

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

A RESPONSABILIDADE SOCIAL
DO AUDITOR PERANTE A
FRAUDE

Inês Isabel Silva Esteves

Lisboa, Maio de 2012

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

A RESPONSABILIDADE SOCIAL
DO AUDITOR PERANTE A
FRAUDE

Inês Isabel Silva Esteves

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Auditoria, realizada sob a orientação científica de Ana Maria da Silva Barbosa de Sotomayor, Professora Coordenadora da área científica de Organização e Gestão.

Constituição do Júri:

Presidente _____	Mestre Gabriel Correia Alves
Arguente _____	Mestre Pedro Ramos Roque
Vogal _____	Doutora Ana Maria Sotomayor

Lisboa, Maio de 2012

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas.

Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

*Aos meus Pais, agradeço o apoio e
coragem que sempre me transmitiram.*

«O carácter é um filtro que purifica as acções dos homens.»

(Moreira, 1999:203)

AGRADECIMENTOS

A elaboração desta dissertação é a concretização de um objectivo académico a que me propus e que não teria sido concretizado sem o apoio e contributo das pessoas que me rodeiam.

Expresso o meu agradecimento à Professora Doutora Ana Maria da Silva Barbosa de Sotomayor por toda a disponibilidade e orientação prestada, pelo apoio e compreensão que sempre manifestou.

Agradeço, também, à Cláudia Carvalho todo apoio e confiança que me deu na realização deste trabalho, à Sara Lopes, à Conceição Coutinho e ao Carlos Barbosa pela especial ajuda que me deram na finalização deste trabalho.

Agradeço aos professores Fernando Miguel Seabra e Jorge Rodrigues, membros do Barómetro de Responsabilidade Social das Organizações e Qualidade, projecto do CICE - Centro de Investigação em Ciências Empresariais da Escola Superior de Ciências Empresariais do Instituto Politécnico de Setúbal, a disponibilização do estudo realizado junto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Agradeço ao professor Gabriel Alves por autorizar a menção do seu nome na parte introdutória do questionário.

Agradeço à Ordem dos Revisores Oficiais de Contas pelo seu apoio na divulgação do questionário entre os seus membros, em especial à Dra. Ana Cristina Doutor.

Agradeço a todos os Revisores Oficiais de Contas que responderam ao questionário tornando, assim, possível a realização deste estudo.

Um reconhecimento especial para todos os que me incentivaram e apoiaram nesta longa caminhada e contribuíram para a realização deste trabalho, país, irmãos, restante família, amigos e colegas.

Obrigado a todos pela força que sempre me deram para seguir em frente!

RESUMO

Este trabalho de investigação tem como objectivos abordar e clarificar aspectos relacionados com os conceitos de ética e responsabilidade social, relacionando-os com a actividade profissional de Revisor Oficial de Contas. Visa, também, dar resposta na perspectiva do auditor, à necessidade de entendimento quanto à sua responsabilidade social, à percepção social do mesmo, à sua postura perante a fraude e quais os procedimentos mais adequados a adoptar.

A pesquisa bibliográfica realizada ao longo de todo o processo de investigação teve por objectivo o acompanhamento da evolução do estado da arte através de livros, artigos, teses de mestrado e relatórios de empresas.

Esta investigação foi efectuada através da aplicação de um questionário aos Revisores Oficiais de Contas de forma a compreender as suas percepções relativamente à Responsabilidade Social e à influência do Código de Ética na sua actividade, pois são factores fundamentais para o entendimento de como estes domínios estão na prática a ser operacionalizados no nosso país.

Esta investigação pretende contribuir para enaltecer a importância das questões relativas à responsabilidade social e ética, no que respeita à actividade de Revisores Oficiais de Contas, pois é imperiosa a necessidade de uma mudança de visão de todos os indivíduos para que privilegiem uma actuação correcta, com uma postura ética, responsável e solidária em função da sociedade onde actuam.

PALAVRAS-CHAVE: Auditoria Financeira, Ética, Fraude, Responsabilidade Social, Transparência.

ABSTRACT

This research aims to approach and clarify issues related to the concepts of ethics and social responsibility, relating them to the professional activity of a Chartered Accountant. It also aims to give answer, in the view of the auditor, to the need of understanding their social responsibility, the social perceptions of that, their attitude towards fraud and the most appropriate procedures to adopt.

The literature search, undertaken throughout the research process, was intended to monitor the evolution of the state of the art through books, articles, master's thesis and reports of companies.

This research was conducted by applying a questionnaire to Chartered Accountants, in order to understand their perceptions of social responsibility and the influence of the Ethics' Code in their activity because they are key factors in understanding how these areas are actually being operated in our country.

This research aims to contribute to enhance the importance of issues relating to social responsibility and ethics, in what concerns the activity of Chartered Accountants; it demands a change of view of all individuals in order to favor a correct action with an ethical, responsible and caring role in the society where they operate.

KEYWORDS: Ethics, Financial Audit, Fraud, Social Responsibility, Transparency.

Índice

1. Introdução.....	1
1.1. Relevância do tema.....	1
1.2. Objectivo.....	2
1.3. Metodologia.....	3
1.4. Estrutura da dissertação.....	4
2. Responsabilidade Social e Ética.....	6
2.1. Responsabilidade social.....	6
2.1.1. <i>Dilemas da responsabilidade social</i>	6
2.1.2. <i>Gestão de impressões e a responsabilidade social</i>	7
2.1.3. <i>Conceito</i>	9
2.1.4. <i>Objectivos</i>	10
2.1.5. <i>Características</i>	10
2.1.6. <i>Princípios</i>	12
2.1.7. <i>Modelos de Responsabilidade Social</i>	18
2.1.7.1. <i>Modelo de Carroll</i>	18
2.1.7.2. <i>Modelo de Garriga e Melé</i>	20
2.1.7.3. <i>Modelo de Quasi e O'Brien</i>	23
2.1.7.4. <i>Modelo de Wood</i>	25
2.2. Relação entre responsabilidade social e desenvolvimento sustentável.....	27
2.3. Ética empresarial.....	29
2.3.1. <i>Conceito de Ética</i>	29
2.3.2. <i>Pressupostos da ética</i>	31
2.3.3. <i>Motivações para a prática da ética empresarial</i>	32

2.3.4. <i>A teoria dos stakeholders</i>	33
2.3.5. <i>Vantagens, estratégias e obstáculos da Responsabilidade Social</i>	37
3. Revisores Oficiais de Contas.....	42
3.1. As funções do Revisor Oficial de Contas	42
3.2. A responsabilidade do Revisor Oficial de Contas	46
3.3. Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.....	47
3.4. Código de Ética dos Revisores Oficiais de Contas	50
3.5. A auditoria, o comportamento ético e as tendências da responsabilidade social.....	54
4. A fraude	62
4.1. Conceito	62
4.1.1. <i>Tipos de Fraude</i>	63
4.1.2. <i>Responsabilidade pela Prevenção e Detecção de Fraude</i>	67
4.2. “Audit Expectation Gap”	67
4.3. A Auditoria Externa e a evolução do seu papel no combate à fraude.....	70
4.3.1. <i>O papel do ROC em relação à fraude</i>	71
4.3.1.1. <i>Principais motivos para iniciar uma fraude</i>	73
4.3.1.2. <i>Limitações no combate à fraude</i>	74
4.4. “Forensic Accounting”	77
4.4.1. <i>Enquadramento conceptual</i>	77
4.4.2. <i>O profissional Forensic Accountant</i>	79
4.4.3. <i>Breve referência histórica</i>	83
4.4.4. <i>Enquadramento profissional</i>	84

4.4.5. Perfil, conhecimentos e competências exigidas	85
5. Investigação Empírica	87
5.1. Apresentação da Investigação Empírica	87
5.2. Objectivos Principais	87
5.3. Hipóteses Gerais	88
5.4. Metodologia	89
5.5. Análise e Tratamento dos Dados	91
5.5.1. Caracterização da Amostra – dados dos inquiridos	92
5.5.2. Caracterização da Amostra – dados organizacionais	93
5.5.3. A percepção dos inquiridos sobre a responsabilidade social das empresas.....	94
5.5.4. A percepção dos inquiridos sobre a RSO praticada pela sua SROC.....	97
5.5.5. Análise da Ética e Deontologia Profissional dos ROCs	101
5.6. Discussão dos Resultados	107
5.7. Limitações, dificuldades do estudo e sugestões para investigações futuras.....	111
6. Conclusão	113
Referências Bibliográficas.....	118
APÊNDICES	131
APÊNDICE 1 – Outras organizações profissionais e certificações específicas.....	132
APÊNDICE 2 – Questionário sobre as percepções dos ROCs acerca da RS e do respectivo CEDP	133
ANEXOS	144

ANEXO 1 – Listagem de <i>Red Flags</i>	145
ANEXO 2 – Inquérito ESCE-IPS	153
ANEXO 3 – Questionário sobre as percepções dos TOCs a respeito do respectivo código deontológico	157
ANEXO 4 – Dados do estudo exploratório realizado junto da OROC pelo “Barómetro de RSO e Qualidade”	163

Índice de Quadros

Quadro 4.1 – Indicadores de Materialidade	75
Quadro 4.2 – “ <i>Forensic Accounting</i> ” – Enquadramento conceptual	79
Quadro 5.1 – Definição da Amostra (Género)	92
Quadro 5.2 – Definição da Amostra (Idade)	92
Quadro 5.3 – Definição da Amostra (Nº de anos em que exerce a profissão)	93
Quadro 5.4 – Definição da Amostra (Nº de empresas em que exerce funções)	93
Quadro 5.5 – Grau de integração das acções de Responsabilidade Social no plano estratégico da empresa	99
Quadro 5.6 – Regularidade na frequência de acções de formação	101
Quadro 5.7 – Regularidade de consulta do CEDP	102
Quadro 5.8 – Respeito pelos princípios fundamentais	102
Quadro 5.9 – Cumprimento do artigo 3º (Independência)	103
Quadro 5.10 – Cumprimento do artigo 4º (Responsabilidade)	103
Quadro 5.11 – Cumprimento do artigo 10º (Deveres do ROC para com os colegas)	104
Quadro 5.12 – Cumprimento do artigo 10º (Deveres do ROC para com a OROC e outras entidades)	105
Quadro 5.13 – Cumprimento do artigo 13º (Consultoria)	106
Quadro 5.14 – Influência do CEDP na actividade profissional de ROC	106

Índice de Gráficos

Gráfico 5.1 – Habilitações escolares	93
Gráfico 5.2 – Objectivos empresariais para uma qualquer empresa	94
Gráfico 5.3 – Razões para que o tema da Responsabilidade Social esteja na “agenda” das empresas	95
Gráfico 5.4 – Ordenação da prioridade dos objectivos empresariais, para uma qualquer empresa	96
Gráfico 5.5 – Objectivos empresariais para a sua empresa/organização	97
Gráfico 5.6 – Nível de desempenho da sua empresa ao nível da Responsabilidade Social	98
Gráfico 5.7 – Ordenação em termos de prioridade da relação da sua empresa com as seguintes entidades.	100
Gráfico 5.8 – Aspectos de influência do CEDP	106

Índice de Figuras

Figura 2.1 – Pirâmide da responsabilidade social das organizações	18
Figura 2.2 – Modelo de três domínios da responsabilidade social das organizações	20
Figura 2.3 - Modelo de duas dimensões da responsabilidade social das organizações	24
Figura 2.4 - Modelo de desempenho social empresarial	25
Figura 2.5 - Modelo de <i>stakeholder</i>	34
Figura 4.1 - Fraude Ocupacional: A fraude contra a empresa vs. fraude organizacional	66
Figura 4.2 - Diferenças de Expectativas em Auditoria segundo Porter	68
Figura 4.3 - Triângulo da Fraude	73
Figura 5.1 – Influência que cada um dos artigos teve na actividade profissional de ROC	107

Lista de Abreviaturas

- ACFE – *Association of Certified Fraud Examiners*
- ACFEI – *American College of Forensic Examiners Institute*
- AECA - *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*
- AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*
- CEDP – Código de Ética e Deontologia Profissional
- CEROC – Código de Ética dos Revisores Oficiais de Contas
- CLC – Certificação Legal de Contas
- CMVM – Comissão do Mercado de Valores Mobiliários
- CPA – *Certified Public Accountant*
- CVM – Código de Valores Mobiliários
- EOROC – Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
- ETHOS - Instituto de Empresas e Responsabilidade Social
- EUA – Estados Unidos da América
- FASB – *Financial Accounting Standards Board*
- FEE – *Fédération des Experts Comptables Européens*
- IFAC – *International Federation of Accountants*
- ISA – *International Standards on Auditing*
- ISO – *International Organization for Standardization Standards*
- ONG – Organização não-governamental
- ONU – Organização das Nações Unidas
- OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
- PME - Pequena Média Empresa
- PWC – PriceWaterHouseCoopers
- ROC – Revisor Oficial de Contas
- RS – Responsabilidade Social

RSA – Responsabilidade Social Ambiental

RSE – Responsabilidade Social das Empresas

RSO – Responsabilidade Social das Organizações

SAS – *Statement on Auditing Standards*

SNC – Sistema de Normalização Contabilístico

SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

UE – União Europeia

1. Introdução

1.1. Relevância do tema

As organizações têm-se tornado cada vez mais conscientes das necessidades e dos benefícios do comportamento socialmente responsável. O objectivo da responsabilidade social é contribuir para o desenvolvimento sustentável. O desempenho da organização em relação à sociedade em que opera e ao seu impacto no meio ambiente tornou-se decisivo na avaliação de seu desempenho em geral e da sua capacidade de continuar a operar de forma eficaz, o que se reflecte no reconhecimento cada vez maior da necessidade de assegurar a igualdade social e a boa governação organizacional. A longo prazo, toda a actividade das organizações depende do meio onde estão inseridas e do modo como estão inseridas no mundo global. As organizações estão sujeitas a uma investigação mais criteriosa por parte dos diversos *stakeholders* ou partes interessadas.

A percepção que os agentes económicos têm do desempenho da organização relativamente à assumpção da sua responsabilidade social pode influenciar, além de outros, os seguintes factores: a sua vantagem competitiva; a sua reputação; a sua capacidade de atrair e manter trabalhadores, sócios, accionistas e clientes; e a sua percepção dos *stakeholders*, bem como a relação entre eles.

Esta investigação pretende identificar os preceitos éticos subjacentes à actuação dos profissionais na área da auditoria, nomeadamente dos ROCs, efectuando-se uma abordagem ao Estatuto e Código de Ética que lhes está inerente. Conclui-se o enquadramento da profissão dos ROCs, assim como um cruzamento de ideias entre a auditoria, o comportamento ético e a responsabilidade social destes profissionais.

Esta investigação mostra-nos que esta temática tem sido bastante abordada nas últimas décadas. Ainda assim, espera-se que a investigação seja socialmente útil, pois pretende-se contribuir para, entre outros: o reconhecimento do trabalho do auditor em toda a sua dimensão social; a alteração de uma visão redutora do trabalho do auditor enquanto meramente de fiscalização; a consciencialização de que o auditor confere credibilidade à sociedade; a disponibilização de informação que seja fiável; e a demonstração de transparência na informação transmitida aos

utilizadores e para o auxílio à tomada de decisões de gestão, visando proteger o interesse dos utilizadores da informação financeira.

Ao longo dos anos a função de Auditoria tem vindo a desenvolver-se em função da realidade económica onde se insere, bem como em resposta a uma sociedade cada vez mais exigente e atenta. Esta atenção crescente tem resultado das sucessivas fraudes e escândalos financeiros dos últimos anos, com repercussões nos mercados de capitais, na confiança dos seus investidores, mas também, e sobretudo, na nossa sociedade. A evolução da Auditoria não tem conseguido acompanhar o acréscimo gradual de expectativas por parte da sociedade, existindo um *gap* entre o que a função de Auditoria proporciona e o que a sociedade dela exige – *Expectation gap*.

Devido às sucessivas transformações que a sociedade tem vindo a sofrer nas mais diversas áreas, exigem-se informações fiáveis e transparência por parte dos Revisores Oficiais de Contas para que as organizações possam actuar de forma mais eficiente e eficaz.

A escolha do tema “A Responsabilidade Social do Auditor Perante a Fraude” pretende analisar a forma como os Revisores Oficiais de Contas e as suas sociedades assumem a sua responsabilidade ética e social perante os seus *stakeholders*, especialmente, a forma como a sociedade encara a sua actividade profissional. A actualidade da discussão desta temática, bem como a sua pertinência são factores que contribuem para a tornar relevante e motivante para todas as partes interessadas. A responsabilidade social tem vindo a tornar-se objecto de análise ao nível da literatura nos últimos anos, assim como a sua relação com os Revisores Oficiais de Contas e o seu Código de Ética.

1.2. Objectivo

De forma a poder dar uma resposta ao problema formulado, este trabalho de investigação tem como objectivo incentivar a pesquisa, o debate e a promoção da consciencialização face à importância da ética e da responsabilidade social entre os Revisores Oficiais de Contas.

Abordando este tema de uma forma clara e concisa de modo a auxiliar os potenciais utentes da informação, pretende-se retirar algumas conclusões sobre a

forma como os Revisores Oficiais de Contas assumem a sua responsabilidade ética e social perante as sociedades onde exercem funções, a sua percepção no contexto da ética e da responsabilidade social, bem como o seu modo de actuação perante a fraude e quais os melhores procedimentos a seguir.

1.3. Metodologia

Este trabalho de investigação pretende, focando-se no aspecto ético da Responsabilidade Social das Organizações, analisar a forma como estas matérias são entendidas e abordadas no seio das organizações.

A importância atribuída pela generalidade das pessoas a estas matérias, no contexto actual, dita a forma de actuação dos Revisores Oficiais de Contas para com uma generalidade de *stakeholders*.

Os Revisores Oficiais de Contas exercem as suas funções ao abrigo de um código de ética específico. Os dilemas éticos são diversos no contexto onde os Revisores Oficiais de Contas actuam, prendendo-se com o nível de responsabilidade assumido no desempenho das suas funções nas diversas organizações.

Este trabalho de investigação divide-se em duas partes: uma parte teórica (Capítulos 2, 3 e 4) e uma parte prática (Capítulo 5). A parte teórica consiste num trabalho de revisão de literatura sobre as temáticas da responsabilidade social e ética profissional, os Revisores Oficiais de Contas e fraude ocupacional, para as quais foi realizada uma análise bibliográfica dos trabalhos existentes, tendo em conta a evolução dos conceitos ao longo dos tempos.

O estudo foi materializado através de um questionário aplicados aos Revisores Oficiais de Contas tendo como base uma amostra de 20 respondentes. Esta investigação baseou-se nos resultados obtidos nos questionários, anteriormente testados por outras entidades, de forma a confrontar algumas conclusões sobre a temática da dissertação. O estudo prático teve inerente uma limitação temporal curta que variou conforme a disponibilidade dos respondentes, ao longo do período estipulado de cerca de dois meses. A análise estatística dos dados obtidos foi executada recorrendo ao programa IBM SPSS – *Statistics 19 Fix Pack for Social Sciences* através de distribuição de frequências e médias.

1.4. Estrutura da dissertação

A dissertação elaborada apresenta a seguinte estrutura. No presente capítulo são referidas as motivações e a relevância do tema abordado, bem como os objectivos do estudo e a metodologia utilizada.

No segundo capítulo apresenta-se uma revisão da literatura no que respeita aos conceitos da responsabilidade social das organizações e da ética, assim como algumas considerações sobre a sua evolução. Serão abordados alguns modelos de responsabilidade social, nomeadamente os métodos de Carroll, de Garriga & Melé, de Quasi e O'Brien e de Wood, bem como a teoria dos *stakeholders*, determinando em que medida é que estas matérias são relevantes para avaliar o contexto actual em que as organizações se inserem.

No terceiro capítulo é realizada uma revisão da literatura relativamente aos revisores oficiais de contas (ROC), apresentando-se conceitos, pressupostos, características que se consideraram relevantes para contextualização da actuação destes profissionais. A análise ao Código de Ética dos Revisores Oficiais de Contas (CEROC) permite entender o normativo e a regulamentação referente à actuação do ROC, assim como as suas implicações no contexto legal.

No quarto capítulo inclui-se uma parte introdutória relativamente ao conceito de fraude, uma descrição do termo “Audit Expectation Gap”, analisa-se a auditoria externa e a evolução do seu papel no combate à fraude e referem-se algumas considerações acerca de “Forensic Accounting”.

No penúltimo capítulo descreve-se a investigação empírica realizada, a metodologia adoptada, apresentando uma análise detalhada de cada temática abordada, uma síntese dos resultados obtidos no âmbito dos questionários realizados, bem como as contribuições do trabalho para a literatura, as limitações e dificuldades encontradas, bem como um conjunto de sugestões para investigações futuras.

Por fim, no último capítulo são referidas as principais conclusões do estudo.

Apresenta-se, ainda, sob a forma de apêndice os documentos produzidos pela autora que deverão ser tidos em consideração aquando da análise da dissertação.

Em anexo encontra-se um conjunto de documentos utilizados ao longo do trabalho de investigação e que suportam algumas das análises feitas.

2. Responsabilidade Social e Ética

2.1. Responsabilidade social

No início da década de 70 do século passado a responsabilidade social (RS) tornou-se um assunto de maior relevância, ainda que já fosse abordado por organizações e governos desde o final do século XIX.

A RS aplica-se aos diversos tipos de organizações e não apenas às organizações comerciais, pois todas as organizações têm responsabilidade pelo desenvolvimento sustentável.

Os elementos da RS reflectem as expectativas da sociedade, num momento específico, sendo alteradas conforme as preocupações dominantes. As expectativas em relação às organizações alteram-se de forma a reflectir essas preocupações.

O conceito inicial de RS era focado, essencialmente, em actividades de beneficência e doações a instituições de caridade. Temas como leis laborais surgiram há mais de um século e outros temas, como direitos humanos, meio ambiente, defesa do consumidor e combate à fraude e à corrupção, foram acrescentados ao longo do tempo, em função da sua crescente importância.

A ISO¹ 26000 – Responsabilidade Social – (2010) tem como tema principal as boas práticas. As boas práticas promovem uma mudança no futuro entre outras questões que podem ser consideradas elementos importantes da RS, como por exemplo o desenvolvimento sustentável, a manutenção da moral e do compromisso por parte dos trabalhadores e a relação com os *stakeholders*.

2.1.1. Dilemas da responsabilidade social

A RS é um tema que faz divergir bastante as opiniões dos investigadores, pois esta prática apresenta um conjunto diverso de dilemas relativamente à sua interpretação e aplicabilidade.

As organizações muitas vezes assumem a perspectiva da RS na sua forma de gestão, na sua dimensão social, ambiental e económica, embora as organizações

¹ International Organization for Standardization Standards (ISO).

muitas vezes optem apenas por uma das perspectivas. Em certas ocasiões as organizações apresentam um vasto conjunto de responsabilidades para com a sociedade global, visto que podem influenciar a diferentes níveis as entidades e pessoas com as quais se relacionam. Frequentemente as organizações limitam-se a cumprir o que está prescrito nos Acordos Internacionais como, por exemplo, o protocolo de Quioto que limita as emissões de gases e efeito de estufa para a atmosfera.

Argandoña (1998) menciona que as organizações têm responsabilidades sociais em função dos objectivos que tencionam atingir. As organizações devem responsabilizar-se por realizarem as suas tarefas eficaz e eficientemente. Eficazmente fazendo o melhor para atingir os objectivos definidos e eficientemente a fim de obter resultados utilizando o menor número de recursos, de modo a obter valor acrescentado ao garantir a realização dos objectivos.

2.1.2. Gestão de impressões e a responsabilidade social

A realidade empresarial está socialmente construída e institucionalmente sustentada para discutir a formação e a manutenção de uma imagem solidária das organizações devido à gestão de impressões a partir de uma perspectiva que integre aspectos fundamentais do ambiente sociocultural onde estão inseridas (Reed, 1999 *apud* Mendonça & Andrade, 2003)².

A RS é uma área sensível no que respeita à gestão de impressões visto que os projectos levados a cabo pelas organizações devem transparecer a sua verdadeira ideologia quanto a esta temática. Os projectos desenvolvidos pelas organizações contribuem na maioria das vezes para provar a sustentabilidade do meio envolvente através de, por exemplo, cedência de espaço, equipamentos ou doação de produtos de forma gratuita ou através de causas sociais, promovendo uma boa imagem da organização (Grazina, 2010).

As organizações devem olhar para a RS como um investimento e não como um custo, o que incentiva as mesmas a irem mais além do que as actividades de

² REED, Michael. Teorização organizacional: um campo historicamente contestado. In: CLEGG, Stewart R., HARDY, C., NORD, W. R. (Orgs.). CALDAS, Miguel, FACHIN, Roberto, FISCHER, Tânia (Orgs. ed. bras.). *Handbook de estudos organizacionais*. Vol. I. São Paulo: Atlas, 1999.

caridade e humanitárias esporádicas, tornando-se parte do seu quotidiano, melhorando a sua credibilidade, bem como a sua imagem perante a sociedade e criando valor para si próprias.

A gestão de impressões entende-se como um procedimento ao qual as pessoas obedecem de um modo específico para criar a imagem social pretendida, conforme referem Mohamed, Gardner e Paolillo (1999), para através da gestão de impressões se regular as acções e informações influenciando as percepções de outros sobre alguém.

Mohamed, Gardner e Paolillo (1999) reaperentaram as estratégias de gestão de impressões de Jones e Pittman (1982), tais como insinuação, autopromoção, exemplificação, intimidação e suplicação, motivando assim simpatia, competência, confiança, perigo e “pena”. Insinuação entenda-se como comportamentos que fazem a organização parecer mais atractiva para outros. Autopromoção trata-se de comportamentos que apresentam a organização como sendo altamente competente, efectiva e bem-sucedida. Exemplificação consiste em comportamentos adoptados pela organização para planear uma imagem íntegra, com preocupações a nível da RS e com confiança moral, influenciando desta forma a sua imitação por parte de outras entidades. Intimidação baseia-se em comportamentos que apresentem a organização como uma entidade poderosa e perigosa a qual se mostra capaz e disposta a infligir sofrimento sobre aqueles que vão contra os seus esforços e objectivos. Por fim, suplicação consiste em comportamentos desenvolvidos pela organização que planeiam uma imagem de dependência e vulnerabilidade com a intenção de requerer a assistência de outros.

As estratégias de gestão de impressões têm como objectivo criar no alvo uma impressão positiva, de curto prazo, enquanto procura estabelecer identidades de longo prazo envolvendo credibilidade, competência e confiança de uma pessoa ou de algo (Rosenfeld, 1997).

Uma organização deverá fazer o melhor que puder influenciando de forma positiva quem a rodeia e interagindo consigo, o que irá levar a mudanças comportamentais quer ao nível da sua imagem, identidade e filosofia, responsabilizando-se por fazer parte das suas práticas de gestão.

2.1.3. Conceito

O conceito de RS gera uma diversidade de abordagens por parte dos vários autores para definir “responsabilidade social” encontrando-se as mais diversas definições, regra geral, relacionadas com o conceito de responsabilidade social das empresas/organizações (RSE/RSO).

Responsabilidade é a obrigação de responder por actos, objectos ou pessoas. Quando falamos em responsabilidade das empresas falamos em transparência da informação financeira prestada pelas mesmas, entendida como uma «obrigação moral que o auditor adquire no desenvolvimento da sua profissão de interesse público, uma vez que esta se identifica com o bem-estar colectivo da comunidade das pessoas e instituições que o auditor serve.» (Almeida, 2005: 68)

O Instituto de Empresas e Responsabilidade Social (ETHOS) (2010) define responsabilidade social de forma prática e completa como sendo

[a] forma de gestão que se define pela relação ética e transparente da empresa com todos os públicos com os quais se relaciona e pelo estabelecimento de metas empresariais que impulsionem o desenvolvimento sustentável da sociedade, preservando recursos ambientais e culturais para as gerações futuras, respeitando a diversidade e promovendo a redução das desigualdades sociais.

A *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas* (AECA) (2004) menciona a RSE como o compromisso com a empresa. Empresa entende-se como o conjunto de pessoas que interagem em sociedade, que pertencem a uma sociedade. Assim, a RSE é vista como o compromisso voluntário das empresas contribuindo para o desenvolvimento da sociedade e a preservação do meio ambiente, motivando as pessoas que integram a empresa a desenvolver um comportamento responsável transmitindo essa informação para as pessoas e grupos sociais com os quais interagem fora da empresa. A RSE tem como objectivo a satisfação das necessidades das pessoas e grupos sociais com os quais interage. A RSE ultrapassa uma mera conformidade legal estabelecida para a obtenção dos resultados económicos a curto prazo. Um planeamento estratégico influencia a tomada de decisões e as operações de toda a organização, criando

valor a longo prazo e contribuindo significativamente para a obtenção de vantagens competitivas sustentadas.

2.1.4. Objectivos

A AECA (2004) refere que a RS deve ser útil para responder às necessidades das diferentes partes interessadas num comportamento adequado e eficiente em três dimensões de negócios: económicos, sociais e ambientais. Portanto, o objectivo básico da RSE é assegurar a liderança e os elementos de gestão consistentes para dar à empresa uma sólida base sobre a qual desenvolver o modelo de empresa cidadã e o seu contributo para o desenvolvimento sustentável, bem como inovar e melhorar os processos de gestão, avaliação e comunicação de negócios, para ter em conta as três dimensões da actividade acima mencionados e da satisfação das necessidades das partes interessadas, e certificar que as empresas socialmente responsáveis geram externalidades positivas.

No âmbito deste objectivo básico a RSE deve permitir: introduzir melhorias nos processos internos de negócios a todos os níveis, com um sistema de gestão abrangente que considera a economia social e ambiental e tem em conta as necessidades expressas dos diferentes *stakeholders*; reforçar as vantagens competitivas da empresa em aspectos como o fortalecimento da reputação corporativa e a fidelidade do cliente; aumentar a qualidade e a produtividade; aumentar a capacidade de atrair e reter talentos, bem como de atrair recursos financeiros; e fornecer informações completas e fiáveis sobre a actividade da organização nas três dimensões referidas anteriormente, que seja útil para todos os interessados, garanta a integração natural da empresa no seu ambiente, adoptando os modelos de empresa cidadã e desenvolvimento sustentável, o que tornará possível uma relação simbiótica entre o contexto socioeconómico e ambiental da empresa, gerando lucros suficientes para a sobrevivência da empresa.

2.1.5. Características

A principal característica da RS é a preocupação constante da organização com aspectos sociais e ambientais nos seus processos de decisão e a sua responsabilização pelos impactos das suas decisões na sociedade e no meio ambiente. Esta preocupação requer um comportamento transparente e ético que

contribua para o desenvolvimento sustentável, que esteja em conformidade com as leis aplicáveis e seja consistente com as normas internacionais de comportamento. Também implica que a RS esteja implementada em toda a organização e que seja posta em prática nas suas relações, tendo em conta os interesses das partes.

Uma parte interessada (também denominada de *stakeholder*) tem um ou mais interesses que podem ser afectados pelas decisões e actividades de uma organização. Esse interesse dá à parte interessada uma “participação” na organização, gerando uma relação entre a mesma e a organização. Essa relação não precisa ser formalizada ou mesmo reconhecida pela parte interessada ou pela organização. Ao determinar quais os interesses das partes interessadas os mesmos serão reconhecidos e é recomendável que a organização considere a legalidade desses interesses, bem como a sua consistência com as normas internacionais de comportamento (ISO 26000, 2010)

A ISO 26000 (2010) refere as seguintes características da RS: as expectativas da sociedade, o papel das partes interessadas na RS e a integração da RS.

As expectativas da sociedade referem que as organizações devem actuar em conformidade com os requisitos legais em vigor. A RS implica acções que vão para além da conformidade legal e do reconhecimento de obrigações para com os outros que não sejam exigidas legalmente e estas obrigações provêm de valores éticos e outros valores aceites pela sociedade. Apesar das expectativas de comportamento socialmente responsável variarem entre países e culturas, é recomendado que as organizações respeitem as normas internacionais de comportamento, tais como, entre outras, as definidas na Declaração Universal dos Direitos Humanos e na Declaração de Joanesburgo sobre Desenvolvimento Sustentável.

O papel das partes interessadas na RS é ajudar uma organização a identificar a relevância de certos assuntos para suas decisões e actividades, não se substituindo à sociedade como um todo na determinação de normas e expectativas de comportamento. A organização determina quem tem interesse nas suas decisões e actividades a fim de poder compreender os seus impactos e saber como lidar com as partes interessadas.

A integração da RS deverá fazer parte da estratégia principal da organização, como responsabilidade e prestação de contas adequadas, considerados todos os níveis da organização, que seja reflectida nos processos de decisão e seja levada em consideração na implementação das actividades.

2.1.6. Princípios

Os princípios básicos são normas básicas que orientam o comportamento das organizações socialmente responsáveis, pois a sua determinação e aplicação é consistente com o conceito e com os objectivos da RSO e as necessidades genéricas dos *stakeholders*.

A AECA (2004) refere que os princípios básicos são os seguintes: a transparência, a materialidade, a verificabilidade, a visão ampla, a continuidade e a natureza social da organização.

A transparência é a base de todo o conceito de RS, é no acesso à informação que a organização fornece as informações acerca do seu comportamento social e que reflecte as expectativas sociais, o compromisso e a participação dos *stakeholders*.

A materialidade significa que a organização deve ter em conta as necessidades e expectativas dos *stakeholders* na tomada de decisões, lidando com todos os aspectos da RSO, e todas as suas actividades e impactos, directos e indirectos. Para alcançar um adequado nível de conhecimento do que é, ou não, material no comportamento da organização em relação à RS, as organizações devem manter os *stakeholders* informados pois todas as decisões tomadas nesse âmbito influenciam as actividades da empresa.

A verificabilidade é baseada na possibilidade de peritos independentes verificarem o desempenho da empresa. O relatório final de um perito independente pode fornecer pistas sobre a verificabilidade do processo. As acções socialmente responsáveis da entidade estão sujeitas a verificação externa. A transparência e verificabilidade são princípios necessários para alcançar um nível adequado de credibilidade.

A visão ampla consiste no facto da organização concentrar os seus objectivos de RS num contexto mais amplo de sustentabilidade possível. Deve-se considerar um impacto a vários níveis, tais como a nível local, regional, continental e global,

tendo em vista as gerações futuras. A situação dependerá de diversos factores, sendo que os mais importantes são a actividade, a localização e tamanho da organização. Normalmente, uma empresa de pequena dimensão terá um impacto local e uma empresa multinacional terá um impacto a nível global. O princípio da ampla visão refere que as organizações devem determinar o seu impacto macroeconómico, ampliando a visão tradicional da empresa entendida a nível microeconómico.

A RSO está ligada à ideia de continuidade, cujo objectivo principal é a sobrevivência da organização, tendo como finalidade a maximização do lucro a curto prazo. As estratégias de RS que visam garantir a viabilidade do empreendimento a longo prazo, promovem uma relação simbiótica com o meio social e com o meio ambiente.

A natureza social da organização estabelece que a RS está enraizada na crença de reconhecimento social e na própria natureza das organizações; este valor substitui todas as outras considerações de natureza económica ou técnica. As estratégias de RS têm como objectivo garantir que a organização social é estruturada com base na sua natureza social e não em valores de *status* puramente técnico-económicos.

As organizações devem regular o seu comportamento por normas, directrizes ou regras de conduta que estejam em conformidade com os princípios aceites para uma conduta moral e correcta no contexto de situações específicas, mesmo que essas situações representem um desafio para a organização.

A ISO 26000 (2010) enumera como princípios da RS os seguintes, a saber: responsabilização com a prestação de contas (*accountability*), transparência, comportamento ético, respeito pelos interesses das partes interessadas, respeito pelo estado de direito, respeito pelas normas internacionais de comportamento e respeito pelos direitos humanos.

A responsabilização com a prestação de contas (*accountability*) diz respeito à prestação de contas e à responsabilidade pelos seus impactos na sociedade, na economia e no meio ambiente. A organização tem a responsabilidade de prestar contas das suas decisões e actividades aos accionistas maioritários, à sociedade e ao meio ambiente, sendo que a informação prestada varia de acordo com o impacto e as circunstâncias. O seu grau de aplicação pode variar, mas deverá

corresponder ao grau ou extensão do poder de influência. As organizações com grande poder de influência devem ter um maior cuidado com a qualidade das suas decisões e supervisão. A aplicação deste princípio implica aceitar a responsabilidade por erros, tomando as medidas necessárias para remediá-los e adoptar novas medidas para evitar que se repitam. Recomenda-se que uma organização preste contas e se responsabilize pelos impactos das suas decisões e actividades na sociedade, no meio ambiente e na economia, especialmente no caso de consequências negativas significativas e pelas medidas tomadas, para evitar a repetição dos impactos negativos não intencionais ou imprevistos.

A transparência requer que a organização seja transparente nas suas decisões e actividades que influenciam a sociedade e o meio ambiente. A organização deve divulgar de forma clara, precisa e completa, de forma razoável e suficiente, as políticas, decisões e actividades pelas quais é responsável, inclusive os seus impactos conhecidos e prováveis na sociedade e no meio ambiente. Estas informações devem estar permanentemente disponíveis e acessíveis, assim como devem ser compreensíveis para todos os que tenham sido ou possam vir a ser afectados de modo significativo pela organização. As informações devem ser oportunas, factuais e apresentadas de modo claro e objectivo para possibilitar que as partes interessadas avaliem com exactidão o impacto nas decisões e actividades da organização. O princípio da transparência não requer que informações confidenciais venham a público, nem implica a divulgação de informações que sejam privilegiadas. A organização ser transparente em relação, entre outros, aos seguintes aspectos: ao seu propósito, natureza e localização das suas actividades; à identificação de qualquer controlo da actividade da organização; ao como as decisões são tomadas, implementadas e analisadas, incluindo a definição de papéis, responsabilidades e cargos de gestão nas diferentes funções dentro da organização; aos padrões e critérios usados para avaliar seu próprio desempenho em relação à RS; ao desempenho em questões relevantes e significativas da RS; às origens, montantes e aplicações de seus recursos financeiros; aos impactos conhecidos e prováveis das suas decisões e actividades para as partes interessadas, na sociedade, na economia e no meio ambiente; e às partes interessadas e critérios e procedimentos usados para identificá-los e seleccioná-los.

O comportamento ético requer que a organização se comporte eticamente. O comportamento da organização baseia-se em valores de honestidade, equidade e integridade. Estes valores implicam a preocupação com pessoas, animais e meio ambiente, bem como com o compromisso de lidar com o impacto das suas actividades e decisões nos interesses das partes interessadas. A organização deverá promover activamente um comportamento ético através de diversos mecanismos, designadamente: da identificação e declaração dos valores e princípios fundamentais; do desenvolvimento e uso de estruturas de governação que ajudem a promover o comportamento ético dentro da organização, no seu processo de decisão e na interacção com outros; da identificação, adopção e aplicação de padrões de comportamento ético apropriados aos seus propósitos e actividades, e coerentes com os princípios descritos na ISO 26000; do estímulo e promoção da observação dos seus padrões de comportamento ético; da definição e comunicação dos padrões de comportamento ético esperados da sua estrutura de governação, empregados, fornecedores, terceiros e, quando adequado, dos seus proprietários e gerentes e, especialmente, daqueles que têm a oportunidade de influenciar significativamente os valores, cultura, integridade, estratégia e operação da organização e das pessoas que actuam em seu nome, preservando a identidade da cultura local; da prevenção ou solução de conflitos de interesses na organização que poderiam, de outra forma, levar a um comportamento não ético; da criação e manutenção de mecanismos de supervisão e controlo para monitorizar, apoiar e exigir comportamentos éticos; da criação e manutenção de mecanismos para facilitar a denúncia de um comportamento não ético sem medo de represálias; do reconhecimento de situações em que não haja leis e regulamentos próprios ou que estes entrem em conflito com o comportamento ético; da adopção e aplicação de normas de comportamento ético reconhecidas internacionalmente, ao realizar pesquisas envolvendo seres humanos; e do respeito ao bem-estar dos animais quando suas vidas e existência forem afectadas, inclusive fornecendo condições decentes para manutenção, criação, produção, transporte e uso de animais.

O respeito pelos interesses das partes interessadas consiste no facto da organização respeitar, considerar e responder aos interesses das partes interessadas. Por vezes os objectivos da organização podem-se limitar aos

interesses dos seus proprietários, clientes ou associados. Contudo, outros indivíduos ou grupos poderão também ter direitos, reivindicações ou interesses específicos que devem ser levados em conta. Estes indivíduos ou grupos compreendem as partes interessadas da organização. Compete à organização, entre outras tarefas, as seguintes: identificar as partes interessadas; reconhecer e ter a devida consideração pelos interesses e direitos das partes interessadas e responder às preocupações por elas expressas; reconhecer que algumas partes interessadas podem afectar significativamente as actividades da organização; avaliar e considerar a capacidade das partes interessadas em estabelecer contacto e influenciar a organização; ter em conta a relação entre os interesses das partes interessadas, as expectativas mais amplas da sociedade e o desenvolvimento sustentável, assim como a natureza das relações das partes interessadas com a organização; e considerar os pontos de vista das partes interessadas cujos interesses podem ser afectados por uma decisão ou actividade mesmo que não tenham um papel formal na governação da organização ou não estejam conscientes desses interesses.

O respeito pelo estado de direito requer que a organização aceite que o respeito pelo estado de direito é obrigatório. O estado de direito refere-se à supremacia da lei e à ideia de que nenhum indivíduo ou organização se sobrepõe à lei e que o governo também está sujeito à lei. As leis e regulamentos são escritos, divulgados publicamente e aplicados de forma justa, conforme procedimentos estabelecidos. No contexto da responsabilidade social, respeito pelo estado de direito significa que a organização obedece a todas as leis e regulamentos aplicáveis. Isso significa que a organização deve tomar medidas para estar informada das leis e dos regulamentos aplicáveis e dar a conhecer a toda a organização sobre sua obrigação de cumprir e implementar essas medidas. A organização deve cumprir os requisitos legais em todas as jurisdições em que opera, mesmo que essas leis e regulamentos não sejam fiscalizados adequadamente; assegurar que suas relações e actividades estejam em conformidade com a estrutura legal pretendida e aplicável; manter-se informada de todas as obrigações legais; e avaliar periodicamente a sua conformidade com leis e regulamentos aplicáveis.

O respeito pelas normas internacionais de comportamento consiste em que a organização respeite as normas internacionais de comportamento, ao mesmo tempo em que aceita o princípio de respeito pelo estado de direito.

Em situações onde a legislação ou sua implementação não prevê salvaguardas sócioambientais adequadas, recomenda-se que a organização se esforce para respeitar as normas internacionais de comportamento. De igual modo, em países onde a legislação ou a sua implementação contrariem as normas internacionais de comportamento, recomenda-se que a organização se esforce para respeitar as normas até onde seja possível. Em situações em que a legislação ou sua implementação seja conflituosa com as normas internacionais de comportamento e quando não são cumpridas trazem consequências negativas, recomenda-se que a organização, conforme seja viável e apropriado, reveja a natureza das suas relações e actividades na respectiva jurisdição. A organização deve considerar oportunidades e formas para influenciar as organizações e autoridades relevantes para prevenir esses conflitos.

A organização deve também evitar ser cúmplice de actividades de outra organização, que não estejam de acordo com as normas internacionais de comportamento.

O respeito pelos direitos humanos requer que a organização respeite os direitos humanos e reconheça não só a sua importância, como também a sua universalidade.

A organização deve: respeitar e promover os direitos previstos na Carta Internacional dos Direitos Humanos; respeitar a universalidade desses direitos, ou seja, que eles são aplicáveis em todos os países, culturas e situações de forma homogénea; em situações em que os direitos humanos não estejam protegidos, tomar medidas para respeitar os direitos humanos e evitar tirar vantagens dessas situações; e em situações em que a legislação ou sua implementação não prevejam protecção adequada aos direitos humanos, deve-se adoptar o princípio do respeito pelas normas internacionais de comportamento.

Ao aplicar esta Norma Internacional é aconselhável que a organização tenha em conta as diferenças sociais, ambientais, jurídicas, culturais, políticas e

organizacionais, assim como as diferentes condições económicas, mantendo a consistência com as normas internacionais de comportamento.

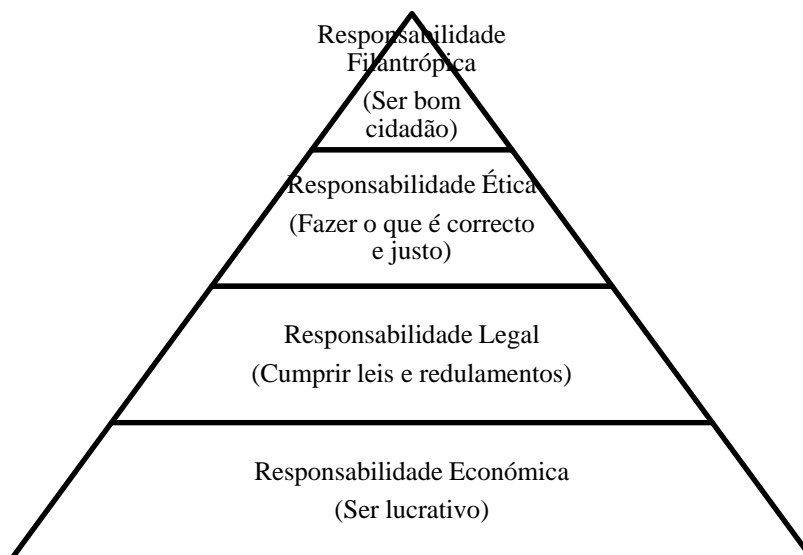
2.1.7. Modelos de Responsabilidade Social

Na sequência do que foi abordado anteriormente vamos analisar alguns modelos de RS, nomeadamente o modelo de Carroll (1991), o modelo de Garriga e Melé (2004), o modelo de Quasi e O'Brien (2000) e o modelo de Wood (1991).

2.1.7.1. Modelo de Carroll

Na opinião de Drucker (1984) a rentabilidade e a RS são complementares. Foram efectuados estudos e analisados os resultados dos mesmos tendo-se verificado alguns problemas relacionados com questões metodológicas. A criação e construção de um modelo piramidal de RSO foram fundamentadas no desenvolvimento e validação desses estudos. O modelo assenta em quatro tipos de responsabilidade (*Four-part Model of Corporate Social Responsibility*): económica, legal, ética e discricionária (ou filantrópica), como se pode observar na Figura 2.1.

Figura 2.1 – Pirâmide da responsabilidade social das organizações



Fonte: Carroll, 1991: 42.

A responsabilidade económica é a base da pirâmide, pois é o principal objectivo de todo o negócio e da existência das empresas, ou seja, a obtenção de lucro. Ter

responsabilidade económica significa produzir bens ou serviços para satisfazer as necessidades da sociedade a um preço competitivo que possibilite a sustentabilidade e permanência das actividades da empresa, com vista a responder às obrigações para com os investidores e a maximização do lucro para os accionistas.

A responsabilidade legal corresponde ao segundo degrau da pirâmide, onde se impõe que as empresas actuem de acordo com as leis e regulamentos. Tanto a actividade da empresa como o seu objectivo económico serão alcançados em função das exigências legais, pois este é um pré-requisito essencial à sua existência.

A responsabilidade ética é um tipo de responsabilidade relativa à forma de conduta na sociedade, evitando comportamentos e ganhos à custa da sociedade. Actuar com uma atitude ética é respeitar o próximo e fazer o possível para agir com integridade, justiça e imparcialidade, distinguindo o correcto do errado.

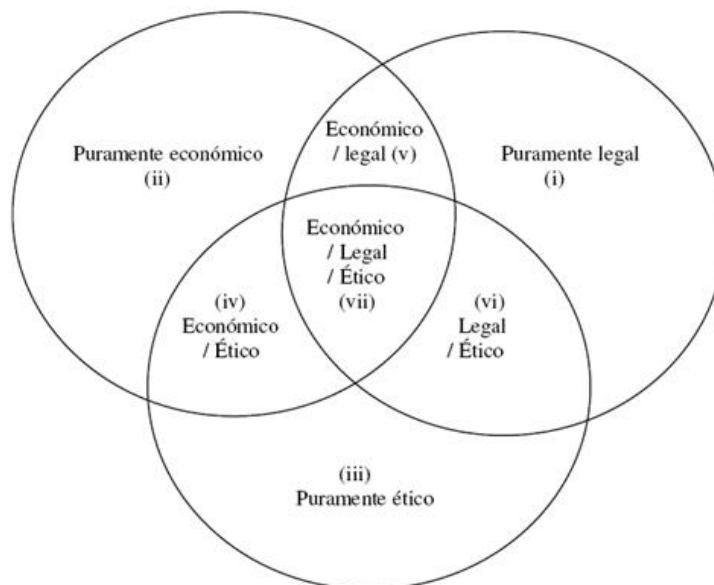
A responsabilidade filantrópica localiza-se no topo da pirâmide, pois consiste numa responsabilidade voluntária, ou seja, não necessita de qualquer tipo de imposição. Cabe a cada empresa decidir ajudar, doar e contribuir para a melhoria de outros, sem esperar qualquer benefício ou retorno.

Como este modelo apresentava algumas lacunas, outros autores aperfeiçoaram os métodos e modo de melhor entender a responsabilidade social. É o caso dos modelos apresentados por Wartick e Cochran (1985), por Reed (1999) *apud* Mendonça & Andrade (2003)³ e por Schwartz & Carroll (2003).

Schwartz & Carroll (2003) apresentaram um modelo formado por três domínios, que não se sobrepõem, a saber: o económico, o legal e o ético. Neste modelo verifica-se que os três domínios apresentados contêm uma vertente isolada dos restantes pontos ((i), (ii) e (iii)), uma vertente em que está sobreposta apenas num ponto com outros domínios (pontos (iv), (v) e (iv)), e unicamente num dos pontos estão interligadas entre si (ponto (vii)), que é considerado o ponto óptimo (Figura 2.2.)

³ REED, Michael. Teorização organizacional: um campo historicamente contestado. In: CLEGG, Stewart R., HARDY, C., NORD, W. R. (Orgs.). CALDAS, Miguel, FACHIN, Roberto, FISCHER, Tânia (Orgs. ed. bras.). *Handbook de estudos organizacionais*. Vol. I. São Paulo : Atlas,1999.

Figura 2.2 – Modelo de três domínios da responsabilidade social das organizações



Fonte: Schwartz & Carroll, 2003: 509.

O domínio económico engloba as actividades que têm impactos ao nível económico na organização de forma directa ou indirecta, como é o caso das acções que visam o aumento das vendas (actividades directas), e as acções que visam a melhoria do desempenho dos trabalhadores ou da imagem que a organização terá perante a sociedade (actividades indirectas).

O domínio legal refere-se à disponibilidade da organização em responder às expectativas da sociedade baseando-se nas leis e regulamentos.

O domínio ético menciona as responsabilidades éticas das organizações perante a população em geral e os *stakeholders*.

2.1.7.2. Modelo de Garriga e Melé

O estudo de Garriga e Melé (2004) veio sugerir uma classificação das abordagens, que é composta por quatro grupos de teorias: instrumentais, políticas, integrativas e éticas.

A teoria instrumental, tal como o nome indica, vai servir de instrumento para a obtenção de algo e, neste caso em concreto, encara a RS como um instrumento para a obtenção dos objectivos económicos da empresa. Esta teoria, de acordo com o mesmo autor, é subdividida em três subtipos: a maximização de valor para

o accionista, a estratégia de incremento da vantagem competitiva e o *marketing* das causas.

De acordo com Friedman (1970) e Jensen (2000), a empresa deverá investir em causas sociais, como melhorar as condições de trabalho dos funcionários, pagar remunerações adequadas, pagar os impostos respectivos, gerar emprego que proporcione o bem-estar público, sendo que este investimento deve contribuir para a obtenção de resultados positivos para a organização. Assim, Drucker (1984) defende a ideia de que a rentabilidade e a responsabilidade se complementam, pois as responsabilidades sociais poderão ser oportunidades de negócio, visto que é importante converter as necessidades e os problemas sociais em oportunidades de negócio rentáveis. Deste modo, a RS de qualquer negócio poderá ter resultados suficientes para cobrir os custos futuros.

Porter e Kramer (2002) defendem outra visão, designadamente que as empresas promovem o investimento social, pois este só fará sentido se assegurar uma melhoria na vantagem competitiva para a organização. Autores como Hart (1995) e Litz (1996) defendem que as estratégias sociais das organizações devem ser baseadas em recursos naturais.

Varadarajan e Menon (1988) e Murray e Montanari (1986) apoiam causas que melhorem a imagem e reputação da organização perante a sociedade.

A teoria política baseia-se na ligação entre a empresa e a sociedade. Esta teoria divide-se em três subtipos: o constitucionalismo empresarial, as teorias de contrato social e a cidadania corporativa.

O constitucionalismo empresarial refere que as empresas detêm um poder notável na sociedade e capacidade para influenciar o equilíbrio do mercado, pois segundo Bowen (1953) e Carroll (1999) as organizações devem ser responsabilizadas socialmente pela execução dos seus objectivos obedecendo aos valores existentes na sociedade onde se inserem.

McGuire (1963) remata a teoria anterior defendendo também que a organização deverá assumir o seu papel nessa mesma sociedade, como sendo um contrato social, aceitando as obrigações e responsabilidades sociais que lhes estão associadas.

As organizações têm deveres de cidadania na sociedade onde estão inseridas. Waddock e Smith (2000) mencionam que as organizações têm uma forte influência na sociedade que deverá ser gerida de forma a que haja um bom entendimento entre ambas, o que contribuirá para o desenvolvimento do poder e grau de influência da organização, pois esta mostra interesse em satisfazer as necessidades sociais da população em que se insere.

No que respeita à teoria integrativa, importa salientar a forma como as empresas integram as exigências sociais nos seus processos de tomada de decisão. Esta teoria tem em vários subtipos, como a gestão dos assuntos sociais e o princípio da responsabilidade.

Carroll defende que a «Responsabilidade Social de um negócio envolve as expectativas económicas, legais, éticas e discricionárias que a sociedade tem num determinado período de tempo» (Carroll, 1979: 500). Esta definição envolve quatro componentes, a saber: a organização deverá produzir bens e serviços para com a sua venda obter lucro (componente económica); deverá cumprir a lei (componente legal); deverá ter comportamentos éticos e respeitar as normas (componente ética); e deverá contribuir de forma voluntária para favorecer a sociedade (componente discricionária ou filantrópica) (Magalhães, 2009).

A este respeito Sethi (1975) propõe uma classificação dividida em três níveis, em função do comportamento da empresa face às necessidades sociais: a obrigação social, que consiste em atender às necessidades legais, a RS que orienta a acção da empresa em coerência com os valores sociais e pressupõe uma capacidade de antecipação às questões sociais de longo prazo. Frederick, Davis e Post (1988) crêem que a RS se baseia na ideia de que as empresas devem ter um papel mais activo, como forma de se afirmarem na sociedade. Esta posição tem por base dois princípios: o princípio da caridade e o princípio da tutela (*stewardship*). Esses princípios foram utilizados ao longo do século XX pelas organizações transformando-se nos pilares da RS. O princípio da caridade menciona que as empresas devem fornecer de forma voluntária ajuda para às pessoas e grupos mais necessitados. O princípio da tutela (*stewardship*) incita as empresas a serem representantes (*trustees*) dos interesses públicos e a integrarem na sua actividade esses interesses.

A teoria ética procura identificar se as empresas adoptam procedimentos éticos na sua forma de actuação, tal como verifica se a empresa respeita os interesses dos *stakeholders* ou mesmo o desenvolvimento sustentável da sociedade.

Mulligan (1986) e Wood (1991) referem que as empresas devem praticar boas acções e não apenas evitar ou prevenir os danos. O bom senso deve orientar a conduta das organizações, pois as leis e regulamentos não são suficientes para o fazer, pois existem leis boas e leis más.

Enderle e Tavis (1998) apresentam um modelo de responsabilidades das organizações relativo às dimensões económicas, sociais e ambientais que devem ser consideradas em três níveis de desafios éticos: nível 1, onde existem requisitos éticos mínimos; nível 2, em que se há obrigações além do nível ético mínimo; e nível 3, em que há pretensões para ideais éticos. Cada organização é responsável por analisar a sua conduta relativamente ao nível em que se encontra. Nenhuma das dimensões de responsabilidade deverá ser descredibilizada a favor de uma das outras e cada uma das dimensões deve obedecer a requisitos éticos mínimos.

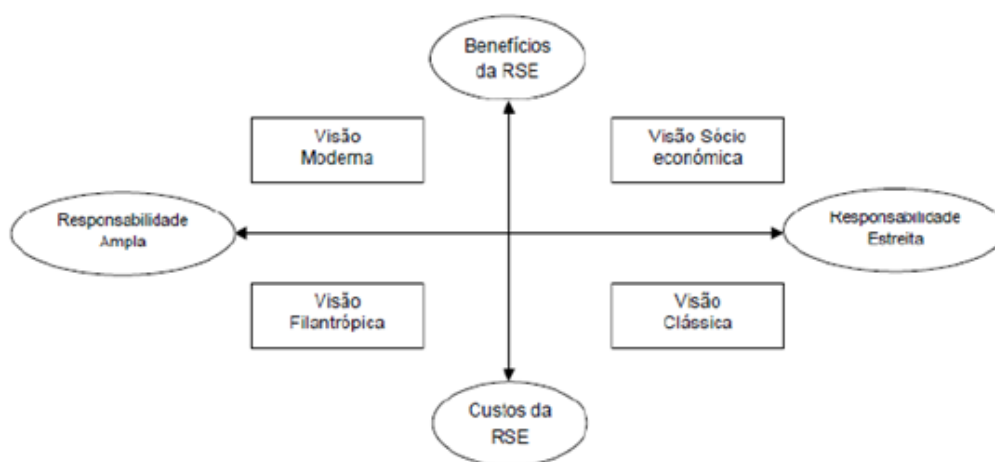
Segundo Kok *et al.* (2001) a empresa deve ser socialmente responsável para com a sociedade no geral e deve fazê-lo de forma imparcial, ou seja, sem esperar nenhum benefício em troca.

As empresas devem adoptar políticas de desenvolvimento sustentável, garantindo os direitos das gerações presente se futuras contribuindo para o bem comum e o progresso da sociedade.

2.1.7.3. Modelo de Quasi e O'Brien

No desenvolvimento do seu estudo Quasi e O'Brien (2000) apresentaram um modelo de classificação de RSO em duas dimensões: responsabilidade ampla e a responsabilidade estreita (Figura 2.3).

Figura 2.3 – Modelo de duas dimensões da responsabilidade social das organizações



Fonte: Quazi e O'Brien, 2000: 36.

Como se pode observar na figura 2.3 a responsabilidade ampla decompõe-se em dois tipos de visão: a visão moderna e a visão filantrópica. A responsabilidade estreita divide-se em visão socioeconómica e visão clássica.

A visão moderna transmite-nos que a organização ao realizar acções de responsabilidade social vai trazer benefícios futuros para a empresa, enquanto a visão filantrópica defende esta prática mesmo que não se traduzam em benefícios para a organização. Relativamente à responsabilidade estreita, a visão socioeconómica consiste em acções de RS que promovam a criação de valor, apesar de ter em consideração a maximização do lucro. A visão clássica considera que tais acções não geram para a empresa benefícios e não devem ser tidas em conta.

Na mesma figura pode-se verificar que uma das partes que incide sobre os benefícios da RS engloba a visão moderna em conjunto com a visão socioeconómica e a outra parte incide sobre os custos da RS, onde se encontram a visão filantrópica e clássica.

O estudo foi levado a cabo tendo em vista dois tipos de objectivos: genéricos e específicos. Os objectivos genéricos referem-se a um modelo de RS num contexto multicultural e pretendem testar a validade desse mesmo modelo em termos de percepções da RS. Por outro lado, os objectivos específicos seriam apenas a

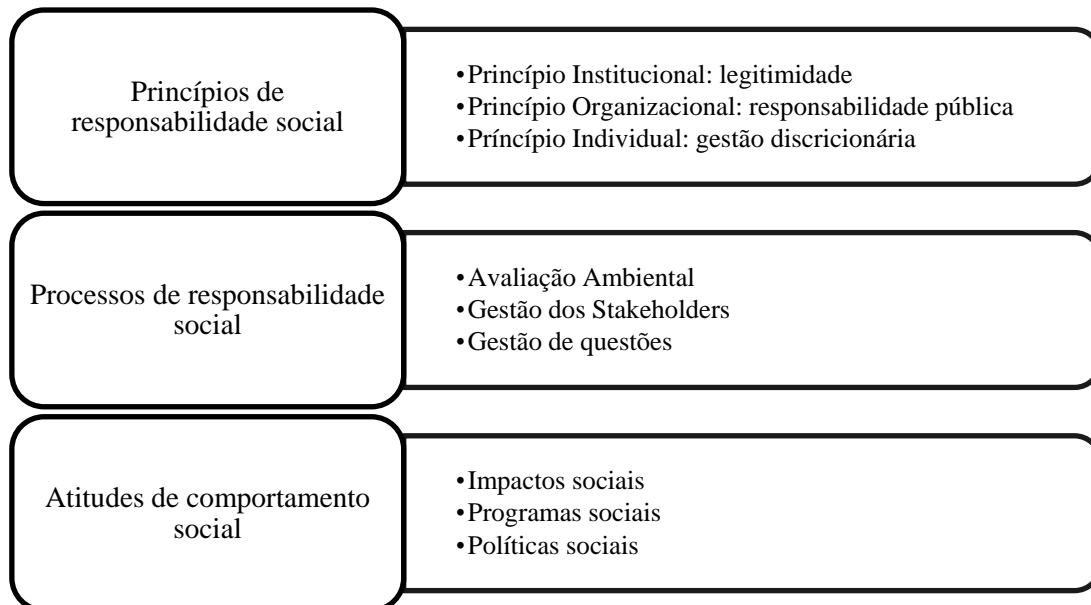
verificação das posições das visões clássica e moderna no domínio da responsabilidade, desde a ampla até à estreita, como se verifica na posição dos gestores em relação às suas percepções dos custos e benefícios do seu envolvimento social (Leitão, 2011).

Estes autores efectuaram um questionário com 25 perguntas, as quais seriam classificadas numa escala de Likert (1932) de 5 pontos, com uma pontuação de 1 (“fortemente em desacordo”) a 5 (“fortemente de acordo”), para medir os seus objectivos, em termos genéricos e em termos específicos, relacionados com a RS.

2.1.7.4. Modelo de Wood

Donna Wood (1991) baseou-se no modelo de Carroll (1979) e desenvolveu um modelo de avaliação do desempenho social apoiado nos princípios de RS, nos processos de responsabilidade (ou de resposta social) e nos resultados verificados relativamente ao comportamento social, referindo que a organização e a sociedade estão interligadas e que a sociedade possui expectativas relativamente à organização no que respeita à temática da responsabilidade social. O modelo de Wood está patente na figura 2.4.

Figura 2.4 – Modelo de desempenho social empresarial



Fonte: Adaptado Wood, 1991: 694.

Os princípios de RS correspondem a três níveis conceptuais: o princípio da legitimidade indica a relação institucional entre a organização e as demais,

focando-se nas obrigações e sanções das organizações na sua base institucional; o princípio da responsabilidade pública, em que a mesma vai delimitar a responsabilidade da organização face aos problemas relacionados com a própria actividade, em especial com as suas áreas de envolvimento, ou seja, tem como objectivo evidenciar os parâmetros comportamentais para as organizações que têm por base a relação com o meio envolvente; e o princípio do poder da gestão discricionária que vai expor a responsabilidade dos gestores como agentes morais, de forma a compreender e a executar as suas opções em função da RS, nomeadamente na escolha, na oportunidade e na responsabilidade pessoal, com base nos indivíduos.

Analisando os processos de RSE, segundo Frederick *et al.* (1988:6) a RSO é «a capacidade de uma empresa para responder às pressões sociais». Sethi (1975) define que a responsabilidade pode ser vista de uma forma subentendida como um substituto para a RS. Carroll (1979) verificou que a responsabilidade não deve substituir a responsabilidade social das organizações: as empresas têm alguma sensibilidade quanto às pressões sociais ou às questões ambientais, mas muitas vezes agem de forma irresponsável e pouco ética.

Wood (1991) menciona ainda que Strand (1983) desenvolveu um quadro, um pouco mais completo, no que respeita a sistemas de RS das organizações. A sua investigação é mais coerente com os trabalhos anteriores de Ackerman (1975), que referiu três comportamentos característicos de uma organização socialmente responsável: acompanhar e avaliar as condições relacionadas com o meio ambiente, responder aos interesses dos *stakeholders* e definir planos estratégicos e novas políticas para fazer face às novas condições. Estes comportamentos são processos de recolha e tratamento de informação acerca de assuntos sociais, aos quais correspondem três grandes áreas de investigação: a monitorização e a avaliação ambiental, a gestão dos *stakeholders*, assim como as questões de gestão. No âmbito das atitudes de comportamento social das organizações é de realçar os pontos referidos na figura 2.3 que estão relacionados com as atitudes de comportamento social e que se relacionam directamente com a avaliação de desempenho social nas organizações.

Wood (1991) relata um modelo de desempenho social, sendo este de aplicação no mundo empresarial e na sociedade. Esclarece também os seguintes avanços em

termos conceptuais: a interligação entre os três princípios de RS, institucional, organizacional e individual, pois analisa a conceptualização sobre a RS e destaca os princípios de motivação humana e do comportamento organizacional; a identificação dos processos de avaliação, gestão ambiental, a gestão dos *stakeholders*, bem como questões de gestão, mostrando os canais através dos quais as organizações actuam perante o ambiente externo; a integração dos impactos sociais, políticas e programas de forma a obter resultados colectivos. No modelo de desempenho social os três comportamentos relacionam-se de forma a gerar novos sentidos para as relações da empresa com a sociedade, assim como o desenvolvimento de novas abordagens.

2.2. Relação entre responsabilidade social e desenvolvimento sustentável

Frequentemente os conceitos de RS e desenvolvimento sustentável são entendidos de forma similar e surgem correlacionados. Contudo, são conceitos diferentes na sua acepção mais ampla.

O desenvolvimento sustentável é um conceito e um objectivo orientador amplamente aceite que obteve um reconhecimento internacional após a publicação em 1987 do relatório “Nosso Futuro Comum” da Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento, da Organização das Nações Unidas (ONU). O desenvolvimento sustentável consiste na satisfação das necessidades ecológicas do planeta sem comprometer a sobrevivência das gerações futuras para que possam satisfazer as suas próprias necessidades. O desenvolvimento sustentável é composto por três dimensões – económica, social e ambiental – as quais são interdependentes. Por exemplo, a eliminação da pobreza requer a promoção da justiça social, do desenvolvimento económico e da protecção do meio ambiente.

A RS centra-se na organização e refere-se às responsabilidades da organização para com a sociedade e o meio ambiente. A RS está intimamente ligada ao desenvolvimento sustentável. O desenvolvimento sustentável trata de objectivos económicos, sociais e ambientais comuns a todas as pessoas e poderá abranger as expectativas mais amplas da sociedade levando as organizações a agir de forma responsável. Um objectivo mais amplo de RSO deve ser contribuir para o

desenvolvimento sustentável. As decisões e actividades de uma organização socialmente responsável contribuem significativamente para o desenvolvimento sustentável.

O objectivo do desenvolvimento sustentável é atingir um estado de sustentabilidade para a sociedade como um todo e para o planeta. A sustentabilidade de uma organização poderá ser compatível com a sustentabilidade da sociedade como um todo, a qual é obtida ao lidar-se com aspectos sociais, económicos e ambientais de uma maneira integrada. Consumo sustentável, uso sustentável de recursos e meios de vida sustentáveis são relevantes para todas as organizações e têm que ver com a sustentabilidade da sociedade como um todo.

Maessen, Seters e Rijckevorsel (2007) referem que existem dois elementos-chave que definem a versão moderna de uma empresa socialmente responsável: a segmentação das actividades na criação de valor, composta por três dimensões como a económica, a social e a ambiental, e a manutenção das relações com os *stakeholders*. Estes autores destacam a boa relação entre estes dois elementos-chave, que é essencial para uma boa compreensão da responsabilidade social.

Nos últimos anos a globalização tem contribuído para que as empresas que enfrentam os novos desafios da mudança, assumam a consciência de que a temática da RS é uma mais-valia do ponto de vista económico e não é apenas um custo extra. As organizações têm como principal responsabilidade a obtenção de rendimentos, a RS deverá ser integrada como um investimento estratégico.

As relações com os *stakeholders* são cada vez mais relevantes para qualquer organização, visto haver uma maior preocupação com a qualidade das relações com as partes interessadas e a capacidade de criar valor.

Lee (2008) refere que o processo da globalização deve ser inserido nos conceitos de RS. Nos últimos trinta anos tem-se verificado a realização de estudos científicos que confrontam a RSE com o desempenho financeiro das organizações. Contudo, os resultados são ainda inconclusivos. É, pois, necessário maior aprofundamento da investigação nesta área.

Actualmente as economias estão a suportar o impacto da crise financeira. Assim, conceitos como estagnação ou recessão são cada vez mais usuais e surgem

questões sobre a melhor forma de enfrentar a crise, como métodos inovadores e iniciativas a aplicar (melhorar a gestão do orçamento da empresa e o contributo da RS como estratégia para o futuro), que permitam ultrapassar a crise com impacto positivo para os cidadãos e para as sociedades. A importância do papel da RSO tem vindo a aumentar, sendo dever das empresas e dos governos apostar em áreas em que a RS pode garantir o sucesso, através de formações, *workshops*, seminários e reuniões acerca deste tema. Estas iniciativas são realizadas a nível global com o objectivo de elucidar, motivar e melhorar as relações entre indivíduos e organizações, de forma a contribuir para um futuro socialmente mais responsável.

2.3. Ética empresarial

2.3.1. Conceito de Ética

A RSO está relacionada com a ética. As entidades são formadas por pessoas e as pessoas devem proceder de forma eticamente responsável obedecendo às regras e regulamentos existentes nas organizações. A ética organizacional é baseada na ética individual de cada um, pois só partindo de uma atitude individual se poderá falar em responsabilidade social. O indivíduo deverá ter uma atitude ética, dado que esta vai afectar o modo como a RS é vista pelos diferentes *stakeholders*.

[A] ética é a disciplina do conhecimento acerca do que é bom ou mau, certo e errado, dever moral ou obrigação. No plano empresarial, a ética tem a ver com os comportamentos e a tomada de decisões; escolhas feitas perante uma pluralidade de hipóteses. (Rocha, 2010:195)

A ética tem por base os comportamentos do Homem, pois este é um ser social, um produto da cultura em que se insere, sujeito às leis naturais e sociais. O Homem não nasce com ética nem com uma moral estabelecida, suportada por valores, juízos ou afirmações. A moral e a ética vão sendo adquiridas com base na experiência de vida de cada um. As experiências são diferentes para cada indivíduo, em todos os lugares e acontecendo cada experiência a seu tempo, derivando daí os diferentes comportamentos que fazem parte do contexto global em que nos inserimos (Cosenza & Chamovitz, 2007). Associados à ética existem diferentes comportamentos, nas diferentes culturas: na sociedade ocidental

considere-se que uma pessoa ao desculpar-se está admitir um erro, para os japoneses pedir desculpa é uma questão de educação; na Tailândia e nos países árabes não é permitido cruzar as pernas e mostrar a sola do sapato para quem quer que seja, pois isso será encarado como um insulto, uma vez que esta é considerada a parte mais suja da vestimenta das pessoas, pelo que deverá ser ocultada; em algumas regiões do Médio Oriente, da África e da Ásia é preciso ter cuidado com as mãos, em especial com a esquerda, por ser utilizada na higiene pessoal; e os japoneses oferecem um presente mas nunca elogiam a oferta, pois um presente é considerado humilde e sincero e talvez a pessoa não goste.

A ética é fundamentada em valores e critérios que orientam o comportamento de cada indivíduo na sociedade. Ao adoptar determinado comportamento que se considera o melhor, a ética clarifica os valores que determinaram essa escolha. O objectivo da escolha ética é «...promover o bem comum, o que pode ser resumido em três alvos: não prejudicar ninguém, não deixar que ninguém o prejudique e não se prejudicar» (Patrus, 2006: s.p.).

Actualmente, a sociedade está em constante mudança. As mudanças estão cada vez mais rápidas e complexas, quer a nível do ambiente, quer na elaboração de previsões sobre essas mesmas mudanças que se verificam na sociedade em geral, o que provoca uma grande dificuldade no estabelecimento de políticas de gestão das organizações. Como consequência da globalização o Homem deverá adoptar novos valores, uma nova moral e uma nova ética nas relações organizacionais. Este recente modo de estar das organizações tem uma grande influência nas alterações de comportamentos a nível global, nomeadamente com a existência da *internet* e do desenvolvimento da imprensa, fundamentados em conceitos como os de mercado, competitividade, competência e produtividade.

As organizações criaram códigos de ética que têm por objectivo prever, racionalizar, minimizar e evitar conflitos éticos.

Um código de ética é um documento que estabelece formalmente as políticas, princípios ou regras que servirão de guia às pessoas que integram um organização, tendo em vista o desenvolvimento de acções e a tomada de decisões eticamente correctas. (Rocha, 2010: 226)

A ética pressupõe que haja um consenso previamente estabelecido em cada cultura, pois com a evolução do Homem e a sua adaptação à vida em sociedade a

sua convivência vai-se tornando mais harmoniosa. A ética é baseada na conduta humana, na forma como o ser humano se relaciona entre si. As relações humanas são orientadas por um conjunto de princípios, nem sempre consensuais, que permitem a interacção entre os indivíduos.

A ética tem um papel cada vez mais relevante nas organizações, o que contribuí para uma maximização da eficácia das relações humanas. As organizações relacionam-se com diferentes *stakeholders*, pelo que as suas acções podem beneficiar ou prejudicar, directa ou indirectamente, ambas as partes (Patrus, 2006).

Os vários autores que estudaram esta temática referem que existem diferentes conceitos que se têm vindo a alterar ao longo dos últimos anos.

2.3.2. Pressupostos da ética

Determinado grupo somente poderá sobreviver numa sociedade organizada se esta possuir uma estrutura ética constituída por valores, princípios, limites, respeito pelo outro e sentido de bem comum. Considera-se ainda necessidade de existir disponibilidade ética, por parte das empresas e das pessoas, através da sensibilidade social, da percepção de valor e da relevância do bem moral. Contudo, para isso acontecer pressupõe-se a existência de uma consciência ética que corresponderá à capacidade de avaliar e de julgar (Matos, 2008).

Matos (2008) recomenda a necessidade de se efectuar uma substancial revisão na realidade organizacional que vigora no país, referindo aspectos como o autoritarismo, o paternalismo, o individualismo e o consumismo, definidos da seguinte forma:

- Autoritarismo: consiste em concentração do poder, dominação, tendência à fragmentação (ilhas de poder nas organizações);
- Paternalismo: pressupõe corrupção do poder, privilégios e assistencialismo opressor;
- Individualismo: baseia-se em competição predatória, egoísmo e falta de visão social;

- Consumismo: baseia-se no poder da posse, no canibalismo social e ânsia de possuir sempre mais.

No que respeita à dignidade e às oportunidades existentes Matos (2008) destaca que o objecto central do estudo deverá ser sempre o ser humano, fazendo parte de um sistema integrado e interagindo com os demais seres humanos. Esta sinergia resulta da consciência ética que pressupõe a existência dos seguintes elementos: liberdade, dignidade/responsabilidade, igualdade de oportunidades e direitos humanos.

Matos (2008) refere ainda que quando um indivíduo é competente entende-se que tem um comportamento ético, pois uma organização apenas terá vantagens em incluir nos seus recursos humanos, indivíduos profissionalmente competentes e com princípios éticos. Mas mesmo que o indivíduo seja competente, se este não respeitar os valores morais, pode ser levado a tomar decisões que são reprováveis do ponto de vista ético. O autor defende que uma decisão, em termos éticos, só deverá ser implementada se tiver por base a verdade, a justiça, a moral, a honestidade e a legalidade (Matos, 2007).

2.3.3. Motivações para a prática da ética empresarial

Segundo Garcia (2006) alguns aspectos que contribuem para a implementação de normas de conduta eticamente responsáveis são a urgência em recuperar a credibilidade da empresa, a mudança no conceito de empresa, o entendimento dos processos na tomada de decisão, a insistência na qualidade ética e a contribuição para uma boa imagem da organização.

A urgência em recuperar a credibilidade da empresa deve-se a acontecimentos que demonstram maneiras menos correctas de actuação, pelo que recuperar a credibilidade pode contribuir para a valorização da transparência nos negócios.

A mudança no conceito de empresa entende que a organização é um objecto socioeconómico que tem como objectivos a obtenção do lucro e ainda tem responsabilidades éticas e sociais para com a sociedade.

O entendimento dos processos na tomada de decisão é necessário para uma melhor percepção dos objectivos e da estratégia da organização, devendo estar incluídas também a educação e a ética.

A insistência na qualidade ética contribuirá para uma melhoria na qualidade generalizada das organizações a longo prazo.

A contribuição para uma boa imagem da organização depende da dimensão ética que apresenta à sociedade, pois contribuí para demonstrar a sua preocupação com a qualidade dos seus produtos ou serviços.

2.3.4. A teoria dos *stakeholders*

A teoria dos *stakeholders* ou teoria das partes interessadas ou parceiros sociais tornou-se bastante conhecida e utilizada devido à constante evolução do conceito de RS apesar das suas fraquezas e críticas. A teoria dos *stakeholders* tem sido estudado por diversos autores em diferentes perspectivas, o que dificulta que haja conformidade entre eles. A principal fonte de discordância prende-se com a questão de saber quem são concretamente os *stakeholders*. Esta dificuldade de identificação dos intervenientes foi o primeiro passo para o desenvolvimento desta teoria.

No estudo desta teoria sobressai Freeman (1984), pois criou um modelo que refere que a empresa deve ser dependente dos seus *stakeholders* clássicos, ou seja, dos accionistas, dos clientes, dos fornecedores e dos trabalhadores e considerando a relação entre eles. Freeman (1999) afirma que o termo *stakeholders* foi criteriosamente seleccionado, pois foram postos de lado termos como “grupos de interesses” ou “sociedade onde se insere”, porque se prendiam fundamentalmente com a relação entre o termo *stakeholders* com os conceitos de facto e valor, pois «...[s]*takeholder* é obviamente um recurso literário que pôs em causa o destaque dado aos accionistas. A própria noção de uma teoria puramente descritiva dos *stakeholders*, valor livre, ou valor-neutro é uma contradição ...» (Freeman, 1999: 234).

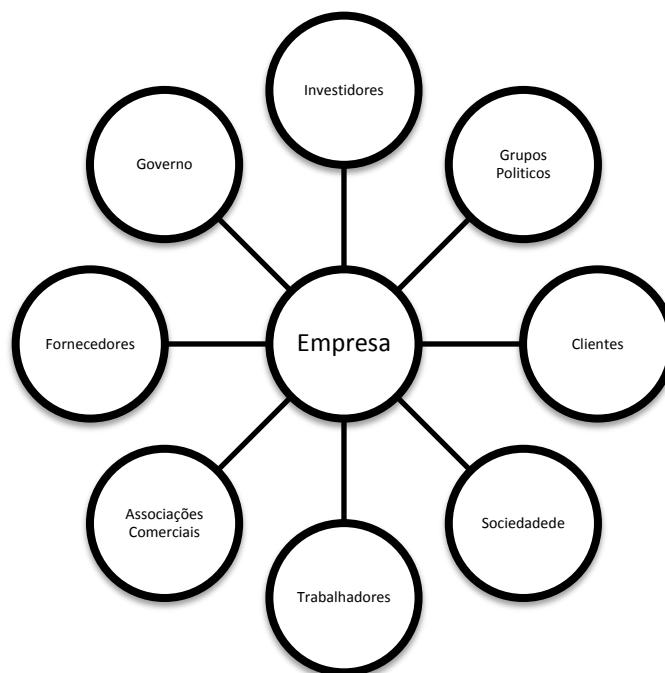
Wilson (2003) refere também que é possível identificar os elementos que fazem parte dos denominados *stakeholders*, sendo eles os trabalhadores, os clientes, os accionistas e os fornecedores. São parte integrante de uma organização que lhes deverá dar a maior importância.

Donaldson e Preston (1995) mencionam que o conceito é mais abrangente passando a incluir, não só os parceiros sociais referidos por Freeman (1984), mas

também outros grupos de vertente não comercial, como o governo e grupos políticos e a própria sociedade onde a empresa se insere.

Para estes autores a empresa encontra-se no centro de todos os *stakeholders*, conforme se apresenta na figura 2.5.

Figura 2.5 – Modelo de *stakeholder*



Fonte: Adaptado de Donaldson e Preston, 1995: 69.

Donaldson e Preston (1995) relacionam a teoria dos *stakeholders* com o conceito de RS definindo uma teoria assente em três componentes: descritiva/empírica, instrumental e normativa.

A componente descritiva/empírica descreve e explica determinadas características específicas e comportamentos sociais, como a natureza da organização, o modo de pensar ou de agir dos administradores ou responsáveis da empresa e a forma como as empresas são geridas.

A componente instrumental identifica a relação entre a gestão e os *stakeholders* e o cumprimento dos objectivos empresariais tradicionais, como sendo o lucro e o crescimento da empresa.

A componente normativa interpreta a função empresarial, envolve as linhas de orientação moral ou filosófica para as operações de gestão das organizações.

Na teoria clássica dos *stakeholders* esta abordagem é considerada dominante (Dodd, 1932), tendo mantido a sua importância em versões posteriores (Carroll, 1979), conforme referido por Donaldson e Preston (1995).

Pesqueux (2002) diferencia *stakeholders* de "contrato" dos *stakeholders* "difusos". Os *stakeholders* de "contrato" são parceiros contratuais relacionados com a empresa como accionistas, trabalhadores, clientes e fornecedores. Os *stakeholders* "difusos" são parceiros que se relacionam com a empresa, sem necessidade de relações contratuais, como é o caso das organizações públicas, das autoridades locais, das organizações não governamentais e da opinião pública.

Clarkson (1995) realizou um estudo onde analisa a evolução da RS em função da teoria dos *stakeholders*. Este estudo foi elaborado em três períodos compreendidos entre 1983 e 1993. As principais conclusões do estudo são as seguintes: a necessidade de distinguir as questões sociais das questões dos *stakeholders*, pois as organizações e os seus gestores gerem as suas questões com os *stakeholders* e não com a sociedade; e a necessidade de realizar análises ao nível adequado (institucional, organizacional, ou individual), sendo possível analisar e avaliar o desempenho social de uma organização e o desempenho de seus gestores na responsabilidade da gestão da empresa e nas suas relações com os *stakeholders*. O autor refere ainda que os *stakeholders* são pessoas ou grupos com interesses nos aspectos jurídicos e materiais da actividade da organização. Os interesses de todos os intervenientes constituem um valor essencial para a organização, visto que cada grupo de interessados merece consideração e não apenas devido à sua capacidade de participação no âmbito do interesse de outros grupos, como seja o caso dos accionistas, o que significa que a satisfação dos interesses de cada grupo de *stakeholders* deve ser um fim em si mesmo e não um meio para atingir outros objectivos. Estes direitos ou interesses resultam das transacções entre a organização e a sociedade, que podem ser legais ou morais, individuais ou colectivos.

O autor classifica os *stakeholders* em primários e secundários. Os *stakeholders* primários são aqueles em que existe um grau de interdependência, pois se um deles faltar (no todo ou em parte) a actividade da empresa pode ficar comprometida, ao nível dos accionistas, dos investidores, dos fornecedores, dos clientes, dos trabalhadores, do governo e da comunidade. Os *stakeholders*

secundários são todos aqueles que podem influenciar ou ser influenciados pela actividade da empresa, não sendo fundamentais para a sua sobrevivência, ou seja, por exemplo, a comunicação social e os grupos com interesses especiais, que nada têm a ver, de forma directa, com a actividade da empresa.

Assim, Shankman (1999) dividiu os autores em três grupos diferentes: os que aceitam os *stakeholders* como um leque restrito de actores na sua definição mais estreita (por exemplo, Friedman (1970) apenas considera os accionistas); os que apresentam uma concepção lata deste conceito, podendo-se referir Freeman (1984) e Carroll (1991); e, por último, os que têm uma abertura intermediária, como, por exemplo, Clarkson (1995) e Donaldson e Preston (1995).

Existe uma diversidade de teorias dos *stakeholders* apresentadas por outros autores. A título exemplificativo vão-se referir as seguintes: Wood (1991) estudou a teoria atribuindo especial atenção à RS; Hill e Jones (1992) estudaram o impacto dos grupos de *stakeholders* nas organizações baseando-se na teoria da agência; Blair (1995) investigou que a criação de riqueza depende especialmente do seu capital; Rowley (1997) sugeria o uso da *network theory* de forma a compreender as influências que os *stakeholders* exerciam sobre as organizações; Mitchell, Agle & Wood (1997) sugeriam um método de hierarquização dos múltiplos *stakeholders*; Agle, Mitchell & Sonnenfeld (1999) investigaram as relações entre os vários atributos dos *stakeholders*, e o desempenho global das empresas; e Post, Preston & Sachs (2002) desenvolveram a *stakeholder view* analisando especificamente três empresas multinacionais, numa perspectiva de realinhamento dos vectores estratégia, estrutura e cultura.

Shankman (1999) refere que as abordagens da gestão, no que respeita aos *stakeholders*, têm por objectivo aproximar a ética e a economia. Hill e Jones (1992) defendem a relação entre a teoria dos *stakeholders* e a teoria de agência que considera os gestores como agentes de todos os *stakeholders*. A teoria acaba por traduzir um desequilíbrio entre forças das partes envolvidas e dos gestores devido aos diferentes níveis de poder e aos graus de interesse que estes desfrutam na organização. Evan e Freeman (1993) mencionam que os gestores apresentam deveres directos para com os accionistas no âmbito da teoria, pois devem apresentar um compromisso ético para com todos os outros *stakeholders*:

fornecedores, clientes, empregados, comunidade e o próprio gestor, como elo de ligação entre os múltiplos grupos.

Actualmente, as organizações estão conscientes das limitações do planeta, pois têm vindo a ser pressionadas a nível ambiental por parte dos governos, da comunicação social, das escolas, entre outras, o que conduz a uma maior adesão por parte das organizações às práticas da responsabilidade social, envolvendo os diversos *stakeholders*. A educação ambiental torna-se assim indispensável para a consciencialização dos cidadãos. Canepa (2004: 159) refere que a «... educação e cidadania são indissociáveis: quanto mais o cidadão for educado, em todos os níveis, mais será capaz de lutar e exigir seus direitos e cumprir seus deveres ...».

As escolhas dos consumidores accionam uma mudança no comportamento das empresas, na economia e no meio ambiente, pelo que este comportamento por parte do consumidor beneficiará toda a sociedade promovendo uma nova consciência social que será conseguida através da educação ambiental, potenciando assim a globalização da economia.

2.3.5. Vantagens, estratégias e obstáculos da Responsabilidade Social

Ao longo deste trabalho foram referidas algumas vantagens, obstáculos e mesmo motivações da RSO. Parece agora relevante identificá-las separadamente, pois podemos identificar um conjunto diverso de motivações para a prática da RS, sendo a mais evidente os valores ético-sociais dos accionistas da empresa. Os valores ético-sociais são cruciais, pois cruzam-se com os outros sendo complementares e encontrando-se interligados. Os responsáveis da empresa ao actuarem com base em valores ético-sociais farão transparecer uma imagem positiva da actividade da empresa para os trabalhadores e para o exterior, o que melhorará o relacionamento entre a empresa e os *stakeholders*, como clientes, fornecedores e sociedade. Esta melhoria no relacionamento com os *stakeholders* deve-se essencialmente à imagem que a organização deixa transparecer para o exterior, que pode se traduzir numa melhoria na fidelização dos clientes, no relacionamento com a comunidade envolvente, na criação de boas relações com clientes e parceiros de negócio, tal como na obtenção de benefícios internos à empresa, nomeadamente na satisfação e motivação dos próprios trabalhadores. No

interior da empresa, o facto de existir uma boa ligação entre os responsáveis da empresa e os colaboradores da mesma promove um bom ambiente a nível social, que é demonstrado através da satisfação por parte dos trabalhadores e da sua maior motivação para a prossecução dos objectivos organizacionais.

Na maioria das vezes não é fácil provar, nem contabilizar os benefícios que as actividades de RS proporcionam à organização; todas as precauções e acções são valorizadas e contribuem com o seu retorno.

As vantagens da prática de RS estão directamente ligadas às motivações que levam à sua execução, visto que a responsabilidade social acarreta mais benefícios do que desvantagens.

As vantagens são divididas em dois tipos: internas e externas. (Santos, Santos, Silva & Pereira, 2006).

As vantagens internas são compostas por vantagens organizacionais, vantagens financeiras e vantagens para os colaboradores.

As vantagens organizacionais referem que o exercício da RS contribui para uma melhoria da gestão da qualidade, um aumento da informação relativa à sociedade onde se insere e ao ambiente, um melhor conhecimento da legislação, favorecendo o seu cumprimento, e um desenvolvimento da capacidade de inovação.

As vantagens financeiras são constituídas pela redução dos custos por via da economia de materiais e energia e a melhoria do desempenho económico, assim como de outros factores decorrentes da análise dos comportamentos dos consumidores e da escolha de uma rede de fornecedores.

As vantagens para os colaboradores consistem no aumento da satisfação moral dos colaboradores, aumento das suas qualificações e competências, melhoria da imagem da empresa, aumento da capacidade de atrair e reter colaboradores, diminuindo os custos com selecção e recrutamento.

No âmbito das vantagens externas consideram-se as vantagens comerciais, as vantagens ambientais e as vantagens de comunicação.

As vantagens comerciais resumem-se ao aumento da vantagem competitiva a longo prazo, pois os consumidores têm em conta os valores ético-legais nas suas aquisições, o que contribuí para a obtenção de novos clientes e para a sua

fidelização e novas oportunidades de expansão e ainda para a melhoria das condições da concorrência, o que gera equidade e estabilidade.

As vantagens ambientais consistem na melhoria do desempenho ambiental global e redução dos custos operacionais, através do aumento da qualidade da gestão ambiental.

As vantagens de comunicação baseiam-se na melhoria da imagem da empresa, das relações com os clientes, maior acesso ao capital de investidores atentos à RS, aumento da cooperação com a comunidade e melhoria da reputação.

Todas estas vantagens contribuem para melhorar a capacidade de atrair capitais, parceiros comerciais, clientes e de construção de contactos com os decisores políticos e com os poderes públicos em geral. Apesar de resultarem de práticas de RS são também resultado de certificações em qualidade e ambiente.

Melo Neto e Fróes *apud* Guedes (2000)⁴ expõem que os ganhos com a RS resultam no denominado retorno social institucional:

O retorno social institucional ocorre quando a maioria dos consumidores privilegia a atitude da empresa de investir em ações sociais, e o desempenho da empresa obtém o reconhecimento público. Como consequência, a empresa vira notícia, potencializa sua marca, reforça sua imagem, assegura a lealdade de seus empregados, fideliza clientes, reforça laços com parceiros, conquista novos clientes, aumenta sua participação no mercado, conquista novos mercados e incrementa suas vendas. (Melo Neto e Froés *apud* Guedes, 2000: 56)

Santos *et al.* (2006), num estudo realizado às pequenas médias empresas (PME) portuguesas, refere que foram identificados obstáculos à prática da RS, tais como nunca ter pensado em desenvolver actividades de RS, inexistência de relacionamento entre as actividades de RS desenvolvidas e a estratégia da empresa, dificuldade de mensuração do impacto das práticas de RS, falta de tempo e de recursos financeiros, e incapacidade negocial para influenciar as práticas de RS.

⁴ MELO NETO, Francisco Paulo de; FROES, César – **Responsabilidade social e cidadania empresarial: a administração do terceiro setor**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1999.

O facto de nunca ter pensado em desenvolver actividades de RS parece muito crítico, pois essa deveria surgir de forma implícita. Tal situação parece resultar de falta de informação acerca da RS.

A inexistência de relacionamento entre as actividades de RS desenvolvidas e a estratégia da empresa é uma situação que se verifica na dimensão externa da actividade da RS que evidencia a falta de interesse que as empresas continuam a ter relativamente a esta temática.

A dificuldade de mensuração do impacto das práticas de RS resulta do facto dos objectivos da prática de RS serem difíceis de mensurar, pois são objectivos em que geralmente não existe uma métrica que permita medir o seu cumprimento ou não.

A falta de tempo e de recursos financeiros faz com que a RS continue a surgir nas organizações como um gasto adicional e não uma fonte de investimento como acontece com a qualidade, o ambiente ou a segurança.

A incapacidade negocial para influenciar as práticas de RS acontece devido ao facto dos fornecedores e clientes não terem em consideração práticas de RS para a aquisição e venda de produtos. A adopção de princípios de RS deverá ter início na própria empresa e nos responsáveis pela motivação para a adopção dos princípios de RS.

As organizações são agentes transformadores no meio envolvente em que se inserem, e a sua influência ao nível dos recursos humanos, da comunidade, dos fornecedores e dos clientes é notória. Consequentemente, têm vindo a desenvolver vários projectos no âmbito do desenvolvimento sustentável que actuam sobre os diferentes grupos de *stakeholders* considerando a comunidade em que se insere ou mesmo a sociedade como um todo. O desenvolvimento sustentável tem como objectivo atingir a harmonia entre o crescimento socioeconómico e a preservação do meio ambiente. Este abrange aspectos económicos, sociais e ambientais. O Relatório Brundtland refere o desenvolvimento sustentável como o «... desenvolvimento que atende às necessidades do presente, sem comprometer a capacidade das futuras gerações atenderem às suas próprias necessidades ...» (Mousinho, 2003: 348).

Penna (1999) refere que a maioria dos autores encara o crescimento económico como a solução de todos os problemas. Mas a economia sendo um sistema aberto, todo o crescimento económico tem consequências para o meio ambiente. A economia e meio ambiente fazem parte de um sistema único e, consequentemente, interagem. Daly (2005) refuta que é necessário mudar o rumo do progresso, transformar a economia numa economia sustentável, de modo a não comprometer o futuro do planeta. O crescimento económico e o progresso material não deverão ser apenas objectivos, mas um caminho a seguir para promover «...o desenvolvimento humano, a sobrevivência e o bem-estar presente e futuro da nossa espécie e daquelas que conosco partilham a biosfera ...» (Penna, 1999: 130-131).

Um repentino crescimento económico ou um forte desenvolvimento tecnológico não contribuíram para equilibrar perdas verificadas ao nível da qualidade ambiental se a organização não estiver inserida num ambiente saudável. Actualmente, a sociedade não deve ter como único objectivo a produção de riqueza, deve sim empenhar-se na sua distribuição e na optimização da sua utilização, para que haja uma autêntica e verdadeira alteração na relação entre o ser humano e o meio ambiente.

3. Revisores Oficiais de Contas

3.1. As funções do Revisor Oficial de Contas

Uma das componentes primordiais de uma organização é o capital intelectual. Rifkin (2001) refere que a riqueza provém, além do capital físico, da imaginação e da criatividade do ser humano, da componente tecnológica instalada em grande parte dos negócios e a sua complexidade conduz a conjunto vasto de necessidades, o que leva à existência de elementos diferenciadores relativamente à componente produtiva da entidade.

As transacções empresariais e profissionais são cada vez mais complexas e o contexto em que os profissionais desempenham as suas funções tem sofrido bastantes alterações nos últimos tempos. Os Revisores Oficiais de Contas (ROCs) enfrentam estas alterações melhorando a sua capacidade técnica, o seu compromisso social e profissional, apostando no fortalecimento da sua atitude ética. Souza Té, Ventu, Chaves, Alogleri, Ferreira, Cardoso, Alves, Queiroz, Souza, Borinelli, Veloso, Santos Lima & Ashley (2005) mencionam que apenas uma profissão aberta ao mercado poderá estar sujeita a este conjunto de exigências. A profissão de ROC é uma das profissões que se enquadra no conceito de profissões abertas ao mercado, ou seja, uma profissão de interesse público.

O ROC tem como competências específicas, de entre outras funções de interesse público, a revisão legal de contas, a auditoria às contas e os serviços relacionados, de empresas ou de outras entidades. As competências específicas são definidas pela lei que regula as empresas ou outras entidades objecto de revisão. As outras funções que os ROCs podem desempenhar, fora do âmbito de interesse público, são a consultoria e a docência em matérias que integram o exame de admissão à Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) (Baptista da Costa, 2010).

...[N]o exercício da revisão legal das contas compete ao ROC:

- a) Elaborar documento de certificação legal das contas, numa das suas modalidades, ou a declaração de impossibilidade de certificação legal;
- b) Elaborar quaisquer outros relatórios decorrentes de exigência legal ou estatutária, em conformidade com as normas ou as recomendações emanadas da OROC;

- c) Subscrever o relatório e ou parecer do órgão de fiscalização em que se integre, sem prejuízo de declaração d voto, se o entender;
- d) Requerer isoladamente a convocação da assembleia-geral, quando o conselho fiscal, devendo, o não tenha feito.

De referir ainda, que os ROC que realizem a revisão legal de contas integram o órgão de fiscalização da entidade examinada ou actuam autonomamente, nos termos das disposições legais aplicáveis. (Baptista, 2010: 114)

A profissão de ROC encontra-se regulamentada pelo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), sendo considerada de interesse público. Estes profissionais exercem as funções descritas nos artigos 40º a 48º do respectivo estatuto.

Os objectivos do auditor são, nomeadamente, identificar e avaliar os riscos de distorção material das demonstrações devido a fraude, e obter prova de auditoria apropriada suficiente respeitante aos riscos avaliados de distorção material e concepção e implementação de respostas apropriadas face a fraude ou a suspeita de fraude identificada durante a auditoria (ISA⁵ 240 - A Responsabilidade do Auditor ao Considerar a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras).

Actualmente os ROCs são imprescindíveis nas organizações desempenhando um papel cada vez mais relevante, quer para as organizações, quer para sociedade em geral.

Da auditoria às contas resulta a certificação legal de contas (CLC) que é elaborada conforme o normativo técnico aprovado e reconhecido pela OROC (Taborda, 2006).

Conforme refere Batista da Costa (2010) a informação financeira deverá proporcionar informação credível para que os seus utilizadores no momento da sua tomada de decisão possam dela retirar conclusões idóneas, tais como: decidir quando comprar; deter ou vender um investimento financeiro; avaliar a curadoria ou a responsabilidade da gestão; avaliar a capacidade da empresa em pagar remunerações e proporcionar outros benefícios aos seus empregados; avaliar a segurança das quantias emprestadas à empresa; determinar as políticas de impostos; determinar os lucros e os dividendos distribuíveis; preparar e utilizar as

⁵ *International Standards on Auditing.*

estatísticas do rendimento nacional; e regular o sector de actividade em que a empresa se insere.

O facto das demonstrações financeiras das empresas serem auditadas traduz uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com o referencial de relato financeiro. Os auditores dão uma “razoável garantia de fiabilidade” de que as demonstrações financeiras, como um todo, estão isentas de distorção material devido a fraude ou erro, minimizando assim o risco de que a informação financeira apresentada não esteja em conformidade com um determinado quadro contabilístico ou esteja “materialmente” distorcida (Comissão Europeia, 2010)

Segundo Pinheiro (2010) o auditor deverá trabalhar a forma de comunicação com os *stakeholders* de modo a:

- a) Obter um nível de segurança mais elevado para os *stakeholders*;
- b) Reforçar o cepticismo profissional por parte do auditor;
- c) Emitir relatórios com reservas;
- d) Melhorar a comunicação externa e interna;
- e) Auditar a informação sobre responsabilidade social e ambiental; e
- f) Definir a extensão do âmbito da auditoria.

Os auditores deverão adoptar das *International Standards on Auditing* (ISA).

No âmbito da ética profissional existem, segundo Marques Dias (2010), um conjunto de elementos que devem estar inseridos no plano de actuação dos ROCs materializados no código da profissão. Estes elementos envolvem questões de obediência relativamente às regras da sociedade, o servir com lealdade e diligência e o respeito próprio. O autor refere vários princípios de actuação, como integridade, confiança/credibilidade, responsabilidade, justiça, lealdade, competência e independência. Vamos descrever, embora de forma sucinta, cada um deles:

- a) Integridade – Devemos agir com base em princípios e valores e não em função do que é mais fácil ou do que nos trás mais benefícios;
- b) Confiança/credibilidade – Devemos agir com coerência e consistência, quer na acção, quer na comunicação;

- c) Responsabilidade – Devemos assumir a responsabilidade pelos nossos actos, o que implica cumprir com todos os nossos deveres profissionais;
- d) Justiça – As nossas decisões devem ser suportadas, transparentes e objectivas, tratando da mesma forma aquilo que é igual ou semelhante;
- e) Lealdade – Devemos agir com o mesmo espírito de lealdade profissional e de transparência que esperamos dos outros;
- f) Competência – Devemos apenas aceitar as funções para as quais tenhamos os conhecimentos e a experiência que o exercício dessas funções requer;
- g) Independência – Devemos assegurar, no exercício de funções de interesse público, que as nossas opiniões não são influenciadas por factores alheios a esse interesse público;
- h) A lealdade, a ética e o respeito próprio influenciam o desempenho profissional em auditoria, pois

[a] sustentabilidade da profissão, também depende da sua capacidade para atrair os novos e melhores profissionais, isso só será possível se os revisores de hoje conseguirem, através da sua conduta profissional, elevar o nível e o prestígio já alcançados pela profissão (Marques Dias, 2010: s.p.).

Segundo Lopes de Sá (2001), a utilidade individual do profissional pode-se destacar de acordo com as suas características sociais e morais. Culliver (1947) complementa esta ideia afirmando que é através do desempenho profissional que um indivíduo se destaca e realiza plenamente, conseguindo, desta forma, elevar o seu nível de moralidade.

Segundo a ISA 200 – Objectivos Gerais do Auditor Independente e a Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria – ao conduzir uma auditoria às demonstrações financeiras, os objectivos gerais do auditor são os seguintes: obter segurança razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material, quer devido a fraude ou a erro, habilitando por conseguinte o auditor a expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspectos materiais, de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro aplicável; e relatar sobre as demonstrações financeiras e comunicar como exigido pelas ISAs, de acordo com as conclusões do auditor.

3.2. A responsabilidade do Revisor Oficial de Contas

Os seres humanos interagem entre si, vivem em sociedade, logo deverão ser responsabilizados por todos os seus actos, sejam eles bons ou menos bons. Entende-se por responsabilidade, a obrigatoriedade moral, jurídica ou profissional de responder pelos seus actos em relação ao cumprimento de certas regras, funções ou atribuições.

Os auditores desempenham um papel importante colocando activamente questões à gerência na perspectiva do utilizador, sendo absolutamente necessário o exercício de um “cepticismo profissional” perante a entidade auditada, ainda que a responsabilidade principal pela prestação de informações financeiras fiáveis seja da gerência das entidades auditadas. A responsabilidade de comunicação do auditor deverá melhorar o processo de comunicação no seu todo e, assim, aumentar o valor acrescentado de uma auditoria. (Comissão Europeia, 2010)

Na maioria dos casos, a responsabilidade do que acontece é dos membros dos órgãos de gestão das empresas em causa, os quais podem manipular fraudulentamente e deliberadamente as respectivas demonstrações financeiras. Para que os auditores não sejam envolvidos em tais responsabilidades torna-se necessário provar que a sua opinião sobre as demonstrações financeiras foi expressa com base em provas suficientes e apropriadas conforme consta nas normas internacionais de auditoria. (Baptista da Costa, 2010)

O EOROC contempla dois tipos de responsabilidade dos ROCs: responsabilidade disciplinar (artigos 80º a 91º) e responsabilidade penal (artigos 92º e 93º).

Um ROC comete infracção disciplinar quando, por acção ou omissão, violar, dolosa ou culposamente, algum dos deveres estabelecidos no EOROC ou em outros normativos aplicáveis. Cada sócio de uma Sociedade de Revisores Oficiais de Contas (SROC) e ROC ao seu serviço responde pelos seus actos profissionais e pelos dos colaboradores que dela dependem profissionalmente, sem prejuízo da responsabilidade solidária da sociedade. O processo disciplinar é instaurado pelo conselho disciplinar, por iniciativa própria ou do conselho directivo. A instrução é feita por um membro do conselho disciplinar designado para o efeito pelo presidente. As penas disciplinares aplicáveis no caso de existir uma infracção disciplinar são: advertência, advertência registada, multa de € 1000 a € 10 000,

censura, suspensão de 30 dias até 5 anos, e expulsão. Relativamente às penas de advertência registada, de censura e de multa poderá ser atribuído o efeito de inibição, até cinco anos, para o exercício de funções nos órgãos da OROC, no júri de exame, na comissão de estágio e na comissão de inscrição.

No caso de existir uma infracção penal, esta será participada o agente do Ministério Público que for competente para a promoção da acção legal. O tribunal pode ordenar a publicação das decisões absolutórias, nos termos previstos no Código de Processo Penal.

O EOROC refere que, no caso das contas consolidadas, é identificada a responsabilidade dos diferentes ROCs que realizaram a revisão ou auditoria de partes do grupo, definindo-se que o ROC do grupo assume a total responsabilidade pela certificação legal das contas relativamente às contas consolidadas.

No artigo 73º é mencionado no exercício da actividade profissional de ROC, a responsabilidade civil, mesmo quando, sob o contrato de prestação de serviços, deve ser garantida por seguro pessoal de responsabilidade civil profissional, com o limite mínimo de € 500 000 por cada facto ilícito, feito a favor de terceiros lesados. A responsabilidade civil das SROC deve ser garantida por seguro, com limite mínimo de € 500 000 vezes o número de sócios revisores e de ROCs contratados, feito a favor de terceiros lesados. No caso de não ser cumprido o estabelecido neste artigo é aplicada a pena de suspensão por um ano e em caso de reincidência a pena aplicável será a de expulsão.

Conforme o Código de Valores Mobiliários (CVM) os ROCs inscritos na Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) são responsáveis pelos danos produzidos por deficiência do relatório ou do parecer (artigo 10º) e pela desconformidade do conteúdo do prospecto face ao legalmente exigido, salvo prova de que agiu sem culpa (artigos 149º a 154º). (Taborda, 2006)

3.3. Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

O EOROC foi publicado em 2008 no âmbito do Decreto-Lei n.º 224/2008, de 20 de Novembro, que revogou o Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de Novembro.

O decreto-lei n.º 224/2008 vem concretizar um esforço de harmonização de elevado nível dos requisitos da revisão legal de contas por via da exigência de aplicação das normas internacionais de auditoria, da actualização dos requisitos em matéria de formação, seja do reforço dos deveres de ordem deontológica (independência, isenção, confidencialidade, prevenção de conflitos de interesse e outros) e, seja ainda, da criação de estruturas independentes de controlo de qualidade e de supervisão pública.

Este regime tem como objectivo garantir o reforço da qualidade das revisões legais de contas, sendo um factor que contribui para melhorar a integridade e eficiência das demonstrações financeiras de modo a incrementar o funcionamento ordenado dos mercados.

As principais alterações prendem-se com:

- A rotação do sócio responsável pela orientação ou execução da revisão legal de contas com uma periodicidade não superior a sete anos;
- A proibição da realização de revisão legal de contas em caso de auto-revisão ou de interesse pessoal;
- O dever de elaboração e divulgação de um relatório de transparência pelos revisores oficiais de contas e sociedades de revisores oficiais de contas;
- A sujeição dos relatórios de transparência a um controlo de qualidade mais frequente – em cada três anos.

O EOROC esclarece, no seu artigo 62º, que os membros da OROC devem contribuir para o prestígio da profissão, desempenhando com zelo e competência as suas funções, evitando qualquer actuação contrária à dignidade das mesmas. Estes profissionais devem pautar a sua actuação pelos seguintes princípios: vinculação à lei (artigos 40º, 52º e 158º), confidencialidade (artigos 62º e 72º) e responsabilização (artigos 40º, 49º, 62º, 82º e 73º).

O estatuto em vigor apresenta a seguinte estrutura:

Título I - Organização e âmbito profissional

- Capítulo I - Ordem dos Revisores Oficiais de Contas - artigos 1º a 36º
- Capítulo II - Referendos internos - artigos 37º a 39º

- Capítulo III - Âmbito de actuação dos revisores oficiais de contas - artigos 40º a 23º

Título II - Estatuto profissional

- Capítulo I - Direitos e deveres – artigos 52º a 74º
- Capítulo II - Incompatibilidades e impedimentos – artigos 75º a 79º
- Capítulo III – Responsabilidade – artigos 80º a 93º

Título III - Sociedades de revisores oficiais de contas

- Capítulo I - Disposições gerais – artigos 94º a 105º
- Capítulo II - Relação entre sócios – artigos 106º a 111º
- Capítulo III - Relação com terceiros – artigos 112º a 114º
- Capítulo IV - Suspensão e exclusão de sócio – artigos 115º a 116º
- Capítulo V - Transformação, fusão e cisão de sociedade – artigos 117º a 118º
- Capítulo VI - Dissolução e liquidação da sociedade – artigos 119º a 122º

Título IV - Acesso à profissão

- Capítulo I - Requisitos de inscrição – artigos 123º a 134º
- Capítulo II - Obtenção, suspensão e perda da qualidade de revisor oficial de contas – artigos 135º a 145º

Título VI - Dos revisores da União Europeia

- Capítulo I - Do exercício da actividade profissional por revisores de contas da União Europeia – artigos 146º a 151º
- Capítulo II - Das condições de inscrição de revisores de contas da União Europeia – artigos 152º a 153º

Título VII - Disposições finais e transitórias

- Capítulo I - Disposições finais – artigos 154º a 159º
- Capítulo II - Disposições transitórias – artigos 160º a 168º.

A OROC é uma pessoa colectiva pública dotada de autonomia administrativa, financeira e patrimonial, a quem compete representar e agrupar os seus membros, inscritos nos termos deste diploma, bem como superintender em todos os aspectos relacionados com a profissão de revisor oficial de contas.

A OROC é representada pelo bastonário e, por qualquer dos membros do conselho directivo, em quem o bastonário delegue os seus poderes, sem prejuízo da constituição de mandatário com poderes específicos para um acto ou para um conjunto determinado de actos.

Como refere o EOROC de contas no artigo 124º, os requisitos gerais de inscrição como revisor oficial de contas são: ter nacionalidade portuguesa, sem prejuízo do disposto no artigo seguinte; ter idoneidade moral para o exercício do cargo; estar no pleno gozo dos direitos civis e políticos; não ter sido condenado por qualquer crime doloso nem declarado incapaz de administrar a sua pessoa e bens por sentença transitada em julgado, salvo se obtida reabilitação judicial; possuir licenciatura na área da auditoria, da contabilidade, do direito, da economia ou da gestão, ou noutras áreas que venham a ser aprovadas por portaria do ministro da tutela do ensino superior ouvida a Ordem, ou grau académico numa dessas áreas que, nos termos da lei, seja equivalente a licenciatura ou reconhecido como licenciatura; realizar com aproveitamento o exame de admissão à Ordem; e realizar com aproveitamento o estágio a que se refere a secção III do presente capítulo.

3.4. Código de Ética dos Revisores Oficiais de Contas

A história dos ROCs foi marcada pela publicação do Decreto-Lei n.º 487/99 de 16 de Novembro, que instituiu novo EOROC. Este diploma reformulou as competências dos revisores oficiais de contas como forma de responder às necessidades e interesses das entidades públicas e privadas, face às apreciáveis alterações introduzidas na legislação comercial, fiscal e do mercado de valores mobiliários, no que respeita às suas competências exclusivas. As alterações introduzidas proporcionaram às sociedades de revisores oficiais de contas flexibilidades que potenciaram as suas capacidades, técnicas e organizativas, com o intuito de responder aos desafios da União Europeia, salvaguardando as funções de interesse público. Contudo, para que a profissão continue a afirmar-se, deve

procurar o seu sentido ético-deontológico como reforço da relação de confiança e credibilidade para com a comunidade empresarial e a sociedade em geral.

O EOROC dispõe, no seu artigo 5.º, alínea b), como atribuições da Ordem o “zelar pela função social, dignidade e prestígio da profissão, promover o respeito pelos respectivos princípios éticos e deontológicos e defender os interesses, direitos e prerrogativas dos seus membros”.

Uma profissão como a de ROC evidencia-se por determinadas características que incluem o domínio de uma determinada habilitação intelectual, adquirida por treino e formação, bem como a adesão pelos seus membros a um código comum de valores e de conduta estabelecido pela sua organização administrativa, incluindo a manutenção de uma imagem que seja essencialmente objectiva e a aceitação de deveres para com a sociedade no seu todo. Os objectivos fundamentais da profissão são os seguintes, a saber: a credibilidade (necessidade de credibilidade por parte da sociedade na informação e nos sistemas de informação); o profissionalismo (possibilidade de clientes, empregadores e outras partes interessadas identificarem profissionais no campo da revisa/auditoria); a qualidade dos serviços (garantia de que os serviços obtidos do revisor/auditor sejam levados a efeito com os mais altos padrões de desempenho); e a confiança (necessidade de confiança dos utentes dos serviços na existência de uma estrutura conceptual de ética profissional que rege a prestação desses serviços).

É devido às características e aos objectivos da profissão que é imperioso que os ROCs cumpram com os princípios fundamentais da independência, responsabilidade, competência, urbanidade, legalidade e sigilo profissional, cujo texto está baseado no Código de Ética da *International Federation of Accountants* (IFAC), da *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE) e da União Europeia (EU), que aprovou o Código de Ética e Deontologia Profissional (CEDP) em 2001, substituindo o anterior datava de 1987.

No dia 1 de Janeiro de 2012 entrou em vigor o novo Código de Ética dos Revisores Oficiais de Contas (CEROC) com uma estrutura própria e apresentação formal, que estabelece as normas e em muitos casos, a sua explicação, “com uma assinalável vertente pedagógica” (CEROC, 2011). Este novo CEROC traduz a aceitação da responsabilidade dos ROC para agir no interesse público competindo-lhe ir além da satisfação das necessidades de um cliente em

particular. No exercício das suas funções de interesse público os auditores devem observar e cumprir o novo CEROC, que define os princípios éticos fundamentais aplicáveis e apresenta uma estrutura conceptual para os implementar com o objectivo de identificar ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais, avaliar a importância das ameaças identificadas e aplicar as salvaguardas necessárias, para eliminar as ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável.

Os auditores desenvolvem a sua actividade em circunstâncias que podem criar ameaças específicas ao cumprimento dos princípios éticos fundamentais. É impossível identificar todas as situações que podem criar tais ameaças e especificar as acções para as amenizar. Além disso, a natureza dos trabalhos pode diferir e podem surgir novas ameaças que exigem a aplicação de diferentes salvaguardas. O novo CEROC estabelece uma estrutura conceptual que exige que o auditor identifique, avalie, e responda de forma apropriada às ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais. O auditor deve usar o julgamento profissional ao aplicar esta nova estrutura conceptual. O auditor deve, ainda, determinar os controlos e procedimentos de auditoria necessários que melhor lhe permitam reconhecer qualquer ameaça significativa que possa afectar o crescimento da sua prática profissional e planear as acções ajustadas para cada tipo de ameaça.

Este novo CEROC apresenta a seguinte estrutura:

Preâmbulo

Capítulo 1 – Âmbito de aplicação

Capítulo 2 – Princípios fundamentais

- Secção 1 – Introdução
- Secção 2 – Estrutura conceptual
- Secção 3 – Resolução de conflito ético
- Secção 4 – Integridade
- Secção 5 – Objectividade
- Secção 6 – Competência e zelo profissional
- Secção 7 – Confidencialidade

- Secção 8 – Comportamento profissional

Capítulo 3 – Ameaças e salvaguardas

- Secção 1 – Introdução
- Secção 2 – Nomeação profissional
- Secção 3 – Conflitos de interesses
- Secção 4 – Honorários e outras formas de remuneração
- Secção 5 – Publicidade de serviços profissionais
- Secção 6 – Ofertas

Capítulo 4 – Independência

- Secção 1 – Introdução
- Secção 2 – Interesses financeiros
- Secção 3 – Empréstimos e garantias
- Secção 4 – Relacionamento empresariais
- Secção 5 – Relações familiares e pessoais
- Secção 6 – Quadro de um cliente em que foi auditor
- Secção 7 – Auditor que foi quadro de um cliente
- Secção 8 – Associação prolongada de profissionais com cargos de maior responsabilidade (incluindo rotação de sócios) com um cliente de auditoria
- Secção 9 – Prestação de outros serviços a clientes de auditoria
- Secção 10 – Honorários
- Secção 11 – Litígios reais ou potenciais

Capítulo 5 – Documentação

Capítulo 6 – Disposições finais

Anexos

- Anexo 1 – Exemplos de circunstâncias que podem criar ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais

- Anexo 2 – Exemplos de salvaguardas que podem eliminar ameaças ou reduzi-las a um nível aceitável

Uma das principais alterações existentes neste novo CEROC foi a alteração dos princípios fundamentais que os auditores devem cumprir, a saber: integridade (ser correcto e honesto em todos os relacionamentos profissionais e comerciais), objectividade (não permitir ambiguidades, conflitos de interesses ou influência indevida de outrem que se sobreponham aos julgamentos profissionais), competência e zelo profissional (manter conhecimentos e competências profissionais no nível exigido para assegurar que o cliente receba serviços profissionais de qualidade em resultado do desenvolvimento de práticas correntes, da legislação e das técnicas, e actuar com diligência e de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis), confidencialidade (respeitar a confidencialidade da informação recolhida em resultado de relacionamentos profissionais e, conseqüentemente, não divulgar quaisquer informações a terceiros sem a devida autorização, salvo se existir um direito ou um dever legal ou profissional de divulgar, nem usar a informação para vantagem pessoal ou de terceiros), e comportamento profissional (cumprir as leis e regulamentos relevantes e evitar qualquer acção que desacredite a profissão).

O novo CEROC aplica-se a todos os profissionais que estejam inscritos na OROC como ROCs, independentemente das funções que exerçam no âmbito do EOROC, ou sejam colaboradores de ROC ou de SROC, incluindo membros estagiários da OROC, independentemente da relação contratual estabelecida, relativamente aos requisitos que lhes sejam aplicáveis ou sejam sócios, não ROC, titulares de partes de capital em SROC ou de participadas por estas.

3.5. A auditoria, o comportamento ético e as tendências da responsabilidade social

A consciencialização sobre a RSO tem vindo a ser incrementada, nomeadamente devido à globalização, à maior mobilidade e acessibilidade, assim como à crescente disponibilidade de comunicação instantânea, o que significa que indivíduos e organizações em todo o mundo estão constantemente em contacto, facilitando o conhecimento sobre as decisões e actividades das organizações, tanto

das que estão mais próximas, como das que se encontram a maior distância. Estes factores contribuem para que as organizações tenham a oportunidade de aprender novas formas de trabalho e solucionar problemas. Tal quadro conduz a que as decisões e actividades das organizações estejam sujeitas a uma investigação cada vez mais rigorosa por diversos grupos e indivíduos. Políticas ou práticas adoptadas pelas organizações em diferentes lugares podem ser rapidamente comparadas.

A natureza global de algumas questões ambientais e de saúde, o reconhecimento da responsabilidade mundial pelo combate à pobreza, a crescente interdependência financeira e económica e a crescente dispersão geográfica das cadeias de valor significam que assuntos relevantes para uma organização poderão ter um maior âmbito geográfico do que aqueles restritos ao local onde se situa a organização. É importante que qualquer organização tenha em consideração a RS independentemente das circunstâncias sócioeconómicas do contexto onde se insere.

Ao longo das últimas décadas a globalização tem resultado num aumento do impacto nos diferentes tipos de organizações, inclusive no sector privado, Organizações não Governamentais (ONGs) e governo, nas comunidades e no meio ambiente. As ONGs e as empresas têm-se tornado prestadoras de serviços geralmente oferecidos pelo governo, especialmente em países onde os governos enfrentam sérios desafios e limitações, e têm sido incapazes de prestar serviços em áreas como saúde, educação e bem-estar. À medida que a capacidade dos governos dos vários países se expande, assim os seus papéis, bem como o papel das organizações do sector privado sofrem mudanças.

Em tempos de crise económica e financeira as organizações deveriam procurar manter as suas actividades relacionadas com a RS. As crises têm um impacto significativo nos grupos mais vulneráveis, o que sugere uma maior necessidade de condutas socialmente responsáveis por parte das empresas. As crises também representam uma oportunidade especial para as considerações sociais, económicas e ambientais se integrarem de forma mais eficaz nas reformas de políticas e nas decisões e actividades organizacionais. Os governos têm um papel crucial a desempenhar na compreensão das oportunidades.

Consumidores, clientes, doadores, investidores e proprietários estão, de várias formas, a exercer influência financeira sobre organizações em relação à RS. As expectativas da sociedade sobre o desempenho das organizações continuam a crescer. Em muitos locais a legislação que defende o direito da comunidade obter informações dá às pessoas acesso a informações detalhadas sobre as decisões e actividades de algumas organizações. Um número crescente de organizações está em permanente contacto com as partes interessadas, inclusive na realização de relatórios sobre RS, para responder às necessidades das partes interessadas nas informações sobre o desempenho das organizações. Estes e outros factores fazem parte do contexto da RS e contribuem para a reivindicação de que as organizações dêem a conhecer a sua RS.

A globalização tem proporcionado várias mutações em diversas áreas, nomeadamente em auditoria, colocando novos desafios e metas ao papel do auditor perante a sociedade devido às falências e escândalos financeiros que têm vindo a acontecer nas últimas décadas.

O papel do auditor tem vindo a ser expandido, pois é crescente a necessidade de um diálogo eficaz entre a auditoria e a sociedade, num contexto de maior RS, visto que a auditoria consiste num trabalho efectuado pelo auditor de modo a expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras que foram elaboradas, em todos os aspectos materiais, de acordo com a estrutura conceptual identificada de relato financeiro.

Uma vez que os princípios foram entendidos e os temas centrais, relevantes e significativos de RS, foram identificados recomenda-se que a organização integre a RS nas suas decisões e actividades, o que envolve práticas tais como: tornar a RS parte integrante das suas políticas; cultura organizacional; estratégias e operações que desenvolvam competências internas de RS; promoção de comunicação interna e externa sobre RS e avaliação periódica das acções e práticas referentes à RS.

Pinheiro (2010) refere que embora a publicação do “Livro Verde” não ponha em causa a sustentabilidade da profissão, os temas em debate e as eventuais mudanças daí decorrentes com maior impacto no seu desenvolvimento estarão relacionadas com as seguintes situações: alterações ao actual quadro regulador e de supervisão da actividade de auditoria; a criação de um mercado único de prestação de

serviços de auditoria e respectiva configuração; a propriedade, estrutura, organização e forma de governação das firmas de auditoria; a revisão e adopção das Normas Internacionais de Auditoria; a melhoria da comunicação interna e externa por parte da profissão; e a introdução da limitação de responsabilidade do auditor. Como refere Azevedo Rodrigues (2010: s.p.) «[a] sustentabilidade da profissão passa por uma estrutura e dimensão que respondam às novas exigências dos mercados».

A Comissão Europeia (2010) relata no Livro Verde que a responsabilidade social e ambiental das empresas (RSA) refere-se ao modo como as empresas completam preocupações sociais e ambientais nas suas operações e na sua interacção com outras partes interessadas. A definição de regras de relato mais claras contribui para uma melhor avaliação das empresas da UE e para uma maior atenção às questões de sustentabilidade por parte das empresas e dos investidores, de modo a garantir a qualidade e a credibilidade da informação relatada.

Os principais desafios para o futuro da profissão estão relacionados com a necessidade de se encontrar forma de dar resposta a seis importantes questões:

- Demonstrar de forma mais efectiva a utilidade da profissão e a sua relevância na manutenção de um clima de confiança que potencie o desenvolvimento económico;
- Promover a melhoria da qualidade das auditorias mediante a intensificação e a diversificação de acções de formação;
- Clarificar melhor o papel dos revisores e a natureza das suas funções, impedindo que lhes sejam imputadas responsabilidades por erros ou actos de terceiros;
- Sensibilizar a classe profissional para a necessidade de adoptar de forma sistemática uma conduta profissional irrepreensível, distanciando-se de factos, ocorrências ou situações que possam afectar negativamente a sua credibilidade;
- Aumentar os padrões de exigência relativamente ao efectivo cumprimento das normas de ética profissional;

- Enaltecer a nobreza da profissão sublinhando a natureza dos valores que a caracterizam: integridade, verdade, independência, legalidade e rigor.

É necessário dignificar a profissão, trabalhar no sentido de consciencializar os cidadãos, fazer com que a profissão não se acomode, que seja capaz de dizer não quando verifica desconformidades, independentemente das consequências que tal atitude possa provocar, no que se refere aos seus interesses pessoais (Monteiro, 2010).

A crise financeira tem trazido incertezas e dúvidas relativamente ao futuro. O trabalho do auditor é essencial e necessário, sobretudo quando se enfrenta uma crise de valores generalizada, pois quando os bens e serviços são escassos o seu valor tenderá sempre a aumentar. Como refere Monteiro (2010:s.p.), «os revisores serão sempre indispensáveis para proporcionar confiança e segurança aos agentes económicos e para salvaguardar o interesse público». Em última análise exige-se uma profissão mais transparente, mais homogénea e mais fortalecida.

A auditoria transforma-se num fenómeno social (Flint, 1988: 14 *apud* Almeida 2005: 67)⁶, pois o auditor deverá ser compreensível relativamente à interpretação que a sociedade faz do seu papel, às expectativas que suscita, pois uma ideia desadequada por parte da sociedade poderá desencadear interpretações erradas sobre o papel e a finalidade da auditoria. (Almeida, 2005)

A auditoria deve acompanhar as mudanças que se verificam na sociedade em geral, sobretudo no que respeita aos *stakeholders* com que se relaciona. As organizações devem apostar na manutenção do bom relacionamento entre a empresa e o meio envolvente. Para que as empresas possam sobreviver perante as alterações do meio em que se inserem é essencial um conhecimento profundo sobre o respectivo meio envolvente, de forma a definirem um conjunto de orientações estratégicas que possibilitem uma maior eficácia organizacional e um desenvolvimento sustentável.

O contributo dos ROCs é importante e decisivo para a prestação de contas à sociedade em geral. A transparência conduz ao êxito quando os responsáveis pela RS

⁶ FLINT, D. – **Philosophy and Principles of Auditing: A introduction**, The MacMillan Press, Ltd., 1988

... reconhecem que começar a ser aberto e transparente é talvez mais importante agora que nunca, com o sector privado sujeito a um grande nível de cinismo e escrutínio. O lado positivo é haver um crescimento cânon de evidências que mostram que as empresas estão preparadas para se abrirem e ouvirem aos seus clientes pois terão mais sucesso... (Groves, 2010: s.p.).

Um dos *partners* da PriceWaterhouse Coopers (PWC) em Inglaterra menciona que as «... [e]mpresas de prestação de serviços têm a responsabilidade de praticar o que pregam sobre transparência e a responsabilidade de prestar contas...» (Collier-Keywood, 2010:11), embora haja alguma dificuldade em definir transparência e *accountability*. Destaca-se ainda o facto de existirem cada vez mais partes interessadas a consultar relatórios de modo a um melhor entendimento da estratégia de negócio e a *performance* de empresas.

Segundo Rocha (2010) a ética é a disciplina do conhecimento acerca do que é bom ou mau, certo e errado, dever moral ou obrigação. No plano empresarial a ética tem a ver com os comportamentos e a tomada de decisões, ou seja, as escolhas feitas perante uma pluralidade de hipóteses.

A classificação de um comportamento como ético depende não apenas da relação entre a acção e as convicções da pessoa em causa, mas também da relação entre as suas convicções e o que as fontes de ensinamento ou inspiração lhe sugerem.

A auditoria ética analisa, entre outros, o envolvimento da empresa com a comunidade, a obediência à lei e outras normas, a segurança no local de trabalho, a protecção do ambiente, e a qualidade e a segurança dos produtos e serviços. As empresas recorrem, cada vez mais, às multinacionais de auditoria para verificar e certificar se estão, na sua prática quotidiana, a desenvolver e a manter princípios para alcançar práticas empresariais pautadas por uma consciência ética. Nas empresas que a praticam, o relatório da auditoria ética é entregue aos accionistas, acompanhado do relatório financeiro anual.

O relatório da sustentabilidade empresarial é o novo desafio que se impõe às empresas, de acordo com vários autores (Guthrie & Hacking, 2008 e KPMG, 2008). Com efeito, há cada vez mais entidades têm vindo a divulgar os seus impactos sociais e ambientais sob a forma de relatórios de sustentabilidade, de

responsabilidade social corporativa, de relatórios sociais e ambientais ou de outros relacionados.

A existência de um sistema de controlo de qualidade contribui de forma clara para a credibilização da profissão.

O regulamento de controlo de qualidade que rege a profissão do ROC descreve vários objectivos para o mesmo. Considera como objectivo principal a verificação da aplicação, pelos ROCs, das normas técnicas e directrizes de revisão/auditoria aprovadas ou reconhecidas pela OROC e a promoção da melhoria da qualidade, incentivando os ROCs a adoptarem as práticas profissionais mais adequadas. Estes aspectos contribuem para que seja seguido um comportamento ético, assente numa maior RS.

A OROC tem como lema integridade, independência e competência. Apesar de no seu lema não estar incluída a palavra ética, é evidente que está subjacente a estas três características, pois ter ética é fazer a coisa certa com base no motivo certo, é ter um comportamento que os outros julgam como correcto. (Marques Dias, 2010)

Conforme Marques Dias (2010) a independência e ética estão relacionadas, mas a noção de independência, é menos ampla e pode desdobrar-se em duas: a independência de facto e a independência aparente.

Na independência de facto, o ROC emite a sua opinião, baseado em evidências e julgamentos profissionais que, de acordo com a sua consciência e a sua boa ética, não estão afectados por qualquer influência alheia a essa sua opinião.

Na independência por aparência o ROC emite a sua opinião, também baseada em evidências e julgamentos profissionais e, de acordo, com as regras de independência instituídas. Uma terceira pessoa julgará, que tendo sido seguidas as regras de independência, a sua opinião não está afectada por qualquer influência alheia à mesma.

A independência está intimamente ligada à ética, podendo dizer-se que depende desta. A independência está associada à existência de regras públicas, estabelecidas para salvaguardar o interesse público.

Os ROCs, por imperativo das normas de auditoria geralmente aceites, têm o dever de documentar nos papéis de trabalho que suportam a sua opinião, sempre que aplicável, as ameaças à independência e as medidas de salvaguarda respectivas.

O ROC deve ser compelido a agir de acordo com a sua consciência profissional e deve cumprir com as regras e normas profissionais aprovadas pelos reguladores da sua actividade.

As expectativas dos clientes devem ser mantidas ao nível apropriado, assegurando que os documentos de certificação emitidos no âmbito das funções de interesse público, cumpram, em substância e não apenas na forma, com os requisitos legais e normativos aplicáveis dando resposta às expectativas do público em geral.

A importância de uma conduta ética correcta não pode ser menosprezada pelo ROC, em particular no exercício das funções de interesse público.

O exercício das funções de interesse público pelos ROCs é sustentável na medida em que os seus clientes constatem não existirem condutas éticas inadequadas e que o público em geral continue a ter confiança e sinta utilidade nas certificações emitidas por estes profissionais.

A sustentabilidade da profissão também depende da sua capacidade para atrair os novos melhores profissionais e isso só será possível se os ROCs de hoje conseguirem, através da sua conduta profissional, elevar o nível e o prestígio já alcançado pela profissão.

4. A fraude

4.1. Conceito

O conceito de fraude, bem como o âmbito da responsabilidade do auditor pela sua prevenção e detecção, são questões que geram alguma discussão.

Segundo Gonçalves (2011) a “fraude ocupacional” pode ser definida como o aproveitamento pelos indivíduos ou indivíduo das funções que desempenha para enriquecimento pessoal, através do desvio deliberado ou utilização indevida de recursos ou activos numa organização.

A ISA 240 clarifica que as distorções nas demonstrações financeiras podem resultar de fraudes ou de erros. O que distingue a fraude e o erro é o facto da acção subjacente, que resulta na distorção das demonstrações financeiras, ser intencional ou não intencional. Fraude refere-se a um acto intencional praticado por uma ou mais pessoas dentro da sociedade, normalmente, os gestores, os responsáveis pela governação, os empregados ou terceiros, com o propósito do uso de enganos obter benefícios injustos ou ilegais. O auditor preocupa-se com a fraude que dá origem a uma distorção material nas demonstrações financeiras.

Existem dois tipos de distorções materiais intencionais relevantes para o auditor: as distorções resultantes de relato financeiro fraudulento e as distorções resultantes de apropriação indevida de activos. Ao auditor não compete concluir se ocorreu realmente fraude, embora este possa suspeitar ou identificar a ocorrência de fraude.

A *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE), sediada em Austin, Estados Unidos da América (EUA), tem sido uma importante e representativa organização profissional anti-fraude a nível mundial, contribuindo para o adequado desenvolvimento de uma profissão anti-fraude que venha a ser devidamente certificada (*Certified Fraud Examiners*). O conceito dado pela ACFE (2008) de fraude ocupacional assume uma natureza económica e independentemente das consequências legais que possam daí advir, importa salientar que está sempre subentendido a intencionalidade de quem a executa. A ACFE estrutura o seu conceito de fraude através da denominada “Árvore de Fraude”. Singleton, Bologna & Lindquist (2006) mencionam que esta “Árvore de Fraude” apresenta

cerca de cinquenta e um esquemas individuais de fraude, que se têm mantido ao longo dos anos, sendo que vinte destes esquemas representam 80% de todas as fraudes ocupacionais praticadas. Esta classificação de Fraude é facilmente compreensível e aplicável pelos profissionais que desenvolvem actividade nesta área (Moreira, 2010).

Para a ACFE os esquemas de fraude ocupacional apresentam quatro elementos chave em comum: traduzem uma actividade clandestina, violam os deveres de confiança do perpetrador para com a organização vitimada, são desenvolvidos com o propósito de beneficiar financeiramente, de forma directa ou indirecta, o perpetrador da fraude e custam a utilização dos activos da organização ou os rendimentos da mesma.

4.1.1. Tipos de Fraude

A ACFE, no âmbito da “Arvore de Fraude”, adopta uma classificação em que baseia os seus relatórios anuais, a partir de três grandes categorias de fraude:

- Corrupção;
- Apropriação indevida de activos; e
- Relato financeiro fraudulento.

Conforme a ACFE (2006: 10), a primeira categoria de fraude, a corrupção, corresponde a

[u]m qualquer esquema em que uma pessoa usa a influência que detém numa determinada transacção ou negócio, em que intervém, para obter um abusivo e não autorizado benefício, contrário ao seu dever e papel para com a Empresa /Organização onde trabalha.

A corrupção abrange desde conflitos de interesses (esquemas de compras e vendas, e outros esquemas), suborno (manipulação de propostas, comissões em facturas ou outros), gratificações ilegais e extorsão económica geralmente praticada pela gestão, pois tem uma capacidade única para cometer fraude, visto que se encontra numa posição privilegiada que lhe permite manipular os registos contabilísticos (Gonçalves, 2011).

Quanto à segunda categoria de fraude, apropriação indevida de activos, diz-nos que corresponde a «[u]m qualquer esquema que envolve o furto de activos da Empresa.», desde dinheiro (mais comum) até outro tipo de activos (inventários).

A apropriação indevida de activos abrange o roubo dos activos de uma entidade, a qual pode ser praticada por empregados, em quantias relativamente pequenas ou imateriais, mas também pode envolver gestores que são, normalmente, mais competentes para iludir ou ocultar apropriações indevidas de forma a dificultar a sua detecção.

Relativamente do relato financeiro fraudulento descreve-se como «[f]alsificação intencional da Informação Financeira de uma empresa/organização com o intuito de tornar a respectiva situação económico-financeira mais ou menos rentável.» (ACFE, 2006: 10)

O relato financeiro fraudulento envolve usualmente o relato de receitas fictícias ou ocultação de responsabilidades de forma a tornar a empresa mais rentável do que é na realidade.

O estudo da PWC (2009) mostra que a incidência do crime económico diverge de país para país, entre sectores de actividade, de acordo com a dimensão e tipo de empresas. Todavia nenhuma empresa é imune. O estudo concluiu que todas as organizações estão em risco de crime económico, sendo este risco de negócio difuso, não discriminando as organizações de acordo com o seu desempenho. Contudo, as organizações que sofrem declínios relatam maiores níveis de um tipo de crime económico que é a fraude na contabilidade (Gonçalves, 2011).

O relato financeiro fraudulento resulta de distorções intenções ou omissões de montantes ou divulgações no relato financeiro de forma a enganar os seus utilizadores. Esta pode ser desencadeada através da:

- a) Manipulação, falsificação ou alteração de registos contabilísticos ou documentos de suporte;
- b) Representação incorrecta ou omissão intencional de eventos, transacções ou outras informações importantes;
- c) Aplicação incorrecta intencional dos princípios contabilísticos referentes a montantes, classificações, modos de apresentação ou divulgações.

Torna-se necessário distinguir este último conceito de um outro, gestão de resultados ou contabilidade “criativa”, que são referidos por diversos autores, como tradução do termo “*Earnings Management*”.

Healy e Whalen (1999) entendem que a contabilidade “criativa” acontece devido ao conhecimento que a gestão tem acerca das demonstrações financeiras e das operações estruturantes da empresa para modificar a informação financeira produzida com o objectivo de influenciar as decisões de determinados *stakeholders*.

Embora em Portugal seja mais usual o termo contabilidade “criativa”, Viana (2005:4) opta pelo termo gestão de resultados, referindo que este

...traduz melhor o aproveitamento da flexibilidade existente nos princípios e normas contabilísticas com vista a alterar a informação divulgada, realçando melhor o impacto dos métodos utilizados para alterar a percepção sobre o desempenho da entidade que relata do que o termo “criativa”, uma vez que este último não tem nenhum especial juízo de valor.

Almeida e Taborda (2003) dividem a abordagem de fraude da ACFE em apenas dois tipos: fraude organizacional e fraude contra a própria empresa.

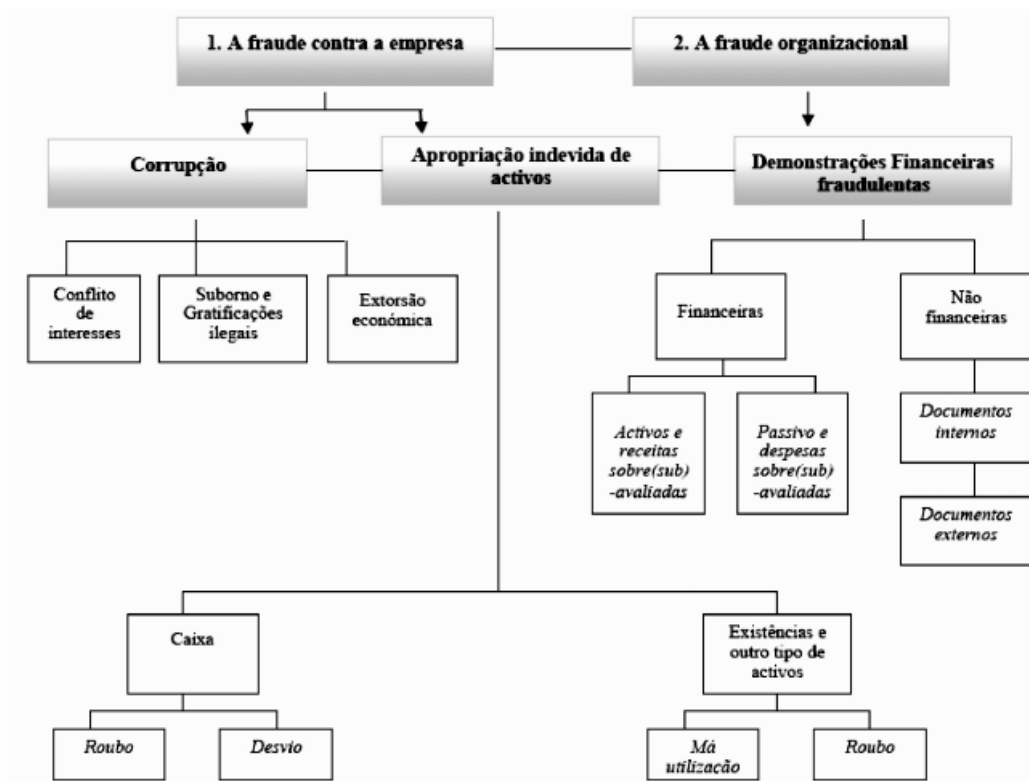
A fraude organizacional

é feita em benefício da própria entidade e envolve práticas que actuam normalmente contra entidades exógenas à empresa, tais como administração fiscal, credores, sócios ou accionistas e resulta, em geral na falsificação das Demonstrações Financeiras (Almeida e Taborda, 2003: 28).

Por sua vez, a fraude contra a própria empresa «é feita a favor do sujeito que a comete e consiste, fundamentalmente, no roubo de activos e no desfalque» (Almeida e Taborda, 2003: 28).

Ferreira (2007) apresenta as duas propostas de classificação interligadas, a de Almeida e Taborda (2003) com a da ACFE, estruturando-as de uma determinada forma, que se apresenta na figura 4.1.

Figura 4.1 – Fraude Ocupacional: A fraude contra a empresa vs. fraude organizacional



Fonte: Ferreira, 2007: 30.

Na fraude contra a empresa verifica-se a prática quer da “corrupção” quer da “apropriação indevida de activos”. No que respeita a associar a fraude organizacional com o relato financeiro fraudulento, Ferreira (2007: 31), refere que

[a] Fraude organizacional, também designada por fraude nas Demonstrações Financeiras, pressupõe a manipulação dos registos contabilísticos em benefício da própria empresa e incentiva o uso de práticas que actuam contra os agentes económicos externos à empresa...

Este género de fraude acontece quando a empresa se encontra envolvida e a favor das opções que irão ser tomadas no relato financeiro, sendo parte activa num processo que será para benefício próprio. Por vezes, a fraude cometida nas demonstrações financeiras favorece a empresa. Singleton *et al.* (2006) consideram que este tipo de fraudes no relato financeiro é geralmente realizado por directores e responsáveis de departamento. No caso dos gestores terem uma componente da remuneração que varia consoante a *performance* económico-financeira da

empresa, é provável que possam manipular os resultados a seu favor, designadamente em prol da sua componente variável da remuneração. Esta manipulação poderá ir contra a empresa, fornecendo uma imagem e uma informação financeira contrárias aos interesses da empresa perante os seus *stakeholders*. Assim, verifica-se que nem toda a fraude que é cometida no relato financeiro é a favor da empresa; neste último caso é fraude “contra a empresa”.

4.1.2. Responsabilidade pela Prevenção e Detecção de Fraude

A responsabilidade primária pela prevenção e detecção da fraude cabe não só aos encarregados da governação da entidade, como também à gerência. É importante que a gerência, com a supervisão dos encarregados da governação, coloque uma forte ênfase na prevenção da fraude, designadamente reduzir as oportunidades de ocorrência da fraude e desencorajando a mesma, de forma a poder persuadir os indivíduos a não cometer fraude, devido à probabilidade da sua detecção e punição. Isto envolve o compromisso de criar uma cultura de honestidade e de comportamento ético que pode ser reforçada por uma supervisão activa dos encarregados da governação. A supervisão pelos encarregados da governação inclui considerar o potencial de derrogação de controlos ou outra influência inapropriada sobre o processo de relato financeiro, tais como esforços da gerência para gerir os resultados a fim de influenciar as percepções dos analistas quanto ao desempenho e lucro da entidade.

4.2. “Audit Expectation Gap”

A profissão de auditoria tem sido sujeita a diversos preconceitos, entre eles a crença da sociedade de que os auditores atribuem uma segurança absoluta à fiabilidade das demonstrações financeiras. A expectativa da sociedade quanto ao papel e responsabilidades dos auditores é fundamental para a melhoria da imagem destes profissionais.

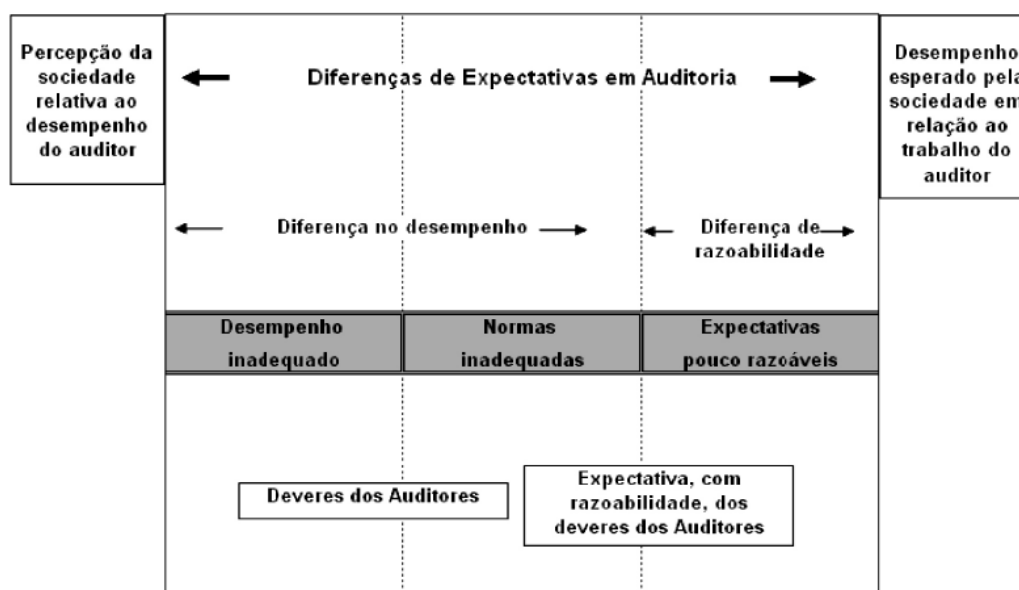
A definição de *Audit Expectation Gap* foi originariamente mencionada por diversos autores como Guy e Sullivan (1988), Harris e Marxen (1997) e Wolf, Tackett & Claypool (1999) e consiste na «[d]iferença entre o que o público e os utilizadores da informação financeira crêem que são as responsabilidades dos

auditores e o que os auditores pensam ser as suas próprias responsabilidades» (Almeida, 2005: 82).

A área onde esta diferença de expectativas causa maiores problemas à imagem e na reputação da profissão tem a ver com os casos de fraude, pois os profissionais tendem a minimizar a importância do seu papel na detecção de fraude realçando a responsabilidade da gestão (Gonçalves, 2011).

Porter (1993) desenvolveu um estudo na área do *Audit Expectation Gap*, onde definiu a estrutura que está patente na figura 4.2.

Figura 4.2 – Diferenças de Expectativas em Auditoria segundo Porter



Fonte: Adaptado de Porter, 1993: 50.

Porter (1993) reparte o “*Audit Expectation*” *Gap* em três componentes:

- Desempenho inadequado,
- Normas inadequadas, e
- Expectativas pouco razoáveis.

A primeira refere-se ao desempenho inadequado por parte dos auditores, designadamente devido a falta de zelo e competência.

A segunda consiste na forma como os regulamentos e normas profissionais poderão condicionar o papel e a função da auditoria, no que se refere à fraude como aspecto central na diferença de expectativas entre a sociedade e auditores.

A terceira componente diz respeito ao facto de a sociedade ter ou não expectativas razoáveis em relação à função da auditoria e se é ou não adequado aquilo que se exige a estes profissionais.

Porter (1993) atribuiu a cada uma das componentes um determinado peso relativo concluindo que:

- 50% das diferenças de expectativas são atribuídas a normas inadequadas;
- 34% das diferenças de expectativas são devidas ao facto da sociedade ter expectativas que não são razoáveis em relação aos auditores; e
- 16% das diferenças de expectativas provêm do deficiente desempenho dos auditores.

Este estudo atribui às normas de auditoria inadequadas o principal motivo para a existência desta diferença entre o que o público e os utilizadores da informação financeira acreditam que são as responsabilidades dos auditores, e o que os auditores pensam ser as suas próprias responsabilidades (*Audit Expectation Gap*).

A auditoria tem vindo a aumentar as suas responsabilidades e a capacidade para a detecção da fraude através do aperfeiçoamento dos seus normativos e orientações (Gonçalves, 2011).

Destaca-se a percentagem significativa atribuída à pouca razoabilidade e sensatez da sociedade naquilo que se exige à função de auditoria (34%). Gray e Manson (2001) desenvolveram o trabalho de Porter (1993) o que, indirectamente, significa que voltam a valorizá-lo e validá-lo, acrescentando razões de suporte às três componentes que integram o *Audit Expectation Gap*.

Relativamente à pouca razoabilidade e sensatez da sociedade nas suas expectativas em relação à auditoria, estes autores mencionam que uma das razões principais é a falta de esclarecimento em relação papel que o auditor desempenha, o qual tem que ser mais visível e explicado de forma clara aos utilizadores da informação financeira e à sociedade em geral.

4.3. A Auditoria Externa e a evolução do seu papel no combate à fraude

Em 2009, o *International Federation of Accountants* (IFAC) referiu que «o objectivo de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos utilizadores interessados nas demonstrações financeiras» (Baptista Costa, 2010: 51).

Segundo Almeida (2005) a evolução do papel da auditoria na detecção de erros e fraudes teve o seguinte desenvolvimento histórico:

- De 1844 a 1920 – A detecção de fraude é o objectivo principal da auditoria.
- De 1920 a 1960 – Os profissionais de auditoria deixam de assumir responsabilidade na detecção de fraudes, sendo esta da responsabilidade dos gestores das empresas. As empresas cresceram em dimensão e o número de transacções efectuadas também aumentou significativamente. Os auditores passaram a avaliar o sistema de controlo interno e a adoptar um sistema de amostra na análise dos registos contabilísticos. A grande depressão nos anos 30 do século passado fez com que os investidores passassem a investir o seu capital nas empresas cuja probabilidade de receber dividendos fosse maior e mais segura, pondo de parte a sua ligação sentimental às empresas. Esta mudança de atitude provocou alterações na informação contida nos relatórios financeiros, que passaram a ser vistos como uma fonte de informação básica para a tomada de decisão.
- De 1960 a 1980 – A auditoria é posta em causa, pois surgem críticas que referem que se a auditoria não está vocacionada para a detecção de fraudes, então a sua utilidade é reduzida. Willingham (1975 *apud* Almeida, 2005: 149).⁷ Neste período a detecção de fraudes, enquanto objectivo da auditoria foi destituída pelos profissionais mas não pelos utilizadores da informação financeira pois reivindicaram a restauração desse objectivo.

⁷ Willingham, J. – Discussan t's response to the relationship of auditing standards to the detection of fraud. *CPA Journal*. ISSN 0030-0837 (1975)18-21.

- Período após 1980 – A auditoria começa a preocupar-se com a detecção da fraude devido aos frequentes casos de fraude nas empresas e ao aumento das críticas por parte da sociedade em relação ao papel e responsabilidade do auditor na detecção e relato de fraudes.

4.3.1. O papel do ROC em relação à fraude

O *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) emitiu em 2002 a *Statement on Auditing Standards* (SAS) nº 99 – “*Consideration of fraud in a financial statement audit*”. Comparando com a norma imediatamente anterior, SAS nº 82 de 1997, a SAS nº 99 não especifica o grau de responsabilidade do auditor, continuando a não lhe atribuir a responsabilidade primária pela detecção de fraudes.

Singleton *et al.* (2006) relatam que a linha de orientação da SAS nº 99 é o trabalho de reflexão e avaliação inicial, na fase de planeamento dos esquemas de fraude que podem ocorrer e do nível de risco de cada um deles. Os auditores devem compreender as características e sinais de alerta de fraude (*red flags*), avaliar o risco de ocorrência de uma fraude nas demonstrações financeiras materialmente relevante, planejar e desenvolver a auditoria no sentido de obter uma garantia razoável de que as demonstrações financeiras estão livres de erros ou fraudes, tomar precauções no planeamento, desempenho, avaliação e documentação de suporte do resultado dos procedimentos de auditoria em relação à fraude e adoptar o adequado grau de cepticismo, não fazendo asserções prévias quanto à honestidade ou desonestidade da gestão. Os auditores na presença de um erro ou omissão que pode ser resultado de fraude (material ou cujo valor não possa ser determinado) deverão delegar responsabilidades a uma equipa de auditoria com experiência e treinada na avaliação do risco de fraude, relatar todos os exemplos de fraude ao adequado nível hierárquico da gestão, tentar obter evidências adicionais e insistir para que as demonstrações financeiras afectadas por uma fraude materialmente relevante sejam modificadas no sentido de reverter os respectivos efeitos.

Segundo a ISA 240 um auditor que conduza uma auditoria de acordo com as ISAs é responsável por obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras tomadas como um todo estão isentas de distorção material, quer causada por

fraude, quer por erro. Devido às limitações inerentes de uma auditoria, existe um risco inevitável de que possam não ser detectadas algumas distorções materiais das demonstrações financeiras, mesmo que a auditoria seja devidamente planeada e executada de acordo com as ISAs.

Como descrito na ISA 200 os potenciais efeitos de limitações inerentes são particularmente significativos no caso de distorção resultante de fraude. O risco de não detectar uma distorção material resultante de fraude é mais elevado de que o risco de não detectar uma distorção resultante de erro. Isto é assim porque a fraude pode envolver esquemas sofisticados e cuidadosamente organizados e concebidos para a ocultar, tal como falsificação, falta deliberada de registar transacções, ou declarações indevidas e intencionais feitas ao auditor. Tais tentativas de ocultação podem ser mesmo mais difíceis de detectar quando acompanhadas de conluio. O conluio pode fazer com que o auditor creia que a prova de auditoria é persuasiva quando é, de facto, falsa. A capacidade de o auditor detectar uma fraude depende de factores tais como habilidade do perpetrador, a frequência e extensão da manipulação, o grau de conluio envolvido, a dimensão relativa das quantias individuais manipuladas e a qualidade dos indivíduos envolvidos. Embora o auditor possa ser capaz de identificar as oportunidades potenciais da fraude ser perpetrada, é difícil de determinar se distorções em áreas de julgamento tais como estimativas contabilísticas são causadas por fraude ou erro.

Além disso, o risco do auditor não detectar uma distorção material resultante de fraude da gerência é maior do que quanto a fraude é do empregado, porque a gerência está frequentemente numa posição de directa ou indirectamente manipular os registos contabilísticos, apresentar informação financeira fraudulenta ou derrogar os controlos concebidos para evitar fraudes similares por outros empregados.

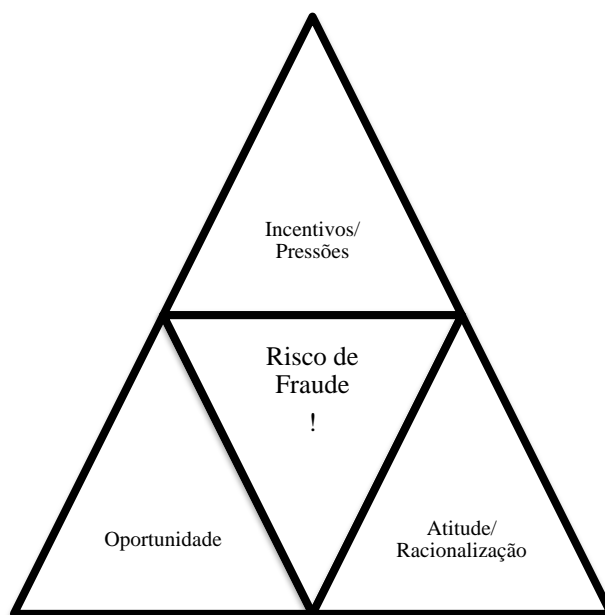
Quando obtiver segurança razoável, o auditor é responsável por manter cepticismo profissional em toda a auditoria, considerando o potencial da derrogação dos controlos pela gerência e reconhecer o facto de que os procedimentos de auditoria que sejam eficazes para detectar erros podem não ser eficazes para detectar fraudes. Os requisitos desta ISA estão concebidos para ajudar o auditor a identificar e avaliar os riscos de distorção material devido a fraude e para a concepção dos procedimentos para detectar tal distorção.

4.3.1.1. Principais motivos para iniciar uma fraude

O conhecimento prévio das circunstâncias que podem motivar os indivíduos a cometerem fraude é essencial na sua detecção e prevenção.

O “triângulo da fraude” foi apresentado por Cressey⁸ e está patente na figura 4.3. Divide-se nas três condições que estão presentes quando ocorre fraude: incentivos/pressões, oportunidade e atitude/racionalização.

Figura 4.3 – Triângulo da Fraude



Fonte: Gonçalves, 2011: 15.

O primeiro vértice do triângulo representa uma necessidade financeira, que induz um indivíduo a cometer fraude. O segundo vértice representa a oportunidade apercebida pela ausência ou ineficácia dos controlos e da capacidade dos gestores derogarem os controlos. O terceiro vértice simboliza a justificação.

Alguns indivíduos possuem uma atitude ou um conjunto de valores éticos que lhes permitem cometer actos desonestos. Os autores da fraude apresentam certas características ou comportamentos que podem servir de sinais de alerta, as denominadas *red flags*. Porém, a simples presença de sintomas não significa que a fraude está a ocorrer ou irá ocorrer num futuro próximo.

⁸ O “triângulo da fraude” foi conhecido pela hipótese de Donald R. Cressey (1919-1987), teorizada durante a sua tese de doutoramento nos anos 50 do século passado.

Segundo o estudo da PWC (2009) os principais factores que contribuem para o aumento das pressões/incentivos são os seguintes: objectivos financeiros difíceis de atingir, medo de perder o emprego e a remuneração estar indexada ao desempenho financeiro.

Uma das incapacidades dos auditores externos na detecção de fraude é a dificuldade das equipas de trabalho em compreenderem os sinais de alerta de fraude. Os auditores consideram que a desonestidade do cliente é o sinal de alerta mais importante. Os clientes considerados de alto risco são aqueles que enfatizam excessivamente a necessidade de cumprimento de objectivos propostos, aqueles que recorrem à “compra de opiniões” e que são muito agressivos no relato financeiro. Os auditores consideram que um fraco ambiente de controlo também é um sinal de alerta importante.

Através dos sinais de alerta de fraude (ver anexo 1), verifica-se que a auditoria, embora não assuma a responsabilidade primária pela detecção de fraude, está preocupada com este fenómeno e esforça-se para, numa fase inicial do trabalho de planeamento e avaliação do risco, se reunirem as ferramentas necessárias.

O IFAC tem mostrado uma forte preocupação em relação à fraude no relato financeiro, visto que nos últimos anos a IFAC tem procedido à revisão de algumas ISAs com o intuito de melhorar o enquadramento normativo da profissão, através da sua clarificação. Neste sentido, foi revista a norma ISA 240, como consequência dos já referidos e sucessivos escândalos financeiros.

A linha de orientação da ISA 240 é idêntica à SAS 99 do AICPA, sobretudo na clarificação do papel e responsabilidades do auditor perante a fraude, tornando a auditoria mais credível perante a sociedade, reforçando o conceito de cepticismo do auditor.

4.3.1.2. Limitações no combate à fraude

A ISA 320 – Materialidade de Revisão/Auditoria menciona que a determinação daquilo que é material deve ser alvo do julgamento e experiência profissional do auditor, pois nenhuma norma de auditoria estabelece critérios para a determinação da materialidade.

Conforme refere Baptista da Costa (2010: 210), «[h]á, no entanto, autores que entendem que uma distorção considerada de forma individual ou agregada pode ter um efeito material nas demonstrações financeiras, se comparado, com determinados indicadores...»

Baptista da Costa (2010), sustentado em três fontes distintas, apresenta o seguinte quadro de indicadores de materialidade:

Quadro 4.1 – Indicadores de Materialidade

(Números em percentagem)

INDICADOR	1ª FONTE	2ª FONTE	3ª FONTE
Resultado bruto	-	2	-
Resultado antes de imposto (RAI)	5 a 10	>10	5 a 10
Total de vendas e das prestações de serviços	0,5 a 2	0,5	0,5 a 1
Total do activo ou balanço	0,5 a 2	0,5	0,5 a 1
Total do activo corrente	5 a 10	-	-
Total do passivo corrente	5 a 10	-	-
Total do capital próprio	1 a 5	1	1

Fonte: Adaptado de Costa, 2010: 211.

A definição de materialidade do *Financial Accounting Standards Board* (FASB), no seu *Statement of Financial Accounting Concept nr 2*, citada por Rezaee (2002) e Hopwood, Leiner e Young (2008), é que a magnitude de uma omissão ou erro na informação financeira que nas circunstâncias em que ocorre, torna provável que o julgamento ou juízo de valor de uma pessoa venha a ser alterado ou influenciado por essa mesma omissão ou erro, apesar da confiança existente na informação financeira.

A materialidade corresponde ao erro e omissões máximos admissíveis pelo auditor no relato financeiro, para que não ponha em causa a imagem “verdadeira e apropriada” da informação financeira e não influencie as decisões ou juízos de valor dos respectivos utilizadores.

De acordo com Hopwood, Leiner e Young (2008: 86), o objectivo do auditor é determinar se a informação financeira não contém incorrecções materiais sejam elas devido a erro ou fraude. A materialidade e a subjectividade de juízos de valor que podem ser realizados pelo auditor são entendidos como uma limitação da auditoria, pois no desenvolvimento do seu trabalho, o auditor irá ter como preocupação o que é materialmente relevante de modo atribuir uma segurança

razoável (*Reasonable Assurance*) às demonstrações financeiras. Segundo Golden, Skalak e Clayton (2005) deve-se dois motivos: a natureza da evidência da auditoria e a natureza e características da fraude.

A primeira deve-se ao facto de a auditoria testar selectivamente apenas uma parte da informação usando técnicas de amostragem. Para que a eficiência da auditoria fosse absoluta, seria necessário proceder à análise integral de todos os registos da empresa, bem como à verificação de todas as actividades da empresa, o que seria impossível por uma questão de tempo e pelo número de elementos da equipa de auditoria, bem como pelo valor dos honorários dos auditores que incrementaria exponencialmente, atingindo valores proibitivos.

A segunda razão envolve as características da fraude. Golden, Skalak e Clayton (2005) referem que a fraude baseada em conluio entre os gestores executivos implica a falsificação de documentos.

A fraude encontra-se “camuflada” nas contas, extractos e balancetes secundários, normalmente dissimulada no meio de muitas outras transacções e mesmo a revisão integral dos registos poderia não impedir a existência de fraude.

Bierstaker, Brody e Pacini (2006) entendem que a abordagem dos sinais de alerta de fraude (*red flags*) sofre de duas limitações: os *Red Flags* estão associados à fraude, mas esta associação está longe de ser perfeita e a importância atribuída a determinada pista poderá inibir os auditores de identificarem outras razões para a ocorrência de fraude, desviando-lhes a atenção de outros indicadores de fraude tão ou mais importantes.

Os auditores têm consciência destas limitações. Daí a sua recusa à responsabilidade primária pela prevenção e detecção da fraude. Esta responsabilidade primária, suportada nas próprias normas de auditoria, permanece no órgão de gestão.

A ISA 200 refere que o órgão de gestão é responsável pela identificação da estrutura conceptual do relato financeiro a ser usada na preparação e apresentação das demonstrações financeiras; pela preparação e apresentação das demonstrações financeiras, respeitando a estrutura conceptual escolhida; pela concepção, implementação e manutenção do controlo interno relevante à preparação e apresentação das demonstrações financeiras, no sentido de estarem isentas de

distorções materiais, quer devidas à fraude, quer a erro; por seleccionar e aplicar políticas contabilísticas apropriadas e fazer estimativas contabilísticas dentro de um critério de razoabilidade.

4.4. “Forensic Accounting”

4.4.1. Enquadramento conceptual

Em auditoria todo e qualquer tipo de informação deve ser credível, de modo a que as pessoas a que a mesma se destina possam retirar conclusões adequadas. Deste modo, a auditoria tem como objectivos avaliar se as demonstrações financeiras foram elaboradas de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites [actualmente com as normas do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), já não se dirá princípios contabilísticos geralmente aceites], avaliar a possibilidade de existência de demonstrações financeiras fraudulentas, avaliar a probabilidade da empresa continuar em actividade, avaliar o potencial da organização para manter a sua posição competitiva no mercado onde opera, processo de negócio e sistema de informação (Knehchel, 2001: 24).

A expressão *Forensic Accounting* é utilizada sobretudo nos países de origem anglo-saxónica, nomeadamente nos EUA, por pessoas ou entidades que desempenham esta actividade, que a estudam no plano académico/científico, que a certificam oficialmente ou que a regulamentam com normas, guias ou práticas profissionais.

Manning (2005) define a *Forensic Accounting* como a ciência que reúne e apresenta informação financeira de forma a ser percebida, aceite e utilizada em tribunal contra quem comete crimes económico-financeiros.

Singleton *et al.* (2006) consideram que compete à auditoria provar ou não a existência de fraude. A *Forensic Accounting* surge numa vertente reactiva e criminal, sendo o produto final desta actividade profissional orientado para ser apresentado em tribunal, devendo toda a sua evidência, prova e linguagem ser orientada, preparada e convertida neste sentido.

Crumbley e Apostolou (2002: 17 *apud* Bologna & Lindquist, 1995: p????)⁹ referem a *Forensic Accounting* como

...a aplicação de competências na área Financeira e de uma mentalidade de investigador, perante problemas /questões por resolver, obedecendo a regras de evidência. Como disciplina, agrega um conhecimento acrescido na área das Finanças, Fraude, compreensão consistente da cultura e realidade empresarial, bem como, do funcionamento e envolvente legal e/ou forense. O seu desenvolvimento foi inicialmente conseguido no próprio posto de trabalho (on-the-job), como também através de experiência com investigadores em ambiente judicial /forense.

A *Forensic Accounting* corresponde à auditoria da fraude. Aliás, de acordo com Ramaswamy (2005), os termos *Forensic Accounting* e *Fraud Examination* são usados indistintamente, sendo esta auditoria da fraude desenvolvida no âmbito de um processo judicial/forense de natureza criminal. Para Hopwood, Leiner e Young (2008) *Forensic Accounting* é a aplicação de competências analíticas e de investigação no sentido de solucionar assuntos de natureza económico-financeira, de forma que cumpra os requisitos a utilizar em tribunal/ambiente forense. A *Forensic Accounting* vai mais além do uso de investigações financeiras que resultem em processos judiciais.

Donohoe (1997) diz-nos que a *Forensic Accounting* se divide em duas áreas: suporte pericial ou testemunhal em processos judiciais, que envolvam questões de natureza contabilística e/ou económico-financeira (*Litigation Support*) e investigações, quase sempre relacionadas com situações de suspeita ou de fraude efectiva (*Fraud Examination*).

Relativamente à primeira vertente, *Litigation Support*, alguns dos exemplos onde pode ocorrer algum processo ou litígio de natureza cível são os processos de insolvência, avaliações de negócios/empresas, litígios entre sócios, processos de fusões e aquisições de empresas, apuramento de responsabilidade profissional em situações de eventual negligência, reclamações que envolvam terceiros (clientes, fornecedores) e indemnizações, contratos (construção, seguros, *royalties*, etc.), interpretação e aplicação de princípios ou normativos na área da Contabilidade ou

⁹ CRUMBLEY, D. Larry; APOSTOLOU, Nicholas – Forensic Accounting: A New Growth Area in Accounting. *Ohio CPA Journal*. ISSN 0030-0837.61:3(2002)16-20.

Auditoria, apuramento de lucros cessantes e assistir o Governo/Estado em inquéritos ou investigações, não só no sector privado como do sector público.

4.4.2. O profissional *Forensic Accountant*

A intervenção do *Forensic Accountant* é predominantemente no plano cível, ampliando o seu âmbito de actuação para além do criminal.

Em Portugal, a expressão *Forensic Accounting* tem duas vertentes que estão implícitas com se verifica através do seguinte quadro:

Quadro 4.2 – “*Forensic Accounting*” – Enquadramento conceptual

<p>1ª Vertente</p> <p>CONTABILIDADE FORENSE</p> <p><i>(Litigation Support)</i></p>		<p>Suporte pericial ou testemunhal, em processos judiciais, sobretudo de âmbito cível, que envolvam questões de natureza contabilística e/ ou económico-financeira.</p>
<p>2ª Vertente</p> <p>AUDITORIA DA FRAUDE</p> <p><i>(Fraud Examination)</i></p>	<p>Óptica Proactiva</p> <p>Auditoria da Fraude</p>	<p>Auditoria e Consultoria, perspectivando a dissuasão e/ou prevenção da Fraude. Desenvolvida fora do ambiente judicial/forense, apoiando directamente as empresas/organizações.</p>
	<p>Óptica Reactiva</p> <p>Auditoria Forense</p>	<p>Investigação em ambiente forense, quase sempre relacionada com situações de suspeita de Fraude ou em que a Fraude já é um facto consumado, em que falta muitas vezes conhecer e apurar a sua dimensão. Esta actuação é desenvolvida quase sempre na esfera criminal.</p>

Fonte: Moreira, 2010: 55.

Este quadro permite perceber qual a diferença entre o termo *Forensic Accounting* e *Fraud Examination*.

Na primeira vertente, contabilidade forense, o *Forensic Accountant* actua necessariamente no âmbito de um processo judicial e em ambiente forense, na qualidade de especialista, como perito ou testemunha. Embora a sua intervenção possa ser de âmbito cível ou criminal, fá-lo maioritariamente em processos na esfera cível. Neste tipo de processos a análise da informação contabilística e económico-financeira exige, além de uma postura crítica deste profissional, como investigador, que a informação e suporte a recolher deverá atender, a que só será pertinente, se constituir prova válida e adequada em ambiente forense ou legal.

Para Donohoe (1997) o que realmente determina o papel a ser desempenhado nesta vertente pelo contabilista forense, é a natureza do relatório e/ou evidência a ser dada, como testemunha ou perito. Os factos específicos de cada processo, em conjunto com a abordagem efectuada pela equipa de juristas, determinam que tipo de intervenção terá.

De acordo com Wallace (1992) o contributo do contabilista forense pode ser caracterizado da seguinte forma:

- Apoio/aconselhamento preliminar, tendo em conta as alegações e as evidências disponíveis inicialmente;
- Reuniões com os juristas envolvidos sobre os aspectos económico-financeiros ou contabilísticos que suportam o litígio, em fase ainda anterior ao julgamento;
- Identificação dos documentos chave que deverão ser disponibilizados como evidência;
- Preparação de suporte e detalhe adequado à ordem de grandeza quantitativa envolvida, em linguagem acessível a pessoas sem formação específica na área da Contabilidade e Auditoria;
- Revisão, como perito, dos relatórios contabilísticos apresentados pela outra parte ou por ambas as partes caso actue como perito independente;
- Assistir nas negociações tendentes a acordo, se para isso for mandatado pelos juristas ou magistrados;
- Em tribunal, demonstrar evidência/prova oral e documental válida dos aspectos para os quais está a intervir como perito ou testemunha.

Wells (2003) refere-se apenas à segunda vertente da *Forensic Accounting*, incluindo não só a auditoria da fraude (óptica proactiva), assim como a auditoria forense (óptica reactiva). Ambas as ópticas têm por objecto o trabalho desenvolvido no âmbito da fraude.

De acordo com Vona (2008), na óptica proactiva da auditoria da fraude o trabalho é desenvolvido num cenário em que, naquele momento, não há ocorrência de

fraude, nem sequer suspeita da mesma. Esta óptica pretende prevenir que a fraude ocorra, dando uma resposta absoluta e global ao risco de fraude.

Conforme referem Martins e Morais (2007: 124), «[é] da responsabilidade do Órgão de Gestão a gestão do risco, incluindo a concepção e manutenção do processo de gestão do risco». A Auditoria deve apoiar tanto órgão de gestão na avaliação inicial do respectivo risco como todo o processo subsequente.

Perante a fraude, na avaliação e gestão deste risco em particular, cremos ser essencial este órgão de gestão ser apoiado por um especialista em fraude. Este profissional, possuindo de base um conhecimento e experiência nas áreas da Contabilidade e Auditoria, as suas competências e conhecimentos terão que ser significativamente mais abrangentes, no sentido de lidar especificamente com o risco de fraude. Uma entidade pode minimizar a fraude, através das seguintes formas de actuação de forma a dissuadir a sua prática:

- a) Vigilância;
- b) Denúncias anónimas;
- c) Auditorias /Investigações de surpresa;
- d) Responsabilização e acusação;
- e) Políticas efectivas internas relacionadas com a ética e fraude;
- f) “Apanha-me se puderes”.

A vigilância entende-se como a colocação de alguma tecnologia de segurança, nas instalações de uma organização simultaneamente vigiando alguns locais ou activos mais apetecíveis.

A implementação um sistema que permita as denúncias anónimas (*Whistle Blowing*), tem vindo a ser demonstrado que é o mais eficaz, até agora, na detecção da fraude, não deixando também de ser um sistema de dissuasão/prevenção.

As auditorias/investigações de surpresa são uma forma de actuação chave que mostra à organização que se alguma fraude for cometida, é detectada.

A responsabilização e acusação dá uma mensagem firme e clara, pois se alguém for apanhado a cometer fraude, a organização irá até às últimas consequências. A existência de uma política interna de combate à fraude é importante de modo a

estabelecer uma cultura de ética e integridade ao mais alto nível dentro da organização, pois o exemplo deverá vir de cima e a ética é uma das mais importantes componentes do ambiente interno e de controlo, cuja responsabilidade deverá ser da gestão de topo.

A expressão “apanha-me se puderes” pretende assegurar a publicitação de quem cometeu fraude contra a organização e como recompensou quem a ajudou a detectar essa fraude.

A auditoria forense surge como reacção a uma suspeita de fraude ou em que a fraude já é um facto consumado, em que falta apenas apurar a sua dimensão. É uma auditoria desenvolvida tendo por horizonte o ambiente judicial/forense; deve, assim, atender a este facto desde o seu planeamento, reunião de provas/evidências até ao relatório final. A auditoria forense é orientada para um cenário forense em que se transcende quase sempre a esfera cível e se passa a integrar a esfera criminal. O auditor forense tem o papel de um investigador, tendo que pensar muitas vezes como o próprio sujeito que comete o crime.

Gray (2002) refere que um *Forensic Accountant* combina o trabalho de um detective clássico com análises financeiras sofisticadas, de forma a descobrir o âmago de cada uma das transacções de uma organização, apreciadas individualmente e como um todo.

Singleton *et al.* (2006) descreve as etapas da auditoria forense como sendo as seguintes:

1ª etapa: O início da investigação depende de um conjunto de circunstâncias que irão levar um profissional prudente, sensato e experiente a acreditar que uma Fraude ocorreu, está em curso ou irá ocorrer.

2ª etapa: Caso a fraude não seja conhecida ou se a informação é limitada acerca da mesma a próxima etapa será baseada na teoria da fraude. O auditor forense tem, necessariamente, que estar familiarizado com as motivações da fraude, os seus esquemas e os seus indícios (*red flags*). Esta teoria da fraude irá servir de suporte ao desenvolvimento de um plano de investigação da fraude, que preste especial atenção à obtenção de uma competente e adequada evidência (registos contabilísticos, documentos, transacções, contratos, entre outros) que sustentará se houve ou não fraude e, em caso afirmativo, se pode ser provada.

3ª etapa: Depois de reunida a adequada evidência, o auditor forense tentará reunir evidência a partir de testemunhas e usando o método da entrevista que abrangerá desde testemunhas, aparentemente, sem contributo para dar, até testemunhas próximas da fraude em análise e do potencial suspeito ou suspeitos, bem como entrevistando os próprios suspeitos.

4ª etapa: Por último, o auditor forense redigirá o respectivo relatório da investigação efectuada, seguindo o caso para tribunal, integrando na maioria das vezes um processo-crime. Este relatório será um dos suportes principais do processo judicial. Logo, um *Forensic Accountant* deverá ter o cuidado de o apresentar numa forma e linguagem acessível para quem não domine as mesmas matérias, mas que precise de perceber o que julgar e como julgar e/ou decidir.

A perspectiva de Hopwood, Leiner e Young (2008) acrescenta um novo aspecto ao quadro: num cenário de suspeita de fraude, as investigações nem sempre são conduzidas numa óptica reactiva podendo dar origem a um processo judicial criminal, ou seja, nem todas as investigações de fraude integram conceptualmente uma auditoria forense.

Em Portugal o contributo de Tabora (2002), constitui um ponto de partida nesta área do conhecimento e consiste, essencialmente, na revisão de literatura sobre o tema. A opção deste autor foi traduzir o termo *Forensic Accounting* por “Auditoria Forense”, entendendo-se que esta tradução apenas consegue evidenciar umas das vertentes da *Forensic Accounting* (auditoria da fraude – óptica reactiva).

4.4.3. Breve referência histórica

A *Forensic Accounting* não é, certamente, uma nova área, pois existem evidências que a profissão existe há já bastante tempo, embora tenha sido a explosão de casos judiciais durante os anos 80 do século passado que fez com que a *Forensic Accounting* assumisse um papel mais influente. A partir dos anos 90 começou a representar, também, uma importante área de negócio para muitas empresas prestadoras deste tipo de serviço, sobretudo para as multinacionais de auditoria e consultoria, com destaque para as quatro maiores (*Big Four*), facto ainda mais notório a partir dos mediáticos escândalos financeiros do início deste século, como os casos Enron e WorldCom e Sarbanes-Oxley. Excepto nos países de origem anglo-saxónica, em especial nos EUA, a *Forensic Accounting* continua a

ter ainda um carácter incipiente, em especial na União Europeia. Comparando com outras profissões de Contabilidade e Auditoria bem estruturadas, a *Forensic Accounting* está ainda no começo (Golden, Shalake e Clayton, 2005).

4.4.4. Enquadramento profissional

A maior e mais reconhecida organização profissional na área da *Forensic Accounting* é a *Association of Certified Fraud Examiners* (ACFE), que foi fundada por Joseph T. Wells e outros em Austin, Texas em 1988 (Golden, Shalake e Clayton, 2005). A ACFE é uma associação profissional com mais de 30.000 membros em todo o mundo, espalhados por mais de 100 países, possuindo os maiores recursos de informação em termos de fraude e treino no seu combate. Outra organização profissional anti-fraude é a *American College of Forensic Examiners Institute* (ACFEI) fundada em 1992. Embora menos representativa que a primeira tem um carácter multidisciplinar, abrangendo certificações profissionais em diversas áreas forenses. A certificação que abrange a fraude é a de *Certified Forensic Accountant* (Cr.FA).

Conforme referido anteriormente, a *Forensic Accounting* inclui duas vertentes: a contabilidade forense (*Litigation Support*) e a auditoria da fraude (*Fraud Examination*). A contabilidade forense (*Litigation Support*) implica uma postura de perito e/ou testemunha, em ambiente forense, quase sempre de natureza cível e com um campo de acção muito alargado (por exemplo, processos de insolvência, avaliações de negócios/empresas, litígios entre sócios, e processos de fusões e aquisições de empresas). Esta primeira vertente da *Forensic Accounting* não é abrangida pela maior organização profissional, ACFE, mas apenas pela ACFEI. A ACFE tem um enfoque unicamente na fraude.

Assim, embora menos representativa, é mais notório na certificação da ACFEI a necessidade de o *Forensic Accountant* ter uma base de conhecimentos mais sólida na área da Contabilidade e Auditoria. Esta associação (ACFEI), a partir de 2006, passou a exigir aos seus novos membros que tivessem uma certificação oficial prévia como auditor externo – *Certified Public Accountant* (CPA), pois não só por lidarem com fraudes em que o conhecimento de Contabilidade e Auditoria é essencial, como também por desenvolverem actividade profissional numa vertente de “Contabilidade Forense”, em que as áreas abrangidas necessitam

obrigatoriamente de adequada preparação e competências nas mesmas. A ACFEI, tentando abranger a totalidade do âmbito da *Forensic Accounting*, não evita que existam ainda outras organizações profissionais e certificações específicas, particularmente em algumas das áreas que integram aquela primeira vertente da *Forensic Accounting* (ver apêndice 1).

Garvey Jr. (2006) salienta que cada tipo de certificação necessita de um profissional para ser reconhecido, de forma legítima, como *Forensic Accountant*. É necessário reconhecer que uma determinada competência ou especialidade só vale a pena se for reconhecida como tal. A certificação por uma entidade credível e reconhecida, de preferência, de carácter internacional é certamente a melhor opção. Estes profissionais, muitas vezes actuam em ambiente judicial/forense perante interlocutores que não falam a mesma linguagem. Neste ambiente, por exemplo, perante um juiz, uma credencial deste tipo poderá mesmo ajudar a reconhecer e a dar um maior valor a um testemunho por parte de um destes peritos forenses. Mas, apesar das inúmeras certificações no âmbito da *Forensic Accounting*, terá de haver alguma lucidez e bom senso na definição da melhor ou melhores opções. No caso de um profissional que se especialize na área da fraude, a certificação da ACFE será a mais adequada. Se, no desempenho das suas funções, o tipo de fraude com que lide for sobretudo no âmbito da “Apropriação de Activos” ou “Relato Financeiro Fraudulento”, talvez seja essencial uma prévia formação e experiência em Contabilidade e Auditoria (interna e externa); se essa formação não certificada, pelo menos, acumular uma sólida experiência profissional nestas áreas. Contudo, se para além da fraude o objectivo for abranger outras áreas, por exemplo no âmbito da primeira vertente da *Forensic Accounting* – Contabilidade Forense (*Litigation Support*), a certificação da ACFEI parece-nos a mais adequada, reiterando aqui a necessidade de uma sólida experiência prévia em Contabilidade e Auditoria.

4.4.5. Perfil, conhecimentos e competências exigidas

O *Forensic Accountant* terá de possuir formação adequada à vertente e/ou ópticas em que intervier, usando na sua investigação e exame da fraude tecnologia adaptada à dificuldade do trabalho a realizar. De acordo com Grippo e Ibex (2003) um *Forensic Accountant* deverá possuir:

- Formação académica avançada nas áreas de Contabilidade, Auditoria, bem como, um conhecimento mais abrangente e necessário ao desempenho adequado das suas funções, nomeadamente, em Direito, Gestão, Informática, Psicologia, Sociologia e Criminologia;
- Experiência profissional significativa e prática, preferencialmente que abranja diversos sectores de actividade;
- Capacidade para comunicar, de forma oral e escrita;
- Aptidão para o relacionamento pessoal; e
- Capacidade para ganhar reputação e credibilidade profissional.

De acordo com o departamento de *Forensic and Litigation Services Committee* do prestigiado AICPA dos EUA, citado por Houck, Kranacher, Morris, Riley Jr, Robertson & Wells (2006), a *Forensic Accounting* envolve a aplicação de competências específicas e avançadas em Contabilidade, Auditoria, Finanças, Métodos Quantitativos, Direito, pesquisa, competências de investigação para recolha, análise e avaliação das evidências obtidas e comunicação das descobertas efectuadas.

Harris e Brown (2000) acrescentam que este profissional deve ter aptidão para se assumir como investigador, crítico e analítico e ter capacidade para compreender toda a envolvente, teorias, métodos e padrões subjacentes à vertente da *Forensic Accounting* em que está a actuar.

O *Forensic Accountant* necessita de uma base sólida nas áreas de Contabilidade e Auditoria e de sólidas competências, experiência e conhecimentos bastante abrangentes, quer como contabilista forense, quer como auditor forense. É, assim, evidente a exigência desta função, não só pela postura de investigador que terá de adoptar, os ambientes onde se move (tribunais), os trabalhos tecnicamente exigentes que executa e os fenómenos com que lida, especialmente a fraude.

5. Investigação Empírica

5.1. Apresentação da Investigação Empírica

A presente investigação permite compreender as percepções dos ROCs acerca da RS e do respectivo código de ética e deontologia. «Uma investigação empírica é uma investigação em que se fazem observações para compreender melhor o fenómeno» (Hill & Hill, 2009:19).

Actualmente, as empresas visam implementar práticas éticas e socialmente responsáveis, de forma a contribuir para uma mudança de atitudes e de valores, promovendo padrões éticos nas suas relações profissionais.

Os valores individuais e a cultura dos líderes organizacionais são elementos orientadores de comportamentos socialmente responsáveis. A força de alguns líderes numa organização pode fazer a diferença, pois para além da motivação financeira em que se baseiam as suas práticas de RS, existe um conjunto de valores que as desencadeiam. As iniciativas de RS devem acompanhar os valores e a cultura individuais para que sejam concretizáveis ao nível organizacional (Hemingway & Maclagan, 2004).

A complexidade da RS ou do comportamento ético dos ROCs é de difícil compreensão para a sociedade. A RS constitui um meio de defender a solidariedade, a coesão e a igualdade de oportunidades a nível mundial. As empresas devem entender os colaboradores como um recurso estratégico e compreender que o ambiente das empresas se reflecte na qualidade do seu desempenho, mas também na sua credibilidade externa, o que promoverá a fidelização de potenciais clientes.

Podemos colocar a seguinte questão de partida: Quais as percepções dos ROCs relativamente à RS e ao seu CEDP?

5.2. Objectivos Principais

Esta investigação pretende compreender as percepções dos ROCs relativamente à RS para um melhor conhecimento do “estado da percepção” da RS e da presença do seu CEDP na actividade desenvolvida pelos ROCs. Estas são questões

fundamentais para o entendimento da forma como estes domínios estão, na prática, a ser operacionalizados no nosso país.

Neste sentido, os objectivos desta investigação são:

- Compreender em que medida a RS é percebida pelos ROCs e qual a sua contribuição para a disseminação de boas práticas no exercício da profissão;
- Analisar as diferenças de opinião sobre esta temática observadas entre os anos 2009 e 2012;
- Compreender a aceitação de algumas das normas presentes no CEDP pela generalidade dos ROCs, apesar de ser obrigatório o seu conhecimento e a sua respectiva aplicabilidade.

5.3. Hipóteses Gerais

Dado o carácter exploratório desta investigação, e partindo da revisão de literatura efectuada, pode-se formular, de modo sintético, algumas hipóteses gerais, designadamente:

1ª Hipótese (H1): Os resultados da aplicação do questionário do “Barómetro” no presente estudo são semelhantes aos apresentados no estudo de 2009 relativamente ao modo como a RS é percebida pelos ROCs.

2ª Hipótese (H2): Os resultados da aplicação do questionário do “Barómetro” no presente estudo são semelhantes aos apresentados no estudo de 2009 relativamente ao modo como a RS é percebida pelos ROCs relativamente às respectivas SROCs.

3ª Hipótese (H3): O ROC frequenta regularmente acções de formação como forma de melhorar a sua competência nas matérias relativas à profissão que exerce.

4ª Hipótese (H4): O CEDP orienta a conduta profissional dos ROCs para que estes se esforcem no sentido de exercer a sua profissão segundo o conjunto dos princípios fundamentais nele presentes.

5ª Hipótese (H5): A predisposição para a prática dos princípios fundamentais estabelecidos no CEDP é consensual entre os ROCs.

5.4. Metodologia

Nesta investigação optou-se pela implementação do instrumento mais utilizado no domínio da investigação aplicada, nomeadamente na área social, ou seja, o questionário. O questionário permite a compreensão de fenómenos como as atitudes, as opiniões, as preferências relacionadas com ética e RS que, na prática, são temas sensíveis e que raramente se exprimem de forma espontânea. Relativamente, às técnicas de recolha de dados recorreu-se a instrumentos padrão utilizados em anteriores investigações, assumindo que os mesmos satisfazem os critérios de validade e que permitem medir as variáveis relevantes para a investigação. A utilização e composição de vários questionários já existentes e que haviam sido objecto de tratamento pelas entidades que os aplicaram, permitiram ultrapassar as fases do pré-teste e do estudo piloto. Segundo Vergara (2000) a precisão do questionário, assim como a sua validade, estão assim garantidas uma vez que já haviam sido utilizados. Lakatos & Marconi (1995) referem que a elaboração do questionário procura obedecer a várias regras consideradas por um vasto conjunto de autores como essenciais para a optimização dos resultados obtidos, em termos de quantitativo de respostas.

Optou-se por efectuar um questionário semi-fechado, pouco maleável, que assenta num plano rígido, caracterizando-se pelo facto de a ordem das questões e os seus termos se manterem invariáveis. A principal vantagem é permitir orientar as reacções dos respondentes para algumas categorias pré-definidas e fáceis de interpretar. O facto de não se efectuar algumas questões totalmente fechadas possibilita respostas livres. As respostas às questões fechadas foram dadas conforme as escalas tipo Likert (Likert, 1932) de sete pontos, sendo que Moreira (2004) recomenda a utilização de escalas com níveis compreendidos entre 5 e 9.

O questionário efectuado aos membros da OROC foi realizado com base em dois questionários já existentes e aplicados:

- O primeiro questionário pertence ao “Barómetro de Responsabilidade Social das Organizações e Qualidade” e é um projecto desenvolvido no âmbito do CICE - Centro de Investigação em Ciências Empresariais da Escola Superior de Ciências Empresariais do Instituto Politécnico de Setúbal e surge como tentativa de contribuir para a superação de um

défice, em Portugal, de investigação académica na área, considerando a necessidade de clarificação de conceitos sobre a temática da RSO (ver anexo 2); e

- O segundo questionário é sobre as percepções dos TOCs a respeito do respectivo Código Deontológico elaborado por uma professora adjunta do ESTF e por uma professora coordenadora do ISCAP em Julho de 2004 (Silva & Coelho, 2004) (ver anexo 3).

O questionário (ver apêndice 2) é composto por quatro partes distintas:

- Parte I – Dados Pessoais. Pretende-se obter informação acerca dos dados socioeconómicos dos respondentes, como género, idade, nível de habilitações literárias, número de anos em que exerce a profissão, número de empresas a seu cargo e respectiva dimensão;
- Parte II – Responsabilidade Social (a sua percepção sobre o tema). Tem por finalidade avaliar a percepção do inquirido sobre o tema da responsabilidade social das empresas/organizações;
- Parte III – Responsabilidade Social das Organizações (a sua percepção da sua SROC). Aborda a mesma temática, mas em função da perspectiva que o inquirido tem acerca da actuação da organização/empresa onde exerce as suas funções; e
- Parte IV – Código de Ética e Deontologia dos ROCs. Pretende aferir o empenho dos profissionais na sua valorização profissional em matérias de ética e deontologia profissional e avaliar o conjunto de percepções dos ROCs a respeito do respectivo CEDP.

Esta investigação teve início em Dezembro de 2011, baseando-se no código de ética e deontologia profissional em vigor no momento e não no novo código de ética, que só entrou em vigor em Janeiro de 2012.

No âmbito dos objectivos mencionados apresenta-se o resultado da investigação levada a cabo junto dos membros da OROC. Segundo a listagem publicada no sítio da OROC (<http://www.oroc.pt/>), com actualização em 12/12/2009, são identificados 1539 membros pertencentes ao universo em estudo.

Devido ao facto de o contacto ter sido efectuado via *e-mail*, através da indicação de um endereço electrónico (<http://www.kwiksurveys.com/>) que se traduz num *link* específico para o questionário, nem todos os membros tiveram acesso ao inquérito, porque não tinham endereço de *e-mail* actualizado. A aplicação do questionário resultou de um pedido de colaboração à Direcção da OROC a 15 de Dezembro de 2011. O questionário ficou disponível *on-line*, no sítio da OROC (<http://www.oroc.pt/gca/index.php?id=1127>), a partir de 12 de Janeiro de 2012.

O método de amostragem utilizado consistiu no método “não probabilístico” denominado por “amostragem por conveniência/disponibilidade”. Neste método a selecção das unidades amostrais é efectuada, de forma arbitrária, em função da conveniência da pesquisa ou do respondente. As respostas não são seleccionadas de forma aleatória, mas sim em função da disponibilidade dos respondentes. Neste caso, a investigação baseia-se nas respostas dos ROCs que estiveram dispostos a responder ao questionário e, dessa forma, colaborar com a investigação. Com uma amostra obtida desta forma não é possível controlar o erro, nem definir a sua dimensão, uma vez que esta está condicionada ao número de respostas recepcionadas via *e-mail*.

A recepção dos inquéritos decorreu entre o período de 12 de Janeiro de 2012 a 28 de Fevereiro de 2012. Foram recepcionados 20 questionários. O método operacionalizado descrito, não colocará em causa a pertinência da análise que se pretende efectuar. Apesar de considerar escasso o número de respostas, este será apenas considerado um estudo exploratório.

5.5. Análise e Tratamento dos Dados

O tratamento dos dados foi elaborado com o recurso ao programa IBM SPSS – *Statistics 19 Fix Pack for Social Sciences*. A opção por este *software* específico prendeu-se especialmente com o facto de estar desenhado para utilizações em ambiente *Windows*. O conhecimento prévio dos comandos base utilizados no *Windows* constituiu um elemento facilitador do trabalho inicial. A conjugação das potencialidades do programa SPSS e da ferramenta *online kwiksurveys*, no que respeita à exportação/importação de dados, facilitou o trabalho de agregação da informação.

Assim sendo, após a apresentação da caracterização da amostra, abordar-se-ão os resultados do estudo no que respeita à percepção sobre a RSO, numa dupla perspectiva: a percepção dos inquiridos; e a percepção dos inquiridos sobre a forma como a RS está a ser operacionalizada nas suas empresas/organizações e a opinião dos inquiridos acerca do respectivo CEDP.

5.5.1. Caracterização da Amostra – dados dos inquiridos

A amostra é constituída por 85% inquiridos do género masculino e 25% pertencentes ao género feminino (Quadro 5.1).

Quadro 5.1 – Definição da Amostra (Género)

Género	Percentagem	Percentagem Acumulada
Feminino	15,0	15,0
Masculino	85,0	100,0
Total	100,0	

Fonte: Elaboração Própria.

Os inquiridos têm idades compreendidas entre os 35 e os 67 anos de idade, sendo a média de idades bastante alta, segundo os dados apresentados no quadro 5.2 a média aponta, sensivelmente, para os 50 anos de idade.

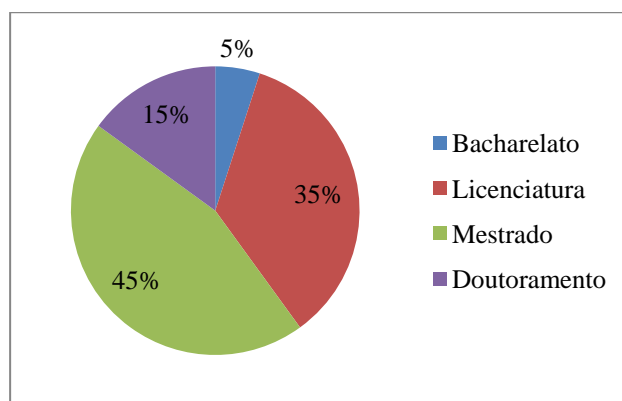
Quadro 5.2 – Definição da Amostra (Idade)

Média	49,70
Idade Mínima	35
Idade Máxima	67

Fonte: Elaboração Própria.

Ao nível das suas habilitações académicas, cerca de 35% dos respondentes são licenciados, 45% possui mestrado ou cursos de pós-graduação e 15% são detentores do grau de doutor (Gráfico 5.1).

Gráfico 5.1 – Habilitações escolares



Fonte: Elaboração Própria.

5.5.2. Caracterização da Amostra – dados organizacionais

Os inquiridos desempenham funções em média há cerca de quinze anos. O inquirido que iniciou mais recentemente o exercício de funções de ROC foi há 3 anos e o mais antigo iniciou a sua actividade há 35 anos (Quadro 5.3).

Quadro 5.3 – Definição da Amostra (Nº de anos em que exerce a profissão)

Média	14,89
Mínimo	3
Máximo	35

Fonte: Elaboração Própria.

Relativamente ao número de empresas em que os inquiridos desempenham funções este valor varia entre 1 a 120, sendo que, em média, cada ROC exerce funções em 35 empresas (Quadro 5.4).

Quadro 5.4 – Definição da Amostra (Nº de empresas em que exerce funções)

Média	35,00
Mínimo	1
Máximo	120

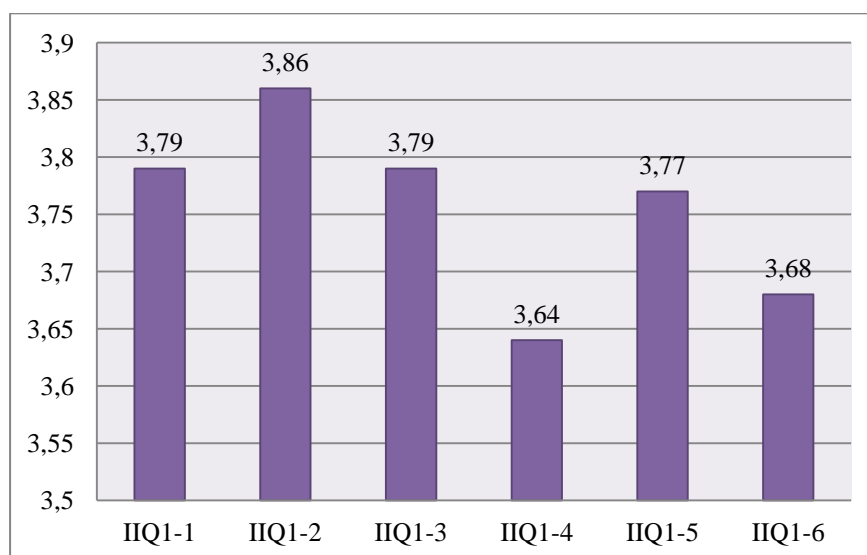
Fonte: Elaboração Própria.

Por fim, dos vinte respondentes ao questionário dezassete referiram que exercem funções em micro empresas, quinze inquiridos responderam que exercem funções em pequenas e médias empresas e somente cinco inquiridos exercem funções em grandes empresas. Os resultados obtidos estão em conformidade com a composição do tecido empresarial português.

5.5.3. A percepção dos inquiridos sobre a responsabilidade social das empresas

Relativamente aos objectivos empresariais considerados como mais prioritários, numa escala Likert de 5 pontos (em que 1 corresponde a “muito fraco” e 5 a “muito forte”), destacam-se a “práticas comerciais cumpridoras dos direitos dos consumidores” com 3,86 pontos, seguindo-se das “remuneração adequada dos capitais investidos pelos accionistas ou detentores de capital” e da “diminuição dos impactes ambientais da actividade da empresa” cada uma com 3,79 pontos. A “manutenção da rede de fornecedores numa lógica de cooperação e relacionamento de longo prazo” foi o objectivo menos valorizado pelos respondentes (Gráfico 5.2).

Gráfico 5.2 – Objectivos empresariais para uma qualquer empresa



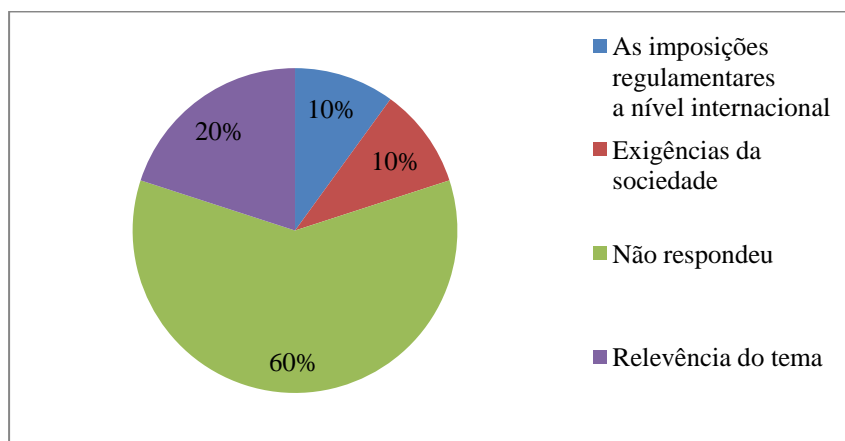
Fonte: Elaboração Própria.

Legenda

- IIQ1-1 Remuneração adequada dos capitais investidos pelos accionistas ou detentores de capital.
- IIQ1-2 Práticas comerciais cumpridoras dos direitos dos consumidores.
- IIQ1-3 Diminuição dos impactes ambientais da actividade da SROC.
- IIQ1-4 Manutenção da rede de fornecedores numa lógica de cooperação e relacionamento de longo prazo.
- IIQ1-5 Justiça na relação contratual com os trabalhadores.
- IIQ1-6 Práticas comerciais cumpridoras das regras da concorrência.

Apesar de a maioria dos inquiridos não ter respondido (60%), pode-se referir que a “relevância que o tema” tem vindo assumir foi a razão apontada por cerca de 20% dos inquiridos para justificarem a inclusão da temática responsabilidade social na “agenda das empresas” (Gráfico 5.3).

Gráfico 5.3 – Razões para que o tema da Responsabilidade Social esteja na “agenda” das empresas



Fonte: Elaboração Própria.

Solicitou-se aos Revisores Oficiais de Contas que ordenassem, em termos de prioridade, a relação de uma qualquer empresa com diversas partes interessadas ou *stakeholders* (Gráfico 5.4), nomeadamente:

- Accionistas ou detentores do capital social;
- Fornecedores;
- Clientes;
- Trabalhadores;
- Comunidade Local.

Entre as diferentes partes interessadas, os “accionistas ou detentores do capital social” foram a parte interessada à qual mais expressivamente foi atribuída importância máxima

(53,85%).

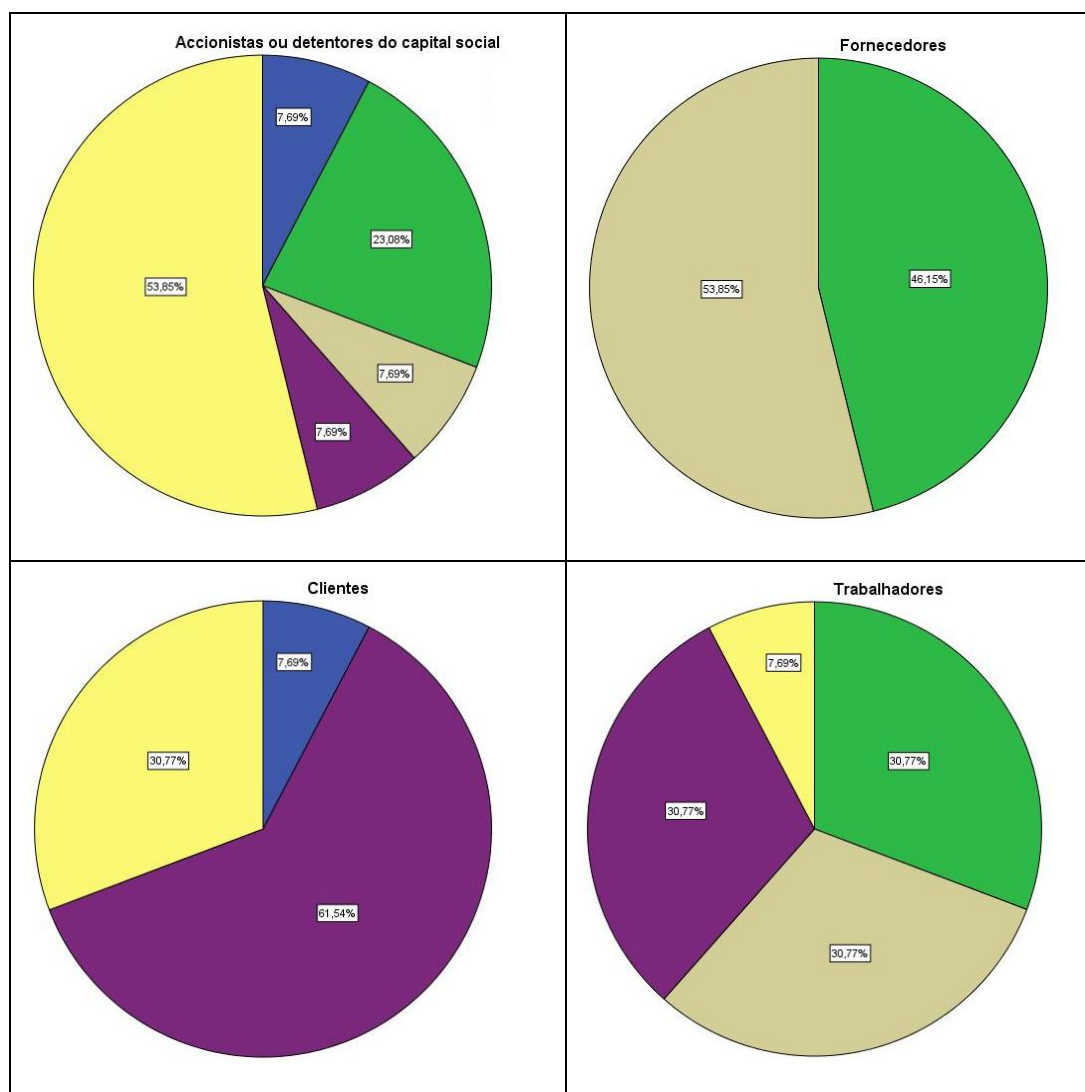
A parte interessada “clientes” foi classificada, expressivamente, com o segundo grau de importância, ou seja, “importante” (30,77%).

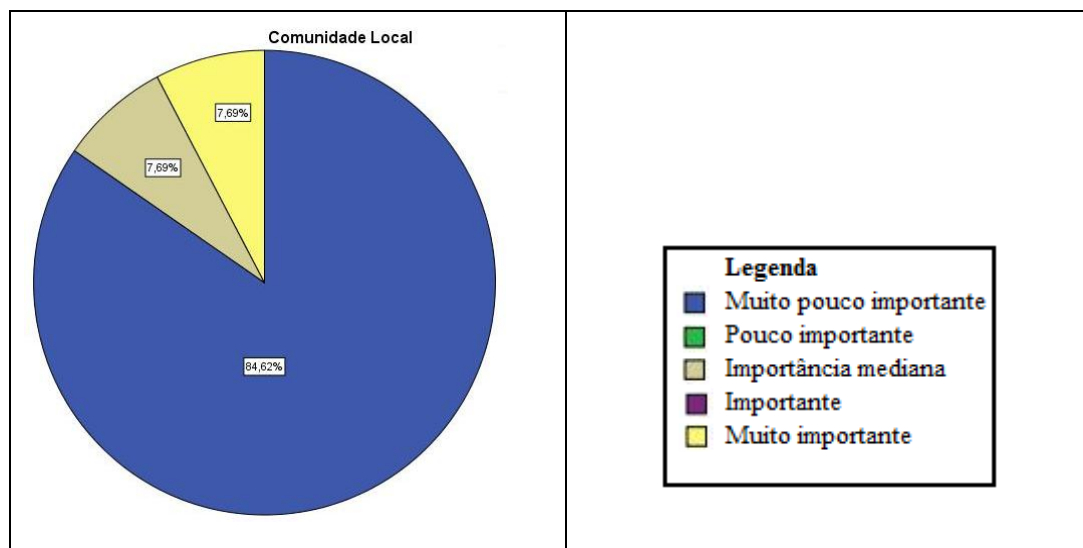
A parte interessada que recebeu de forma mais expressiva o nível de classificação “muito pouco importante” foi a “comunidade local” (84,62%).

Os respondentes consideraram que a relação da empresa com os “fornecedores” assumia maioritariamente um nível de importância mediana, muito embora 46% dos inquiridos referiram que a relação era “pouco importante”.

Já no que se refere à relação da empresa com os “trabalhadores” há uma percentagem igual de respondentes (30,8%) que referem que esta relação é importante, com importância mediana ou pouco importante e somente cerca de 8% dos inquiridos atribuem uma grande importância ao modo como a empresa se relaciona com os seus colaboradores. Esta resposta é, de certa forma, surpreendente, atendendo a que cada vez mais nas organizações se entende que o factor humano é um dos recursos mais valiosos da organização e potencial gerador de vantagens competitivas sustentadas.

Gráfico 5.4 – Ordenação da prioridade dos objectivos empresariais, para uma qualquer empresa



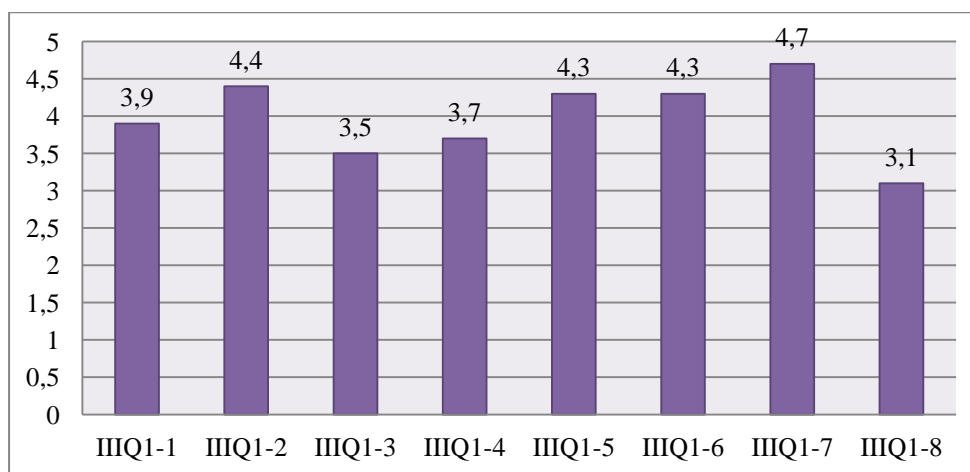


Fonte: Elaboração Própria.

5.5.4. A percepção dos inquiridos sobre a RSO praticada pela sua SROC

No que respeita aos objectivos empresariais para a sua SROC, os ROCs atribuem maior importância à “satisfação das necessidades dos clientes/utentes da empresa/organização”, tendo-se registado um valor médio de 4,7, numa escala de 5 pontos. Pela leitura do gráfico 5.5 pode-se observar uma significativa proximidade entre a importância atribuída a alguns dos objectivos. Paralelamente, o objectivo “contribuição para a sustentabilidade regional e competitividade nacional” é considerado como o menos relevante de todos os objectivos empresariais enunciados no questionário.

Gráfico 5.5 – Objectivos empresariais para a sua empresa/organização



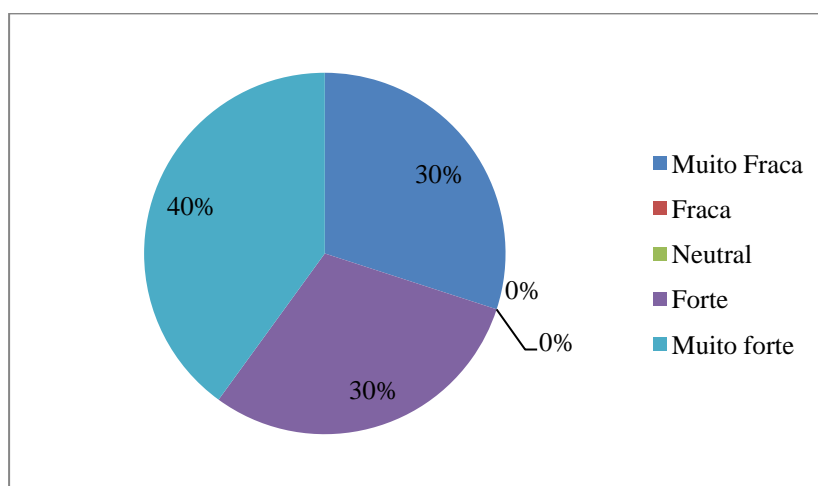
Fonte: Elaboração Própria.

Legenda

- IIIQ1-1 Remuneração adequada dos capitais investidos pelos accionistas ou detentores de capital.
- IIIQ1-2 Práticas comerciais cumpridoras dos direitos dos consumidores.
- IIIQ1-3 Diminuição dos impactes ambientais da actividade da SROC.
- IIIQ1-4 Manutenção da rede de fornecedores numa lógica de cooperação e relacionamento de longo prazo.
- IIIQ1-5 Justiça na relação contratual com os trabalhadores.
- IIIQ1-6 Práticas comerciais cumpridoras das regras da concorrência.
- IIIQ1-7 Satisfação das necessidades dos clientes/utentes da empresa/organização.
- IIIQ1-8 Contribuição para a sustentabilidade regional e competitividade nacional.

Cerca de 70% dos respondentes classificam como “forte” ou “muito forte” o nível de desempenho da sua empresa ao nível da responsabilidade social (Gráfico 5.6).

Gráfico 5.6 – Nível de desempenho da sua empresa ao nível da Responsabilidade Social



Fonte: Elaboração Própria.

No que respeita ao grau de integração das acções de responsabilidade social no plano estratégico da sua empresa (Quadro 5.5), um quarto dos respondentes classificam como adequadas (25%). Apenas 10% dos respondentes entendem que a responsabilidade social está aquém de que deveria ocorrer no plano estratégico da empresa. Importa salientar que a grande maioria dos respondentes (65%) optaram por não responder a esta questão.

Quadro 5.5 – Grau de integração das acções de Responsabilidade Social no plano estratégico da empresa.

	Percentagem	Percentagem Acumulada
Adequadas	25,0	25,0
Aquém do deveria ocorrer	10,0	35,0
Não respondeu	65,0	100,0
Total	100,0	

Fonte: Elaboração Própria.

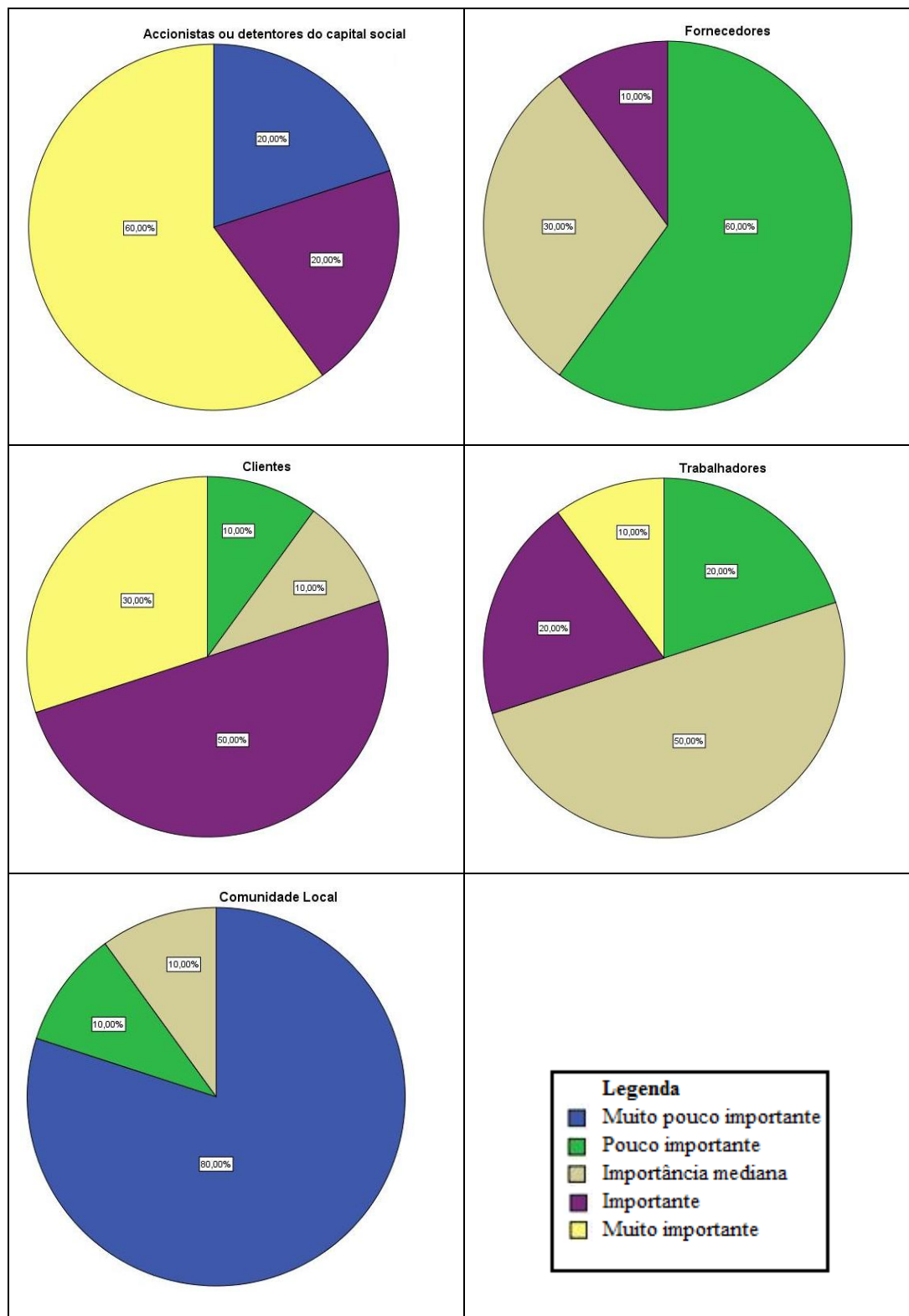
No que concerne à relação da empresa do inquirido com as partes interessadas, patente no gráfico 5.7, pode-se constatar que os “accionistas” são a parte interessada à qual é atribuído um maior grau de prioridade máximo (60%).

Igualmente significativo é o facto da maioria dos respondentes terem considerado que a relação da empresa com a “comunidade local” não tem qualquer importância (80%), não sendo registada nenhuma resposta no item “importante” ou “muito importante”.

É também interessante assinalar que os respondentes entendem maioritariamente que a relação da empresa com os “fornecedores” é pouco importante (60%), mas consideram que a relação da empresa com os “clientes” é importante (50%) ou muito importante (30%).

No que se refere à relação entre a empresa e os “trabalhadores” metade dos respondentes atribuem-lhe uma importância mediana (50%) e somente 10% dos inquiridos entende que essa relação é muito importante (20%). Igual percentagem de respondentes entende que a relação entre a empresa e os seus colaboradores é importante ou pouco importante (20%). Importa referir que as respostas a este item do inquérito não registam diferenças muito significativas relativamente às respostas dadas a um item semelhante e já anteriormente analisado, intitulado “ordenação da prioridade dos objectivos organizacionais, para uma qualquer empresa”.

Gráfico 5.7 – Ordenação em termos de prioridade da relação da sua empresa com as seguintes entidades.



Fonte: Elaboração Própria.

5.5.5. Análise da Ética e Deontologia Profissional dos ROCs

No sentido de credibilizar a actuação dos ROCs é essencial a contribuição da OROC para a manutenção das condições para o exercício da profissão. O CEDP no artigo 5º referia que o ROC deve adoptar um comportamento competente e de elevado profissionalismo, conhecendo as normas legais e técnicas aplicáveis e promovendo o aperfeiçoamento dos seus conhecimentos técnicos e métodos de trabalho.

Actualmente, o novo código de ética é mais específico. No ponto 2.6.3 menciona que a manutenção da competência profissional exige um conhecimento contínuo dos desenvolvimentos técnicos, profissionais e dos negócios relevantes, visto que a formação profissional contínua habilita o auditor a desenvolver e manter as capacidades para trabalhar de forma competente dentro do ambiente profissional. O conhecimento técnico específico sobre auditoria, bem como das áreas relacionadas é um elemento de valorização para quem pretende desenvolver uma carreira profissional competente, tendo em vista uma melhoria contínua. A globalização aumenta a exigência por parte da sociedade relativamente ao trabalho do ROC, sendo a flexibilidade, a formação e a capacidade de adaptação factores-chave para o seu sucesso. Quanto aos inquiridos conclui-se, de acordo com os dados patentes no quadro 5.6, que cerca de 10% frequentam com regularidade acções de formação, enquanto 60% dos inquiridos raramente as frequenta e 30% afirma nunca ou quase nunca ter frequentado acções de formação.

Quadro 5.6 – Regularidade na frequência de acções de formação

	Percentagem	Percentagem Acumulada
Nunca ou quase nunca (menos de 1 acção de formação por ano)	30,0	30,0
Raramente (1 a 3 acções de formação por ano)	60,0	90,0
Regularmente (mais de 4 acções de formação por ano)	10,0	100,0
Total	100,0	

Fonte: Elaboração Própria.

Verificou-se que todos os respondentes têm conhecimento da existência do CEDP. Contudo, 70% revelam consultá-lo com alguma regularidade, enquanto 30% raramente o consulta (Quadro 5.7).

Quadro 5.7 – Regularidade de consulta do CEDP

	Percentagem	Percentagem Acumulada
Regularmente	70,0	70,0
Raramente	30,0	100,0
Total	100,0	

Fonte: Elaboração Própria.

O ROC deve exercer a sua actividade profissional baseando-se em princípios éticos e deontológicos como independência, responsabilidade, competência e urbanidade, respeitando a legalidade, sigilo profissional, regras sobre publicidade pessoal e profissional e deveres para com os colegas, os clientes, a Ordem e outras entidades. Os princípios éticos e deontológicos gerais são do conhecimento dos ROCs e todos eles concordam na generalidade com os princípios existentes, no que respeita ao cumprimento desse mesmo conjunto de princípios. Conclui-se que 80% dos respondentes respeitam os princípios enunciados no CEDP, mas 20% raramente o respeita (Quadro 5.8).

Quadro 5.8 – Respeito pelos princípios fundamentais

	Percentagem	Percentagem Acumulada
Sempre	80,0	80,0
Raramente	20,0	100,0
Nunca	0,0	100,0
Total	100,0	

Fonte: Elaboração Própria.

No que se refere ao cumprimento do artigo 3º (Independência), 20% dos inquiridos refere que raramente cumpre o estipulado no mesmo, enquanto 80% indica cumprir sempre este artigo (Quadro 5.9). No âmbito do CEDP é identificada de forma clara a independência dos ROCs no desempenho das suas funções, pois indica que o ROC deve exercer a sua actividade com absoluta independência profissional, sem qualquer tipo de pressão resultante dos seus próprios interesses ou de influências exteriores, de forma a não se pôr em causa a sua capacidade de formular uma opinião justa e isenta.

Quadro 5.9 – Cumprimento do artigo 3º (Independência)

	Percentagem	Percentagem Acumulada
Sempre	80,0	80,0
Raramente	20,0	100,0
Nunca	0,0	100,0
Total	100,0	

Fonte: Elaboração Própria.

Relativamente ao artigo 4º (Responsabilidade), este aborda a responsabilidade que é imputada ao ROC, visto que deve assumir uma conduta pessoal e profissional idónea e responsável renunciando a qualquer conduta desprestigiante para si próprio ou para a profissão. No exercício das suas funções de revisão/auditoria às contas, a responsabilidade civil do ROC deve ser garantida por seguro pessoal de responsabilidade civil profissional, cumprindo com os limites legalmente estabelecidos. Observa-se através do quadro 5.10 que 80% dos respondentes afirmam que os ROCs assumem sempre essa responsabilidade, ao passo que 20% entende ser raro acontecer a assumpção de tal responsabilidade.

Quadro 5.10 – Cumprimento do artigo 4º (Responsabilidade)

	Percentagem	Percentagem Acumulada
Sempre	80,0	80,0
Raramente	20,0	100,0
Nunca	0,0	100,0
Total	100,0	

Fonte: Elaboração Própria.

No que respeita ao artigo 5º (Competência), a totalidade dos respondentes afirma concordar com o estipulado no artigo e também refere que os colegas cumprem sempre o estipulado no artigo. Importa referir que o ROC deve adoptar um comportamento competente e de elevado profissionalismo, conhecendo as normas legais e técnicas aplicáveis e promovendo o aperfeiçoamento dos seus conhecimentos técnicos e métodos de trabalho, pois o seu trabalho e o dos seus colaboradores pode ser planeado, executado, revisto e documentado, de forma a constituir a prova adequada e suficiente dos relatórios, certificações e pareceres emitidos.

Na opinião dos inquiridos na generalidade das situações os ROCs concordam com as regras do sigilo profissional e respeitam o sigilo profissional, estipulado no

artigo 8º (Sigilo Profissional): a taxa de respostas afirmativas foi de 100% em ambas as questões do questionário. O ROC não pode prestar a empresas ou outras entidades públicas ou privadas informações relativas a factos ou documentos de que tenha tomado conhecimento na prestação dos seus serviços e que não sejam de domínio público, devendo guardar confidencialidade relativamente às mesmas, bem como abster-se de utilizar tais informações em proveito pessoal ou de terceiros.

O relacionamento entre o ROC e os colegas é focado no artigo 10º do CEDP. A dignificação profissional do ROC é defendida no artigo 10º (Deveres do ROC para com os colegas), visto que nas suas relações deve proceder com a maior correcção e urbanidade, não se pronunciando publicamente sobre as funções que lhe sejam confiadas e actuar com a maior lealdade em todas as situações e circunstâncias, principalmente nas de angariação de clientes. Os inquiridos, na sua maioria (80%), afirmaram que os ROCs cumprem sempre com os preceitos do artigo 10º, sendo que somente 10% dos inquiridos refere que os ROCs nunca cumprem o prescrito no artigo em causa (Quadro 5.11).

Quadro 5.11 – Cumprimento do artigo 10º (Deveres do ROC para com os colegas)

	Percentagem	Percentagem Acumulada
Sempre	80,0	80,0
Raramente	10,0	90,0
Nunca	10,0	100,0
Total	100,0	

Fonte: Elaboração Própria.

Como refere o artigo 11º, os deveres do ROC para com os clientes, encontram-se descritos na lei, nas Normas Técnicas de Revisão/Auditoria, nas normas, avisos e determinações da OROC e dos contratos que os vinculam aos clientes. As funções de revisão/auditoria às contas praticadas exclusivamente pelos ROCs só podem ser exercidas mediante contrato de prestação de serviços, reduzido a escrito, de acordo com o modelo aprovado pela OROC e do qual devem constar a natureza do serviço, a sua duração e os honorários correspondentes. Os respondentes confirmam na sua totalidade concordam com esta regra e que seguem o modelo aprovado pela OROC.

A relação entre o ROC e a OROC e outras entidades segundo o artigo 12º (Deveres do revisor oficial de contas para com a Ordem e outras entidades) do CEDP defende a dignificação profissional do ROC, pois este deve proceder com urbanidade, competência, lealdade e isenção em todas as suas relações com a OROC e outras entidades públicas ou privadas e com a sociedade em geral, devendo colaborar com a OROC nas suas atribuições legais, estatutárias e regulamentares e sempre que esta o solicitar de forma a prestigiar a sua associação profissional. A maioria dos inquiridos afirmou que os ROCs actuam sempre de forma a prestigiar a profissão (60%). Por seu turno, 40% dos respondentes refere que raramente os ROCs actuam deste modo, o que se revela de certa forma preocupante para a dignificação da profissão (Quadro 5.12).

Quadro 5.12 – Cumprimento do artigo 10º (Deveres do ROC para com a OROC e outras entidades)

	Percentagem	Percentagem Acumulada
Sempre	60,0	60,0
Raramente	40,0	100,0
Nunca	0,0	100,0
Total	100,0	

Fonte: Elaboração Própria.

Uma das outras normas a observar no exercício da profissão é a indicada no artigo 13.º (Consultoria), pois o ROC deve defender o interesse do cliente, desde que a sua posição tenha apoio nos normativos aplicáveis e não ponha em causa a sua independência e objectividade, uma vez que se deve assegurar de que o cliente fica ciente das limitações inerentes à informação, recomendação ou parecer prestados, para que não interprete, de forma errada, uma expressão de opinião como uma asserção de facto. A generalidade dos ROCs assume que 70% dos seus colegas cumpre esta recomendação (Quadro 5.13).

Quadro 5.13 – Cumprimento do artigo 13º (Consultoria)

	Percentagem	Percentagem Acumulada
Sempre	70,0	70,0
Raramente	30,0	100,0
Nunca	0,0	100,0
Total	100,0	

Fonte: Elaboração Própria.

A entrada em vigor do CEDP influenciou a actividade profissional de metade dos ROCs inquiridos, não tendo qualquer influência na actividade dos restantes 50% da amostra (Quadro 5.14).

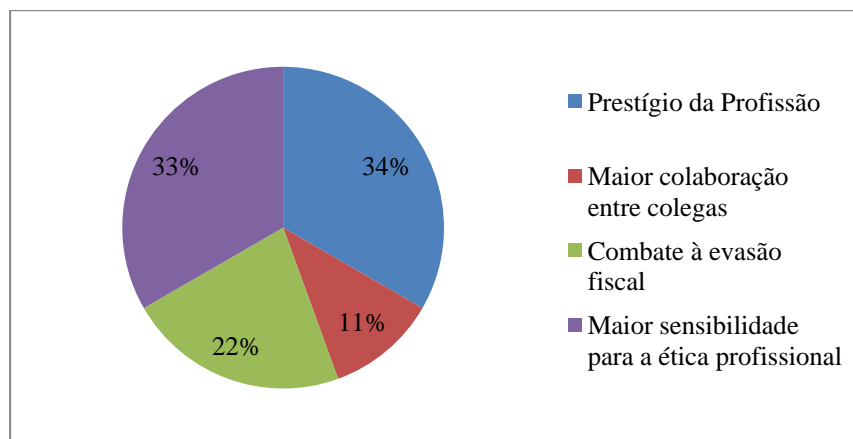
Quadro 5.14 – Influência do CEDP na actividade profissional de ROC

	Percentagem	Percentagem Acumulada
Não	50,0	50,0
Sim	50,0	100,0
Total	100,0	

Fonte: Elaboração Própria.

No caso dos respondentes para os quais a entrada em vigor do CEDP influenciou de alguma forma a sua actividade, referem que tal se ficou a dever ao prestígio que a profissão veio adquirir, assim como a crescente sensibilização para a ética profissional (Gráfico 5.8). Em 2010 realizou-se o X Congresso dos ROC que teve como temas a Ética e a Responsabilidade, o que demonstra a crescente importância que está temática tem vindo assumir perante os ROCs e para a sustentabilidade da profissão.

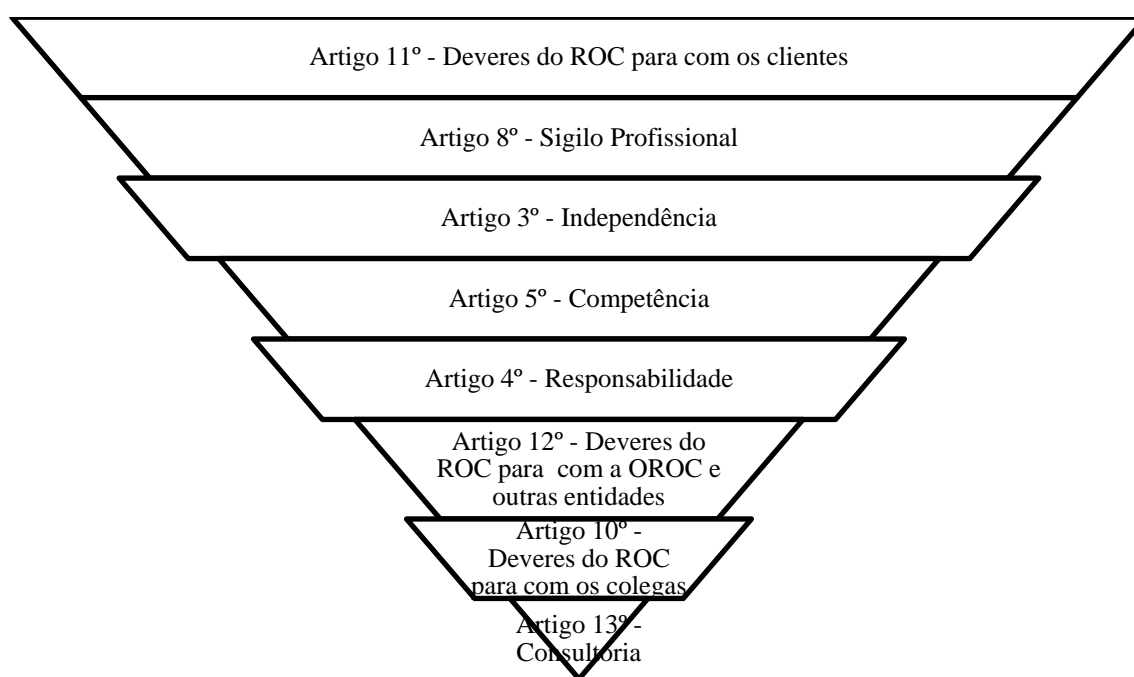
Gráfico 5.8 – Aspectos de influência do CEDP



Fonte: Elaboração Própria.

A figura 5.1 apresenta uma pirâmide invertida que pretende retratar a influência que cada um dos artigos analisados teve na actividade profissional dos ROCs. Após análise às respostas verificou-se que o artigo 11º (Deveres do ROC para com os clientes) foi o mais influente de todos, situando-se na parte mais larga da pirâmide. À medida que descemos na pirâmide o grau de influência diminui. Surge como não sendo tão influente o artigo 8º (Sigilo Profissional) e artigo 3º (Independência) e sendo considerados os menos influentes os artigos 10º (Deveres do ROC para com os colegas) e o artigo 13º (Consultoria).

Figura 5.1 – Influência que cada um dos artigos teve na actividade profissional de ROC



Fonte: Elaboração Própria.

5.6. Discussão dos Resultados

Após análise dos dados recolhidos ao longo da investigação através de questionários direccionados aos ROCs foi elaborado o diagnóstico de forma a testar as hipóteses colocadas. A amostra utilizada foi uma amostra de conveniência, atendendo ao espaço temporal em que foi efectuado o questionário, pelo que não se pode transpor as conclusões referidas nos subpontos anteriores, de forma generalizada, para o universo dos ROCs.

Para dar resposta às duas primeiras hipóteses baseamo-nos no estudo do “Barómetro” realizado em 2009, que utilizou uma amostra de 24 respondentes, o que nos permite a comparabilidade com o presente estudo, dado o escasso número de respostas que também que se obtiveram, ou seja, 20 respostas.

Segundo os respondentes, e no âmbito da 1ª hipótese, no que respeita ao modo como a temática da RS é percebida pelos ROCs contribuindo para a disseminação de boas práticas no exercício da profissão, verifica-se que em 2012 relativamente aos objectivos empresariais considerados como mais prioritários, numa escala Likert de 5 pontos (em que 1 corresponde a “muito fraco” e 5 a “muito forte”), destacam-se as “práticas comerciais cumpridoras dos direitos dos consumidores” com 3,86 pontos, seguindo-se das “remuneração adequada dos capitais investidos pelos accionistas ou detentores de capital” e da “diminuição dos impactes ambientais da actividade da empresa”, cada uma com 3,79 pontos (Gráfico 5.2). Comparando com os dados de 2009 evidenciam-se a “remuneração adequada dos capitais investidos pelos accionistas ou detentores de capital” com 3,96 pontos, seguindo-se das “práticas comerciais cumpridoras das regras da concorrência” com 3,74 pontos (Anexo 4 – Gráfico VII). Uma das razões apontadas pelos respondentes para justificarem a inclusão da temática Responsabilidade Social na “agenda das empresas”, em 2012, foi na sua maioria a “relevância que o tema” tem vindo assumir (Gráfico 5.3), enquanto em 2009 “uma questão de imagem através da qual as empresas procuram reforçar a sua competitividade” foi a razão apontada por cerca de 50% dos respondentes (Anexo 4 - Gráfico VIII). A identificação clara por parte dos inquiridos no que concerne aos *stakeholders* que devem ser objecto de uma maior prioridade ao nível da relação existente entre a empresa e os mesmos são os clientes e os accionistas ou detentores de partes de capital social, em oposição à comunidade local, o que foi verificado tanto em 2009 como em 2012. (Gráfico 5.4 e Anexo 4 – Gráfico X). Assim, conclui-se relativamente a H1 que os resultados da aplicação do questionário do “Barómetro” no presente estudo são parcialmente semelhantes aos apresentados no estudo de 2009 relativamente ao modo como a RS é percebida pelos ROCs o que contribuí para a continuidade da disseminação de boas práticas no exercício da profissão. Deste modo, a H1 foi parcialmente suportada.

A expressividade das medidas realizadas pelas SROCs ao nível da RS apresenta, também, um nível inferior ao desejável, uma vez que os níveis de desempenho são considerados como de aplicabilidade mediana, o que revela uma tendência positiva no que respeita à generalidade das SROCs. Assim, no que respeita à 2ª hipótese, o facto do seu planeamento estratégico contemplar acções no domínio da RS é já um indicador do empenho das sociedades. No que respeita aos objectivos empresariais para a sua SROC, em 2012 os ROCs atribuem maior importância à “satisfação das necessidades dos clientes/utentes da empresa/organização” com 4,7% (Gráfico 5.5), assim como ocorreu com os resultados de 2009, com 4,58% (Anexo 4 - Gráfico X), verificando-se ainda uma significativa proximidade entre a importância atribuída a cada um dos objectivos.

Em 2009 cerca de 50% dos respondentes classificam como “forte” ou “muito forte” o nível de desempenho da sua empresa ao nível da RS (Anexo 4 - Gráfico XI) e em 2012 esta percentagem cresce para 70% (Gráfico 5.6). Logo, constata-se que esta temática tem vindo a ter cada vez mais notoriedade no seio das actividades das SROCs.

No que respeita ao grau de integração das acções de responsabilidade social no plano estratégico da sua empresa (Quadro 5.5), em 2012 um quarto dos respondentes classificam como adequadas (25%). Apenas 10% dos respondentes entendem que a responsabilidade social está aquém de que deveria ocorrer no plano estratégico da empresa. Em 2009 cerca de metade dos respondentes classificam como pontualmente reflectida na estratégia (52%), contra os apenas 8% dos respondentes entendem que a responsabilidade social não está contemplada no plano estratégico da empresa (Anexo 4 - Gráfico XII). As SROCs têm cada vez mais a necessidade de incluir as temáticas da ética e da responsabilidade social na sua cultura de actuação. Os respondentes identificam como prioridade para a sua SROC as entidades accionistas e clientes atribuindo menos relevância aos fornecedores e trabalhadores, situação idêntica em ambos os anos (2009 e 2012). É de referir a forte semelhança no modo que a RS tem vindo a ser alvo de atenção pelos ROCs relativamente às respectivas SROCs de forma positiva, pelo que H2 foi suportada, pois esta situação poderá dever-se ao reduzido espaço temporal (três anos) que medeia entre os dois questionários. Logo

não eram espectáveis alterações significativas nas opiniões dos ROCs face a esta temática.

O índice de regularidade de frequência de acções de formação dos respondentes é de aproximadamente 10% para frequentadores regulares e 60% admite que raramente as frequenta, o que apesar de tudo é indicador do sucesso das medidas implementadas pelos respectivos normativos. Deste modo, a hipótese H3 foi suportada. Esta conclusão é indiciadora de uma maior preocupação ao nível da manutenção das competências dos ROCs e de uma maior preocupação no cumprimento dos preceitos indicados no novo CEROC, no ponto 2.6.3, que refere que a exigência da manutenção da competência profissional de forma contínua habilita o auditor a desenvolver e manter as capacidades para trabalhar de forma competente dentro do ambiente profissional.

O facto de os ROCs inquiridos estarem conscientes da existência de um CEDP constitui um forte motivo para a sua aplicabilidade e aceitação das normas constantes no CEDP, revelando-se o esforço que o ROC empenha no seu cumprimento. Pode-se aferir que os resultados obtidos no âmbito da pesquisa efectuada, cerca de 70% dos respondentes afirmam consultar regularmente o respectivo código, o que é um forte indicador da aceitabilidade do CEDP. De forma a testar H4 foi colocada uma questão aos respondentes (IVQ13.2), que pretende identificar qual foi o artigo do CEDP mais votado como apresentando o maior grau de influência na actividade profissional dos ROCs. Segundo a opinião dos respondentes, obtiveram-se os artigos 11º (Deveres dos ROCs para com os clientes) e 8º (Sigilo profissional), logo seguidos do 3º (Independência). O CEDP orienta a conduta profissional dos ROCs para que estes se esforcem no sentido de exercer a sua profissão segundo o conjunto dos princípios fundamentais. Assim, cada princípio constante no CEDP tem influência no desempenho das suas actividades profissionais de ROC, pelo que a hipótese H4 foi suportada.

No âmbito de H5 verificou-se o cumprimento dos diferentes artigos do CEDP através dos quadros 5.9 ao 5.13. Conforme se pode observar, as maiores percentagens ocorrem na classificação com o nível “sempre” relativamente a todos os artigos e em alguns casos o nível “raramente” apresenta percentagens entre 20% e 30%, no caso dos artigos 10º (Deveres do ROC para com os colegas), 12º (Deveres do ROC para com a OROC e outras entidades) e 13º (Consultoria).

Os respondentes encaram os colegas ROCs como possuidores de competência profissional, mas raramente consideram que estes respeitem os seus deveres com a OROC e outras entidades. O sigilo profissional e o conjunto de deveres para com os clientes são sempre respeitados pelos ROCs, na opinião dos respondentes, o que é um indicador da responsabilidade inerente a estas duas situações. As respostas dos inquiridos revelam uma tendência semelhante, pelo que H5 é suportada, pois verificou-se que os ROCS se encontram predispostos para o cumprimento das normas do CEDP.

5.7. Limitações, dificuldades do estudo e sugestões para investigações futuras

A metodologia utilizada revelou-se a mais adequada apesar das limitações existentes no decurso deste trabalho de investigação. A limitação mais relevante foi a resistência dos ROCs em colaborarem neste tipo de investigação, uma vez que apenas se obtiveram 20 respostas, o que, como foi referido anteriormente, não foi impedimento para a realização do estudo, apesar de considerar escasso o número de respostas. Como referido anteriormente, este será apenas considerado um estudo exploratório.

No âmbito dos questionários disponibilizados, constataram-se as seguintes desvantagens: exclusão de pessoas que não possuíam endereço de *e-mail* válido ou conhecido; a falta de auxílio aos respondentes, quando estes não entendem as instruções ou as perguntas; a hipótese dos respondentes poderem ter fornecido respostas falsas ou seleccionadas ao acaso, por razões tão diversas como a falta de tempo, desmotivação e falta de interesse e a possibilidade da percentagem de retorno ser reduzida (Vergara, 2000). Uma outra limitação é o facto da impossibilidade de se garantir que os respondentes do questionário foram os mesmos em ambos os anos de análise (2009 e 2012).

O instrumento de recolha de dados utilizado – questionário – poderá ser refinado, nomeadamente apostando na redução do número de itens com vista a uma maior facilidade de aplicação e respectiva interpretação.

Este trabalho de investigação possui um conjunto de restrições temporais que condicionam a possibilidade de outras análises pertinentes, visto que um trabalho

de investigação não se esgota em si mesmo, pois procura responder a um problema planeado inicialmente e este leva a novos trabalhos de investigação sobre as matérias abordadas.

No desenvolvimento deste trabalho surgiram diversas considerações sobre o tema, que poderão ser tidas em conta em futuras investigações. Sugere-se o desenvolvimento de um trabalho de investigação idêntico a este, mas com um estudo de campo alargado a ROCs e auditores externos.

A comparação das medidas socialmente responsáveis praticadas pelas pequenas SROCs, com as praticadas pelas grandes empresas de auditoria que actuam no contexto empresarial português poderia ser relevante para análise, na medida em que as segundas possuem uma maior capacidade de intervenção e impacto na sociedade, comparativamente às primeiras.

Seria, ainda, interessante no contexto actual de crise económico-financeira analisar as variações que se registam ao nível dos investimentos em RS, pois observou-se ao longo deste trabalho de investigação que as acções socialmente responsáveis não dependem, unicamente, dos recursos financeiros utilizados.

No contexto actual, é pertinente as empresas adoptarem uma actuação socialmente responsável, pois tem vindo a tornar-se um dever ético, visto que estão inseridas num universo e não isoladas, tanto na sua componente económico-social, como ambiental. As empresas deverão ter como objectivos principais apostar num desenvolvimento sustentável, actuando e promovendo uma imagem socialmente responsável.

6. Conclusão

O objectivo principal desta pesquisa era apreender a importância da ética e da RS na actividade profissional do ROC, bem como retirar conclusões sobre como as SROC poderiam melhorar a sua *performance* relativamente à responsabilidade ética e social perante os seus colaboradores e os demais *stakeholders*, incentivando, promovendo e consciencializando a sociedade em geral para aumentar o seu conhecimento relativamente a este tema.

Ao abordar e praticar a RS o objectivo mais amplo da organização é maximizar sua contribuição para o desenvolvimento sustentável. As organizações têm um enorme poder, tanto económico como social, o que lhes atribuí legitimidade para actuar na sociedade, não apenas na criação de riqueza, mas também no desenvolvimento da sua capacidade para responder às expectativas dos diversos elementos que contribuem para a sua continuidade e sucesso, designadamente os *stakeholders* (Post, Lee & Sybille, 2002). Como referem Moreira, Rego e Sarrico (2003:103) «[n]ão parece haver dúvida que os clientes, os poderes públicos, os investidores, as entidades ambientais, e a sociedade em geral projectam hoje sobre a vida das organizações um elenco vasto de desafios e requisitos que recomendam velada atenção à RSO...».

As diversas interpretações e definições de RS levam a que cada organização actue de forma particular, não existindo um conceito único.

Desde a década de 50, que o conceito de RSO tem vindo a sofrer alterações e melhorias, visto ser uma temática relevante para o futuro do ponto de vista empresarial. Foram surgindo novos modelos e métodos, sendo que a empresa é considerada o ponto central de sustentabilidade quer a nível financeiro, quer a nível social, quer a nível ambiental. Os novos métodos foram sendo adaptados e melhorados dando origem a vários modelos conhecidos e também apresentados, como é o caso do modelo de Carroll (1991) que indicava que a empresa continha quadro tipos de responsabilidade, para ser considerada socialmente responsável, o que se pode traduzir através de uma pirâmide, a saber: a responsabilidade económica (produção de lucros), a responsabilidade legal (cumprimento da lei), a responsabilidade ética (ética nas actividades) e filantrópica (iniciativas de voluntariado). Em 2003 foi aperfeiçoado o modelo inicial e apresentou-se esta

temática dividida em três dimensões, através de um modelo circular, onde constavam as dimensões económicas, éticas e sociais. Garriga & Melé (2004) apresentaram um modelo dividido em quatro grupos de teorias: a instrumental, a política, a integrativa e a ética. Cada uma delas possui de forma interligada algumas abordagens à responsabilidade social evidenciando os vários subtemas desenvolvidos, como a maximização de valor para o lucro, a gestão de *stakeholders* ou mesmo o desenvolvimento sustentável. Outros modelos se seguiram, como o de Quasi e O'Brien (2000) e o de Wood (1991), que deram outra perspectiva à RS apresentando-a nos seus estudos como foram mencionados no desenvolvimento desta investigação.

A ética tem tendência a ser entendida como a parte teórica da RS que deve combinar um conjunto de valores e não apenas a obtenção do lucro. É do conhecimento geral que as empresas organizam acções sociais que têm na realidade outros fins, principalmente no que se refere ao lucro. Por vezes, os meios utilizados para atingir os objectivos definidos podem não ser os mais adequados, mas podem se considerar aceites, em nome da continuidade e da viabilidade do negócio e nesse caso acredita-se que sejam éticos (Carson, 1993).

A actuação e as decisões das organizações devem ser orientadas pela existência de códigos morais, uma vez que as suas acções e decisões afectam toda a comunidade onde se encontram inseridas. O facto de as organizações basearem sua forma de actuação num conjunto de condutas socialmente aceites e valorizadas, contribui para a harmonização entre as políticas da organização e a moral vigente, sujeitando as suas decisões estratégias e actividades a uma ponderação ética prévia.

Apesar das diversas versões existentes, a teoria dos *stakeholders* baseia-se no facto de que as organizações devem ter em consideração todos os *shareholders* e todos os que estão envolvidos de alguma forma com a empresa, sejam eles os accionistas/investidores, os fornecedores, os clientes, os colaboradores, a comunidade, o governo, os grupos políticos e as associações comerciais. Alguns autores elaboraram estudos sobre a teoria dos *stakeholders*, destacando-se Freeman (1984, 1999), Donaldson & Preston (1995), Dodd (1992), Carroll (1999), e Pesqueux e Clarkson (1995). O conceito de *stakeholder* não é consensual para todos os autores; cada um tem os seus pressupostos teóricos e

base de sustentação. Têm surgido várias instituições, institutos e grupos de empresas a preocupar-se e a trabalhar em conjunto em proveito da RSE, como também instituições governamentais, como é o caso da Comissão Europeia.

Os ROCs devem estar preparados para todas alterações quer comerciais, quer legais para que possam enfrentar através da sua capacidade técnica, do seu compromisso social e profissional apostando na sua postura ética. Se os auditores cumprirem de forma eficaz um conjunto de valores e deveres éticos a sua postura terá repercussões ao nível da sua imagem, bem como um reconhecimento da sua competência pela sociedade em geral. As competências do profissional são fixadas pelas regras deontológicas, pois estas fixam os deveres e as responsabilidades preconizados para um determinado ambiente profissional. O EOROC, assim como o CEDP, actualmente CEROC, evidenciam a importância da deontologia, da ética e da imagem profissional do ROC perante os escândalos financeiros.

De modo a evitar o fenómeno da fraude ocupacional exige-se um planeamento e uma metodologia de trabalho próprios, assim como profissionais com competências e aptidões específicas para um desempenho adequado da sua função. Apesar de a Auditoria ter vindo a fazer, ao longo dos anos, um esforço no sentido de contribuir para o combate à fraude, conclui-se que apresenta limitações no que respeita a um papel eficaz perante um cenário de fraude ocupacional. É, pois, urgente definir uma alternativa à função tradicional de Auditoria, que se assuma como uma opção no combate à fraude ocupacional. Esta opção passa necessariamente pela “*Forensic Accounting*”. A “*Forensic Accounting*” encontra-se dividida em duas vertentes: Contabilidade Forense e Auditoria da Fraude. Esta segunda vertente integra duas ópticas: proactiva (Auditoria da Fraude propriamente dita) e reactiva (Auditoria Forense). A nível internacional na dinamização profissional desta área do conhecimento e respectiva classe profissional, destacam-se os EUA através de duas prestigiadas associações profissionais (ACFE e ACFEI). A nível europeu será relevante definir quem deverá assumir esta função. Em Portugal, a *Forensic Accounting* não está reconhecida social e institucionalmente, não está regulamentada, nem existe um reconhecimento oficial previsto para os profissionais que através da sua actividade

a possam eventualmente enquadrar, especialmente, os provenientes da área da Contabilidade ou Auditoria.

No âmbito do primeiro objectivo da investigação que foca como é percebida a RS por parte dos ROCs foi possível reunir um conjunto de considerações relevantes ao seu conhecimento, designadamente o facto de actualmente os ROCs estarem conscientes da importância da prática de medidas socialmente responsáveis, o que contribui para a disseminação de boas práticas no exercício da profissão. Os ROCs atribuem prioridade à relação que mantêm com os clientes e com o seu grupo accionistas ou detentores de partes de capital social em oposição à comunidade local.

Quanto ao segundo objectivo da investigação verifica-se que os ROCs consideram que as medidas existentes ao nível da RS nas suas SROCs apresentam um nível inferior ao desejável, uma vez que os níveis de desempenho são considerados como de aplicabilidade mediana, o que revela uma tendência positiva no que respeita à generalidade das SROCs, pois a implementação de medidas socialmente responsáveis demonstra que esta temática começa a fazer parte do seu planeamento estratégico.

No que respeita ao terceiro objectivo da investigação, que pretendia aferir a aceitação de algumas das normas presentes no CEDP pela generalidade dos ROCs pode-se concluir que os ROCs inquiridos estão conscientes da existência de um CEDP. Os ROCs afirmam, na sua maioria, consultar com regularidade o CEDP, sendo esta atitude um sinónimo da sua aplicabilidade e aceitação, pois existe uma forte receptividade dos respondentes sobre a existência de princípios fundamentais, apoiando a existência de uma atitude ética por parte dos ROCs no que respeita à dimensão cognitiva dos inquiridos face a estas matérias.

Foi igualmente possível aferir o impacto que a formação profissional possui, contribuindo para acrescentar credibilidade e dignificar a actividade profissional de ROC. A crescente preocupação ao nível da manutenção da competência profissional de forma contínua, habilita o auditor a desenvolver e manter as capacidades para trabalhar de forma competente.

Ao nível ético, os respondentes encaram os colegas ROCs como possuidores de competência profissional, mas raramente consideram que estes respeitam os seus

deveres com a OROC e outras entidades. O sigilo profissional e o conjunto de deveres para com os clientes são sempre respeitados pelos ROCs, na opinião dos respondentes, o que é um indicador da responsabilidade inerente a estas situações.

Verifica-se que muito se tem feito no âmbito da RSO, mas que ainda há muito por fazer. Os meios para alcançar o desenvolvimento sustentável estão criados, designadamente através de mecanismos legais e promocionais, tornando o caminho a percorrer mais simples. Contudo, o percurso não será fácil, cabendo a cada um individualmente contribuir para uma sociedade melhor e mais humana. As organizações têm um papel fundamental para o desenvolvimento de comportamentos conscientes, responsáveis e éticos, contribuindo não só para o desenvolvimento financeiro da própria organização, como também para a melhoria da qualidade de vida de todos os que de alguma forma interagem com a empresa, na construção de estratégias competitivas e na melhoria da sua imagem.

Como refere Moreira (1999: 206) «[n]unca te esqueças dos três RRR: Respeito por ti próprio; Respeito pelos outros; Responsabilidade por todos os teus actos» e assim continuaremos a saber honrar a profissão de ROC, contribuindo com o melhor de nós próprios como valor acrescentado para o bem social.

Referências Bibliográficas

- ACFE – Report to the Nation on Occupational Fraud & Abuse [Em linha], 2006.[Consult. 28 Dez.2010] Disponível em http://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/documents/2006-rttn.pdf.
- ACFE – Report to the Nation on Occupational Fraud & Abuse [Em linha], 2008.[Consult. 28 Dez.2010] Disponível em http://www.acfe.com/uploadedFiles/ACFE_Website/Content/documents/2008-rttn.pdf.
- ACFE – Report to the Nation on Occupational Fraud & Abuse [Em linha], 2010.[Consult. 28 Dez.2010] Disponível em <http://www.acfe.com/rttn.aspx>.
- ACKERMAN, Robert W. – **The social challenge to business**. Cambridge: Harvard University Press, 1975. ISBN 067-481-190-9.
- AGLE, Bradley R.; MITCHELL, Ronald K.; Sonnenfeld, Jeffrey A. –Who matters to CEOs? An investigation of stakeholder attributes and salience, corporate performance, and CEO values. *Academy of Management Journal*.ISSN 0001-4273 .42:5 (1999) 507-525.
- ALMEIDA, Bruno J. M. – **Auditoria e Sociedade – Diferenças de Expectativas**. Lisboa: Publisher Team, 2005. ISBN 989-601-013-07.
- ALMEIDA, Bruno; TABORDA, Daniel – A Fraude em Auditoria: Responsabilidade dos Auditores na sua detecção. *Revisores e Empresa*. ISSN 1517-3151. 21 (2003) 28-38.
- ARGANDOÑA, António – Ética y Responsabilidade Social en La Empresa. In **Jornadas Empresariais Portuguesas, Encontro de Vidago – Comunicações e Discussões II Volume**. Porto: Associação Industrial Portuense, 1998. pp. 369-373.
- BAPTISTA DA COSTA, Carlos – **Auditoria Financeira – Teoria & Prática**. 9ª ed. Lisboa: Rei dos Livros, 2010. ISBN 978-989-8305-11-4.

BIERSTAKER, James; BRODY, Richard; PACINI, Carl – Accountants' perceptions regarding fraud detection and prevention methods. *Managerial Auditing Journal*.ISSN 0268-6902.21:5 (2006) 520-535.

BLAIR, Margaret M. – Whose interests should be served? In **Ownership and Control: Rethinking Corporate Governance for the twenty-first century**. Washington DC: The Brookings Institution, 1995. ISBN 0-8157-0948-X. pp. 202-224.

BOLOGNA, Jack; LINDQUIST, Robert – **Fraud Auditing and Forensic Accounting – New tools and techniques**. 2th ed. New York: John Wiley & Sons, 1995.ISBN 978-047-110-646-3.

BOWEN, Howard R. – **Social responsibilities of the businessman**. NewYork: Harper & Row, 1953.

CANEPA, Carla – Educação ambiental: ferramenta para a criação de uma nova consciência planetária. *Revista de Direito Constitucional e Internacional*. ISSN 1516-3210.12:48 (2004) 158-166.

CARROLL, Archie B. – A three dimensional conceptual model of corporate performance. *The Academy of Management Review (pré 1986) Briarcliff Manor*. ISSN 0363-7425. 4:4 (1979) 497-505.

CARROLL, Archie B. – The pyramid of corporate social responsibility: toward the moral management of organizational stakeholders. *Business Horizons*. ISSN 0007-6813. 34:4 (1991) 39-48.

CARROLL, Archie B. – Corporate Social Responsibility: Evolution of a Definitional Construct . *Business & Society*. ISSN 0007-6503 38:3 (1999) 268-295.

CARSON, Thomas – Second Thoughts on Bluffing. *Business Ethics Quarterly*. ISSN 1052-150X. 3:4 (1993) 317–341.

CLARKSON, Max. B. E. – A Stakeholder Framework for Analyzing and Evaluating Corporate Social Performance. *Academy of Management Review*. ISSN 0001-4273. 20:1(1995) 92-117.

CODIGO DE ETICA E DEONTOLOGIA PROFISSIONAL DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS. D.R. III Série, n.º 297, (2001-12-26).

COLLIER-KEYWOOD, Richard – Tell it like it is. *Accountancy Age* , ISSN 0001-4672. (2010).

COMISSÃO EUROPEIA – **Livro Verde – Política de auditoria: as lições da crise**. Bruxelas: Comissão Europeia, 2010.

COMISSÃO MUNDIAL SOBRE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO – **Nosso Futuro Comum**. 2ª ed. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1991.

COSENZA, Orlando Nunes; CHAMOVITZ, Ilan – Ética, ética empresarial e responsabilidade social: reflexões e recomendações. *XXVII Encontro Nacional de Engenharia de Produção*. Brasil: Associação Brasileira de Engenharia de Produção, 2007, 1-9.

CULLIVER, A. – **Manuel de philosophie**. 9ª ed. Paris: Armand Colin, 1947.

DALY, Herman E. – Sustentabilidade em um mundo lotado. *Scientific American*. ISSN 0036-8733 .41 (2005) 92-99.

DECRETO-LEI nº 487/99. D.R. I Série. 267 (1999-11-16) 8057-8084.

DECRETO-LEI nº 224/2008. D.R. I Série. 226 (2008-11-20) 8135-8177.

DODD, E. Merrick Jr. – For Whom Are Corporate Managers Trustees. *Harvard Law Review*. ISSN 0017-811X. 45:7 (1932) 1145-1163.

DONALDSON, Thomas; PRESTON, Lee E. – The Stakeholder Theory of the Corporation: Concepts, Evidence and Implications. *Academy of Management Review*. ISSN 0001-4273. 20:1 (1995) 65-91.

DONOHUE, Derek – Forensic accounting. *Accountancy Ireland*. ISSN 0001-4699. 29:5(1997)6-8.

DRUCKER, Peter F. – The new meaning of corporate social responsibility. *California Management Review*. ISSN 0008-1256, 40:2 (1984) 53-64.

ENDERLE, Georges; TAVIS, Lee A. A balanced concept of the firm and the measurement of its long-term planning and performance. *Journal of Business Ethics*. ISSN 0167-4544. 17:11(1998). 1129-1144.

EVAN, William; FREEMAN, R. Edward – A Stakeholder Theory of the Modern Corporation: Kantian Capitalism. In **Ethical Theory and Business**. Englewood Cliffs, CA: Prentice Hall. 1993. ISBN 0-13-612602-2. pp.166-171.

FERREIRA, Elisabete – O Papel do Auditor na Prevenção, Detecção e Denúncia da Fraude: Uma análise empírica em Portugal: Braga: Universidade do Minho. 2007. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria.

FREEMAN, R. Edward – **Strategic management: a stakeholder approach**. Boston: Pitman Publishing, 1984. ISBN 027-301-913-9.

FREEMAN, R. Edward – Divergent Stakeholder theory. *Academy of Management Review*. ISSN 0001-4273.24:2 (1999) 233-236.

FREDERICK, William C.; DAVIS, Keith; POST, James E. – **Business and society: Corporate strategy, public policy, ethics**. New York: McGraw-Hill, 1988. ISBN 007-015-561-5.

FRIEDMAN, Milton – The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits. *New York Times Magazine*. ISSN 0362-4331. 13 (1970) 122-126.

GARCIA, Bruno. G. – Responsabilidade social empresarial, estado e sociedade civil: o caso do instituto Ethos. In **Responsabilidade Social das Empresas: a contribuição das Universidades**. São Paulo: Fundação Peirópolis, 2006. ISBN 857-596-075-X.

GARRIGA, Elisabet; MELÉ, Domènec – Corporate Social Responsibility, Theories: Mapping the Territory. *Journal of Business Ethics*. ISSN 0167-4544. 53:1 (2004) 51-71.

GARVEY JR., Robert. – You are a What? How many does the Forensic Accountant need? [Em linha]. 2006.[Consult. 12-01-2012] Disponível em http://www.mksh.com/resources/pdfs/Financial/Fraud/certifications_article.pdf.

GOLDEN, Thomas; SKALAK, Steven; CLAYTON, Mona – **A Guide to Forensic Accounting Investigation**. New Jersey: John Wiley & Sons, 2005. ISBN 978-047-146-907-0.

GONÇALVES, Susana – Fraude de Relato Financeiro. *Revisores e Auditores*. ISSN 0870-3566.52:1 (2011) 12-21.

GRAY, John – Paper Trails. *Canadian Business*. ISSN 0820-9510.75:6 (2002) 47-48.

GRAY, Lain; MANSON, Stuart – **The Audit Process – Principles, practice and cases**. 2th ed. London: Thomson Learning, 2001. ISBN 978-186-152-010-4.

GRAZINA, Cristina Fernanda Neves Ferreira – Ética e Responsabilidade Social das Organizações perante os Técnicos Oficiais de Contas: Lisboa: Instituto Superior de Contabilidade de Administração de Lisboa. 2010.Dissertação de Mestrado.

GRIPPO, Frank J.; IBEX, J. W. Ted – Introduction to Forensic Accounting.*National Public Accountant*. ISSN 0027-9978. (2003) 4-5.

GROVES, Michael – Responsible policy. *Accountacy Age*. ISSN 0001-4672. (2010).

GUEDES, Rita de Cássia – Responsabilidade social e cidadania empresariais: conceitos estratégicos para as empresas face à globalização: São Paulo: PUC/SP. 2000. Dissertação de Mestrado em Administração de Empresas da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

GUTHRIE, Peter; HACKING, Theo. – A framework for clarifying the meaning of Triple Bottom-Line, Integrated, and Sustainability Assessment. *Environmental Impact Assessment Review*. ISSN 0195-9255. 28:2-3 (2008) 73-89.

GUY, D.; SULLIVAN, D. – The Expectation Gap Auditing Standards.*Journal of Accountancy*.ISSN 1945-0729 .165:4 (1988)36-46.

HARRIS, Cindy; BROWN, Amy – The Qualities of a Forensic Accountant. *Pennsylvania CPA Journal*. ISSN 0746-1062. 71:1 (2000) 6-7.

HARRIS, S.; MARXEN D. – The Auditor Expectation and Performance Gaps: Views from Auditors and their Clients. *Research in Accounting Regulation*. ISSN 1052-0457 .11(1997)159-176.

HART, Oliver – Corporate Governance: Some Theory and Implications. *The Economic Journal*. ISSN 0013-0133. 105:5 (1995) 678-689.

HEALY, Paul; WAHLEN, James - A Review of the Earnings Management Literature and Its Implications for Standard Setting. *Accounting Horizons*. ISSN 0888-7993 .13:4(1999) 365-383.

HEMINGWAY, Christine; MACLAGAN, Patrick – Managers personal values as drivers of corporate social responsibility. *Journal of Business Ethic.* ISSN 0167-4544.50:1 (2004) 33-44.

HILL, Charles W.L.; JONES, Thomas M. – Stakeholder-agency theory. *Journal of Management Studies.* ISSN 0022-2380.29:2 (1992) 131-154.

HILL, Manuela; HILL, Andrew – **Investigação por Questionário.** 2ª ed. Lisboa: Edições Silabo, 2009. ISBN 978-972-618-273-3.

HOPWOOD, William; LEINER, Jay; YOUNG, George – **Forensic Accounting.** New York: McGraw-Hill, 2008. ISBN 978-007-352-685-0.

HOUCK, Max M.; KRNACHER, Mary-Jo; MORRIS, Bonnie; RILEY JR., Richard A.; ROBERTSON, James; WELLS, Joseph T. – Forensic Accounting as an Investigative Tool. *CPA Journal.* ISSN 0746-1062.76:8 (2006) 68-70.

IFAC – **Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control.** 2009 ed. New York, USA: International Federation of Accountants, 2009. ISBN 978-1-934779-92-7.

INSTITUTO ETHOS – O que é a Responsabilidade Social Empresarial [em linha]. [07-06-2011] Disponível em http://www1.ethos.org.br/ethosweb/pt/29/o_que_e_rse.aspx.

ISA 200. 2010, “Objectivos Gerais do Auditor Independente e a Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria”. União Europeia: IFAC.

ISA 240. 2010, “As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras”, União Europeia: IFAC.

ISA 320. 2010, “Materialidade de Revisão/Auditoria”. União Europeia: IFAC.

ISO/FIDIS 26000. 2010, “Directrizes sobre responsabilidade social”. Geneva: ISSO copyright office.

JENSEM, Michael C. – Value Maximization, Stakeholder Theory and the Corporate Objective Function. *Journal of Applied Corporate Finance.* ISSN 1078-1196. 14:3 (2000) 8-21.

JONES, Edward E.; PITTMAN, Thane S. – Toward a general theory of strategic self presentation. In **Psychological perspectives on the self**. Vol.1. Hillsdale: Lawrence Erlbaum Associates, 1982. ISBN 0-8985-9703-X. pp. 231-262.

KNECHEL, W. Robert – **Auditing: Assurance & Risk**, 2ª ed. University Florida South-Western College Publishing, 2001. ISBN 0-324-02213-1.

KOK, Peter; VAN DER WEILE, Ton; MCKENNA, Richard; BROWN, Alan. – A corporate social responsibility audit within a quality management framework. *Journal of Business Ethic*. ISSN 0167-4544. 31:4 (2001) 285-297.

KPMG – International Survey of Corporate Responsibility Reporting 2008. Netherlands: KPMG International, 2008.

LAKATOS, Eva; MARCONI, Marina – **Metodologia Científica**, 2ª ed. São Paulo: Atlas. 1995. ISBN 85-224-0641-X.

LEE, Min-Dong Paul – A review of the theories of corporate social responsibility: Its evolutionary path and the road ahead. *International Journal of Management Reviews*. ISSN 1468-2370. 10: 1(2008) 53–73.

LEITÃO, Ricardo Manuel Gertrudes – A Responsabilidade Social nas Organizações: Lisboa: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. 2011. Dissertação de Mestrado.

LIKERT, Rensis – A technique for the measurement of attitudes. *Archives of Psychology*. ISSN 0272-6653. 22:140 (1932) 1-55.

LITZ, Reginald A. – A Resource-Based – View of the Socially Responsible Firm: Stakeholder Interdependence, Ethical Awareness, and Issue Responsiveness as Strategic Assets. *Journal of Business Ethics*. ISSN 0167-4544 .15:12 (1996) 1355-1363.

LIZCANO, José Luis; MONEVA, José Mariano – **Marco Conceptual de la Responsabilidad Social Corporativa**. Madrid: AECA Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, 2004. ISBN 84-89959-70-6.

LOPES DE SÁ, António – **Ética profissional**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2001. ISBN 9788-5224-5534-8.

MAESSEN, R.; SETERS, P.V.; RIJCKEVORSEL, E.V. – Circles of stakeholders: towards a relational theory of Corporate Social Responsibility. *International Journal of Business Governance and Ethics*. ISSN 1477-9048. 3:1 (2007) 77-94.

MAGALHÃES, Carla Marisa Rebelo – Responsabilidade Social e Regulada no Sector Metalomecânico Brasileiro e Português – Um Estudo Comparativo à Luz da Cultura: Universidade do Minho. 2009. Tese de Doutoramento em Ciências Empresariais.

MANNING, George – **Financial Investigation and Forensic Accounting**. 2th ed. New York: Taylor & Francis, 2005. ISBN 978-084-932-223-5.

MARQUES DIAS, António – “X Congresso dos ROC Ética e Responsabilidade 21 e 22 de Outubro” Lisboa: Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 2010.

MATOS, Francisco – **Ética na Gestão Empresarial da Conscientização à Ação**. São Paulo :Saraiva, 2008. ISBN 978-85-02-06579-6.

MCGUIRE, Joseph W – **Business and Society**. New York: McGraw Hill, 1963. ISBN 978-007-045-097-4.

MENDONÇA, J. Ricardo; ANDRADE, Jackeline – Gerenciamento de impressões: em busca de legitimidade organizacional. *RAE – Revista de Administração de Empresa*. ISSN 0034-7590. 43:1 (2003) 36-48.

MITCHELL, Ronald K.;AGLE, Bradley R.; WOOD, Donna J. – Toward a Theory of Stakeholder Identification and Saliency: Defining the Principle of Who and What Really Counts. *Academy of Management Review*. ISSN 0363-7425 .22:4 (1997). 853–886.

MOHAMED, A. Amin; GARDNER, William L.; PAOLILLO, Joseph G.P. – A taxonomy of organizational impression management tactics. *Advances in competitiveness research*. ISSN 1077-0097. 7:1(1999).

MONTEIRO, António Gonçalves – X Congresso dos Revisores Oficiais de Contas Ética e Responsabilidade 2010. *Revisores e Auditores*. ISSN 0870-3566.51:6 (2010) 3-13.

MORAIS, Georgina; Martins, Isabel – **Auditoria Interna – Função e Processo**. 3ª ed. Lisboa: Áreas Editora, 2007. ISBN 978-989-805-811-9.

MOREIRA, João – **Questionários: Teoria e Prática**. Coimbra: Almedina. 2004. ISBN 978-972-402-142-3.

MOREIRA, José Manuel – **A Contas com a Ética Empresarial**, Cascais: Principia, 1999. ISBN 972-8500-07-6.

MOREIRA, José Manuel; REGO, Arménio; SARRICO, Cláudia – **Gestão Ética e Responsabilidade social das Organizações: Um estudo da situação portuguesa**. Cascais: Principia, Publicações Universitárias e Científicas, 2003. ISBN 978-972-850-099-3.

MOREIRA, Nuno Ricardo – **Forensic Accounting em Portugal: Evidências Empíricas**. Lisboa: Edições Húmus. 2010. ISBN 978-989-8139-61-0. [Consult. 23 Nov. 2011] Disponível em <http://www.gestaodefraude.eu>.

MOUSINHO, Patrícia – Glossário. In **Meio ambiente no século 21: 21 especialistas falam da questão ambiental nas suas áreas de conhecimento**. Rio de Janeiro: Sextante, 2003. ISBN 978-85-7496-146-0.

MULLIGAN, Thomas. – A Critique of Milton Friedman's Essay "The Social Responsibility of Business Is to Increase Its Profits". *Journal of Business Ethics*. ISSN 0167-4544. 5:4 (1986) 265-269.

MURRAY, Keith B.; MONTANARI, John R. – Strategic Management of the Socially Responsible Firm: Integrating Management and Marketing Theory. *Academy of Management Review*. ISSN 0001-4273. 11:4 (1986) 815-827.

PATRUS, Roberto – Ética nos negócios e nas organizações da sociedade civil. *Responsabilidade Social*. ISSN 1677-4949. 134:8 (2006).

PENNA, Carlos – **O estado do planeta: sociedade de consumo e degradação ambiental**. Rio de Janeiro: Editora Record, 1999. ISBN 850-105-686-3.

PESQUEUX, Yvon - **Organisations: Modèles et Représentations**. Paris: Presses Universitaires de France, 2002. ISBN 213-052-719-1.

PINHEIRO, Ricardo – "X Congresso dos ROC Ética e Responsabilidade 21 e 22 de Outubro" Lisboa: Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 2010.

PORTER, Brenda – An Empirical Study of The Audit Expectation – Performance Gap. *Accounting and Business Research*. ISSN 0001-4788. 24:93 (1993) 49-68.

PORTER, Michael E.; KRAMER, Mark R. – The Competitive Advantage of Corporate Philanthropy. *Harvard Business Review*. ISSN 0017-8012. 12. (2002) 5-16.

POST, James E. ; PRESTON Lee E.; SACHS, Sybille – **Redefining The Corporation: Stakeholder Management And Organizational Wealth**. Stanford: Stanford University Press,2002.ISBN 0-8047-4304-5.

PRICEWATERHOUSECOOPERS – The Global Economic Crime Survey [Em linha], 2009.[Consult. 23 Nov.2011] Disponível em <http://www.pwc.co.uk/forensic-services/publications/global-economic-crime-survey-nov09.jhtml>.

QUAZI, Ali M.; O'BRIEN, Dennis – An Empirical Test of a Cross-national Model of Corporate Social Responsibility. *Journal of Business Ethics*. ISSN 0167-4544. 25 (2000) 33-51.

RAMASWAMY, Vinita – Corporate Governance and the Forensic Accountant. *CPA Journal*.ISSN 0746-1062 .75:3 (2005) 68-70.

REGULAMENTO n.º 551/2011. D.R. II Série, n.º 198 (2011-10-14) 40920 – 40931.

REZAEE, Zabihollah – **Financial Statement Fraud – Prevention and Detection**. New York: John Wiley & Sons, 2002. ISBN 978-0471092162.

RIFKIN, Jeremy – **A Era do Acesso – Transição de mercados convencionais para networks e o nascimento de uma nova economia**. São Paulo: MAKRON Books, 2001. ISBN 85.346.1206-4.

ROCHA, António Silva – **Ética, Deontologia e Responsabilidade Social**. Maia: Vida Económica, 2010. ISBN 978-972-788-325-7.

ROSENFELD, Paul - Impression management, fairness and the employment interview. *Journal of Business Ethics*. ISSN 0167-4544. 16:8 (1997) 801.

ROWLEY, Timothy J. – Moving beyond dyadic ties: a network theory of stakeholder influences. *Academy of Management Review*. ISSN 0363-7425 .2:4 (1997). 887-910.

SANTOS, Ana Margarida; SANTOS, Maria João Nicolau; SILVA, José Luís Almeida; PEREIRA, Elisabete Nobre - **Responsabilidade Social nas PME**. Lisboa: Editora RH, 2007. ISBN 978-972-887-110-9.

SAS 82. 1997, 1997. “Consideration of fraud in a financial statement audit”. AICPA.

SAS 99. 2002, “Consideration of fraud in a financial statement audit”. AICPA.

SCHWARTZ, Mark; CARROLL, Archie B. - Corporate Social Responsibility: a three-domain approach. *Business Ethics Quarterly*. ISSN 1052-150X. 13:4 (2003) 503-530.

SEABRA, Fernando Miguel; ROLO, Ana; VIEIRA, Aníbal – Inquérito aos membros da ordem dos revisores oficiais de contas sobre a responsabilidade social praticada em Portugal. Setúbal: Barómetro de Responsabilidade Social das Organizações e Qualidade, 2009.

SETHI, S. Prakash – Dimensions of Corporate Social Responsibility. *California Management Review*. ISSN 0008-1256. 17:3 (1975) 58-64.

SHANKMAN, Neil A. – Reframing the debate between agency and stakeholder theories of the firm. *Journal of Business Ethics*, ISSN 0167-4544.19:4 (1999) 319-334.

SILVA, Amélia; COELHO, Maria – Questionário sobre as percepções dos TOCs a respeito do respectivo Código Deontológico. In GRAZINA, Cristina Fernanda Neves Ferreira – *Ética e Responsabilidade Social das Organizações perante os Técnicos Oficiais de Contas*: Lisboa: Instituto Superior de Contabilidade de Administração de Lisboa. 2010. Dissertação de Mestrado.

SINGLETON, Tommie; SINGLETON, Aaron; BOLOGNA, Jack; LINDQUIST, Robert – **Fraud Auditing and Forensic Accounting**. 3th ed. New Jersey: John Wiley & Sons. 2006. ISBN 978-047-178-591-0.

SOUZA TE, Armindo; VENTU, Elvira; CHAVES, Jorge; ALOGLERI, Lilian; FERREIRA, Roberto; CARDOSO, Alexandre; ALVES, António; QUEIROZ, Adele; SOUZA, Andréa; BORINELLI, Benilson; VELOSO, Letícia; SANTOS LIMA, Paulo; ASHLEY, Patrícia Almeida – **Ética e responsabilidade social nos negócios**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva. 2005. ISBN 978-850-205-067-9.

STRAND, Rich – A Systems Paradigm of Organizational Adaptations to the Social Environment. *Academy of Management Review*. ISSN 0001-4273. 8:1 (1983) 90-96.

TABORDA, Daniel Martins Geraldo – Auditoria Forense: Lisboa: Universidade Aberta. 2002. Dissertação de Mestrado.

TABORDA, Daniel Martins Geraldo – **Auditoria – Revisão Legal de Contas e Outras Funções do Revisor Oficial de Contas**. Lisboa: Edições Sílabo, 2006. ISBN 972-618-433-9.

VARADARAJAN, P. Rajan; MENON, Anil – Cause-Related Marketing: A Coalignment of Marketing Strategy and Corporate Philanthropy. *Journal of Marketing*. ISSN 0022-2429. 52:7 (1988) 58-74.

VERGARA, Sylvia – **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3^a ed. São Paulo: Atlas, 2000. ISBN 978-852-246-013-7.

VIANA, Luís Filipe Cracel – Estrutura do Órgão de Administração e Reparos de Auditoria: O caso das empresas cotadas portuguesas: Porto: Universidade do Porto. 2005. Dissertação de Mestrado em Ciências Empresariais.

VONA, Leonard – **Fraud Risk Assessment – Building a Fraud Audit Program**. New Jersey: John Wiley & Sons, 2008. ISBN 978-047-012-945-6.

WADDOCK, Sandra; SMITH, Neil – Relationships: the real challenge of corporate global citizenship. *Business and Society Review*. ISSN 0045-3609. 105:1 (2000) 47-62.

WALLACE, Pauline – The role of the Forensic Accountant. *Australian Accountant Review*. ISSN 1035-6908. 62:1 (1992) 46-49.

WARTICK, Steven L.; COCHRAN Philip L. – The Evolution of the Corporate Social Performance Model. *Academy of Management Review*. ISSN 0363-7425. 10:4 (1985) 758-769.

WELLS, Joseph – The Fraud Examiners. *Journal of Accountancy*. ISSN 0021-8448. 196:4 (2003) 76-80.

WILSON, Mel – Corporate sustainability: What is it and where does it come from?. *Ivey Business Journal*, ISSN 1481-8248. 67:6 (2003)1-5.

WOLF, Fran; TACKETT, James; CLAYPOOL, Gregory – Audit disaster futures: antidotes for the expectation gap?. *Managerial Auditing Journal*. ISSN 0268-6902.14:9 (1999) 468-478.

WOOD, Donna J. – Corporate social performance revisited. *Academy of Management Review*. ISSN 0001-4273. 16:4 (1991) 691-718.

APÊNDICES

APÊNDICE 1 – Outras organizações profissionais e certificações específicas

Rasmussen e Leauanae¹⁰ (2004) comprovam a significativa abrangência desta área do conhecimento, referindo diversas áreas de especialização e certificação dentro da sua primeira vertente, da responsabilidade de outras organizações, nomeadamente:

- Insolvências – *Certified Insolvency and Restructuring Advisor* (CIRA), da responsabilidade da *Association of Insolvency and Restructuring Advisors*;
- Avaliação de Empresas /*Corporate Finance*;
- *Accredited Senior Appraiser* (ASA) da responsabilidade da *American Society of Appraisers*;
- *Certified Business Appraiser* (CBA) da responsabilidade do *Institute of Business Appraisers*;
- *Accredited in Business Valuation* (ABV) da responsabilidade do *American Institute of Certified Public Accountants*;
- *Certified Valuation Analyst* (CVA) da responsabilidade da *National Association of Certified Valuation Analysts*;

Esta última organização profissional, *National Association of Certified Valuation Analysts* (NACVA), formada em 1990, destaca-se expandindo as oportunidades profissionais dos seus membros, designadamente com a oferta das duas seguintes certificações:

- Em 2000 a introdução do *Certified Forensic Financial Analyst* (CFFA)
- Em 2003 tentando também cobrir a área da Fraude, o *Certified Fraud Deterrence Analyst* (CFD).

¹⁰ RASMUSSEN, Derk G.; LEAUANA E and Joseph L – Expert Witness Qualifications and Selection. *Journal of Financial Crime*. ISSN 1359-0790.12:2 (2004) 165-171.

APÊNDICE 2 – Questionário sobre as percepções dos ROCs acerca da RS e do respectivo CEDP

QUESTIONÁRIO SOBRE AS PERCEPÇÕES DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS ACERCA DA RESPONSABILIDADE SOCIAL E DO RESPECTIVO CODIGO DE ÉTICA E DEONTOLOGIA

O presente questionário foi desenvolvido no âmbito de um projecto de Mestrado em Auditoria do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, coordenado pelo Mestre Gabriel Alves. Tem como objectivo analisar o conhecimento, aceitação e grau de influência da Responsabilidade Social nas SROC e do Código de Ética e Deontologia dos Revisores Oficiais de Contas.

I – Dados Pessoais

Por favor assinale com uma cruz (x) no espaço à frente da opção que deseja seleccionar. Trata-se de um questionário anónimo que serve apenas para finalidades académicas.

*** 1. Sexo**

- Feminino
 Masculino

*** 2. Idade**

*** 3. Habilitações escolares**

- 4.º Ano de escolaridade
- 6.º Ano de escolaridade
- 9.º Ano de escolaridade
- 10.º Ano de escolaridade
- 11.º Ano de escolaridade
- 12.º Ano de escolaridade
- Bacharelato
- Licenciatura
- Mestrado
- Doutoramento

*** 4. Há quantos anos exerce a profissão de ROC?**

*** 5. Em quantas empresas exerce funções de ROC?**

6. Seguindo a tipologia indicada, indique o nº de empresas em que exerce funções de ROC:

Caso não se aplique coloque "0".

* Micro – Empresa (< 11 trabalhadores)

* Pequenas Empresas (< 50 trabalhadores e volume de negócios < 6.983.171 € ou Balanço < 4.987.979 €)

* Médias Empresas (< 250 trabalhadores e < 39.903.832 € ou Balanço 26.935.086 €)

* Grandes Empresas

II – Responsabilidade Social (a sua percepção sobre o tema)

O conjunto de questões que se segue pretendem aferir a sua opinião sobre a responsabilidade social das empresas.

* 1. Por favor classifique a prioridade dos seguintes objectivos empresariais:

1 = Muito Pouco Importante

2 = Pouco Importante

3 = Neutral

4 = Importante

5 = Muito Importante

	1	2	3	4	5
1. Remuneração adequada dos capitais investidos pelos accionistas ou detentores de capital.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
2. Práticas comerciais cumpridoras dos direitos dos consumidores.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
3. Diminuição dos impactes ambientais da actividade da empresa.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
4. Manutenção da rede de fornecedores numa lógica de cooperação e relacionamento de longo prazo.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
5. Justiça na relação contratual com os trabalhadores.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
6. Práticas comerciais cumpridoras das regras da concorrência.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

2. Hoje em dia tem estado na agenda das empresas o tema da Responsabilidade Social. Na sua opinião, quais as justificações para que isto ocorra?

* 3. Ordene em termos de prioridade a relação de uma qualquer empresa com as seguintes entidades, assinalando com “1” a menos importante e “5” a entidade que merecer atenção prioritária:

	1	2	3	4	5
Accionistas ou detentores de parte do capital social	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Fornecedores	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Clientes /utentes	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Trabalhadores	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Comunidade Local	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

III – Responsabilidade Social das Organizações (a sua percepção da sua SROC)

O conjunto de questões que se segue pretendem aferir a sua opinião sobre a responsabilidade social praticada pela sua SROC.

* 1. Por favor classifique a prioridade dos seguintes objectivos empresariais:

- 1 = Muito Pouco Importante
- 2 = Pouco Importante
- 3 = Neutral
- 4 = Importante
- 5 = Muito Importante

Caso algum objectivo não se aplique à sua SROC, por favor não classifique tal ou tais objectivos.

	1	2	3	4	5
1. Remuneração adequada dos capitais investidos pelos accionistas ou detentores de capital.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
2. Práticas comerciais cumpridoras dos direitos dos consumidores.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

3. Diminuição dos impactes ambientais da actividade da SROC.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
4. Manutenção da rede de fornecedores numa lógica de cooperação e relacionamento de longo prazo.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
5. Justiça na relação contratual com os trabalhadores.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
6. Práticas comerciais cumpridoras das regras da concorrência.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
7. Satisfação das necessidades dos clientes/utentes da empresa/organização.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
8. Contribuição para a sustentabilidade regional e competitividade nacional.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
9. Como classifica o nível de desempenho da sua SROC ao nível da Responsabilidade Social?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

2. Considera que as acções da sua SROC em domínios da Responsabilidade Social estão:

3. Ordene em termos de prioridade a relação da sua SROC com as seguintes entidades, assinalando com “1” a menos importante e “5” a entidade que merecer atenção prioritária:

	1	2	3	4	5
Accionistas ou detentores de parte do capital social	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Fornecedores	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Clientes	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Trabalhadores	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Comunidade Local	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

IV – Código de Ética e Deontologia dos ROC

* 1. Já frequentou alguma acção de formação ou eventos similares sobre ética e deontologia profissional?

- Nunca ou quase nunca (menos de 1 acção de formação por ano)
- Raramente (1 a 3 acções de formação por ano)
- Regularmente (mais de 4 acções de formação por ano)

* 2. Tem conhecimento da existência do Código de Ética e Deontologia dos ROC?

- Sim
- Não

* 3. Com que regularidade consulta o Código?

- Regularmente
- Raramente

* 4. Conhece todos os princípios fundamentais?

- Sim
- Não

Se respondeu Não, por favor avance para a questão 5.

4.1. Concorda com todos os princípios fundamentais?

- Sim
- Não

Se respondeu sim, por favor avance para a questão 4.3.

4.2. Com qual dos princípios fundamentais discorda?

- Princípio da Independência
- Princípio da Responsabilidade
- Princípio da Competência
- Princípio da Urbanidade
- Princípio da Legalidade
- Princípio do Sigilo Profissional

4.3. Na sua opinião, a generalidade dos ROCs respeita os princípios fundamentais?

- Sempre
- Raramente
- Nunca

5. De acordo com o nº 1 do artigo 3º (Independência) “O revisor oficial de contas deve exercer a sua actividade numa empresa ou outra entidade com absoluta independência profissional, à margem de qualquer pressão, especialmente, a resultante dos seus próprios interesses ou de influências exteriores, por forma a não se ver colocado numa posição que, objectiva ou subjectivamente, possa diminuir a liberdade e a capacidade de formular uma opinião justa e isenta.”

*** 5.1. Concorda com o estipulado no nº 1 do artigo 3º?**

- Sim
- Não

*** 5.2. Na sua opinião, a generalidade dos ROC exerce as suas funções de forma isenta e independente em relação aos seus clientes?**

- Sempre
- Raramente
- Nunca

6. De acordo com o nº 1 do artigo 4º (Responsabilidade) “O revisor oficial de contas deve assumir uma conduta pessoal e profissional idónea e responsável, de acordo com os princípios e normas do presente Código e outros normativos aplicáveis, abstendo-se de qualquer conduta desprestigiante para si próprio ou para a profissão.”

*** 6.1. Concorda com o estipulado no nº 1 do artigo 4º?**

- Sim
- Não

*** 6.2. Na sua opinião, a generalidade dos ROC assume esta responsabilidade?**

- Sempre
- Raramente
- Nunca

7. De acordo com o artigo 5º (Competência) “1. O revisor oficial de contas deve adoptar, em todas as circunstâncias, um comportamento competente e de elevado profissionalismo, conhecendo as normas legais e técnicas aplicáveis e promovendo o aperfeiçoamento dos seus conhecimentos técnicos e métodos de trabalho. 2. Deve, designadamente, o seu trabalho e o dos seus colaboradores ser planeado, executado, revisto e documentado, por forma a constituir fundamentação adequada e suficiente dos relatórios, certificações e pareceres emitidos...”

* 7.1. Concorda com o estipulado no artigo 5º?

- Sim
- Não

* 7.2. Na sua opinião, a generalidade dos ROC cumpre esta recomendação?

- Sempre
- Raramente
- Nunca

8. De acordo com o artigo 8º (Sigilo Profissional) “1. O revisor oficial de contas não pode prestar a empresas ou outras entidades públicas ou privadas quaisquer informações relativas a factos, documentos ou outras de que tenha tomado conhecimento por motivo de prestação dos seus serviços e que não se destinem a ser do domínio público, devendo guardar confidencialidade quanto às mesmas, bem como abster-se de utilizar, por qualquer modo, tais informações em proveito pessoal ou de terceiros....”

* 8.1. Concorda com as regras do sigilo profissional?

- Sim
- Não

* 8.2. Na sua opinião, na generalidade das situações os ROCs respeita o sigilo profissional?

- Sempre
- Raramente
- Nunca

9. De acordo com o artigo 10º (Deveres do revisor oficial de contas para com os colegas) “... 6. O revisor oficial de contas substituído deve tornar acessível ao substituto a informação profissional adquirida e facultar-lhe a consulta dos registos e documentos de trabalho produzidos no decurso da revisão/auditoria às contas de exercícios anteriores....”

* 9.1. Concorda com as regras estipuladas no artigo 10º?

- Sim
- Não

* 9.2. Na sua opinião, a generalidade dos ROCs cumpre estas regras?

- Sempre
- Raramente
- Nunca

10. De acordo com o artigo 11º (Deveres do revisor oficial de contas para com os clientes) “...3. As funções de interesse público de revisão/auditoria às contas, cometidas em exclusivo aos revisores oficiais de contas, só podem ser exercidas mediante contrato de prestação de serviços, reduzido a escrito, de acordo com o modelo aprovado pela Ordem, e do qual devem constar a natureza do serviço, a sua duração e os honorários correspondentes....”

* 10.1. Concorda com esta regra?

- Sim
- Não

* 10.2. Quando assina o contrato, segue o modelo aprovado pela OROC?

- Sim
- Não

11. De acordo com o artigo 12º (Deveres do revisor oficial de contas para com a Ordem e outras entidades) “...2. O revisor oficial de contas deve colaborar com a Ordem na prossecução das suas atribuições legais, estatutárias e regulamentares e desempenhar os cargos para que tenha sido eleito ou designado, por forma a prestigiar a sua associação profissional...”

* 11.1. Concorda com o estipulado no artigo 12º?

- Sim
- Não

* 11.2. Na sua opinião, a generalidade dos ROC actua de forma a prestigiar a profissão?

- Sempre
- Raramente
- Nunca

12. De acordo com o artigo 13º (Consultoria) “1. No exercício das funções de consultoria nas matérias que integram o programa do exame de admissão à Ordem, o revisor oficial de contas deve defender o interesse do cliente, desde que a sua posição tenha apoio nos normativos aplicáveis e não ponha em causa a sua independência e objectividade.

2. O revisor oficial de contas não deve garantir a um cliente que o aconselhamento que deu está fora de discussão, mas antes assegurar-se de que o cliente fica ciente das limitações inerentes à informação, recomendação ou parecer prestados, de forma a que não interprete, erradamente, uma expressão de opinião como uma asserção de facto...”

* 12.1. Concorda com o estipulado no artigo 13º?

- Sim
- Não

* 12.2. Na sua opinião, a generalidade dos ROC cumpre esta recomendação?

- Sempre
- Raramente
- Nunca

* 13. A entrada em vigor do Código de Ética e Deontologia influenciou a sua actividade profissional de ROC?

- Sim
- Não

Se respondeu Não, o seu questionário termina aqui. OBRIGADO PELA SUA COLABORAÇÃO.

13.1. Assinale o(s) diverso(s) aspectos em que essa influência se manifestou:

- Prestígio da profissão
- Maior colaboração entre colegas
- Combate à evasão fiscal
- Maior sensibilidade para a ética profissional
- Outras. Quais?

13.2. Em função da influência que cada um dos artigos abaixo mencionados teve na actividade profissional dos ROC, ordene-os assinalando com “1” o menos influente e “5” o artigo mais influente:

	1	2	3	4	5	6	7	8
Artigo 3º (Independência)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Artigo 4º (Responsabilidade)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Artigo 5º (Competência)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Artigo 8º (Sigilo Profissional)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Artigo 10º (Deveres do revisor oficial de contas para com os colegas)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Artigo 11º (Deveres do revisor oficial de contas)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Artigo 12º (Deveres do revisor oficial de contas para com a Ordem e outras entidades)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Artigo 13º (Consultoria)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

OBRIGADO PELA SUA COLABORAÇÃO.

ANEXOS

ANEXO 1 – Listagem de *Red Flags*

ISA 240 - “As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras”

(Transcrição integral Do Apêndice 1 da ISA 240)

Apêndice 1 da ISA 240 – Exemplos de Factores de Risco de Fraude

Os factores de risco de fraude identificados neste Apêndice são exemplos dos factores que podem ser encontrados pelos auditores numa vasta variedade de situações. São apresentados separadamente exemplos relativos aos dois tipos de fraude relevantes para a consideração do auditor – isto é, relato financeiro fraudulento e apropriação indevida de activos. Para cada um destes tipos de fraude, os factores de risco são ainda classificados nas três condições geralmente presentes quando ocorrem distorções materiais devido a fraude: (a) incentivos/pressões, (b) oportunidades, e (c) atitudes/racionalizações. Embora os factores de risco cubram uma vasta variedade de situações, eles são apenas exemplos e, conseqüentemente, o auditor pode identificar factores de risco adicionais ou diferentes. Nem todos estes exemplos são relevantes em todas as circunstâncias, e alguns podem ser de maior ou menor importância em entidades de diferente dimensão ou com características ou circunstâncias diferentes de propriedade. Também, a ordem dos exemplos de factores de risco proporcionada não se destina a reflectir a sua relativa importância ou frequência de ocorrência.

Factores de Risco Relativos a Distorções Provenientes de Relato Financeiro Fraudulento

O que se segue são exemplos de factores de risco relativos a distorções provenientes de relato financeiro fraudulento.

Incentivos/Pressões

A estabilidade financeira ou a lucratividade está ameaçada por condições económicas, sectoriais operacionais da entidade, tais como (ou como indicado por):

- Alto grau de concorrência ou de saturação do mercado, acompanhado por margens em declínio.

- Alta vulnerabilidade a rápidas alterações, tais como alterações em tecnologia, obsolescência do produto, ou taxas de juro.
- Declínios significativos na procura por clientes e crescentes falências de negócios seja no sector seja na economia em geral.
- Prejuízos operacionais que tornam iminente a ameaça de falência, encerramento, ou tomada hostil.
- Fluxos de caixa das operações negativos recorrentes embora relatando ganhos e crescimentos dos ganhos.
- Crescimento rápido ou lucratividade não usual especialmente comparada à de outras sociedades no mesmo sector.
- Novos requisitos contabilísticos, oficiais ou regulamentares.

Existe pressão excessiva para a gerência satisfazer os requisitos ou expectativas de terceiros devido ao seguinte:

- Expectativas de nível de lucratividade ou de tendência de analistas de investimento, investidores institucionais, credores significativos, ou outras partes externas (particularmente expectativas que sejam indevidamente agressivas ou irrealistas), incluindo expectativas criadas pela gerência em, por exemplo, comunicados para a imprensa ou mensagens de relatórios anuais demasiado optimistas.
- Necessidade de obter financiamento adicional de dívida ou de capital para ficar competitivo, incluindo financiamento de importantes dispêndios de pesquisa e desenvolvimento e de capital.
- Capacidade marginal para satisfazer requisitos de bolsa ou de reembolso de dívida ou de outros requisitos de convénio de dívida.
- Efeitos adversos percebidos ou reais de relato de fracos resultados em transacções significativas pendentes, tais como concentrações de actividades empresariais ou prémios de contrato.

A informação disponível indica que a situação financeira pessoal da gerência ou dos encarregados da governação está ameaçada pelo desempenho financeiro da entidade proveniente do que se segue:

- Interesses financeiros significativos na entidade.
- Porções significativas da sua remuneração (por exemplo, gratificações, opções sobre acções, e acordos de saída) que são contingentes de atingir metas agressivas quanto a preço de acções, resultados operacionais, posição financeira ou fluxo de caixa.
- Garantias pessoais de dívidas da entidade.

Existe pressão excessiva sobre a gerência ou pessoal operacional para satisfazer metas financeiras estabelecidas pelos encarregados da governação, incluindo metas de incentivos de vendas ou lucratividade.

Oportunidades

A natureza do sector ou as operações da entidade proporciona oportunidades para empreender relato financeiro fraudulento que pode provir do seguinte:

- Significativas transacções com partes relacionadas fora do curso ordinário do negócio ou com entidades relacionadas não auditadas ou auditadas por uma outra firma.
- Uma forte presença ou capacidade financeira para dominar um determinado sector industrial que permita à entidade impor termos ou condições a fornecedores ou clientes que possam resultar em transacções inapropriadas ou que mostrem relacionamentos.
- Activos, passivos, réditos, ou gastos baseados em estimativas significativas que envolvam juízos subjectivos ou incertezas que sejam difíceis de corroborar.
- Transacções significativas, não usuais, ou altamente complexas, especialmente as próximas do final do período que coloquem questões difíceis de “substância sobre a forma”.
- Operações significativas localizadas ou conduzidas transfronteiriças em jurisdições em que existem ambientes de negócio e culturas diferentes.

- Uso de intermediários de negócio relativamente aos quais parece não existir uma clara justificação de negócio.
- Contas bancárias significativas ou operações com subsidiárias ou sucursais em jurisdições de paraíso fiscal relativamente às quais parece não existir uma clara justificação de negócio.

A monitorização da gerência não é eficaz em resultado do seguinte:

- Domínio da gerência por uma única pessoa ou pequeno grupo (num negócio não gerido pelo proprietário) sem controlos que façam a compensação.
- A supervisão pelos encarregados da governação sobre o processo de relato financeiro e o controlo interno não são eficazes.

Existe uma estrutura organizacional complexa ou instável, como evidenciado pelo que se segue:

- Dificuldade em determinar a organização ou os indivíduos que tenham interesse no controlo da entidade.
- Estrutura organizacional demasiado complexa envolvendo entidades legais ou linhas de autoridade de gestão não usuais.
- Alta rotação da gerência sénior, de consultores jurídicos, ou dos encarregados da governação.

Componentes de controlo interno são deficientes em resultado do que se segue:

- Monitorização inadequada de controlos, incluindo controlos automáticos e controlos sobre o relato financeiro intercalar (quando é exigido relato externo).
- Altas taxas de rotação ou de emprego de pessoal de contabilidade, auditoria interna, ou de tecnologia de informação que não são eficazes.
- Sistemas contabilísticos e de informação que não são eficazes, incluindo situações que envolvam deficiências significativas no controlo interno.

Atitudes/Racionalizações

- Comunicação, implementação, suporte ou obrigatoriedade dos valores ou padrões éticos da entidade pela gerência ou a comunicação de valores inapropriados de padrões éticos que não são eficazes.
- Participação excessiva da gerência não financeira em ou preocupação com a selecção de políticas contabilísticas ou a determinação de estimativas significativas.
- Historial conhecido de violações de leis sobre títulos ou outras leis e regulamentos, ou reclamações contra a entidade, a sua gerência sénior, ou os encarregados da governação alegando fraude ou violações de leis e regulamentos.
- Excessivo interesse da gerência em manter ou aumentar o preço das acções da entidade ou a tendência dos resultados.
- A prática da gerência de se comprometer para com analistas, credores, e outros terceiros para atingir previsões agressivas ou não realistas.
- Falha da gerência em remediar conhecidas deficiências significativas no controlo interno numa base tempestiva.
- Um interesse da gerência no emprego de meios inapropriados para minimizar resultados relatados por razões com motivação fiscal.
- Baixa moral entre a gerência sénior.
- O proprietário-gerente não faz distinção entre transacções pessoais e de negócio.
- Disputa entre accionistas numa entidade detida por poucos.
- Tentativas recorrentes da gerência para justificar contabilidade marginal ou inapropriada na base da materialidade.
- O relacionamento entre a gerência e o auditor corrente ou precedente está manchado, como se mostra pelo seguinte:
 - Disputas frequentes com o auditor corrente ou precedente sobre matérias de contabilidade, auditoria ou de relato.

- Pedidos não razoáveis ao auditor, tais como constrangimentos de tempo não razoáveis no que respeita à conclusão da auditoria ou à emissão do relatório do auditor.
- Restrições sobre o auditor que de forma não apropriada limitem o acesso a pessoas ou a informação ou a capacidade de comunicar eficazmente com os encarregados da governação.
- Comportamento dominador da gerência ao tratar com o auditor, especialmente envolvendo tentativas para influenciar o âmbito do trabalho do auditor ou a selecção ou continuação do pessoal atribuído ou consultado sobre o trabalho de auditoria.

Factores de Risco que Surjam de Distorções Provenientes de Apropriação Indevida de Activos

Os factores de risco que se relacionam com distorções provenientes de apropriação indevida de activos são também classificados de acordo com as três condições geralmente presentes quando existe fraude: (a) incentivos/pressões, (b) oportunidades, e (c) atitudes/racionalizações. Alguns dos factores de risco relacionados com distorções provenientes de relato financeiro fraudulento também podem estar presentes quando ocorrem distorções provenientes de apropriação indevida de activos. Por exemplo, podem estar presentes monitorização ineficaz pela gerência e outras deficiências significativas no controlo interno quando existem distorções devidas quer a relato financeiro fraudulento quer a apropriação indevida de activos. O que se segue são exemplos de factores de risco relacionados com distorções provenientes de apropriação indevida de activos.

Incentivos/Pressões

As obrigações financeiras pessoais podem criar pressão na gerência ou nos empregados com acesso à caixa ou a outros activos susceptíveis de roubo para apropriar indevidamente esses activos.

Relacionamentos adversos entre a entidade e os empregados com acesso à caixa ou a outros activos susceptíveis de roubo pode motivar esses empregados a apropriar indevidamente esses activos. Por exemplo, podem ser criados relacionamentos adversos pelo seguinte:

- Despedimentos de empregados conhecidos ou previstos no futuro.
- Alterações na retribuição dos empregados ou no plano de benefícios recentes ou previstas.
- Promoções, retribuição, ou outros prémios inconsistentes com as expectativas.

Oportunidades

Determinadas características ou circunstâncias podem aumentar a susceptibilidade de activos a apropriação indevida. Por exemplo, as oportunidades a apropriação indevida de activos aumentam quando existe o seguinte:

- Grandes volumes de dinheiro em caixa ou processado.
- Itens de inventários que são pequenos em dimensão, de alto valor, ou de alta procura.
- Activos facilmente convertíveis, tais como obrigações ao portador, diamantes, ou chips de computador.
- Activos fixos que sejam pequenos de tamanho, negociáveis, ou que lhes falte identificação observável de propriedade.

Controlo interno inadequado sobre activos pode aumentar a susceptibilidade de apropriação indevida desses activos. Por exemplo, a apropriação indevida de activos pode ocorrer porque existe o seguinte:

- Inadequada segregação de deveres ou de verificações independentes.
- Inadequada supervisão de dispêndios da gerência sénior, tais como viagens e outros reembolsos.
- Inadequada supervisão da gerência sobre os empregados responsáveis por activos, por exemplo, inadequada supervisão ou monitorização de localizações remotas.
- Inadequada observação dos candidatos a emprego com acesso a activos.
- Inadequada escrituração com respeito a activos.

- Inadequado sistema de autorização e aprovação de transacções (por exemplo, nas compras).
- Inadequadas salvaguardas físicas do dinheiro, investimentos, inventário, ou activos fixos.
- Falta de reconciliações completas e oportunas de activos.
- Falta de documentação tempestiva e apropriada de transacções, por exemplo, créditos por devoluções de mercadorias.
- Falta de férias obrigatórias para os empregados que executem as principais funções de controlo.
- Conhecimento inadequado pela gerência da tecnologia de informação, que possibilita que os empregados da tecnologia de informação perpetrem uma apropriação indevida.
- Inadequados controlos de acesso sobre registos automáticos, incluindo controlos sobre e revisão de blocos de acontecimentos de sistemas de computadores.

Atitudes/Racionalizações

- Descuido quanto à necessidade de monitorizar ou reduzir riscos relacionados com a apropriação indevida de activos.
- Descuido quanto ao controlo interno sobre a apropriação indevida de activos pela derrogação de controlos existentes ou pela falha em tomar a acção de remédio apropriada sobre as deficiências de controlo interno conhecidas.
- Comportamento que indique falta de prazer ou de satisfação com a entidade ou do seu tratamento do empregado.
- Alterações no comportamento ou no estilo de vida que possam indicar que activos tenham sido indevidamente apropriados.
- Tolerância aos pequenos roubos.

ANEXO 2 – Inquérito ESCE-IPS



ESCE-IPS

Imprimir

Enviar por Email

Responsabilidade Social das Organizações e Qualidade

Inquérito aos associados da APES

Agradecemos desde Já por responderem ao presente inquérito que não vos tomará mais de 5 minutos a preencher. Pretende-se com o presente inquérito recolher informações junto de profissionais que exerçam funções de gestão e funções técnicas de gestão.

I Dados Pessoais

Género:	Idade:	Situação face ao mercado de trabalho:	Habilitações Académicas:	Licenciatura Base
<input type="radio"/> Feminino <input type="radio"/> Masculino	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Função de Gestão	<input type="text"/>			
Ambito da Função desempenhada	<input type="text"/>			

Os campos *Nome, Email, Telefone e Morada* só serão preenchidos se pretender receber os resultados do inquérito ou se estiver interessado em participar em novos estudos. Muito Obrigado.

Nome	<input type="text"/>	Email	<input type="text"/>	Telefone	<input type="text"/>
Morada	<input type="text"/>				

II A sua Empresa/Organização

Empresa onde trabalha	<input type="text"/>		
Sector de actividade onde se insere a empresa onde trabalha	CAE	<input type="text"/>	

III Responsabilidade Social das Empresas

(a sua percepção sobre o tema)

O conjunto de questões que se seguem pretendem aferir a sua opinião sobre a responsabilidade Social das empresas

Por favor classifique a prioridade dos seguintes objectivos empresariais

- 1 = Muito pouco importante
- 2 = Pouco importante
- 3 = Neutral
- 4 = Importante
- 5 = Muito importante

Objectivos empresariais para uma qualquer empresa

	1	2	3	4	5
1. Remuneração adequada dos capitais investidos pelos accionistas ou detentores de capital	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
2. Práticas comerciais cumpridoras dos direitos dos consumidores	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
3. Diminuição dos impactes ambientais da actividade da empresa	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
4. Manutenção da rede de fornecedores numa lógica de cooperação e relacionamento de longo prazo	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
5. Justiça na relação contratual com os trabalhadores	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
6. Práticas comerciais cumpridoras das regras da concorrência	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Hoje em dia tem estado na agenda das empresas o tema da Responsabilidade Social. Na sua opinião, quais as justificações para que isto ocorra?

Ordene em termos de prioridade a relação de uma qualquer empresa com as seguintes entidades, assinalando com "5" a entidade que merecer atenção prioritária e "1" a menos importante:

<input type="text" value="0"/>	Accionistas ou detentores de parte do capital social	Fornecedores	<input type="text" value="0"/>
<input type="text" value="0"/>	Clientes	Trabalhadores	<input type="text" value="0"/>
<input type="text" value="0"/>	Comunidade Local		

IV Responsabilidade Social das Organizações

(a sua percepção da sua empresa/organização)

O conjunto de questões que se seguem pretendem aferir a sua opinião sobre a responsabilidade Social praticada pela sua empresa/organização

Por favor classifique a prioridade dos seguintes objectivos empresariais/organizacionais

- 1 = Muito pouco importante
- 2 = Pouco importante
- 3 = Neutral
- 4 = Importante
- 5 = Muito importante

Caso algum objectivo não se aplique à sua empresa/organização, p.f. não classifique tal ou tais objectivos.

Objectivos empresariais para a sua empresa/organização

1 2 3 4 5

1. Remuneração adequada dos capitais investidos pelos accionistas ou detentores de capital	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
2. Práticas comerciais cumpridoras dos direitos dos consumidores	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
3. Diminuição dos impactes ambientais da actividade da empresa/organização	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
4. Manutenção da rede de fornecedores numa lógica de cooperação e relacionamento de longo prazo	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
5. Justiça na relação contratual com os trabalhadores	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
6. Práticas comerciais cumpridoras das regras da concorrência	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
7. Satisfação das necessidades dos clientes/ utentes da empresa / organização	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
8. Contribuição para a sustentabilidade regional e competitividade nacional	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Como classifica o nível de desempenho da sua empresa/organização ao nível da Responsabilidade Social?

Considera que as acções da sua empresa/organização em domínios da Responsabilidade Social estão:

Ordene em termos de prioridade a relação da sua empresa/organização com as seguintes entidades, assinalando com "5" a entidade que merecer atenção prioritária e "1" a menos importante:

Accionistas/detentores de parte do capital social/entidade que tutela a organização

Clientes/utentes

Trabalhadores

Comunidade Local

Fornecedores

V Qualidade

(a sua percepção sobre o tema)

O conjunto de questões que se seguem pretendem aferir a sua opinião sobre qualidade

Hoje em dia a Qualidade e a Excelência são dois termos muito em voga. Na sua opinião, quais as justificações para que isto ocorra?

Como consumidor, quais as dimensões da qualidade que considera mais importantes?,
Classifique de 1 a 5, Sendo "5" a mais importante e "1" a dimensão que considera menos importante.

Aparência dos equipamentos físicos, infra-estruturas e materiais de comunicação

Capacidade da empresa/organização responder às suas necessidades

Competência dos funcionários

Confiança nos produtos/serviços da empresa/organização

Qualidade e prestígio da empresa/organização/marca (status)

VI - Qualidade

(a sua percepção sobre a sua empresa/organização)

A sua empresa/organização possui certificação de Qualidade? Sim Não Não Sabe

Como classifica o nível de desempenho da sua empresa/organização ao nível da Qualidade?

Considera que as acções da sua empresa/organização em domínios da Qualidade estão:

Muito obrigado pela sua colaboração

ANEXO 3 – Questionário sobre as percepções dos TOCs a respeito do respectivo código deontológico

QUESTIONÁRIO SOBRE AS PERCEPÇÕES DOS TÉCNICOS OFICIAIS DE CONTAS A RESPEITO DO RESPECTIVO CÓDIGO DEONTOLÓGICO

O presente questionário tem como objectivo analisar o conhecimento, aceitação e grau de influência do Código Deontológico nos Técnicos Oficiais de Contas da Região Norte.

Por favor assinale com uma cruz (x) no quadrado à frente da opção que deseja seleccionar. Trata-se de um questionário anónimo que serve apenas finalidades de investigação.

Amélia Ferreira Silva
(Professora Adjunta - ESTF),

Maria Hélder Coelho
(Professora Coordenadora - ISCAP),

Julho de 2004

1. Sexo:

Feminino..... 1

Masculino..... 2

2. Localidade de residência:

Alfândega da Fé..... 1
 Aijó..... 2
 Amarante Baião..... 3
 Amares..... 4
 Arcos de Valdevez..... 5
 Armamar..... 6
 Arouca..... 7
 Barcelos..... 8
 Boiças..... 9
 Braga..... 10
 Bragança..... 11
 Caminha..... 12
 Carrazeda de Ansiães..... 13
 Castelo de Paiva..... 14
 Chaves..... 15
 Cinfães..... 16
 Espinho..... 17
 Esposende..... 18
 Fafe..... 19
 Felgueiras..... 20
 Freixo de Espada a Cinta..... 21
 Gondomar..... 22
 Guimarães..... 23
 Lamego..... 24
 Lousada..... 25
 Macedo de Cavaleiros..... 26
 Maia..... 27
 Marco de Canaveses..... 28
 Melgaço..... 29
 Mesão Frio..... 30
 Miranda do Douro..... 31
 Mirandela..... 32
 Mogadouro..... 33
 Moimenta da Beira..... 34
 Monção..... 35
 Mondim de Basto..... 36
 Montalegre..... 37
 Murça..... 38
 Oliveira de Azeméis..... 39
 Paços de Ferreira..... 40
 Paredes..... 41

Paredes de Coura..... 42
 Penafiel..... 43
 Penadono..... 44
 Peso da Régua..... 45
 Ponte da Barca..... 46
 Ponte de Lima..... 47
 Pofo..... 48
 Povoia de Lanhoso..... 49
 Povoia do Varzim..... 50
 Resende..... 51
 Ribeira de Pena..... 52
 Sabrosa..... 53
 Santa Maria da Feira..... 54
 Santa Maria de Penaguão..... 55
 Santo Tirso..... 56
 São João da Madeira..... 57
 São João da Pesqueira..... 58
 Semanhalhe..... 59
 Tabuaço..... 60
 Tarouca..... 61
 Terras de Bouro..... 62
 Torre de Moncorvo..... 63
 Trofa..... 64
 V. N. de Famalicão..... 65
 Vale de Cambra..... 66
 Valença..... 67
 Valpaços..... 68
 Vieira do Minho..... 69
 Vila do Conde..... 70
 Vila Flor..... 71
 Vila Nova de Cerveira..... 72
 Vila Nova de Famalicão..... 73
 Vila Nova de Foz Côa..... 74
 Vila Nova de Gaia..... 75
 Vila Pouca de Aguiar..... 76
 Vila Real..... 77
 Vila Verde..... 78
 Vila Verde..... 79
 Vimioso..... 80
 Vinhais..... 81
 Vizela..... 82

3. Localidade de trabalho:

Alfândega da Fé.....	<input type="checkbox"/>	1	Paredes de Coura.....	<input type="checkbox"/>	42
Alijó.....	<input type="checkbox"/>	2	Penafiel.....	<input type="checkbox"/>	43
Amarante Baião.....	<input type="checkbox"/>	3	Penadono.....	<input type="checkbox"/>	44
Amaras.....	<input type="checkbox"/>	4	Peso da Régua.....	<input type="checkbox"/>	45
Arcos de Valdevez.....	<input type="checkbox"/>	5	Ponte da Barca.....	<input type="checkbox"/>	46
Armamar.....	<input type="checkbox"/>	6	Ponte de Lima.....	<input type="checkbox"/>	47
Arouca.....	<input type="checkbox"/>	7	Porto.....	<input type="checkbox"/>	48
Barcelos.....	<input type="checkbox"/>	8	Povoa de Lanhoso.....	<input type="checkbox"/>	49
Boticas.....	<input type="checkbox"/>	9	Povoa do Varzim.....	<input type="checkbox"/>	50
Braga.....	<input type="checkbox"/>	10	Resende.....	<input type="checkbox"/>	51
Bragança.....	<input type="checkbox"/>	11	Ribeira de Pena.....	<input type="checkbox"/>	52
Caminha.....	<input type="checkbox"/>	12	Sabrosa.....	<input type="checkbox"/>	53
Carazeda de Ansiães.....	<input type="checkbox"/>	13	Santa Maria da Feira.....	<input type="checkbox"/>	54
Castelo de Paiva.....	<input type="checkbox"/>	14	Santa Maria de Penaguão.....	<input type="checkbox"/>	55
Chaves.....	<input type="checkbox"/>	15	Santo Tirso.....	<input type="checkbox"/>	56
Cinfães.....	<input type="checkbox"/>	16	São João da Madeira.....	<input type="checkbox"/>	57
Espinho.....	<input type="checkbox"/>	17	São João da Pesqueira.....	<input type="checkbox"/>	58
Esposende.....	<input type="checkbox"/>	18	Semancelha.....	<input type="checkbox"/>	59
Fafe.....	<input type="checkbox"/>	19	Tabuaço.....	<input type="checkbox"/>	60
Felgueiras.....	<input type="checkbox"/>	20	Tarouca.....	<input type="checkbox"/>	61
Freixo de Espada à Cinta.....	<input type="checkbox"/>	21	Terras de Bouro.....	<input type="checkbox"/>	62
Gondomar.....	<input type="checkbox"/>	22	Torre de Moncorvo.....	<input type="checkbox"/>	63
Guimarães.....	<input type="checkbox"/>	23	Trofa.....	<input type="checkbox"/>	64
Lamego.....	<input type="checkbox"/>	24	V. N. de Famalicão.....	<input type="checkbox"/>	65
Lousada.....	<input type="checkbox"/>	25	Vale de Cambra.....	<input type="checkbox"/>	66
Macedo de Cavaleiros.....	<input type="checkbox"/>	26	Valença.....	<input type="checkbox"/>	67
Maia.....	<input type="checkbox"/>	27	Valpaços.....	<input type="checkbox"/>	68
Marco de Canaveses.....	<input type="checkbox"/>	28	Vieira do Minho.....	<input type="checkbox"/>	69
Melgaço.....	<input type="checkbox"/>	29	Vila do Conde.....	<input type="checkbox"/>	70
Mesão Frio.....	<input type="checkbox"/>	30	Vila Flor.....	<input type="checkbox"/>	71
Miranda do Douro.....	<input type="checkbox"/>	31	Vila Nova de Cerveira.....	<input type="checkbox"/>	72
Mirandela.....	<input type="checkbox"/>	32	Vila Nova de Famalicão.....	<input type="checkbox"/>	73
Mogadouro.....	<input type="checkbox"/>	33	Vila Nova de Foz Côa.....	<input type="checkbox"/>	74
Moimenta da Beira.....	<input type="checkbox"/>	34	Vila Nova de Gaia.....	<input type="checkbox"/>	75
Monção.....	<input type="checkbox"/>	35	Vila Pouca de Aguiar.....	<input type="checkbox"/>	76
Mondim de Basto.....	<input type="checkbox"/>	36	Vila Real.....	<input type="checkbox"/>	77
Montalegre.....	<input type="checkbox"/>	37	Vila Verde.....	<input type="checkbox"/>	78
Murça.....	<input type="checkbox"/>	38	Vila Verde.....	<input type="checkbox"/>	79
Oliveira de Azeméis.....	<input type="checkbox"/>	39	Vimioso.....	<input type="checkbox"/>	80
Paços de Ferreira.....	<input type="checkbox"/>	40	Vinhais.....	<input type="checkbox"/>	81
Paredes.....	<input type="checkbox"/>	41	Vizela.....	<input type="checkbox"/>	82

4. Idade: ____

5. Habilitações escolares

5.1. Indique o grau de escolaridade

4.º Ano de Escolaridade.....	<input type="checkbox"/>	1	12.º Ano de Escolaridade.....	<input type="checkbox"/>	6
6.º Ano de Escolaridade.....	<input type="checkbox"/>	2	Bacharelato.....	<input type="checkbox"/>	7
9.º Ano de Escolaridade.....	<input type="checkbox"/>	3	Licenciatura.....	<input type="checkbox"/>	8
10.º Ano de Escolaridade.....	<input type="checkbox"/>	4	Mestrado.....	<input type="checkbox"/>	9
11.º Ano de Escolaridade.....	<input type="checkbox"/>	5	Doutoramento.....	<input type="checkbox"/>	10

5.2. Indique o respectivo ano de conclusão: ____

6. Há quantos anos exerce as funções de TOC? ____

7. Em quantas empresas exerce as funções de TOC? ____

8. Seguindo a tipologia indicada, indique o número de empresas em que exerce funções de TOC:

TIPO DE EMPRESA	Nº
Micro-empresa (<11 trabalhadores)	
Pequenas empresas (< 50 trabalhadores e volume de negócios < 6.983.171 € ou Balanço <4.987.979 €)	
Médias empresas (<250 trabalhadores e volume de negócios < 39.903.832 € ou Balanço < 26.935.086 €)	
Grandes Empresas	

9. Indique em que situação(ões) profissional(ais) exerce as funções de TOC:

Trabalhador por conta de outrem integrado nos quadros da empresa da qual é TOC.....	<input type="checkbox"/>	1	Trabalhador por conta de outrem integrado num "Gabinete de Contabilidade".....	<input type="checkbox"/>	2
---	--------------------------	---	--	--------------------------	---

Profissional liberal integrado num "Gabinete de Contabilidade"..... 3 Profissional liberal a trabalhar isoladamente..... 4
 Outras. Indique qual?..... 5

10. Indique a regularidade com que frequenta acções de formação profissional:
 Nunca ou quase nunca (menos de 1 acção de formação por ano)..... 1 Regularmente (mais de 4 acções de formação por ano)..... 1
 Raramente (1 a 3 acções de formação por ano)..... 2

11. Já frequentou alguma acção de formação ou eventos similares sobre ética e deontologia profissional?
 Sim..... 1 Não..... 2

12. Tem conhecimento da existência do Código Deontológico para os TOC?
 Sim..... 1 Não..... 2

Se respondeu NÃO, O SEU QUESTIONÁRIO TERMINA AQUI. OBRIGADO PELA SUA COLABORAÇÃO.

12.1. Já consultou o Código Deontológico para os TOC?
 Sim..... 1 Não..... 2

Se respondeu NÃO, POR FAVOR AVANCE PARA A QUESTÃO 14.

12.2. Com que regularidade consulta o Código?
 Regularmente..... 1 Raramente..... 2

13. Conhece todos os princípios deontológicos gerais?
 Sim..... 1 Não..... 2

Se respondeu NÃO, POR FAVOR AVANCE PARA A QUESTÃO 14.

13.1. Concorda com todos os princípios deontológicos gerais?
 Sim..... 1 Não..... 2

Se respondeu SIM, POR FAVOR AVANCE PARA A QUESTÃO 13.3.

13.2. Com qual(is) do(s) princípio(s) discorda?
 Princípio da Integridade..... 1 Princípio da Independência..... 5
 Princípio da Competência..... 2 Princípio da Equidade..... 6
 Princípio da Idoneidade..... 3 Princípio da Responsabilidade..... 7
 Princípio da Confidencialidade..... 4 Princípio da Lealdade..... 8

13.3. Na sua opinião, a generalidade dos TOCs respeita os princípios deontológicos?
 Sempre..... 1 Nunca..... 3
 Raramente..... 2

14. De acordo o artigo 4º (Independência e conflito de deveres) "1.º contrato de trabalho celebrado pelo Técnico Oficial de Contas não pode afectar a sua plena isenção e independência técnica perante a entidade patronal, nem violar o Estatuto nem o presente Código Deontológico...3. No exercício das suas funções os Técnicos Oficiais de Contas não devem subordinar a sua actuação a indicações de terceiros que possam comprometer a sua independência de apreciação, sem prejuízo de auscultarem outras opiniões técnicas que possam contribuir para uma correcta interpretação e aplicação das normas legais aplicáveis..."

14.1. Concorda com o estipulado no artigo 4º?
 Sim..... 1 Não..... 2

14.2. Na sua opinião, a generalidade dos TOC exerce as suas funções de forma isenta e independente em relação à entidade patronal:
 Sempre..... 1 Nunca..... 3
 Raramente..... 2

15. De acordo com o artigo 5º (Responsabilidade) "...O TOC é responsável e responsável por todos os actos que pratique, incluindo os dos seus colaboradores, no exercício das suas funções..."

15.1. Concorda com o estipulado no artigo 5º?
 Sim..... 1 Não..... 2

15.2. Na sua opinião, a generalidade dos TOC assume essa responsabilidade:
 Sempre 1 Nunca 3
 Raramente 2

16. De acordo com o artigo 6º (Competência Profissional) *"...os Técnicos Oficiais de Contas, devem, nomeadamente: a) Por forma continuada e actualizada desenvolver e incrementar os seus conhecimentos e qualificações técnicas e as dos seus colaboradores;...d) Recorrer a assessoria técnica adequada, sempre que tal se revele necessário."*

16.1. Concorda com o estipulado no artigo 6º?
 Sim 1 Não 2

16.2. Na sua opinião, a generalidade dos TOC cumpre esta recomendação:
 Sempre 1 Nunca 3
 Raramente 2

17. De acordo com o artigo 7º (Princípios e normas contabilísticas) *"Os Técnicos Oficiais de Contas, no respeito pela lei, devem aplicar os princípios e normas contabilísticas de modo a obter a verdade da situação financeira e patrimonial das entidades a quem prestam serviços..."*

17.1. Concorda com o estipulado no artigo 7º?
 Sim 1 Não 2

17.2. Na sua opinião, a generalidade dos TOC respeita os princípios e normas contabilísticas:
 Sempre 1 Nunca 3
 Raramente 2

18. De acordo com o artigo 8º (Relações com a Câmara e outras entidades) *"2. Os Técnicos Oficiais de Contas nas suas relações com entidades públicas e privadas e comunidade em geral devem proceder com a máxima correção e diligência, contribuindo deste modo para a dignificação da profissão."*

18.1. Concorda com o estipulado no artigo 8º?
 Sim 1 Não 2

18.2. Na sua opinião, a generalidade dos TOC actua de forma dignificante para a profissão:
 Sempre 1 Nunca 3
 Raramente 2

19. De acordo com o artigo 9º (Contrato escrito) *"1. O contrato entre os Técnicos Oficiais de Contas e as entidades a quem prestam serviços deve ser sempre reduzido a escrito..."*

19.1. Concorda com esta regra?
 Sim 1 Não 2

19.2. Tendo em conta o número de entidades em que assume as funções de TOC, qual o número de entidades com a quais assinou um contrato escrito? ____

19.3. Se assinou algum contrato, seguiu a "proposta de contrato de prestação" sugerida pela CTOC?
 Sim 1 Não 2

19.4. Na sua opinião, a generalidade dos TOC segue a recomendação do artigo 9º?
 Sempre 1 Nunca 3
 Raramente 2

20. De acordo com o artigo 10º (Confidencialidade) *"1. Os Técnicos Oficiais de Contas e os seus colaboradores estão obrigados ao sigilo profissional sobre os factos e documentos de que tomam conhecimento no exercício das suas funções, devendo adoptar as medidas adequadas para a sua salvaguarda... 5. Fora das situações elencadas no número anterior, os Técnicos Oficiais de Contas só ficam dispensados desta obrigação quando previamente autorizados pela Direcção da Câmara, em casos devidamente justificados..."*

20.1. Concorda com as regras do sigilo profissional?
 Sim 1 Não 2

20.2. Na sua opinião na generalidade das situações os TOCs respeita o sigilo profissional:

Sempre 1 Nunca 3
Raramente 2

21. De acordo com o artigo 11º (Deveres de informação) "Os Técnicos Oficiais de Contas devem prestar a informação necessária às entidades onde exercem funções, sempre que para tal sejam solicitados e por iniciativa própria, nomeadamente: a) ...; b) Fornecer todos os esclarecimentos necessários à compreensão dos relatórios e documentos de análise contabilística; c) Informá-los dos condicionamentos de ordem legal susceptíveis de as afectar relacionadas exclusivamente com o exercício da profissão."

21.1. Concorda com o estipulado no artigo 11º?

Sim 1 Não 2

21.2. Na sua opinião, a generalidade dos TOC respeita esta recomendação, fornecendo toda esta informação por iniciativa própria.

Sempre 1 Nunca 3
Raramente 2

22. De acordo com o artigo 13º (Conflitos de interesses entre as entidades a quem prestam serviços) "...Sempre que possível disponibilizar colaboradores diferentes para o tratamento contabilístico nas entidades confluente; b) Reforçar as precauções para evitar fugas de informação confidencial entre os colaboradores das entidades confluente. 3 - Se apesar das medidas de salvaguarda adoptadas, subsistir a possibilidade de haver prejuizo para uma das entidades, os Técnicos Oficiais de Contas devem recusar ou cessar a prestação de serviços."

22.1. Concorda com o estipulado no artigo 13º?

Sim 1 Não 2

22.2. Na sua opinião, a generalidade dos TOC respeita estas recomendações:

Sempre 1 Nunca 3
Raramente 2

23. De acordo com o artigo 14º (Incompatibilidades "...2 - Há conflito de interesses quando: a) O Técnico Oficial de Contas tenha uma relação financeira com a entidade a quem presta serviços de modo a que, por efeito dessa relação, seja interessado no resultado de exploração; b) O Técnico Oficial de Contas exerça qualquer função de fiscalização de contas em organismos da Administração Central Regional ou Local; c) O Técnico Oficial de Contas tenha uma relação de litígio com a entidade a quem presta serviços; 3 - Sempre que se verifique a situação prevista nos números anteriores os Técnicos Oficiais de Contas devem recusar-se a exercer as suas funções...."

23.1. Concorda com o estipulado no artigo 14º?

Sim 1 Não 2

23.2. Na sua opinião, a generalidade dos TOC respeita as regras da incompatibilidade:

Sempre 1 Nunca 3
Raramente 2

24. Actualmente, o artigo 15º (Honorários) está suspenso por decisão do Tribunal da Relação. No seu texto original o referido artigo estipulava que "...Os técnicos Oficiais de Contas que exerçam as suas funções em regime independente não podem praticar honorários mensais inferiores ao valor resultante da aplicação de quatro e cinco por cento ao salário mínimo nacional mais elevado em vigor à data da celebração do contrato, a que acresce IVA à taxa em vigor, se aplicável ..."

24.1. Concorda com a imposição de honorários mínimos pela CTOC?

Sim 1 Não 2

Se respondeu NÃO, POR AVANCE PARA A QUESTÃO 24.3.

24.2. Concorda com o valor que estava estipulado?

Sim 1 Não 2

24.3. Na sua opinião, a generalidade dos TOC respeitava a tabela de honorários mínimos:

Sempre 1 Nunca 3
Raramente 2

25. De acordo com o artigo 17º (Lealdade entre Técnicos Oficiais de Contas) "...2. Sempre que o Técnico Oficial de Contas for solicitado a substituir outro colega deve, previamente à aceitação do serviço solicitar-lhe

esclarecimentos sobre a existência de quantias em dívida, não devendo aceitar as funções enquanto não estiverem pagos os créditos a que aquele tenha direito, desde que líquidos e exigíveis...5. Os Técnicos Oficiais de Contas não devem pronunciar-se publicamente sobre os serviços prestados por colegas, excepto quando dispõem do seu consentimento prévio*

25.1. Concorda com as regras estipuladas no artigo 17º?

Sim 1 Não 2

25.2. Na sua opinião, a generalidade dos TOC cumpre estas regras:

Sempre 1 Nunca 3
Raramente 2

26.1. A entrada em vigor do código deontológico influenciou a sua actividade profissional de TOC?

Sim 1 Não 2

Se respondeu NÃO, O SEU QUESTIONÁRIO TERMINA AQUI. OBRIGADO PELA SUA COLABORAÇÃO.

26.2. Assinale o(s) diverso(s) aspectos em que essa influencia se manifestou:

Dignificação da profissão 1 Maior sensibilidade para a ética profissional 4
Maior colaboração entre colegas 2 Outras. Quais? 5
Combate à evasão fiscal 3 6

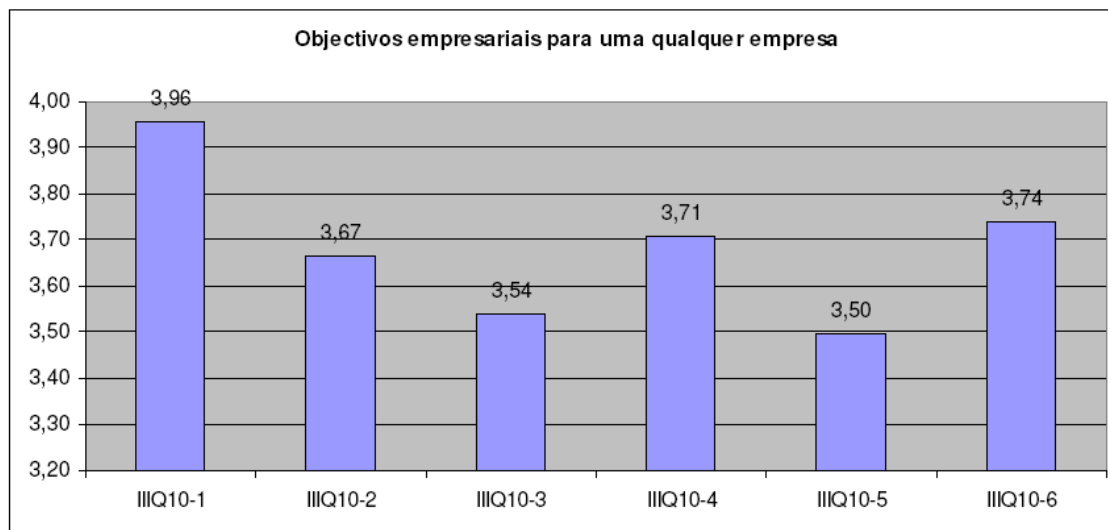
26.3. Em função da influência que cada um dos artigos abaixo mencionados teve na actividade profissional dos TOC, ordene-os por ordem decrescente:

Artigo 4º (Independência e conflito de deveres)	Artigo 10º (Confidencialidade).....
Artigo 5º (Responsabilidade).....	Artigo 11º (Deveres de informação).....
Artigo 6º (Competência Profissional).....	Artigo 13º (Conflitos de interesse...)
Artigo 7º (Princípios e normas contabilísticas).....	Artigo 14º (Incompatibilidades).....
Artigo 8º (Relações com a CTOC...).....	Artigo 15º (Honorários).....
Artigo 9º (Contrato escrito).....	Artigo 17º (Lealdade entre TOC).....

OBRIGADO PELA SUA COLABORAÇÃO

ANEXO 4 – Dados do estudo exploratório realizado realizado junto da OROC pelo “Barómetro de RSO e Qualidade”

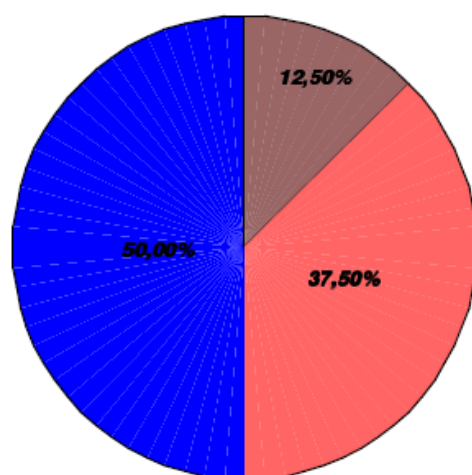
A percepção dos inquiridos sobre a Responsabilidade Social das Empresas



IIIQ10-1 – Remuneração adequada dos capitais investidos pelos accionistas ou detentores de capital
 IIIQ10-2 – Práticas comerciais cumpridoras dos direitos dos consumidores
 IIIQ10-3 – Diminuição dos impactes ambientais da actividade da empresa
 IIIQ10-4 – Manutenção da rede de fornecedores numa lógica de cooperação e relacionamento de longo prazo
 IIIQ10-5 – Justiça na relação contratual com os trabalhadores
 IIIQ10-6 – Práticas comerciais cumpridoras das regras da concorrência

Gráfico VII – Objectivos empresariais para uma qualquer empresa.

Razões para que o tema da Responsabilidade Social esteja na "agenda" das empresas



■ É uma moda
■ É uma exigência dos consumidores que pressionam as empresas no sentido de comportamentos mais responsáveis
■ É uma questão de imagem através da qual as empresas procuram reforçar a sua competitividade

Gráfico VIII – Razões para que o tema Responsabilidade Social esteja na “agenda” das empresas”.

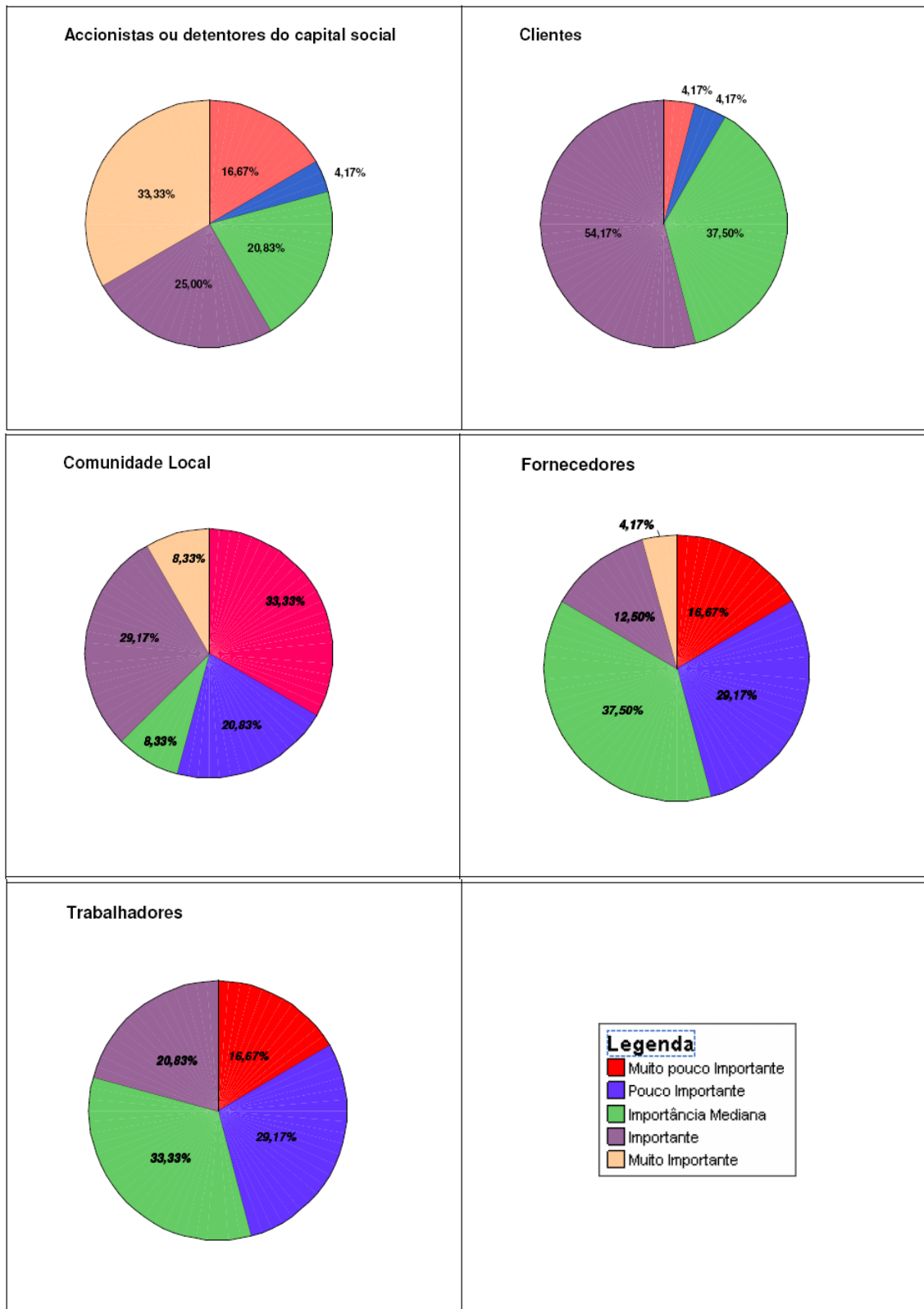
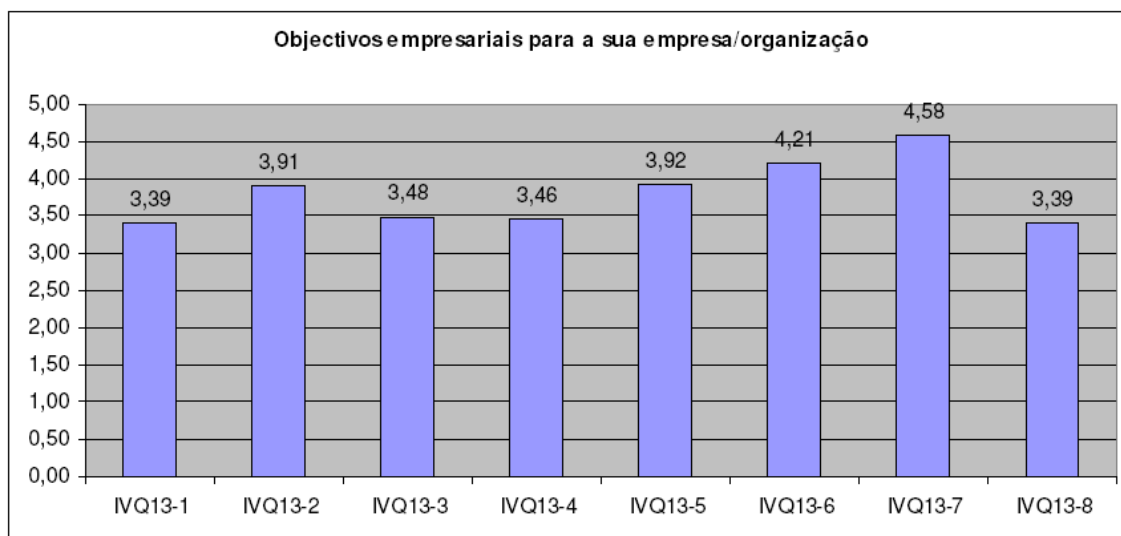


Gráfico IX – Ordenação da prioridade dos objectivos empresariais, para uma qualquer empresa.

A percepção dos inquiridos sobre a RSO praticada pela sua organização



IVQ13-1 - Remuneração adequada dos capitais investidos pelos accionistas ou detentores de capital

IVQ13-2 - Práticas comerciais cumpridoras dos direitos dos consumidores

IVQ13-3 - Diminuição dos impactes ambientais da actividade da empresa/organização

IVQ13-4 - Manutenção da rede de fornecedores numa lógica de cooperação e relacionamento de longo prazo

IVQ13-5 - Justiça na relação contratual com os trabalhadores

IVQ13-6 - Práticas comerciais cumpridoras das regras da concorrência

IVQ13-7 - Satisfação das necessidades dos clientes/utentes da empresa/organização

IVQ13-8 - Contribuição para a sustentabilidade regional e competitividade nacional

Gráfico X – Objectivos empresariais para a sua empresa/organização

Grau de integração das acções de RS no plano estratégico

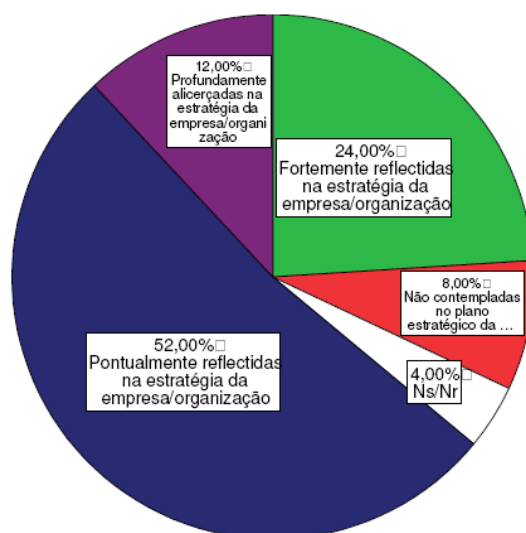


Gráfico XII – Grau de integração das acções de Responsabilidade Social no plano estratégico da empresa.

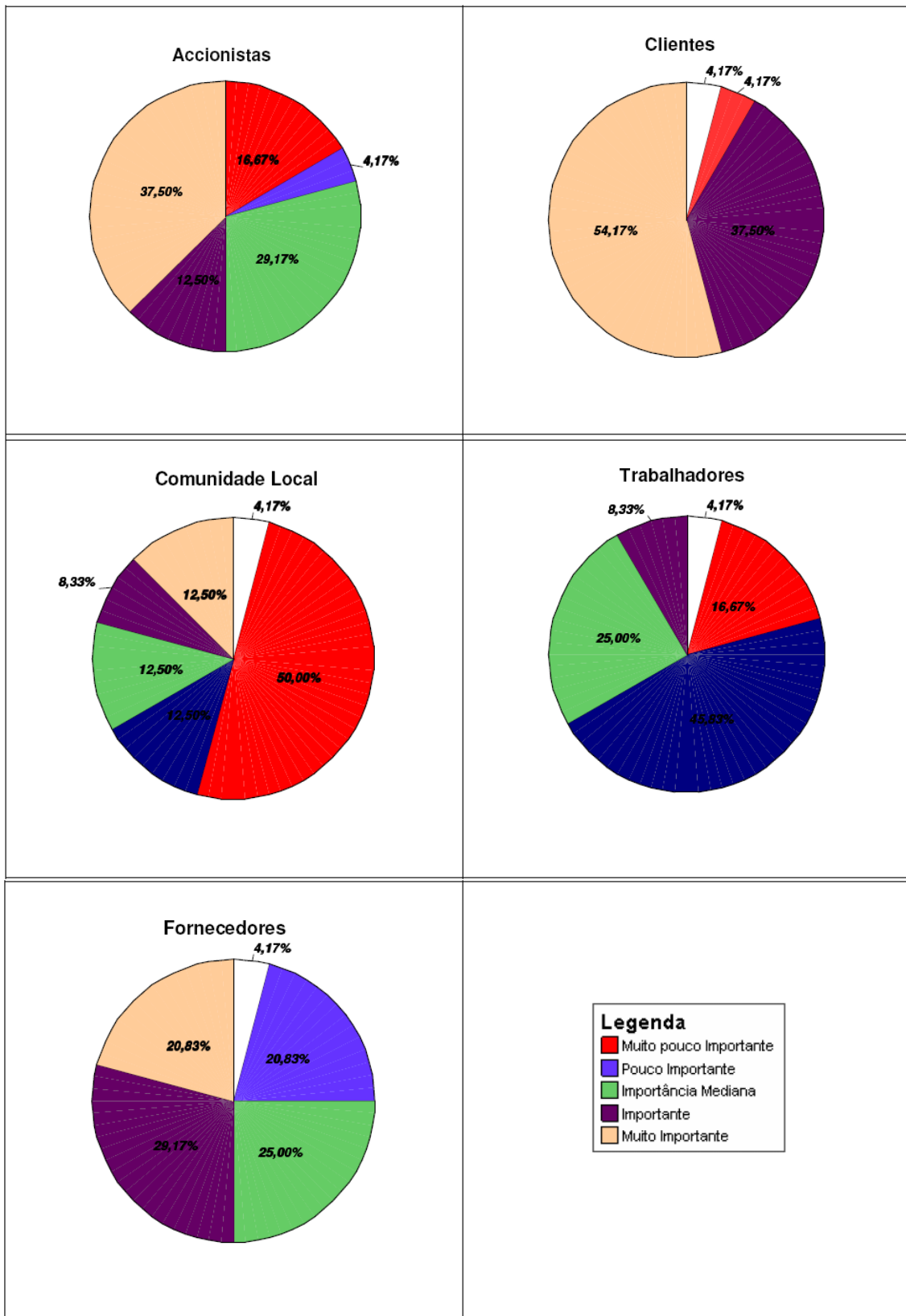


Gráfico XIII – Ordenação em termos de prioridade da relação da sua empresa com as seguintes entidades.