



Aplicação da Metodologia CSSI à Interpretação do Audit Expectation Gap

Applying CSSI Methodology to the Interpretation of the Audit Expectation Gap

Bruno José Machado de Almeida¹

RESUMO

O desenvolvimento do processo de auditoria tem subjacente um conjunto de conceitos não compreendidos pelos utilizadores da informação financeira e pela generalidade dos investidores. A auditoria desenvolve-se a partir da plataforma contabilística, cujo objeto abstrato-formal incorpora um conjunto de convenções, princípios e normas que proporcionam o chamado *accounting gap*. Baseia-se, ainda, nos conceitos de risco e de materialidade que, sendo considerados âncoras da auditoria, não são percebidos ou entendidos pelo público em geral, originando, assim, *gaps*. Adicionalmente, surge o *gap* de credibilidade, face ao nível de julgamento implícito em qualquer modelo contabilístico: princípios e normas contabilísticas determinam o que deve ser ou não reconhecido. Por sua vez, o *gap* entre segurança razoável *versus* segurança absoluta, está igualmente presente, assim como o *gap* relativo ao desempenho dos auditores. Analisar o conceito e o significado destes termos, numa perspetiva interpretativa, é o objetivo central deste trabalho. Tendo subjacente o modelo de Blumer, a metodologia adotada enfatiza a interação simbólica representativa, ao sugerir que, na sociedade, cada espaço profissional interpreta de forma singular os conceitos e símbolos utilizados no processo de comunicação. O estudo sugere que os conceitos são instrumentos fundamentais utilizados na prática social para observar e representar o mundo real, para agir e nele trabalhar.

Palavras-chave: *Accounting gap*; *Remoteness gap*; Risco; Auditoria; Materialidade.

ABSTRACT

The development of the audit process is underpinned by a set of concepts that are not generally understood by the users of financial information or by the generality of investors. An audit is developed based on an accounting platform whose abstract or formal object consists of a set of conventions, principles and standards that can give rise to what is called an accounting gap. An audit is also grounded on concepts of risk and materiality which, although considered audit anchors, are not perceived or understood by the general public and thus can give rise to an expectation gap. In addition, a credibility gap can occur, given the degree of judgment implicit in any accounting model: accounting principles and standards determine what should or should not be recognized. Equally present is the gap that exists between reasonable assurance and absolute assurance and the gap with respect to

¹ Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra – ISCAC – Quinta Agrícola, Bencanta, CEP 3040-316, Coimbra, Portugal - brunojm Almeida@gmail.com

auditor performance. Analysing the concept and meaning of these terms is the main objective of this paper. Based on the model of Blumer, the methodology emphasizes symbolic interactionism, suggesting that, in society, every professional space interprets in a unique way the concepts and symbols used in the communication process. Our study suggests that concepts are fundamental tools used in social practice for observing and representing the real world, and for acting and working in it.

Keywords: *Accounting gap; Remoteness gap; Risk; Auditing; Materiality.*

1 INTRODUÇÃO

O trabalho surge num contexto de profundo criticismo relativamente à função de auditoria nas empresas, sobretudo nas sociedades cotadas, devido à ocorrência de um conjunto de escândalos financeiros que tem fragilizado a auditoria como um exame independente. Este ramo do saber incorpora um conjunto de conceitos que o público em geral não compreende e produz os seguintes *gaps*: *gap* geral, *gap* normativo e de desempenho, *gap* contabilístico e *gap* de credibilização. Este artigo analisa os diferentes conceitos que se inserem no objeto abstrato-formal da auditoria, e que, de uma maneira geral, não são percebidos ou entendidos de uma forma cabal pelos utilizadores da informação financeira.

Identificam-se as noções a que a auditoria recorre, que correspondem ao terceiro nível de teorização, para analisar uma realidade social (Llewellyn, 2003). Esta não é externa aos sujeitos, na medida em que as estruturas sociais não existem independentemente das conceções dos agentes que pesquisam essa mesma realidade. Justifica-se ainda a dependência dos conceitos do mundo social e argumenta-se que as práticas sociais (instituições, papéis e relações) devem ser perspectivadas de forma relativa. O próprio conceito de verdade está dependente do significado que os diferentes pesquisadores, em interação social, lhe atribuem: nas ciências sociais a teoria e os dados estão intimamente ligados.

Considerada a informação financeira como um bem público (Lee, 1996), a auditoria desempenha um papel preventivo relativamente aos efeitos económicos negativos sobre o investidor e, neste sentido, deve observar um padrão mínimo de qualidade. Fundamentada a auditoria na sociedade, interessa agora analisar se o público em geral tem uma compreensão completa do seu papel. Em caso contrário, estamos em presença de um *expectation gap*. A função de auditoria e o papel dos auditores na sociedade têm conhecido uma evolução muito dinâmica, tendo em conta as características próprias da envolvente empresarial: colapso de grandes empresas com repercussões muito graves na vida das pessoas, atribuição de responsabilidades aos auditores pelos tribunais, rápida progressão das tecnologias de informação, etc. Decorre daqui uma crescente complexidade da função que inicialmente se baseava na análise da correção da contabilidade e do *reporting* financeiro.

Deste modo, na condução da auditoria, influenciada por restrições comerciais, profissionais e legais (Dunn, 1996), o auditor debate-se com um dilema de equilíbrio no curto prazo e no longo prazo: no curto prazo, pretende maximizar os seus proveitos, no entanto, a longo prazo, esta política pode conduzir a falhas na auditoria e potenciar o risco de sofrer litigação de terceiros: arrisca ser acusado de negligência e, como consequência, ter que suportar indemnizações para ressarcir os utilizadores lesados pela utilização de informação financeira de deficiente credibilidade.

Este dilema ético é comum a toda a história da auditoria, que, nos tempos mais afastados, requeria, como primeira qualificação do auditor, a reputação de que o mesmo

desfrutava em termos sociais, ou seja, a sua idoneidade – *gentleman professionals* – (McMillan, 2002).

O desenvolvimento económico gerou a necessidade de auditoria. Nos finais do século XIX, a auditoria tinha o propósito de verificar a honestidade das pessoas, daí que a técnica ou técnicas utilizadas consistissem, principalmente, em exames à administração, envolvendo a verificação, em detalhe, dos livros de contabilidade.

As auditorias eram universais, isto é, abordavam a totalidade dos documentos que refletiam as transações. No entanto, os procedimentos de auditoria não eram homogêneos, variavam de caso para caso sem consistência adequada. Designava-se esta auditoria por auditoria detalhada (Montgomery, 1912) e o seu objetivo básico era a deteção ou prevenção de fraudes e erros.

Como refere Andersen (1977), a prática da auditoria começa quando um indivíduo assume a administração da propriedade de outro. A prestação de contas, inerente a este facto, necessita de ser submetida a um exame crítico de um terceiro, para assegurar a sua fiabilidade e relevância. Auditavam-se as contas apresentadas pelo agente e não o negócio, de acordo com a velha tradição britânica de auditoria, não incorporando, portanto, a noção de risco em auditoria.

A auditoria baseada no risco gerou o conceito de segurança: princípio que significa que os auditores devem desenvolver o seu trabalho em ordem à obtenção de uma segurança razoável de que as demonstrações financeiras estão livres de erros materialmente relevantes. Por outro lado, o auditor jamais atribuirá uma garantia total a qualquer auditoria, por ser completamente impossível validar a hipótese de as demonstrações financeiras estarem isentas de erros materialmente relevantes e de outras irregularidades.

Economicamente, tal objetivo também não é desejável, tendo em atenção a relação custo-benefício e a tempestividade de uma auditoria.

A materialidade é um conceito próprio do objeto abstrato-formal da contabilidade e da auditoria. É utilizada no estudo das realidades empresariais, especificamente na preparação e na validação da informação financeira apresentada e divulgada pelas empresas. Apesar de ser uma noção operacionalizada, revela contudo contornos pouco nítidos e, como consequência, a sua interpretação não é homogênea. Não existem guias claros relativamente a esta problemática central da auditoria, e, por sua vez, a variabilidade de julgamentos acerca da noção depende da personalidade do auditor, da sua experiência, do contexto e da estrutura da firma de auditoria.

É um conceito quantitativo que tem sido investigado desde os anos 50 (Woolsey, 1954a; Woolsey, 1954b; Dyer, 1975; Beasley, Buckless, Glover, & Prawitt, 2015). Estes autores pesquisaram as bases da determinação da materialidade utilizada pelos auditores, e encontraram limites de materialidade entre 5% e 15% do resultado antes de impostos, sendo esta grandeza considerada como a base mais relevante e suscetível de influenciar as decisões de materialidade. Patillo e Siebal (1974) examinaram os efeitos de outras bases financeiras e não financeiras sobre os julgamentos relativos à materialidade, e concluíram que as características próprias da indústria e do setor ou ambas devem ser tomadas em linha de conta.

A estrutura teórica e prática da contabilidade e da auditoria, no estado atual de conhecimento científico, repousa, em grande parte, em princípios contabilísticos e normas que determinam o que deve ou não ser reconhecido (Rodrigues, 2015).

Esta estrutura básica de princípios e de normas, apesar de contingente, constitui uma base otimizada do sistema contabilístico para responder às assunções relacionadas com a relevância, a comparabilidade, a consistência e a prudência. Existe, todavia, uma grande base

para julgamento, quer na interpretação de princípios e de normas, quer na sua aplicação prática.

Há uma tendência para que os gestores, os contabilistas e os auditores focalizem a contabilidade e a auditoria numa ótica reducionista, circunscrevendo-as a meras metodologias de aplicação técnico-prática. Contudo, a maioria dos escândalos financeiros ocorridos na Europa e nos Estados-Unidos, não tiveram subjacente a aplicação errada das técnicas, mas erros de julgamento aplicados ao processo de auditoria ou na divulgação financeira relacionada. Os erros de julgamento são gerados por inapropriado conhecimento dos problemas devido à complexidade da envolvente, tendo outros, porém, subjacente valores éticos como a honestidade, a objetividade, a integridade (Brooks, 2004), referenciais que não são frequentemente observados no exercício do julgamento do auditor.

Neste enquadramento, pretendemos, no nosso trabalho, responder às seguintes questões:

Ao nível macro como é que surgem as diferenças de expectativas entre a sociedade e a função de auditoria?

Ao nível intermédio como é que as instituições têm identificado e combatido os *gaps* funcionais mais importantes?

Ao nível micro que medidas têm sido preconizadas para ultrapassar e equacionar o *gap* de expectativas?

Apresentado o tema, referimos que o artigo está organizado por capítulos. O segundo capítulo apresenta a bibliografia básica sobre o tema. No terceiro, apresenta-se a teoria e a metodologia de abordagem, fundamentadas na análise de textos. No quarto, apresenta-se um modelo normativo para discutir as interações ao nível macro, intermédio e micro, apresentando os resultados, estabelecem-se considerações finais e listam-se as referências bibliográficas.

2 CONCEITOS DE AUDITORIA NÃO COMPREENDIDOS PELO PÚBLICO EM GERAL

A contingência das figuras contabilísticas e os correlativos erros de julgamento, bem como a relatividade das estimativas contabilísticas ao justo valor, são evidenciados por Knapp (2010) e Christensen, Glover, e Wood (2012). Como refere Belkaoui (1992), a base contabilística da auditoria é uma fonte de diferenças de expectativas, ou seja, há uma controvérsia entre aquilo que os auditores fazem e o que o público pensa que fazem. Com efeito, desde a publicação do livro de Luca Pacioli, em 1454, sobre as partidas dobradas, os métodos contabilísticos, bem como os relatórios contabilísticos, foram sempre baseados numa ótica utilitarista ou de conveniência, em que a subordinação dos princípios morais e éticos ao pragmatismo é uma constante.

Iskandar e Iselin (1999), Rodriguez (2008), Socol (2008), Audsabungrungrat (2012), Beasley *et al.* (2015) destacam a importância da conceção da materialidade e do risco na condução de uma auditoria e enfatizam a sua relatividade. Aquela permite a exclusão do objeto de análise de um elevado número de transações, o que possibilita que atos ilegais, erros e fraudes não sejam investigados ou filtrados, criando, naturalmente, um *expectation gap*.

A conceção de risco em auditoria desenvolvia-se inicialmente ligada ao risco das transações e numa ótica estritamente contabilística. Analisava-se o risco através das lentes da contabilidade: a auditoria direcionava a sua atenção para a natureza das contas do balanço, para a classe de transações, etc., com o objetivo de verificar o risco de as asserções, subjacentes às demonstrações financeiras, estarem ou não eivadas de erros materialmente relevantes. A mudança inicia-se nos anos 70 e, uma década depois, era uma prática enraizada na auditoria exercida nos países anglo-saxónicos e rapidamente difundida por todo mundo. No entanto, o contexto do risco de negócio é, nos seus primeiros tempos, analisado de forma desagregativa pelas lentes da contabilidade (Bell, Marrs, Solomon, & Thurman, 1997).

Nesta fase confundia-se o risco de negócio com o risco das transações usando a trilogia: transações de rotina, transações de não rotina e estimativas contabilísticas, o que permitia ao auditor julgar as demonstrações financeiras das entidades. Este enfoque tradicional (Sierra & Orta, 1996) centrava-se essencialmente na análise dos controlos operacionais e internos existentes na entidade auditada. Por volta dos anos 80, inicia-se uma nova abordagem estruturada no chamado risco de negócio. Trata-se de uma nova filosofia de auditoria mais abrangente e globalizadora, em que o auditor ultrapassa as lentes contabilísticas e se situa ao nível mais elevado da estratégia empresarial (Bell, Peecher, & Solomon, 2005).

Integra-se, nesta abordagem, um espectro mais alargado de informação financeira e não financeira, o que permite uma análise do cliente de forma integradora e global e menos cartesiana e desagregativa. Todavia, o risco de negócio, de uma maneira global, em termos de prática e de condução da auditoria, pouco se diferenciou do modelo mais tradicional (Houck, 2003), em virtude de a auditoria continuar a basear-se no passado e não considerar, no seu âmbito, as problemáticas da viabilidade do negócio, lucratividade e sustentabilidade da empresa, o que, em si, fomenta diferenças de expectativas entre a auditoria e a sociedade.

A noção de risco estratégico, estruturado na probabilidade de certos acontecimentos adversos poderem surgir (Collins & Rueflie, 1996), pode permitir ultrapassar as conotações pouco favoráveis que a auditoria baseada no risco de negócio tem conhecido e pode contribuir para o desenvolvimento de uma nova vertente em que a avaliação da capacidade competitiva do auditado seja o foco fundamental (O'Donnell & Schuetz, 2005; Marques de Almeida, 2000).

Arens e Loebbecke (2010), Gray e Manson (2008), Puttick, Van Esch e Kana (2008), Houck (2003), Jankunaite (2008) e Almeida (2014) salientam que a auditoria baseada no risco é orientada para a obtenção de uma segurança razoável e não absoluta. Estas noções têm implicações ao nível das provas em auditoria, e aqueles autores chamam a atenção para a necessidade de o auditor procurar um alto nível de segurança, para minimizar o seu *business risk* (Weirich, Pearson, & Churyk, 2010). Por sua vez, Solomon e Trotman (2003) e Johnstone, Gramling, e Rittenberg (2016) referem que o julgamento do auditor é baseado em registos e dados transformados, orientados pela sua estrutura mental, intelectual, princípios e normas de auditoria e de contabilidade: pensamento que acentua o carácter relativo dos sistemas culturais da representação - a contabilidade, por exemplo - e, por isso, os seus juízos cognitivos podem ser deficientes.

Krogstad, Ettenson e Shanteau (1984) acrescentaram à temática a experiência do auditor, as tendências da indústria, o sentido de cooperação da gestão da empresa auditada, o controlo interno, as políticas contabilísticas e as expectativas dos utilizadores da informação financeira em relação aos relatórios financeiros. Concluíram que os práticos da auditoria estruturam o seu julgamento relativamente à materialidade de uma transação no seu efeito

sobre o resultado líquido. Observaram, também, a existência de elevados níveis de consistência e de consensos entre os auditores, correlacionada com a sua experiência. Os autores Estes e Reames (1979) estudaram a influência das características pessoais - psicológicas, educação, experiência, género, etc. - no processo de julgamento da materialidade e concluíram que só a experiência e a idade tinham influências significativas nas decisões de materialidade. Carpenter e Dirsmith (1992), Iskandar e Iselen (1998) referem que a interpretação acerca do julgamento em materialidade não deve ser perspectivada unicamente na via cognitiva, mas também como um fenómeno de comportamento social, interpretação que difere de toda a pesquisa empírica efetuada anteriormente.

Esta vertente aponta para o facto de o julgamento sobre a materialidade ser um produto social culturalmente contextualizado e resultante da interação dos indivíduos no seio das organizações. Esta interpretação cultural tem subjacente a ideia central de que a dinâmica das firmas de auditoria molda o pensamento dos indivíduos, produzindo por isso produtos coletivos codificados culturalmente e historicamente construídos (Carpenter, Dirsmith, & Gupta, 1994). Iskandar e Iselen (1999) concluíram pela existência de uma profunda falta de *consensus* sobre a materialidade em auditoria, sobretudo nos seus limites, entre auditores, preparadores e utilizadores da informação financeira.

Em geral, os utilizadores usam níveis de materialidade bastante mais baixos quando comparados com os níveis utilizados pelos auditores, enquanto entre os preparadores e os auditores se observam situações mistas. Há evidências no sentido da não existência de limites consensuados, e, como corolário, os estudos sugerem a necessidade de guias de materialidade concebidos para contextos específicos e para cada *item*. Socol (2008) sugere que a materialidade é afetada pela perceção dos auditores relativamente às necessidades de informação financeira dos utilizadores, e, simultaneamente, salienta o carácter dual da materialidade: ser baseada num juízo profissional e em subjetivismo.

O público em geral tem da contabilidade e da auditoria uma visão de exatidão quase total, ao atribuir a estes dois ramos de conhecimento características de ciências exatas: como a matemática ou a física. A contabilidade é tomada no ar (Wallman, 1996), não tendo os diferentes interessados noção do que verdadeiramente representa uma demonstração financeira, um relatório de auditoria, e, em suma, o que os contabilistas e os auditores fazem e podem fazer.

Enfatizam-se excessivamente as tecnologias, em detrimento dos valores éticos ou dos julgamentos. Estes, em contabilidade e auditoria, não podem ser baseados unicamente nas normas, mas prioritariamente no conhecimento profundo do negócio, o que possibilita aos auditores o exercício de julgamentos mais sagazes e concisos (Rittenberg, Johnstone, & Gramling, 2010).

O AICPA (1955) e Mautz (1959) referem que o julgamento é o elemento mais importante na condução de uma auditoria. Inicialmente considerou-se somente o chamado julgamento profissional, obtido pelo treino e pela experiência profissional. Aquele não é unívoco como pretende Hicks (1974); dados certos factos, qualquer auditor seleccionaria os mesmos procedimentos de auditoria e aplicá-los-ia com a mesma extensão e profundidade. Há, como em tudo na vida, procedimentos alternativos na condução de uma auditoria (p. ex. a seleção de amostras) e Mautz (1975) refere a variação da natureza, a extensão e o tempo dos testes de auditoria para situações idênticas. Peat e Mitchell (1976) reconheceram, explicitamente, devido às dificuldades na avaliação das alternativas, a existência de vários *gaps* na compreensão do processo de auditoria.

Mock e Turner (1981) realizaram um estudo experimental, no qual duzentos auditores com experiência analisaram uma seleção de factos, e concluíram pela existência de uma variabilidade significativa nos seus julgamentos e decisões. O automatismo da relação causa-efeito é, portanto, contingente em auditoria.

No entanto, na opinião de Boynton e Johnson (2005) a auditoria deve abarcar também outros serviços: reportar irregularidades, identificar riscos do negócio e aconselhar relativamente à operacionalidade dos sistemas de controlo interno. A auditoria fundamenta-se no interesse público e, por isso, deve assegurar a integridade e a transparência do *reporting* financeiro. Este tem como objetivo assegurar o *true and far view* e o *present fairly*, conceitos que o público em geral não domina e cujo significado é preenchido pelos profissionais em situações de litigação.

Os próprios tribunais, quando são chamados a ajuizar sobre esta problemática, auscultam a opinião dos auditores que, em última análise, são os verdadeiros donos do significado dos termos em questão. Por outro lado, o público em geral tem do papel da auditoria e do auditor na sociedade uma expectativa muito elevada, esperando que os profissionais desempenhem a função de “*public watchdogs*”. Ainda, como sugere Godsell (1992) existe na sociedade uma ideia generalizada de que uma opinião sem reservas é interpretada como garantia de solvência e de viabilidade da empresa. De facto, ao ser do conhecimento público, sem qualquer aviso prévio, que uma empresa está em sérias dificuldades, a tendência para responsabilizar o auditor é imediata. Portanto, o *expectation gap*, em termos gerais, está associado ao objetivo, valor, natureza e efeito da auditoria (Almeida, 2005).

As diferenças de expectativas têm duas grandes componentes-base: a diferença de razoabilidade e a diferença no desempenho. Esta, por sua vez, é dividida em normas inadequadas e desempenho inadequado:

- A diferença de expectativas entre o que o público confia que o auditor alcance e o que este pode razoavelmente realizar, designa-se por diferença de razoabilidade. Esta diferença surge devido ao facto de o público esperar de uma auditoria mais do que esta pode proporcionar em termos práticos, como é o caso de detetar todos e quaisquer tipos de fraude, independentemente da sua materialidade. O estudo realizado por Porter (1993) demonstrou que entre o público existe a convicção de que o auditor examina todas as transações da empresa, quando, na realidade, o auditor baseia a sua opinião em amostras.
- À diferença entre o que o público pode razoavelmente prever que os auditores realizem e a percepção do público em relação ao seu desempenho, chama-se diferença no desempenho. Esta componente pode ainda ser dividida em mais duas:

Uma entre o que se pode razoavelmente esperar dos auditores e os seus atuais deveres, definidos pelas leis e regulamentos profissionais, resultando normas inadequadas. Por exemplo, um utilizador da informação financeira pode esperar que um auditor informe as entidades reguladoras, caso se depare com um desvio de fundos. Se a lei ou os regulamentos profissionais não o exigirem, estamos perante normas deficientes.

Uma diferença entre o desempenho que os auditores deveriam ter, à luz das leis e regulamentos profissionais, e a percepção que o público tem do desempenho do auditor – desempenho inadequado. Como exemplo podemos salientar o facto de o auditor não mencionar quaisquer dúvidas sobre a capacidade da empresa em continuar em funcionamento.

A partir desta estrutura das diferenças de expectativas é possível verificar que a fronteira entre a diferença de razoabilidade e a diferença de realização é constituída pelos deveres que podemos justamente esperar dos auditores. Estes deveres, devem ser compatíveis com os dos auditores na sociedade e com o custo-benefício do trabalho que realizam (Porter, 1991). Gray e Manson (2001) ampliaram o trabalho de Porter (1993) enumerando razões para o desempenho inadequado, para a existência de normas inadequadas e para expectativas pouco razoáveis.

3 A ABORDAGEM SIMBÓLICA REPRESENTATIVA: OS AUDITORES COMO PRODUTO DE UMA CONCESSÃO SOCIAL

Os auditores, na sua interação com a sociedade, constroem conceitos baseados na sua compreensão, experiência e interpretação da envolvente subjacente à sua atividade profissional. A metodologia utilizada neste trabalho foca as percepções que os indivíduos, em geral, têm da contabilidade e da auditoria não perspectivadas somente numa base estritamente técnico-profissional, mas preferentemente contextualizadas, isto é, inseridas nas práticas sociais dos diferentes atores que se cruzam no processo de *accountability*, caracterizado por uma envolvente cultural própria. A abordagem pela interação simbólico-representativa *Chicago School of Symbolic Interactionism* (CSSI), ao apelar à compreensão dos conceitos e dos símbolos utilizados pelos diferentes agentes para conduzir o processo de auditoria na vertente social, é geralmente considerada adequada para explorar o pensamento dos vários grupos interessados nas demonstrações financeiras das empresas. É explorado ainda o significado atribuído às noções de contabilidade, risco, materialidade, julgamento e segurança razoável *versus* segurança absoluta, etc.

Este enfoque tem por base o modelo de Blumer (1969) que sugere que os membros de uma sociedade atuam e entendem os fenómenos de acordo com as suas próprias percepções; estas são formadas com base na linguagem (símbolos), que é manuseada através de um processo interpretativo em relação ao fenómeno em análise - o *expectation gap*. Nesta sequência, e tendo em conta o enquadramento cultural, os diferentes intervenientes do processo de *accountability* têm diferentes visões do que é a contabilidade e a auditoria, das suas metodologias e dos conceitos subjacentes.

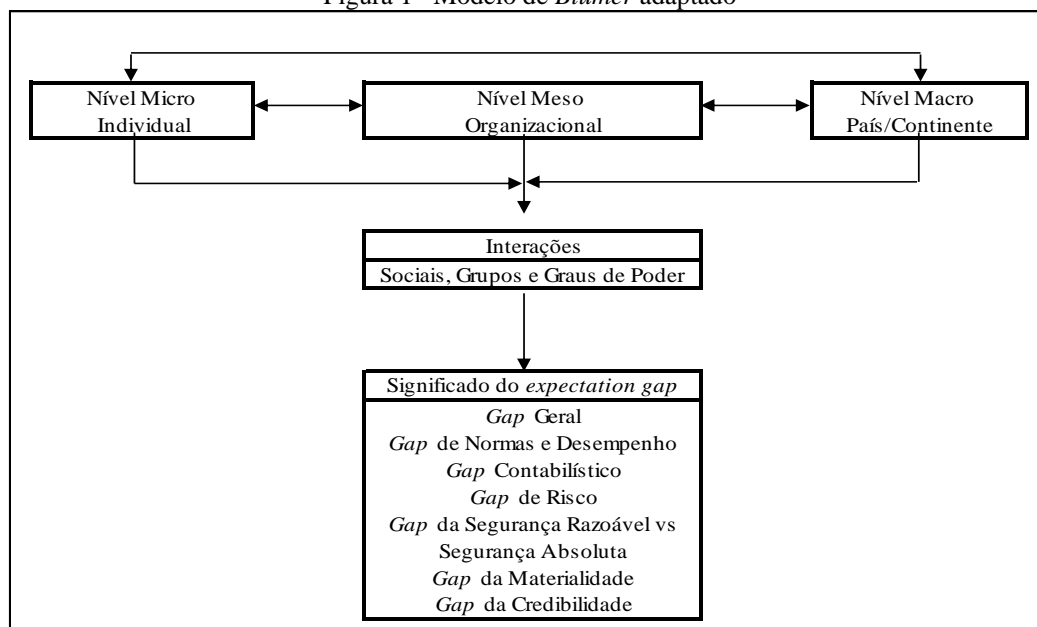
Acresce que a sociedade não é uma entidade homogénea e a compreensão do papel da auditoria está estritamente ligada à reflexão própria daquilo que os indivíduos pensam da sociedade. Este raciocínio é o reflexo da conjugação de várias forças internas - necessidades, instintos, etc., e externas - política, sociedade e sistema económico. O CSSI aborda o significado das palavras e dos conceitos como produtos sociais derivados das interações sociais, nas quais se defrontam vários níveis de poder que influenciam os contornos dos significados das várias vertentes do *expectation gap*. Os auditores, como grupo social homogéneo, aceitam, rejeitam ou atribuem contornos significativos aos conceitos de auditoria, de tal maneira que o seu poder de interpretação influencia a sua aceção e muda

frequentemente o sentido do fenómeno: no caso concreto, a problemática simbólica do *expectation gap*.

Os auditores, considerados como *watchdogs* (McEnroe & Martens, 2001), são o produto de uma conceção social que, tendo implícita uma noção de controlo, os considera como peças fundamentais na problemática de afetação de recursos na sociedade. O CSSI tanto pode ser utilizado em contexto organizacional específico, como ser aplicado de um ponto de vista macro; os valores culturais e as condições socioeconómicas dominantes num país, afetam as perceções e os comportamentos dos indivíduos que o integram. Neste espírito, os conceitos que estruturam o *expectation gap* têm que ser considerados próprios de uma mentalidade anglo-saxónica que é dominante no contexto ocidental, mas cuja aplicação a outras realidades sociais pode carecer de sentido.

A metodologia CSSI permite-nos estudar historicamente o desenvolvimento do *expectation gap*, mediante a análise dos seus componentes fundamentais aos níveis micro, intermédio e macro (Hudaib & Haniffa, 2009). Vejamos:

Figura 1– Modelo de Blumer adaptado



Fonte: Modelo de Blumer adaptado pelo autor

Tendo por base o modelo de Blumer (1969) e a experiência do autor deste artigo, como auditor e académico, foram analisados os principais estudos – cento e vinte e um - relativos a temas relevantes que têm impacto no *expectation gap*: o *gap* geral, o *gap* normativo e de desempenho, o *accounting gap*, o *gap* de risco de auditoria, o *gap* de segurança razoável *versus* segurança absoluta, o *gap* de materialidade e o *gap* de credibilidade. Os estudos investigados foram produzidos pelos seguintes autores:

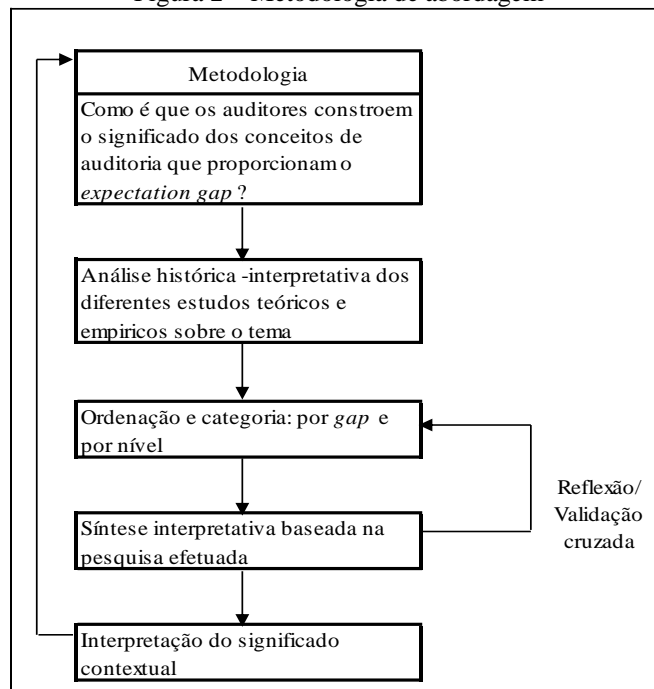
Tabela 1– Estudos investigados.

Ano	Autores
1959	Mautz
1970	Rizzo House e Lirtzman
1974	Liggio
1975	Willingham, Davidson
1977	Baron, Johnson, Searfoss e Smith
1978	Lindskold
1983	Bailey, Bylinski e Shields
1985	Smith
1986	Pirla
1988	Guy e Sullivan, Flint
1989	Kelly e Mohrweis
1990	Mitchell
1991	McKeown, Mutchler e Hopwood; Porter; Byington e Sutton; Power
1992	Humphrey, Moizer e Turley; Belakaoui; Sikka, Puxty, Wilmot e Cooper
1993	Moorman, Deshpande e Zaltman; Jennings, Kneer e Reckers ; Porter; Olson; Humphrey; ICAS
1994	Lowe, Knox, Epstein e Greiger, Giacomino; Monroe e Woodliff; AICPA
1995	Mutchler; Delgado
1996	Porter, Simon e Hatherly; Gramling e Schatzberg; Dunn; Gray; Lee; Walman
1997	Sweeney, Harris e Marxen; Smith e Barclay; Woolf; Sweeney
1998	Rodriguez, Farrel e Franco; Iskander e Iselin
1999	Wolf, Tackett e Claypool.; Koo e Sim
2000	Levitt, Gray e Manson, Dusenbury
2001	Gray e Manson; Knechel; Boyd, Boyd e Boyd ; Hemraj, McEnroe e Martens; Behn, Kaplan e Krumwiede; Kimberly, Lowe e Smith
2002	Konrath, Dipiazza e Eccles
2003	Hussein; Shaikh e Talha; Gloeck e Jager; Houck
2004	Ong-Siong, Fadzly e Ahmad; Phelon e Villareal, Hourguebie; Porter e Gowthorpe; Lin e Chen; Brooks
2005	Boyton, Johnson e Kell; Bell, Marrs, Solomon e Thurman; O'Donnel
2006	Pollard ; Whitley
2007	Jiang, Klein e Wang; Ping ; Leung ; Lee, Mohamad, Mohamad Yusof e Ojo; Knechel, Salterio e Ballou
2008	Ali, Lee, Yusof e Ojo; Chen, Lin e Lin; Almeida e Munoz; Kasim, Rosmaini e Siti; Lee, Huynh e Hirschleim; Saha e Baruch; Zikmund, Lee e Azham ; Robinson ; Socol
2009	Porter ; Dobroteanu, Dobroteanu e Ciolpan; Lee, Ali e Bien; Onumah, Nana Yaw e Babonyire; Wells; Reding et al.
2010	Bui; Dennis; Whittington e Pany; Singleton; Rittenberg <i>et al.</i>
2011	Chukwunedu e Okoye; Dana; Gomes e Yasin; Houghton, Jubb e Kend; Salehi
2012	Barrett ; Cacho, Gonzales e Guerrero; Gold, Gronewold e Pott; Green e Li; Platau e Dickins; Porter e O'Hogartaigh; Ramazani e Zanjani; Schmidt
2014	Almeida
2016	Johnstone <i>et al.</i>

Fonte: Elaborado pelo autor

Para estudar o significado dos *gaps* utilizamos uma metodologia crítico-analítica: os conceitos empregados na investigação refletem interpretações de grupos profissionais organizados, ou de indivíduos enquadrados política, sociológica e economicamente. O seu desenho metodológico está expresso na seguinte figura:

Figura 2 – Metodologia de abordagem



Fonte: Elaborado pelo autor

Destes artigos, foram escolhidos os cinco considerados mais importantes, relativamente a cada *gap*, situação retratada no quadro seguinte:

Tabela 2– Ordenação por *gap* e níveis

	Autores	Micro	Intermédio	Macro
<i>Gap</i> Geral	Gray (1996) Lee (1996) Flint (1988) Power (1991) Sikka et al. (1992)			X X X X X
<i>Gap</i> Contabilístico	Dunn (1996) Woof (1997) Belkaoui (1992) Gray e Manson (2000) Lin e Chen (2004)	X X X X X	X X X X X	
<i>Gap</i> de Risco	Dipiazza e Eccles (2002) Houck (2003) Bell et al. (2005) O'Donnel (2005) Reding et al. (2009)	X X X X X	X X X X X	
<i>Gap</i> de Segurança Razoável vs. Segurança Absoluta	Dusenbury (2000) Konrath (2002) Knechel et al. (2007) Porter (2009) Whittington e Pany (2010)	X X X X X	X X X X X	
<i>Gap</i> de Materialidade	Delgado (1995) Iskander e Iselin (1998) Socol (2008) Chen et al. (2008) Singleton (2010)	X X X X X	X X X X X	
<i>Gap</i> de Credibilidade	AICPA (1955) Mautz (1959) Walman (1996) Brooks (2004) Rittenberg (2010)	X X X X X	X X X X X	
<i>Gap</i> de Normas e Desempenho dos Auditores	Porter (1993) ICAS (1993) Giacomino (1994) Sweeney (1997) Gray e Manson (2001)		X X X X X	

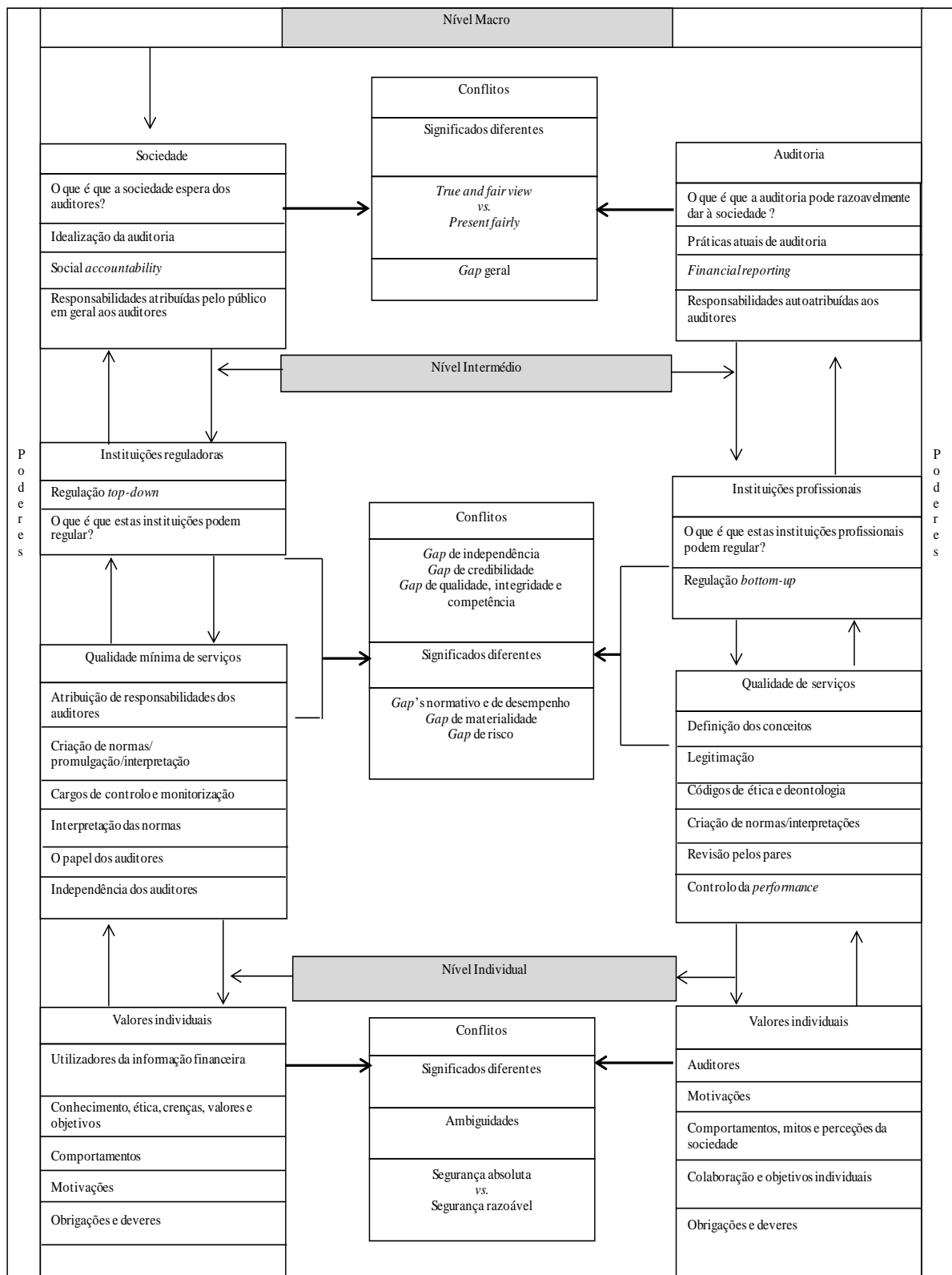
Fonte: Elaborado pelo autor

O nosso trabalho tem uma limitação importante centrada no facto de a produção dos conceitos em análise ter sido efetuada em ambiente anglo-saxónico. Portanto, a construção dos significados utilizados baseia-se nas interações macro, intermédio e micro, dentro de uma sociedade de valores sociais, religiosos e culturais, essencialmente capitalista.

4 ORDEM SOCIAL, SÍMBOLOS E NÍVEIS DE ANÁLISE

A identificação das relações terá por base as interações sugeridas na Figura 3:

Figura 3 – Sociedade e auditoria: *gaps* e dilemas



Fonte: Elaborado pelo autor

A Figura 3 evidencia um conjunto complexo de contratos sociais, subjacentes a toda a cadeia, que organizam a sociedade imprimindo-lhe uma determinada ordem social, criando e recriando símbolos e significações com os quais os indivíduos e as instituições se identificam. O seu objetivo é ganhar e preservar o poder, e, neste sentido, a auditoria pode ser considerada virtualmente como um ritual (Mills & Betner, 1992): por ser previsível e repetir-se todos os anos, por criar símbolos, significações e abstrações para desenvolver a sua atividade, por modelizar a realidade através de uma conceção abstrato-formal, por facultar uma integração social, estabelecer regras e publicitar benefícios, por criar respostas adaptativas a conjunturas menos favoráveis e, por fim, por reduzir a ansiedade e as tensões intersociais através de um comportamento ativo de todos os intervenientes. Transcende-se, assim, o próprio conflito dentro de um quadro por todos aceite, que faculta uma perceção de equilíbrio e harmonia no espaço profissional. Ao estabelecer as normas de auditoria, ao controlar o seu significado e os seus contornos, e ao comunicar opiniões a terceiros interessados, a profissão de auditor legitima o processo de auditoria.

Ao nível macro estabelecem-se, frequentemente, no espaço profissional, discordâncias entre os membros da profissão auditora e a sociedade. Os valores, as convicções, os fins e as perceções divergem, e, como corolário, o entendimento do processo de auditoria, que culmina num relatório, pode ter um entendimento e um significado construídos subjetivamente em função do empenho das diferentes componentes em presença: saúde financeira da empresa, cumprimento dos regulamentos, análise de rentabilidade das firmas de auditoria, qualidade da auditoria e impacto social da atividade da empresa. Na impossibilidade de se calcular o lugar geométrico relativamente a objetivos tão multifacetados, aparece um conjunto de *gaps* oriundos quer do processo comunicacional, quer das erradas interpretações acerca dos fundamentos da contabilidade e da auditoria (Knapp, 2010).

Estes *gaps* podem modelizar-se ao nível macro, intermédio e micro. Ao primeiro nível situam-se as relações entre a sociedade e a auditoria, envolvendo diferentes perceções daquilo que a sociedade espera dos auditores e aquilo que os auditores estão em condições de proporcionar (Almeida, 2014). A sociedade requer a oferta de serviços com um nível elevado de qualidade, mas exige, em troca, preços razoáveis: a qualidade e o preço conflituam neste enquadramento. A sociedade requer que a informação seja objetiva e transparente, e que os auditores procurem ativamente fraudes e atos irregulares no âmbito da auditoria efetuada (Whittington & Pany, 2014; Johnstone *et al.*, 2016).

Em contrapartida, os auditores não entendem assim a sua função: as fraudes, as irregularidades e os atos ilegais são, na sua perspetiva, da responsabilidade da administração da empresa. Assim, os deveres e as responsabilidades dos auditores geram *gaps* de expectativas. Acresce que o relatório financeiro é quantitativo, e a sociedade requer informações muito para além dos números; existe aqui um *gap* entre o que é quantificável em números e o que não é quantificável, isto é, entre o *financial reporting* e a *social accountability*.

A este patamar coloca-se ainda a questão de saber se a sociedade deve regular a profissão ou deixar que ela se autorregule. As experiências são diversas, no entanto, admite-se que alguma regulação é necessária para impor um nível mínimo de qualidade e de controlo. Neste domínio questiona-se ainda se o interesse público é efetivamente protegido pelos reguladores, ou se é capturado por aqueles que a regulação pretende regular, restando à profissão provar que a sua legislação é suficiente para cumprir os objetivos de uma sociedade que confere aos auditores o papel de “*corporate watchdogs*”.

Numa perspectiva crítico-radical - interpretativa por natureza - a auditoria e a contabilidade são consideradas disciplinas eminentemente sociais, e, como tal, fortemente influenciadas pela cultura, pela política, pela história e pelos valores existentes na sociedade. Esta é, por definição, essencialmente dinâmica, por força da interação de interesses contraditórios dos diferentes grupos, que provocam a mudança e o conflito no processo de desenvolvimento sociológico. Mills e Bettner (1992) consideram estas duas disciplinas como tendo características essencialmente ritualísticas, pelas implicações sociais de todo o processo de *accountability*.

Com efeito, a profissão detém um importante corpo de conhecimentos sistemáticos refletindo os valores de uma sociedade de economia de mercado, cuja qualidade é muito difícil de mensurar, quer por indivíduos inseridos no mesmo espaço profissional, quer utilizadores exógenos. Por outro lado, os processos contabilísticos e de auditoria são grandemente autorregulados, sendo os próprios profissionais que definem e aceitam valores e normas cuja interpretação final, em situações de litigação, é efetuada por juízes, mas ouvidos os próprios profissionais do setor, o que, implicitamente, faz supor a ideia de estarmos em presença de noções perfeitamente circulares, criadas, desenvolvidas e interpretadas pelos próprios. Acresce que a sociedade, em termos gerais, não tem uma perceção nítida dos valores da profissão e, como corolário, a ambiguidade, a não transparência e a falta de *consensus* sobre as âncoras da auditoria, estão patentes em todo o processo.

Segundo Portwood e Fielding (1981), a profissão cria o seu próprio conhecimento no âmbito deste ramo do saber e, por isso, tem poder para manter e controlar a profissão no contexto da sociedade global. Este poder reflete-se num conjunto de conceitos cujos significados são endogâmicos e que se concretizam na criação de normas de contabilidade e de auditoria, na autorregulação, no código de comportamento dos seus membros, nas estruturas de monitorização e supervisão, etc. Todos estes fatores contribuem para suportar a ideologia capitalista e, por esse facto, contribuem para manter a ordem social existente, dividindo e mascarando, inclusivamente, os conflitos existentes numa sociedade (Mills e Bettner, 1992).

Ao nível intermédio, as organizações profissionais e reguladoras, ao estabelecer as normas de auditoria e a sua interpretação, estão, simultaneamente, habilitadas a controlar o desempenho dos seus membros e a avaliar as suas ações (Knapp, 2010). A autorregulação ou a regulação bipartida permitem facultar a terceiros uma imagem de eficiência que legitima todo o processo de auditoria. A criação, a manutenção ou o desenvolvimento de novos *standards* permitem justificar todo o processo e estabilizar o mercado, pelo controlo da oferta e da procura de serviços de auditoria. A participação dos organismos da classe, no processo de emissão de normas contabilísticas e de auditoria, permite ainda influenciar a ação coletiva, bem como os procedimentos futuros de aplicação das normas, o que se traduz num poder legitimado sobre todo o processo e sobre os comportamentos desviantes dos auditores.

As próprias instituições de classe e os reguladores não estão dispostos a rever símbolos e ideais que permanecem em ambiguidade e com uma precisão duvidosa relativamente ao seu significado: veja-se que os termos *true and fair view* e *present fairly* nunca foram devidamente interpretados e circunscritos pela classe profissional (Almeida, 2012). A ambiguidade dos conceitos de risco e de materialidade em auditoria, segurança absoluta *versus* segurança razoável, etc., são condensados na significação imprecisa do *true and fair view* ou *present fairly*. Está ainda em aberto, neste espaço profissional, o objeto da auditoria e o papel dos auditores na sociedade e das próprias normas de auditoria e contabilidade em ordem a satisfazer uma multiplicidade de interesses em conflito.

Surgem, assim, na profissão, conflitos, inflacionados umas vezes, deflacionados outras, confirmando, no setor, a existência de instrumentos poderosos de criação e alteração de poder. Nos últimos quinze anos, a coesão, a unidade e a estabilidade da profissão, têm sido minados – o que evidencia a existência e aprofundamento do *gap* de expectativas. No entanto, a profissão continua em resistência acentuada, permitindo mudanças conjunturais, todavia, o nível estrutural da profissão permanece quase intacto. A resistência e o conservadorismo das instituições de contabilidade e de auditoria e dos profissionais que as integram, é uma constante ao longo da história e reflete a natureza ritualista do processo de auditoria e a incerteza subjacente. Esta situação tem criado um conjunto de *gaps* que estão associados ao papel da auditoria na sociedade atual.

No entanto, estes *gaps* não são interiorizados pelas ordens profissionais, pelos reguladores, pelos indivíduos que continuam a assistir a todo o criticismo contra a profissão sem nada fazer. A profissão continua a legitimar as suas ações, interpretações, juízos e omissões, justificando-se com a complexidade e a incerteza do processo de auditoria, tentando, sempre, manter a estabilidade inerente ao *status quo*.

Contudo, a não consideração atempada ou tardia da realidade é uma inquestionável ameaça à profissão e à sua coesão interna, cuja resistência aparentemente se tornou mais débil. Por esse motivo, Mills e Betner (1992) apontaram para a necessidade de educar os utilizadores da informação financeira no sentido de entenderem a complexidade de todo o processo de auditoria – o que permitiria a elevação da confiança pública na profissão, bem como reduzir as ambiguidades inerentes a valores e normas de auditoria e esclarecer os seus principais conceitos-âncora.

O controle de todo o processo de auditoria, pela profissão estabiliza o corpo social, distribui poder por alguns dos seus membros, modeliza endogenamente as respetivas interações e exogenamente as relações com terceiros, quer através de um amplo poder sancionatório e reintegratório, quer mediante mecanismos persuasivos de poder.

Ao nível micro, as organizações e os profissionais de auditoria apontam para a necessidade de educação dos utilizadores da informação financeira, alegando que estes não compreendem as limitações técnicas da contabilidade e da auditoria. Com efeito, os indivíduos operacionalizam os seus construtos em termos de raciocínio ético, aplicando a abordagem teleológica ou determinística, isto é, consideram as consequências sobre a justiça e o direito em termos deontológicos, e, no caso dos auditores, em termos de representação individual.

Os indivíduos, em termos de ética, podem adotar uma abordagem pelos princípios (Jennings, 1993), ou um enfoque pela qualidade do produto (Velayutham, 2003; Almeida, 2014). A primeira corrente constrói o significado dos conceitos a partir dos princípios e das virtudes éticas, centrando a aprendizagem sobre os chamados dilemas éticos em situações concretas em relação aos princípios éticos, sendo as virtudes éticas tomadas como padrão de referência. Os indivíduos que advogam a qualidade do produto da contabilidade e da auditoria, identificam os termos e a sua significação relativamente às dimensões qualitativas do produto ou dos serviços, bem como aos *standards* que asseguram e materializam esses atributos.

Na primeira abordagem o indivíduo perceciona a contabilidade e a auditoria como atividades desenvolvidas com base num fundamento moral e de boa-fé, inerente à divulgação da informação financeira; na segunda o código de ética é, antes de tudo, um regulamento de qualidade e segurança razoável, focando a atenção do profissional mais na qualidade do serviço e menos nos debates teóricos sobre ética. Portanto, a autorreflexão sobre as problemáticas específicas da contabilidade e da auditoria é um elemento importante, ao

habilitar os indivíduos, no contexto das suas relações sociais, a interpretar a linguagem e a construir as suas opiniões ou percepções acerca dos conceitos em estudo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A sociedade tem da contabilidade e da auditoria uma ideia de ciência exata, relativamente aos números que estas disciplinas refletem, validam e conferem. No entanto, as demonstrações financeiras, ainda que refletidas em números, não deixam de ter subjacente uma base de convenções e juízos de valor, misturando factos passados, presentes e futuros, além de inserirem na sua base informativa estimativas e, tudo isto, de uma maneira geral, não é adequadamente percebido pelos indivíduos. Por outro lado, relativamente à auditoria, os indivíduos têm a ideia de que o auditor é um garante infalível da boa transparência da informação produzida ou divulgada, exigindo, em conformidade, segurança absoluta, quando, por princípio e por razões intrínsecas, não existe uma certeza absoluta relativamente à informação financeira, apresentada e divulgada pelas empresas.

Como o modelo contabilístico é contingente e os relatórios de auditoria comportam termos e técnicas não dominados pelo público em geral, não são contrastados empiricamente nem são cientificamente verificáveis. Os julgamentos em contabilidade e auditoria, como elementos importantes na condução de uma auditoria, são deficientes e complexos, o que o público em geral também não percebe (Johnstone *et al.*, 2016).

A verdade contabilística não é uma verdade aritmética (Evraert, 2000) e deve ser concebida como um processo social que regista e agrega os factos em função dos fins que se pretende atingir. A base contabilística que dá suporte à auditoria tem subjacente um conjunto de estimativas, julgamentos e hipóteses discutíveis, que tornam contingente a informação económica facultada. Respostas às questões levantadas têm sido equacionadas em recomendações dos reguladores e dos institutos profissionais, no sentido de introduzir nos relatórios de auditoria juízos de valor, maior informação relativamente ao risco empresarial e à adoção de um *reporting* financeiro assente sobretudo do *principles based accounting system*, em detrimento do *rules based accounting system*.

Ao nível micro, 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 os utilizadores da informação financeira não compreendiam as limitações técnicas de auditoria.

Esta justificação não nos parece plausível, porque esta problemática - diferença de expectativa - surgiu, inicialmente, nos países em que os utilizadores da informação financeira têm um nível educacional e cultura económica mais elevados, referindo-nos, naturalmente, aos países anglossaxónicos.

Ainda a este nível, a imagem ética comportamental tem presente a noção de que a contabilidade é usada para controlar ou influenciar as ações de todos os agentes envolvidos no processo de prestação de contas, bem como de todos os *stakeholders*. Os preparadores da informação financeira, os auditores que a validam e os administradores que elaboram os relatórios podem adotar comportamentos éticos ou disfuncionais.

Por pressuposto, o conceito de *true and fair view* tem um teor eminentemente ético (Whittington & Pany, 2014) e deve refletir a postura do *leader* da organização e a força de motivação dos responsáveis pelas funções internas e externas da empresa, no desenvolvimento de apropriadas normas de conduta. Portanto, a mensagem veiculada pela

contabilidade deve ser verdadeira, objetiva e transparente e não conter ruídos, isto é, comportamentos disfuncionais dos agentes que a produzem.

Como a informação contabilística não é neutral, a sua construção intencionalmente distorcida e a sua validação pela auditoria são equivalentes a um comportamento sem eticidade. Assim, as práticas de alisamento – *smoothing*, a ênfase/polarização; de *biasing*, que consiste na seleção, pelos emissores, de sinais, mais aceitáveis ou favoráveis; a focagem – *focusing*, que se manifesta na ênfase dos aspetos mais favoráveis ou menos favoráveis de uma mensagem; a filtragem – *filtering*, que se traduz na seleção dos aspetos mais dignos e na sua exponenciação até ao limite; e os atos ilegais – *illegal acts*, que se relacionam com a falsificação dos dados da informação financeira e da violação das leis públicas ou privadas, configuram uma distorção intencional da imagem ética, consubstanciada no conceito de *true and fair view*.

É hoje consensual que a utilização de todos os instrumentos técnicos produzidos pelos economistas neoclássicos não foi calibrada com os correspondentes juízos éticos, situação que tem gerado na história da humanidade crises sem precedentes. A imagem verdadeira e apropriada é um conceito independente e representa um objetivo superior àquele que é traduzido pelas técnicas, regras, princípios ou políticas contabilísticas (Almeida, 2014). A ética, neste sentido, deve ser definida de uma forma independente das normas contabilísticas.

A manipulação do sistema contabilístico pelos diferentes agentes equivale a um comportamento não ético, porque afeta a informação financeira apresentada e divulgada, e, em consequência, gera uma política errada de afetação de recursos que, nalguns casos, afeta a sociedade como um todo. Neste enfoque, a informação financeira divulgada representa uma distribuição de poder e fomenta mudança na sociedade: quem detém informação tem poder. É, assim, importante para os agentes que intervêm no processo de prestação de contas, o controlo da natureza da informação recolhida e divulgada, bem como da recolha dos sistemas de mensuração incorporados nos sistemas contabilísticos.

A imagem *true and fair view*, conceito teórico eminentemente ético (Almeida, 2014), representa e reflete o comportamento dos diferentes agentes no processo de *accountability*. Como conceito normativo cujos pressupostos de aplicação não são definidos de forma rigorosa, o seu preenchimento é efetuado através de atos pessoais e subjetivos de valorização que o densificam: daí a necessidade de um comportamento ético irrepreensível na sua construção e validação. São preconizadas, como instrumentos para ultrapassar o *gap* a este nível, medidas educacionais, motivacionais e reflexivas.

Como sugestões para futuras investigações recomenda-se a análise dos mesmos conceitos num enquadramento macro diferente, pesquisando o que é que países como a China, a Índia e os Países Árabes, têm produzido academicamente, relacionado com a questão do *expectation gap* e a perceção do papel da religião nesta problemática.

REFERÊNCIAS

AICPA. (1955). *A case study on the extend audit samples*. New York : American Institute of Certified Public Accountants.

Almeida, B. J. (2005). *Auditoria e Sociedade: Diferenças de expectativas*. Lisboa: Publisher Team, Lisboa.

- Almeida, B.J. (2012). *True and fair view: um conceito de geometria variável*. Revista de ciências empresariais e jurídicas, 22, 175-190.
- Almeida, B.J. (2014). *Manual de Auditoria Financeira: Uma análise Integrada Baseada no risco*. Portugal: Escolar Editora.
- Anderson, J. (1977). *The External Audit*. Toronto: Pitman Publishing.
- Arens, A., & Loebbecke, J. (2010). *Auditing an integrated approach*. New Jersey: Prentice Hall.
- Audsabumrungrat, J., & Pornupatham, S. (2012). The Impact of Mechanical Guidance and Justification Requirement on Judgement of Auditors of Different Ranks in Materiality Determination. *Global Conference on Business & Finance Proceedings*, 7(1).
- Beasley, M.S, Buckless, F.A., Glover, S.M., & Prawitt, D.F. (2015). *Auditing Cases: An Interactive Learning Approach* (6th ed.). Pearson.
- Belkaoui, A. R. (1992). *Morality in Accounting*. London: Quorum Books.
- Bell, T., Marrs, F., Solomon I., & Thurman, H. (1997). *Auditing Organization Through a Strategic – Systems Lens*. Texas: The KPMG Business Measurement Process.
- Bell, T., Peecher, M., & Solomon, I. (2005). *The 21st Century Public-Company Audit: conceptual Elements of KPMG's Global Audit Methodology*. New Jersey: KPMG Montvale.
- Blumer, H. (1969). *Symbolic Interactionism: Perspective and Method*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Boynton, W., Johnson, R., & Kell, W. (2005). *Assurance and the integrity of financial reporting* (8th ed.). New York: John Wiley & Son, Inc.
- Brooks, L. (2004). *Business & Professional ethics for directors, executives & accountants*. Thompson South-Western.
- Cacho, R., Gonzales, N., & Guerrero, C. (2012). La perspectiva cualitativa de la materialidad en auditoria: evidencia empírica en México y Colômbia. *Global Conference on Business & Finance Proceedings*, 7(1).
- Carpenter, B.W., & Dirsmith, M.W. (1992). Early debt extinguishment transactions and auditor materiality judgments: a bounded rationality perspective. *Accounting Organizations and Society*, 17(8), 709-739.
- Carpenter, B.W., Dirsmith, M.W., & Gupta, P.P. (1994). Materiality judgments and audit firm culture: social-behavioural and political perspectives. *Accounting Organizations and Society*, 19(4/5), 355-380.

- Chen, C.Y., Lin, C.J., & Lin, Y.C. (2008). *Audit partner tenure, audit firm tenure, and discretionary accruals: does long auditor tenure impair earnings quality?* *Contemporary Accounting Research*, 25(2), 415-445.
- Christensen, B. E., Glover, S. M., & Wood, D. A. (2012). Extreme Estimation Uncertainty in Fair Value Estimates: Implications for Audit Assurance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(1).
- Collins, J., & Rueflie, T. (1996). *The Strategic Risk: A State – Defined Approach*. Massachusetts. United States: Kluwer Academic Publishers.
- Dana, G. (2011). Audit expectation gap in the public sector in Romania. *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*, 20(2).
- Delgado, S. (1995). *Importancia relativa en la planificación de la auditoria*. Madrid: Instituto de Auditores–Censores Jurados de Cuentas de España.
- DiPiazza, S.A., & Eccles, R.G. (2002). *Building Public Trust: The Future of Corporate Reporting* (1st ed.). Wiley.
- Dunn, J. (1996). *Theory and practice* (2nd ed.). England: Prentice Hall Europe.
- Dusenbury, R.B., Reimers, J.L., & Wheeler, S.W. (2000). *The Audit Risk Model: An Empirical Test for Conditional Dependencies among Assessed Component Risks*. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(2), 105-117.
- Dyer, J.L. (1975). Toward the development of objective materiality norms. *The Arthur Andersen Chronicle*, 35(4), 38-49.
- Estes, R., & Reames, D. (1979). Effects of personal characteristics on materiality decisions: a multivariate analysis. *Accounting and Business Research*, 18(2), 291-296.
- Evraert, S. (2000). Confiance et comptabilité. Encyclopédie de comptabilité, de contrôle de gestion et d'audit. *Economica*, 461-471.
- Flint, D. (1988). *Philosophy and principles of auditing: an introduction*. London: The Macmillan Press Ltd.
- Giacomino, D.E. (1994). *Expanding the Auditor's Role to Narrow the Expectation Gap*. *Business Forum*, 17(2), 295-331.
- Godsell, D. (1992). Auditors' Legal Liability and the Audit Expectation Gap. *Singapore Accountant*, 8, 25-88.
- Gomes, C.F., & Yasin, M.M. (2011). Challenges to Business Education: The gap between practices and expectations. *International Journal of Business Research*, 11(11), 169.

- Gray, I., & Manson, S. (2000). *The audit process, principles, practices & cases*. UK: Thomson Learning.
- Gray, I., & Manson, S. (2001). *The audit process: principles, practice & cases* (2nd ed.). United Kingdom: Thomson Learning.
- Gray, I., & Manson, S. (2008). *The Audit Process: Principles, Practice and Cases*. London: South Western.
- Gray, R., R.H., Owen, D.L., & Adams, C. (1996). *Accounting & Accountability*. Edinburgh: Prentice Hall.
- Hicks, E. (1974). Standards for the attest functions. *Journal of Accountancy*, August, 39-45.
- Houck, T. (2003). *Why and How Audits must change*. New Jersey: John Wiley e Sons, Inc.
- Houghton, K, Jubb, C., & Kend, M. (2011). Materiality in the context of audit: The real expectations gap. *Managerial Auditing Journal*, 26(6), 482-500.
- Hudaib, M., & Haniffa, R. (2009). Exploring Auditor Independence: an Interpretive Approach. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), 221-246.
- Institute of Chartered Accounting of Scotland (1993). *Auditing in to the Twenty-First Century*. Edinburgh: ICAS.
- Iskandar, T. M., & Iselin, E.R. (1998). Materiality in Accounting: a comparison of international, Australian, UK, and US pronouncements. *International Journal of Business Studies*, 6(2), 12-36.
- Iskandar, T. M., & Iselin, E.R. (1999). A review of materiality research. *Accounting Forum*, 23(3), 209-239.
- Jankunaite, R. (2007). Audit Risk Factors in a Global Economy. *Economics & Management*, December, 46-53.
- Jennings, M., Kneer, D., & Reckers, P. (1993). The significance of audit decisions aids and precise jurists' attitudes on perceptions of audit firm culpability and liability. *Contemporary Accounting Research*, 9(Spring), 489-507.
- Jiang, J., Klein, J., & Wang, E. (2007). Relationship of skills expectation gap between IS employes and their managers with user satisfactions. *Information Resources Management Journal*, 20(3), 63-75.
- Johnstone, K., Gramling, A., & Rittenberg, L.E. (2016). *Auditing: A Risk Based-Approach to Conducting a Quality Audit* (10th ed.). Mason: South-Western College Pub.

- Knapp, Michael C. (2010). *Contemporary Auditing: Real Issues and Cases* (8th ed.). Mason: South-Western College Pub.
- Knechel, W., Salterio, S., & Ballou, B. (2007). *Auditing Assurance Risk* (3rd ed.). Canada: Thomson South Western.
- Konrath, F.L. (2002). *Auditing: A Risk Analysis Approach* (5th ed.). Cincinnati, Ohio: South-Western.
- Krogstad, J., Ettenson, R.T., & Shanteau, J. (1984). Context and experience in auditors' materiality judgments. *Auditing: a journal of practice and theory*, 4, 54-73.
- Lee, T. (1996). *Corporate Audit Theory*. London: Chapman Hall.
- Lin, Z.J., & Chen, F. (2004). An Empirical Study of Audit 'Expectation Gap' in The People's Republic of China. *International Journal of Auditing*, 8(2), 93-115.
- Llewellyn, S. (2003). What counts as "theory" in qualitative management and accounting research? Introducing five levels of theorizing. *Accounting, auditing & Accountability Journal*, 6(4), 662-708.
- Marques de Almeida, J.J. (2000). *Auditoria Previsional e Estratégia*. Portugal: Vislis Auditores.
- Mautz, R. (1959). Evidence, Judgment and the auditors opinion. *Journal of Accountancy*, 107(4), 40-44.
- Mautz, R. (1975). Some observation on auditing research. *Journal of Accountancy*, October, 40-44.
- McEnroe, J., & Martens, S. (2001). Auditors' and Investors' Perceptions of the Expectation Gap. *Accounting Horizons*, 15(4), 345-358.
- McMillan, K. P. (2002). Trust and the virtues: a solution to the accounting scandals? *Critical Perspectives on Accounting*, 15(6-7), 943-953.
- Mills, S., & Bettner, M. (1992). Ritual and conflict in the audit profession. *Critical Perspectives in Accounting*, 3(2), 185-200.
- Mock, T., & Turner, J. (1981). *Internal accounting, control evaluation and auditor judgment*. Auditing Research Monograph n.º 3. New York: AICPA.
- Montgomery, R. (1912). *Auditing Theory and Practice*. New York: Ronald Press.
- O'Donnell, & Schultz, J. (2005). The halo effect in business risk audits: can strategic risk assessment bias auditor judgment about accounting details? *The Accounting Review*, 80(3), 921-939.

- Onumah, J.M., Simpson, S.N.Y., & Babonyre, A. (2009). The audit expectation gap concept: examining views on auditor's report's from Ghana. *Research in Accounting in Emerging Economies*, 9, 321-343.
- Pacioli, L. (1494). *Summa de Arithmetica, Geometria proportioni et propornalità*. Veneza.
- Patillo, J.W., & Siebel, J.D. (1973). The concept of materiality. *Financial Executive*, October, 28-30.
- Peat, M., & Mitchell & Co. (1976). *Research opportunities in auditing*. New York: Peat, Marwick, Mitchell & Company.
- Ping, Z. (2007). The impact of the Public's Expectation of Auditors on Audit Quality and Auditing Standards Compliance. *Contemporary Accounting Research*, 24(2), 631-654.
- Pirla, J. (1976). *Una aportación a la construcción del derecho contable*. Madrid: J.P.C.
- Platau, S., & Dickins, D. (2012). Clients and the tax expectations gap. *CPA Practice Management Forum*, 8(11), 13.
- Porter, B. (1993). An empirical study of the audit expectation-performance gap. *Accounting and Business Research*, 24(93), 49-68.
- Porter, B. (1991). Narrowing the audit expectation-performance gap: a contemporary approach. *Pacific Accounting Review*, 3(1), 9-36.
- Porter, B., Ciaran, O., & Baskerville, R. (2009). *Report on Research Conducted in the United Kingdom and New Zealand in 2008 Investigating the Audit Expectation-Performance Gap and Users' Understanding of, and Desired Improvements to, the Auditor's Report*. Research Commissioned by the IAASB.
- Portwood, D., & Fielding, A. (1981). Privilege of the profession. *Sociological Review*, 29(4), 749-773.
- Power, M. (1991). Auditing and environmental expertise: between protest and professionalization. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 4(3), 37-62.
- Puttick, G., Van Esch, S., & Kana, S. (2008). *The Principles and Practice of Auditing* (9th ed.). Cape Town, South of Africa: Juta Academic.
- Reding, K., Sobel, P., Anderson, U., Head, M., Ramamoorti, S., Salamasick, M., & Riddle, C. (2009). *International Auditing: Assurance and Consulting Services*. USA: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Rittenberg, L, Johnstone, K., & Gramling, A. (2010). *Auditing: A Business Risk Approach* (7th ed.). USA: South Western.

- Rodrigues, J. (2015). *Sistema de Normalização Contabilística (SNC) Explicado* (5a ed.). Portugal: Porto Editora.
- Rodriguez, C. (1998). *La inevitable consideración de la auditoría estratégica de gestión dentro de la regulación legal de la auditoría de cuentas*. VIII Encuentro de la A.S.E.P.U.C., 747-758, Alicante.
- Sierra, G., & Orta, M. (1996). *Teoría de la auditoria financiera*. Madrid: McGraw-Hill.
- Sikka, P., Puxty, T., Willmott, H., & C. Cooper (1992). *Eliminating the Expectations Gap?* London: ACCA - Research Report No. 28.
- Singleton, T.W., & Singleton, A.J. (2010). *Fraud Auditing and Forensic Accounting*. N.J.: John Wiley & Sons, Hoboken.
- Socol, A. (2008). Materiality in the Context of an Audit Between Professional Judgement and Subjectivism. *Annals of the University of Petrosani: Economics*, 8(2), 209-216.
- Solomon, J., & Trotman, K. (2003). Experimental judgments decisions research in auditing: the first 25 years of AOJ. *Accounting, Organizations and society*, 28, 395-412.
- Sweeney, B. (1997). Bridging the expectations gap – on shaky foundations. *Accountancy Ireland*, 29(2), 18-20.
- Velayuthan, S. (2003). The accounting profession's code of Ethics: is it a code of ethics or a code of quality assurance. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(4), 483-503.
- Wallman, S. (1996). The future of accounting, Part III: Reliability and auditor independence. *Accounting Horizons*, 10(4), 76-97.
- Weirich, T. R., Pearson, T. C., & Churyk, N. T. (2009). *Accounting & Auditing Research: Tools & Strategies* (7th ed.). Wiley.
- Whittington, R., & Pany, K. (2010). *Principles of Auditing & Other Assurance Services* (7th ed.). New York: McGraw-Hill/Irwin.
- Whittington, R., & Pany, K. (2014). *Principles of Auditing & Other Assurance Services*. Boston: McGraw-Hill Education.
- Wolf, E. (1997). *Auditing Today*. England: Pearson Education Limited.
- Woolsey, S.M. (1954a). Development of criteria to guide the accountant in judging materiality. *Journal of Accounting*, February, 167-173.
- Woolsey, S.M (1954b). Judging materiality in determining requirements for full disclosure. *Journal of Accountancy*, December, 745-750.