper Prophets: A social critique of accounting*, Holt, Rinehart and Winston, London.
- Tua Pereda, J., 1983, *Principios y norma de contabilidad*, Instituto de Planificación Contable, Madrid.
- Wallace, W., 1985, "The economic role of the audit in free and regulates markets", *Auditing Monograph 1*, Macmillan.

NOTA:

Endereço do autor:

Universidad Complutense Madrid
Facultad de Ciencias Economicas Y Empresariales
Departamento de Economia Financiera y Contabilidad II
Campus de Somosaguas
28223 Madrid
Espanha