

**UNIVERSIDADE DO GRANDE RIO “PROF. JOSÉ DE SOUZA HERDY”**

**UNIGRANRIO AFYA**

**PRÓ-REITORIA DE PÓS-GRADUAÇÃO E EXTENSÃO - PROPEX  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO  
NÍVEL DE DOUTORADO**

**ELAINE DE SOUZA SILVA**

**A CONFIANÇA COMO MECANISMO SOCIAL DISCURSIVO DO  
SISTEMA DE MERCADO DE AUDITORIA: UMA ANÁLISE SOB OS  
ASPECTOS DO MACROMARKETING**

**DUQUE DE CAXIAS  
2024**

## CATALOGAÇÃO NA FONTE/BIBLIOTECA – UNIGRANRIO

S586c Silva, Elaine de Souza.

A confiança como mecanismo social discursivo do sistema de mercado de auditoria: uma análise sob os aspectos do macromarketing / Elaine de Souza Silva. – Duque de Caxias, Rio de Janeiro, 2024.  
154 f.

Orientador: Prof. Dr. Eduardo André Teixeira Ayrosa.

Tese (doutorado) – Universidade do Grande Rio “Prof. José de Souza Herdy”, Escola de Ciências Sociais Aplicadas, Programa de Pós-Graduação em Administração, Rio de Janeiro, 2024.

1. Auditoria contábil. 2. Confiança. 3. Legitimidade. 4. Macromarketing. 5. Relações de poder. I. Ayrosa, Eduardo André Teixeira. II. Título. III. Universidade do Grande Rio “Prof. José de Souza Herdy”.

CDD: 658

Rodrigo de Oliveira Brainer CRB-7: 6814

Este trabalho reflete a opinião do autor, e não necessariamente a da Associação Fluminense de educação – AFE. Autorizo a difusão deste trabalho

**ELAINE DE SOUZA SILVA**

**A CONFIANÇA COMO MECANISMO SOCIAL DISCURSIVO DO SISTEMA DE  
MERCADO DE AUDITORIA: UMA ANÁLISE SOB OS ASPECTOS DO  
MACROMARKETING**

Tese apresentada à Universidade do Grande Rio  
“Prof. José de Souza Herdy”, UNIGRANRIO  
AFYA, como parte dos requisitos parciais para  
obtenção do grau de Doutor em Administração.

Área de Concentração: Gestão Organizacional

Orientador: Prof. Dr. Eduardo André Teixeira  
Ayrosa

**RIO DE JANEIRO  
2024**

Elaine de Souza Silva

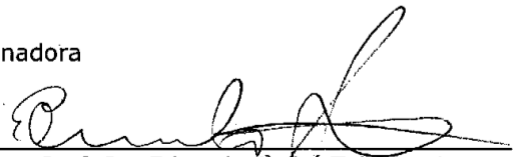
"A Confiança como Mecanismo Social Discursivo do Sistema de Mercado de Auditoria: Uma Análise sob o Aspecto do Macromarketing"

Tese apresentada à Universidade do Grande Rio "Prof. José de Souza Herdy", como parte dos requisitos parciais para obtenção do grau de Doutor em Administração.

Área de Concentração:  
Gestão Organizacional.

Aprovada em 11 de dezembro de 2024.

Banca Examinadora

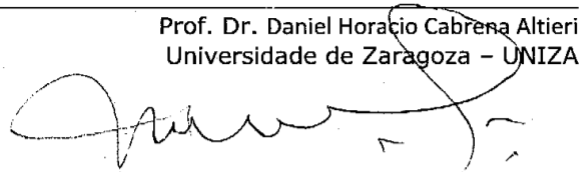


Prof. Dr. Eduardo André Teixeira Ayrosa  
Universidade do Grande Rio - UNIGRANRIO

CABRERA ALTIERI DANIEL  
HORACIO - 73114750G

Firmado digitalmente por CABRERA  
ALTIERI DANIEL HORACIO - 73114750G  
Fecha: 2024.12.11 21:42:07 +01'00'

Prof. Dr. Daniel Horacio Cabrera Altieri  
Universidade de Zaragoza - UNIZA



Prof. Dr. Josir Simeone Gomes  
Universidade do Grande Rio - UNIGRANRIO



Prof. Dr. Davi José de Souza da Silva  
Universidade do Grande Rio - UNIGRANRIO

Documento assinado digitalmente

**gov.br** ROBSON ZUCCOLOTTO  
Data: 16/12/2024 11:29:40-0300  
Verifique em <https://validar.it.gov.br>

Prof. Dr. Robson Zuccoloto  
Universidade Federal do Espírito Santo - UFES

Documento assinado digitalmente

**gov.br** MARCUS WILCOX HEMAIS  
Data: 16/12/2024 11:49:59-0300  
Verifique em <https://validar.it.gov.br>

Prof. Dr. Marcus Wilcox Hemais  
Pontifícia Universidade Católica - PUC/RJ

Dedico esta tese a minha amada mamãe Odete, que sempre sentirei saudades, não por sua partida, mas porque estivemos juntas nos melhores dias da minha vida.

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus, que me permitiu realizar e concluir esta etapa de desenvolvimento pessoal e aprendizado, apesar de todas as intempéries relacionadas à minha saúde e à convivência com o luto e a saudade.

Ao Cláudio, meu amigo mais chegado que irmão, que sempre me incentivou e confiou em minhas ideias, mesmo que muitas vezes parecessem absurdas.

Ao Márcio Müller por nossas discussões profundas sobre macromarketing, governamentalidade, Foucault, Layton, que foram substanciais para a expansão do pensamento.

Ao querido Euries, que sempre me estimulou a ter um pensamento mais abrangente, ressaltando a importância da análise de discursos para entender diversos fenômenos.

À minha querida irmã Eliane e à Ana Cláudia que, mesmo sem entenderem especificamente da temática, foram amigas e apoiadoras.

Ao Prof. Dr. Eduardo Ayrosa, que assumiu a orientação deste estudo já em andamento, concedendo uma visão mais profunda do universo discursivo. Todas as suas recomendações verdadeiramente me faziam refletir e extrair da minha essência coisas que eu desconhecia. O seu notável conhecimento em psicanálise ajudou-me a pensar a confiança, o mercado e o discurso.

Ao Prof. Dr. Daniel Cabrera, pelas essenciais orientações sobre metodologia em nossas constantes conversas em castelhano durante o período de intercâmbio em Zaragoza-ES.

À Coordenadora Profa. Dra. Rejane Prevot, por me encorajar ao ingresso no programa de doutorado, mesmo tendo consciência das minhas limitações físicas no início. Uma pessoa com um senso de humanidade esplêndido, que conquistou a minha admiração e respeito para sempre.

Aos professores Dr. Davi e Dr. João Felipe, que, em momentos desta trajetória, conduziram as orientações desta pesquisa com muita sabedoria e ideias desafiadoras, exigindo um trabalho de qualidade e paciência.

Aos demais professores da Unigranrio que me proporcionaram momentos de aprendizado.

Aos funcionários da Unigranrio pelos serviços prestados e aos colegas da turma de doutorado que me proporcionaram oportunidades de troca de conhecimentos e descontração.

À Unigranrio ao Programa de Pós-Graduação em Administração (PPGA) e à Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES) pelo apoio concedido a esta pesquisa.

“É que as margens de um livro jamais são nítidas nem rigorosamente determinadas: além do título, das primeiras linhas e do ponto final, além de sua configuração interna e da forma que lhe dá autonomia, ele está preso em um sistema de remissões a outros livros, outros textos, outras frases: nó em uma rede.” (Michel Foucault, *A arqueologia do saber*, p. 58)

## RESUMO

O sistema de mercado de auditoria é um mercado relevante porque interage com múltiplos mercados, dispondo de legitimidade jurídica adquirida através do conjunto de Normas e Legislação específica e legitimidade por convenção proveniente dos costumes sociais, concedendo a este mercado poder substancial para emitir opinião acerca da situação econômico-financeira de empresas, a qual acaba por compor o conjunto de Demonstrações Contábeis-financeiras divulgada ao público interessado.

A presente pesquisa teve como objetivo inicial a análise da confiança como mecanismo social, mas no decorrer do estudo abarcou-se mais duas lentes diferentes: técnica de governamentalidade (TG) e objeto de mercado, supondo que a confiança se constitui em um produto disponível no mercado. A teoria do Macromarketing e alguns estudos da sociologia sobre poder e governamentalidade foram a base teórica para a construção do estudo. Em Macromarketing, esta tese amparou-se mais efetivamente na teoria MAS: (M) refere-se aos mecanismos sociais que estabelecem as relações entre os agentes no mercado; (A) descreve os campos de ação desses agentes, onde os mercados são sítios para transações e mudanças; e (S) relacionasse com as estruturas criadas para organizar e estabilizar os sistemas.

Trazer a discussão do papel da confiança no sistema de mercado de auditoria com a utilização das teorias mencionadas deu clareza e sentido ao pensar na construção da confiança como produto. Foram realizadas 23 entrevistas em profundidade, estabelecendo 4 perfis: Big Four, as maiores empresas de auditoria do mundo; as *small*, como as menores empresas (abaixo das *big four*); os clientes, as empresas que necessitam da opinião de auditoria; e o governo, como o representante normativo e legal responsável por fiscalizar e regular esse mercado. Com base nesse perfil, adotou-se uma abordagem qualitativa para a produção de dados, de modo que as entrevistas foram semiestruturadas e em profundidade com trabalhadores atuantes entre os perfis pré-estabelecidos. Após a produção e tratamento dos dados, estes foram analisados com a técnica da análise de discurso de linha francesa. A partir dessa análise, chegou-se à conclusão de que a confiança, sendo um mecanismo social, a qual estabelece as relações sociais, em um determinado momento se torna, também, um produto comercializado e precificado, atendendo as condições de produto. Quando uma empresa contrata uma empresa de auditoria, mas não com o interesse em seus serviços apresentados em portfólio, mas sim como uma ferramenta estratégica para a obtenção de vantagem competitiva e credibilidade, esse contrato não pode ser entendido como prestação de serviços de auditoria, mas sim a compra da confiança. Esta confiança que as empresas precisam para buscar investidores e manterem os preços de suas ações em ascendência. Se a confiança é necessária nas relações sociais, que seja construída; se é necessária nos mercados, que seja produzida ou comprada.

Palavras-chave: auditoria contábil, confiança, relações de poder, legitimidade, Macromarketing



## ABSTRACT

### **The Audit Market System: A Study on Trust as a Social Mechanism and Market Product**

The audit market system is a relevant market as it interacts with multiple markets, possessing legal legitimacy acquired through a framework of norms and specific legislation, as well as conventional legitimacy derived from social customs. This grants the audit market substantial power to issue opinions on the economic and financial condition of companies, which ultimately form part of the set of financial statements disclosed to interested stakeholders.

The initial objective of this research was to analyze trust as a social mechanism. However, as the study progressed, two additional lenses were incorporated: governmentality technique (GT) and market object, assuming that trust constitutes a product available in the market. Macromarketing theory and sociological studies on power and governmentality provided the theoretical foundation for the research. Within Macromarketing, this thesis relied more specifically on the MAS framework: (M) refers to the social mechanisms that establish relationships among market agents; (A) describes the fields of action of these agents, where markets serve as sites for transactions and changes; and (S) pertains to the structures created to organize and stabilize systems.

The discussion of trust's role in the audit market system, using the aforementioned theories, brought clarity and depth to understanding trust as a constructible product. Twenty-three in-depth interviews were conducted, categorized into four profiles: the "Big Four," representing the world's largest auditing firms; "small" firms, referring to smaller audit firms below the Big Four; clients, or companies requiring audit opinions; and the government, acting as the normative and legal body responsible for regulating and overseeing this market. A qualitative approach was adopted for data collection, with semi-structured, in-depth interviews conducted with professionals operating within these pre-established profiles.

The data, after being collected and processed, were analyzed using the French discourse analysis technique. The analysis revealed that trust, as a social mechanism establishing relationships, also becomes, at a certain point, a commercialized and priced product, fulfilling the conditions of a commodity. When a company hires an audit firm, not for its portfolio of services but as a strategic tool to gain competitive advantage and credibility, this contract cannot be understood merely as an audit service provision but as the purchase of trust. This trust is essential for companies seeking investors and maintaining upward trends in their stock prices. If trust is necessary for social relationships, it must be built; if necessary for markets, it must be produced or purchased.

**Keywords:** accounting audit, trust, power relations, legitimacy, Macromarketing

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – As 10 maiores empresas brasileiras em valor de mercado .....	43
Tabela 2 - Perfil dos participantes das entrevistas.....	80
Tabela 3 – Descrição de características dos informantes .....	81
Tabela 4 - Categorias <i>a Priori</i> .....	88
Tabela 5 – Formação do dispositivo analítico .....	91
Tabela 6 – Delimitação do espaço discursivo .....	92
Tabela 7 – Sentidos de confiança .....	94
Tabela 8 – Noções de confiança e perfil dos informantes .....	98
Tabela 9 – Efeitos metafóricos e definição de confiança .....	103
Tabela 10 – Discurso estratégico sobre legitimidade e seus efeitos .....	106
Tabela 11 – Rodízio de Auditoria - Efeito Adverso .....	109
Tabela 12 - Formações discursivas e relação de poder .....	112
Tabela 13 – Noções de poder dos participantes do Mercado de Auditoria .....	114
Tabela 14 – Técnicas de Governamentalidade e Confiança.....	118
Tabela 15 – Normativo e Legal versus Confiança .....	122
Tabela 16 – Formações Discursivas dos Participantes do Mercado de Auditoria.....	129

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Teoria MAS de Layton.....	31
Figura 2 - Formação, crescimento e adaptação de sistemas de mercado .....	34
Figura 3– Desenvolvimento da Auditoria .....	39
Figura 4 – Sistema Regulatório de Auditoria .....	51
Figura 5 – Atribuições do Auditor independente .....	52
Figura 6 – Governamentalidade e Sistema de Mercado de Auditoria .....	56
Figura 7 – Ciclo do Sujeito ao Sujeito / Poder e dos Poderes / Legitimidade e da Lei .....	59
Figura 8 - Tríade poder x direito x verdade.....	61
Figura 9 – Mercado de Auditoria – Relação entre o Poder e a Confiança .....	62
Figura 10 – Construção de tipos de Confiança.....	67
Figura 11 – Corpus de investigação .....	76
Figura 12 – Representação do surgimento de discurso .....	83
Figura 14 – Confiança como produto .....	127

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – As empresas auditadas pelas <i>Big Four</i> .....	44
---	----

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

**AC** – Análise de Conteúdo

**AD** – Análise de Discurso

**BIG FOUR** – Conjunto das 4 maiores empresas de auditoria no mundo

**CFC** – Conselho Federal de Contabilidade

**CVM** – Comissão de Valores Mobiliários

**DFs** – Demonstrações Financeiras

**EY** – Ernst Young

**IAASB** – International Auditing and Assurance Standards Board

**IASB** – International Accounting Standards Board

**IBRACON** – Instituto de Auditores Independentes do Brasil

**IFAC** – International Federation of Accountants

**IFRS** – International Financial Reporting Standards

**ISA** – International Standard on Auditing

**M.A.S (MAS)** – Mecanismo, Ator e Estrutura

**PwC** – PricewaterhouseCoopers

**SEC** – Securities and Exchange Commission

**TBPA** – Texas State Board of Public Accountancy

## VOCABULÁRIO SÍNTESE

**Agente** – pessoa tem a capacidade de agir e mudar as coisas no mercado.

**Ator** – pessoa cujo papel é definido no sistema de mercado.

**Audire** – representa aquele que tem a capacidade de ouvir (vem do latim).

**Big Four** – Conjunto das 4 maiores empresas de auditoria no mundo: Deloitte, PwC, KPMG e EY.

**Gouvernemental** – palavra de origem francesa que significa: aquilo que é relativo ao governo.

**Panópticamente** – palavra derivada do panóptico que corresponde a um sistema de vigilância.

**Parresía** – ética de palavras, condições e princípios, que se resumem na obrigação de dizer a verdade.

**Participante** – é todo aquele que participa de alguma forma de um sistema de marketing.

**Sintomia** – resumo apanhado de alguma coisa, um tipo de síntese.

## SUMÁRIO

<b>1. Introdução.....</b>	<b>17</b>
1.2. Objetivo geral e objetivos específicos.....	24
1.3. Delimitação do estudo.....	24
1.4. Relevância do Estudo.....	25
1.5. Organização Geral do Estudo.....	26
<b>2. Referencial Teórico.....</b>	<b>28</b>
2.1. Macromarketing.....	28
2.2. Sistemas de Mercado.....	30
2.3. Sistema de Mercado de auditoria.....	36
2.4. Legitimidade e Sistemas Regulatórios.....	48
2.5. As formas e as relações de poder.....	52
2.6. Confiança.....	63
2.6.1.A construção da confiança.....	65
2.7. Sobre o discurso.....	69
2.8. Sobre objeto de mercado.....	72
<b>3. Procedimentos metodológicos.....</b>	<b>73</b>
3.1. Descrição do percurso metodológico.....	73
3.2. Abordagem e método de investigação.....	74
3.3. Estratégia de investigação.....	75
3.4. Produção de dados.....	77
3.5. Sobre as pessoas pesquisadas.....	79
3.6. Tratamento e análise dos dados.....	81
3.7. Categorias de análise.....	86
<b>4. Análise e discussão dos resultados.....</b>	<b>90</b>
4.1. Contexto confiança.....	93
4.1.1.Confiança como mecanismo social.....	98
4.2. Contexto legitimidade.....	105
4.3. Contexto relações de poder.....	111
4.4. Contexto governamentalidade.....	116
4.5. Contexto normativo e legal.....	121
4.6. A confiança como objeto do sistema de mercado de auditoria.....	125

<b>5. Considerações Finais .....</b>	<b>131</b>
Referências: .....	141
APÊNDICE A.....	149
Protocolo Padrão de Ética.....	149
APÊNDICE B.....	150
ROTEIRO DE ENTREVISTA .....	150

## Apresentação

Nesta investigação doutoral, o leitor irá defrontar-se com um profundo percurso nos discursos e sentidos da confiança. Essa palavra é consideravelmente fácil de ser entendida, mas complexa para conceituarmos. Aquilo que não é material e que penetra no mais íntimo do pensamento humano e, aos poucos, adere aos nossos princípios morais. Assim acontece com a confiança. É difícil escapar à impressão de que a confiança é fundamental para viver num mundo regido por relações sociais. Supor que a nossa mente meticulosamente designa padrões para estabelecer elos de confiança parece uma noção concebível quando ela é interpretada como um sentimento próprio da vida psíquica.

Investigar a confiança foi um propósito que surgiu em minha vida ainda durante o mestrado. Na época, o estudo tratou do fenômeno das pessoas que acreditavam que Deus as dava coisas que iam da cura de enfermidades até coisas materiais, como um imóvel. Nesse momento, eu percebi que essas pessoas precisam da confiança em algo ou alguém que fosse capaz de resolver os seus problemas.

Em 2019 havia em mim o pensamento em ingressar no doutorado a fim de aprofundar os estudos e incluir a confiança como objeto. No entanto, num dia, de forma súbita, passei mal e fui hospitalizada, após diversos exames fui comunicada que estava gravemente doente em razão de um tumor intracraniano. Diante dessa intempérie, de um prognóstico que não era promissor, porque já estava certo de que eu teria sequelas, a minha vida imergiu completamente em um oceano de incertezas, então, eu pensei na confiança e no quanto eu iria precisar dela nessa trajetória. Eu tinha noção de que precisava ter confiança nos médicos, nas enfermeiras, nos amigos, nos medicamentos e principalmente em mim mesma. Há coisas que só pensamos em momentos em que são realmente necessárias. Eu não pensava na finitude, esperava mais. A confiança foi a escolha mais plausível para tratar das minhas ansiedades e angústias. Ela me deu conforto e alento.

Após essa fase trágica, mas ainda em tratamento permanente, pude retomar os estudos e ingressar no doutorado. O apoio que os amigos e professores me deram foi a confiança essencial para iniciar o projeto e, após muitas reflexões e leituras, foi possível encontrar um fenômeno que despertou em mim uma enorme curiosidade: os sentidos da confiança expressados nos discursos dos sujeitos.

Entendi que seria mais confortável investigar o fenômeno no mercado que eu já conhecia, pois sou contadora e professora, e a auditoria era o campo contábil que mais me



despertava o interesse, de modo que abdiquei da visão puramente técnica de um auditor e me dispus a pesquisar a confiança no sistema de mercado de auditoria.

Conforme o projeto avançava, as ideias eram aprimoradas e outras surgiam mediante os assuntos discutidos em aulas com colegas e professores, até que conheci o Macromarketing, um campo destinado ao estudo dos sistemas de mercados e as suas interações com a sociedade. Naquele momento, pareceu-me ser algo que se conectava com a minha ideia, por isso dediquei-me ao estudo desse campo e, finalmente, encontrei um tema que me parecia ser um caminho próspero para a produção de conhecimento.

Importa pensar que uma tese não surge sem o nosso esforço intenso em entender as próprias ontologias - a história que vai explicar muitas causalidades e ideologias - e o fenômeno de interesse. O conhecimento da linguagem foi fundamental pois, em meu caso, tenho profunda curiosidade pelos discursos, eles me fascinam. Estudar o mundo a partir dos discursos foi o trajeto que abriu os meus olhos para entender dizeres que sempre estiveram lá, mas que eu olhava e não via.

Assumir que a confiança é um mecanismo social para estabelecer relações sociais, olhar para o sistema de mercado de auditoria sob a perspectiva teórica do macromarketing e da governamentalidade - fato que possibilita desenvolver a proposição de que a confiança, além de mecanismo social - pode assumir outros papéis que eu estava disposta a investigar.

Por fim, o lugar do qual esta contadora fala tem sido frequentado há mais de uma década por mim, fato que me propicia ocupar uma posição sólida como pesquisadora e participante. Consciente das minhas experiências e inquietudes, o percurso desse estudo tende a circunstâncias tanto brandas como inquietantes. A proximidade prévia que possuo com o campo da auditoria impôs constante exercício para assegurar razoável neutralidade, mas que, com certa destreza, foi amenizado com o apoio da técnica da análise de discurso, suas singularidades e minha incansável vontade de entender o que está por trás daquilo que é visível.

## 1. Introdução

No mercado, muitas transações ocorrem somente apoiadas em relações de confiança. Essas transações geralmente acontecem com a presença de agentes intermediadores altamente capacitados que asseguram a veracidade de informações essenciais e, dessa forma, minimizam os riscos de perdas dos participantes do mercado. Nos bastidores dessas transações econômicas entre participantes do mercado ou dentro das empresas, há sempre uma dimensão social envolvendo uma relação de confiança (Baker, Jones, 2011; Zanini, 2016) que se estabelece a partir de relações sociais de pessoas com um comportamento regular, honesto e cooperativo que se baseiam em normas e crenças comumente compartilhadas no mercado (Fukuyama 1996; Peyrefitte, 1999; Weber, 2022; Layton 2014; Silva, Sauerbronn, 2024).

A confiança vem sendo cada vez mais notada no campo da auditoria e tornou-se um atributo essencial nesse mercado (Mueller et al., 2015) a fim de proporcionar aos clientes e potenciais investidores credibilidade de valor agregado a empresa contratante (Sant'ana, Sant'ana, 2021). O primeiro artigo da série “Mind the Gap” publicado pelo IBRACON (Instituto de Auditoria Independente no Brasil) começa com a narrativa de que a auditoria independente é uma agregadora de confiança e credibilidade ao mercado. Essa afirmativa foi reforçada através do tempo, pelos usuários da informação – investidores, órgãos reguladores e todos os stakeholders – que necessitam da opinião da auditoria para conduzir os seus processos decisórios (Crepaldi, 2013; Almeida, Lemes, 2013).

O mercado é um ambiente que busca previsibilidade e seus participantes esperam estabelecer relações de poder que garantam os melhores resultados (Layton, 2007). As relações de poder são apoiadas pelo sistema regulatório governamental e pelo sistema social discursivo (Foucault 2010a [1976], p.22). Nessa dinâmica social do mercado, a opinião de auditoria é construída a partir de um conjunto de normas regulamentadas e legitimadas pelo governo. A opinião do auditor, ou melhor, das empresas de auditoria, é uma condição elementar para que empresas possam operar no mercado vendendo seus produtos financeiros. Sem a opinião de auditoria a empresa estará impedida de realizar transações no mercado de capitais. Se essa opinião – sobre as demonstrações financeiras – apresentar alguma inconformidade com a normas e leis que regem a contabilidade, a empresa estará sujeita a sanções penais (Crepaldi, 2013; Almeida, Lemes, 2013). A opinião de auditoria produz a noção de confiança que os participantes do mercado precisam para tomarem decisões seguras diante execução da análise técnica qualificada e legal do conjunto de demonstrações financeiras (Shahzad e al., 2018).

O mercado de auditoria pode ser visto como um sistema de mercado quando se é analisado pela lente teórica do Macromarketing, que é uma área dedicada ao estudo dos sistemas de mercado e suas relações com a sociedade (Hunt, 1981). Os sistemas de mercado podem ser entendidos, em síntese, como sistemas de provisionamento que abrangem trocas voluntárias entre um conjunto de indivíduos ou entidades (Layton, 2006, 2007; Sauerbronn et al. 2022).

No mercado de auditoria, o componente central discursivo no mercado de auditoria é a certeza de que o auditor independente é o profissional legitimado a atestar a veracidade acerca dos critérios de contabilização de empresas. Nesse contexto, as empresas de auditoria prestam serviços oferecendo opiniões alicerçadas na confiança que lhes é legitimada pela legalidade governamental concedida e pela ação social derivada das regras institucionais internas advindas de um tipo de costume que leva à denominada ordem legítima (Weber, 2022; Crepaldi, 2013; Almeida & Lemes, 2013).

Nesse ambiente, chama a atenção o agenciamento das *Big Four*, o grupo das quatro maiores empresas de auditoria, empenhadas a oferecerem a confiança que os investidores e outros interessados necessitam. *Big Four* é a expressão atribuída a um grupo específico de empresas líderes globais atuantes no segmento de contabilidade e finanças, são elas: Deloitte, KPMG, PWC e EY. Esse termo surgiu durante a década de 1990, em razão do distinto grupo de companhias ser constituído por quatro organizações da área de contabilidade (Crepaldi, 2013).

A pesquisa de ranking de 2023 realizada pela agência internacional francesa Leader League, aponta que as Big Four são as líderes no Brasil, logo em seguida as empresas bem recomendadas “tidas como excelentes”. No entanto, o ranking demonstra que as maiores empresas brasileiras, em valor de mercado, foram auditadas por uma das Big Four. Fatos assim, visam a reforçar que embora haja uma competição, as empresas de grande porte, negociantes no mercado de ações, sempre procuram firmar o contrato com uma das Big Four. A norma contábil no Brasil determina que todas as empresas submetidas às auditorias independentes façam a troca de prestadora de serviços de auditoria no máximo a cada 5 anos. O órgão responsável pela fiscalização é a CVM (Comissão de Valores Mobiliários), a qual faz o acompanhamento das empresas e das auditorias.

Toda empresa de auditoria deve entregar ao seu cliente, ao final do seu trabalho, o relatório de auditoria, que é o documento escrito no qual o auditor emite a sua opinião acerca da adequação das demonstrações financeiras e contábeis da empresa auditada, com base na avaliação das conclusões atingidas pela evidência dos achados de auditoria (Crepaldi, 2013;

Almeida, Lemes, 2013). Fundamentados no grau de confiança desse relatório, os participantes do mercado tomam suas decisões estratégicas. Assim, a dinâmica do mercado funciona com a interação dos participantes, muitos deles detentores do poder de agência. Uma definição ampla do termo agência é a capacidade mediada por mecanismos sociais para agir no mercado (Eckhardt, Mahi, 2004). A interpretação dessas autoras é a de que os agentes não são nem agentes livres, nem objetos inteiramente sociais. Em vez disso, os agentes são “frouxamente estruturados” (Eckhardt, Mahi, 2004, p. 137). Importa reforçar que essa definição decorre de diversos debates na história das ciências sociais (Bourdieu 2015; Foucault 2022 [1976]; Giddens 1984).

Diante de muitos percalços no mercado, que afetaram fortemente os seus participantes foi criado o projeto de internacionalização contábil que – embora tenha percorrido um caminho de quase 30 anos – buscou desenvolver um grupo de normas globais que fosse inteligível e exequível, e pudesse oferecer a representação fidedigna dos demonstrativos contábeis-financeiros (Bogopolsky, 2015). No entanto, somente em meados de 2009 que os países fizeram a adoção das IFRS (International Financial Reporting Standards). Cerca de 150 países ingressantes ao processo de internacionalização contábil aderiram à convergência da normatização contábil. Essas normas internacionais – IFRS para assuntos da contabilidade e ISA (International Standard on Auditing) para regulamentar a auditoria – tornaram-se o mecanismo de proteção de ativos no cenário econômico, influenciando no modo de elaboração e análise dos demonstrativos contábeis-financeiros (Niyama, 2005; Crepaldi, 2013).

Como reforça Ball (2006), a contabilidade é moldada por fatores econômicos e políticos, e a harmonização das normas e práticas contábeis globais foi quase uma consequência inexorável da crescente integração de mercados e políticas, fato que tornou obrigatório a adoção das Normas IFRS em diversos países na última década. De acordo com autor, o IASB (International Accounting Standards Board) é um órgão privado normatizador sem um mecanismo de execução, podendo persuadir municípios e empresas a adotarem o padrão IFRS. Com efeito, somente os órgãos vinculados ao poder público que podem exigir das instituições a obrigatoriedade de adoção e aplicabilidade de normas.

Toda essa mudança foi conduzida pelo órgão máximo representativo da contabilidade no mundo, o IASB junto com outros órgãos auxiliares principais: FASB (Financial Accounting Standards Board); IFAC (International Federation of Accountants), que se tornaram responsáveis pela emissão de normas internacionais de contabilidade de alta qualidade. As IFRS e ISA buscam abranger todo o espectro de desempenho econômico-financeiro-operacional das empresas, prometendo um conjunto normativo de elevado nível de confiança

(Lemes, Carvalho, 2010, Nyama, 2005). Nessa virada contábil, o ponto crucial consiste no efeito de sentido e significados: as normas IFRS estão dedicadas a obedecer a princípios e a evitarem as regras formais, estabelecendo-se como filosofia a *primazia da essência sobre a forma jurídica* (Nyama, 2005; Lemes, Carvalho, 2010). Já as normas de auditoria ISA, visam dar uma *asseguração razoável* quanto aos demonstrativos contábeis-financeiros e às distorções relevantes que podem existir. Há quem diga que essa mudança de paradigma trouxe enormes benefícios socioeconômicos, principalmente no sentido da *accountability*, *compliance*, governança corporativa e auditoria independente, devido ao aumento de controle e normas mais severas para a salvaguarda de ativos (Niyama, 2005; Lemes, Carvalho, 2010; Crepaldi, 2013; Almeida, Lemes, 2013; Barbieri, Feijó, 2013; Baker, Jones, 2011; Bhaskar, Flower, 2019; Marion, Ribeiro, 2017; Iudícibus, Martins, Marion, 2012).

No Brasil, o projeto de internacionalização da contabilidade foi marcado pela promulgação da Lei 11.638/2007 (Niyama, 2005). Embora o Brasil tenha sido o primeiro país com a iniciativa de integrar-se ao projeto, isso só aconteceu em 2010 por questões de organização e despreparo de instituições brasileiras (Niyama, 2005; Almeida, Lemes, 2013). Em 2005, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) dedicado ao estudo, ao preparo, à interpretação e à emissão de pronunciamentos técnicos. O CPC foi fundamental para o processo de convergência contábil, pois assumiu a centralização de normas – as quais são traduzidas das normas do IASB – e a representação democrática de informações por parte dos produtores: auditor, usuário, intermediário, academia e governo (CPC, 2023). Segundo Junior e Frederico (2017) o CPC é um pouco mais que um tradutor e disseminador das IFRS, entendendo que no campo da regulação contábil, as disputas de poder entre o CFC e o IBRACON foram sanadas frente autonomia das normas internacionais adotadas como obrigatórias. A convergência da contabilidade brasileira às IFRS promoveu o novo formato do campo regulatório, não mais o papel de produtores de normas para os órgãos deliberativos, mas tão somente o de intérpretes autorizados das normas produzidas pelo IASB (JUNIOR, 2017, p.9).

Nesse ambiente de mudanças, o sentido de legitimidade funciona como mecanismo de segurança a respeito das informações publicadas pelas empresas, e tem a capacidade de assessorar o processo decisório de empresas diante da incerteza sobre o futuro e a instabilidade constante no ambiente econômico (Zimmerman, 2002). Ainda assim, é vista como um recurso de ordem operacional que as organizações utilizam para ganhar competitividade (Schumann, 1995).

Segundo Dardot e Laval (2016), o comportamento das empresas é substancialmente afetado por uma governamentalidade neoliberal, e esse neoliberalismo não é somente uma ideologia política econômica, mas também, um sistema normativo fundamentado em uma lógica do capital a todas as relações sociais segundo o modelo de mercado de competição generalizada. “O sistema neoliberal é instaurado por forças e poderes que se apoiam uns nos outros em nível nacional e internacional.” (Dardot, Laval, 2016, P.11).

A sociedade vem sendo moldada pela expansão da lógica capitalista apoiada no neoliberalismo, que por sua vez, interage no corpo social mediante forças e poderes que se sustentam e se apoiam diante da coalização de influentes oligarquias burocráticas e políticas, empresas multinacionais, agentes financeiros e grandes organismos econômicos internacionais. Essa coalização exerce uma certa função política em escala mundial (Dardot, Laval, 2016, P.11). Assim, foi instaurado uma espécie de capitalismo financeiro globalizado sob seu formato social “individualização das relações sociais as expressas da solidariedade coletiva, a polarização extrema entre ricos e pobres (Dardot, Laval, 2016, P.20).

Na realidade, a financeirização do capitalismo, coloca em pauta uma forma de subordinação generalizada ao neoliberalismo, impondo aos indivíduos um universo de altamente competitivo, onde as relações sociais seguem o modelo do mercado “em outras palavras, com o neoliberalismo, o que está em jogo é nada mais nada menos que a forma de nossa existência, isto é, a forma como somos levados a nos comportar, a nos relacionar com os outros e com nós mesmos.” (Dardot, Laval, 2016, p.20). Nesse contexto, a confiança exerce um papel fundamental como mecanismo social, e até mesmo, uma técnica de governamentalidade capaz de deixar empresas com vantagem competitiva no mercado (Silva, Sauerbronn, 2023).

Diante deste dilema, é intenção deste trabalho analisar a confiança como mecanismo social em face do discurso articulado entre os aspectos legais no que tange as normas, leis e legitimidade e as relações de poder existentes no sistema de mercado de auditoria. Esse discurso que representa “os movimentos dos sentidos, errância dos sujeitos, lugares provisórios de conjunção e dispersão, de unidade e de diversidade, de indistinção, de incerteza e de ancoragem” (Orlandi, 2020, p.8) – e a discursividade produzida por agentes atuantes no mercado, que necessitam da confiança para tocar seus negócios. Essa discursividade pode ser mais bem compreendida quando se demonstra a preocupação não com o conteúdo dos textos, mas com a “materialidade histórica da linguagem” (Orlandi, 2020, p.66). Quando se analisa um texto concentrado na discursividade, o que se busca é a observação do “vestígio mais importante” atuando como uma unidade de análise, que vem a se constituir em uma unidade de sentido em relação ao ambiente e pela historicidade (Orlandi, 2009, p.67). O raciocínio é o de

que as Big Four devem ser analisadas com maiores critérios, em suma, elas são as maiores empresas infiltradas na contabilidade de instituições de grande porte pela magnitude que detêm, fazendo-as ainda mais imponentes. Acredita-se que elas possuem condições de oferecer um serviço com maior qualificação técnica e confiabilidade (Stokes; Webster, 2009). Além de serem grandes empresas atuantes no mercado de capitais, o ambiente mercadológico tem compreendido que esse tipo de empresa se preocupará mais em emitir opiniões assertivas a respeito da confiabilidade dos demonstrativos contábeis-financeiros publicados, exercendo uma forma de pressão para que seus clientes atendam a todas as questões impostas pelo governo no que tange à legalidade e à normatização (Stokes; Webster, 2009, Crepaldi, 2013).

Nesse sentido, a confiança é notoriamente um mecanismo social discursivo que envolve os participantes do mercado (Zanini, 2016), com capacidade de promover a segurança das relações e a redução dos riscos financeiros. Assim, quando se olha para o mercado de auditoria, plausivelmente, compreende-se a sua dinâmica como um elemento de sustentação capaz de manter um nível expressivo de competitividade. As Big Four não apenas conhecem, mas instituem as regras do jogo e, por isso, estão sempre um passo à frente. E, neste estudo, almeja-se conhecer, a partir das multiplicidades de discursos difundidos, o que as pessoas participantes, direta e indiretamente, pensam e entendem sobre auditoria.

Essas constantes transformações, nesse ambiente, perpassam pela instabilidade econômica (Barbieri, Feijó, 2013; Zanini, 2016). A conjuntura do ciclo dos negócios é sempre a mesma: os valores éticos, as crenças, a governança corporativa, o jogo de interesses, a confiança, a desconfiança e a busca incessante para estar à frente, diante de uma vantagem competitiva que possa garantir os melhores resultados e a maior participação no mercado (Almeida, Lemes, 2013). Foucault (1999, 2000, 2010a, 2014, 2022) demonstrou preocupação acerca dessas mudanças sociais. O autor analisou por meio dos discursos, as coisas, os sujeitos, e a forma como estes podem viver em um ambiente de dominação por efeito das relações de força e de poder constantes nas esferas governamentais, nas instituições e, conseqüentemente, na economia. Para Foucault (2006, p.32) uma teoria não pode ser elaborada sem que apareça sua pureza não sintética, o campo dos fatos do discurso a partir do qual são construídas. De modo que, há a formação discursiva no sistema de mercado de auditoria é um ambiente que merece ser analisado.

Frente à legalidade, a auditoria funciona como uma espécie de paraquedas, no sentido previdente, concedendo aos seus clientes um nível de confiança suficientemente alto para a tomada decisões testificadas a partir do exame profundo das demonstrações contábeis reportadas, reduzindo-se as possibilidades de perdas financeiras iminentes na economia.

Ademais, pressupõe-se que essa confiança se torna cíclica quando demonstrada a competência ao corpo societário em suas demandas com a obtenção de empréstimos das mais conceituadas instituições de crédito, resultando em potenciais parcerias para investimentos conjuntos (Gow, Kells, 2018; Bhaskar, Flower, 2019).

As operações que envolvem partes societárias, como incorporação, fusão ou cisão dependem, logicamente, de uma relação de confiança. No entanto, as *Big Four* são agentes atuantes, com respaldo legal Lei 6.704/76 (Bhaskar, Flower, 2019; Marion, Ribeiro, 2017) para comercializarem seus serviços de confiança. Em tempos de tantos riscos e incertezas, pensar em confiança pode parecer até uma utopia. No entanto, as Big Four se esforçam para suprirem esta demanda e para minimizarem os riscos de perdas representativas de capital, oferecendo um grau elevado de fidedignidade das informações primordiais para o processo decisório, as quais delineiam o rumo das instituições no mercado.

Em se tratando dessas dinâmicas de sistema de mercado, um aporte relevante da pesquisa em macromarketing é a teoria MAS proposta por Layton (2014, 2015). O autor, como fruto dos seus estudos sobre o comportamento dos sistemas de mercado, propõe uma divisão em três áreas, onde: (M) refere-se aos mecanismos sociais que estabelecem as relações entre os agentes no mercado; (A) descreve os campos de ação desses agentes, onde os mercados são sítios para transações e mudanças; e (S) relaciona-se com as estruturas criadas para organizar e estabilizar os sistemas. A ideia delinea modelos representativos, precipuamente como sistemas organizadamente capazes de produzirem funcionalidade econômica no mercado.

Os trabalhos de Yu (2009), Braunbeck (2010) e Dehkordi e Makarem (2011), entre outros, foram conduzidos para mensurar o grau de confiança nos demonstrativos contábeis-financeiros desde o início do projeto de internacionalização da contabilidade. Há estudos que defendem que as Big Four atingiram um nível de qualidade mais elevado de informações, quando comparadas com outras empresas de auditoria de menor porte, sendo mais competitivas no mercado em decorrência da confiança oferecida aos seus clientes (Francis; Yu, 2009; Braunbeck, 2010; Dehkordi, Makarem, 2011).

A partir dessa relação de confiança e de poder presumivelmente presentes no discurso produzido pelas empresas de auditoria, as quais detêm a legitimidade para exercer relações de poder, faz-se coerente a pergunta:

**Como a confiança, enquanto mecanismo social discursivo, pode se tornar um objeto de mercado no sistema de mercado de auditoria?**



Em vista da problematização construída, este estudo busca explorar o mercado de auditoria, a fim de entender as relações de troca neste ambiente, tendo como pano de fundo a disputa de legitimidade e conseqüentemente a análise das multiplicidades de discursos, que emergem na comunidade social.

## **1.2. Objetivo geral e objetivos específicos**

O objetivo geral desta tese é:

**Analisar a confiança como mecanismo social do sistema de mercado de auditoria, vinculando as multiplicidades de discursos emergentes no campo social às relações de poder e de força de seus participantes.**

Objetivos específicos:

1. Identificar e descrever os participantes do sistema de mercado de auditoria.
2. Analisar e descrever o funcionamento do sistema mercado de auditoria.
3. Analisar os discursos produzidos no sistema de mercado de auditoria, descrevendo as relações discursivas existentes entre os participantes desse sistema de mercado.
4. Descrever os papéis que a confiança assume que no mercado de auditoria, a partir da análise de discursos dos participantes desse mercado.

## **1.3. Delimitação do estudo**

Este trabalho limita-se ao estudo da confiança como objeto discursivo. A proposta consiste em analisar o sistema de mercado de auditoria a lente teórica do macromarketing e da governamentalidade.

Assim, não serão abordados procedimentos técnicos de auditoria, tampouco, apresentados conteúdos e mecanismos de análise de demonstrações contábeis. O que se pretende é trazer clareza de ideias para promover a compreensão crítica do sistema de mercado de auditoria e das relações de poder e de força, os quais têm sido elemento primordial para a tomada de decisões no ambiente econômico.

É necessário ressaltar que a pesquisa apresenta concepções críticas sobre auditoria contábil, confiança, relações de poder e governamentalidade, sendo a confiança o cerne da análise. Salienta-se, ainda, que as auditorias realizadas pelas Cortes de Contas – Tribunais e Controladorias públicas – não estão inseridas neste estudo.

Por fim, utilizando-se da teoria do Macromarketing sobre sistemas de mercado e os estudos sociológicos sobre relações de poder, legitimidade e governamentalidade, analisa-se a confiança como mecanismo social discursivo, técnica de governamentalidade e objeto de mercado.

#### **1.4. Relevância do Estudo**

A relevância deste estudo consiste na apresentação do sistema de mercado de auditoria e análise discursiva da confiança o atributo principal do auditor. Todas as empresas que transacionam ações na B3 obrigatoriamente devem ser auditadas. Para dar mais representatividade a este estudo, apresenta-se os dados da pesquisa da empresa Economatica Insights, que informa o volume financeiro movimentado pelas empresas listadas na Bolsa B3 no ano de 2021, que totalizou R\$ 7,04 trilhões, sendo o maior valor da história do mercado de capitais para um ano nominalmente. Esse valor representa 90,5% do PIB nesse ano.

As decisões de investimento levam em consideração os relatórios das auditorias, os quais necessitam de “juramentação” e fidedignidade das informações para que a relações de troca ocorram com segurança, pelo menos assim é o que o mundo dos negócios reforça e sustenta.

A capacidade de influenciar outros sistemas de mercado e outros sistemas sociais (não de mercado) é vista como relevante. Seria uma razão para compreender como e até que ponto os serviços de auditoria e a confiança estão conectados.

Sendo um estudo de relevância, pois as empresas atuantes no mercado e que, por diversos motivos, necessitam das informações financeiras, plausivelmente, será de utilidade tomar conhecimento do sistema de mercado de auditoria. Pretende-se auxiliar aos usuários no processo de tomada de decisão em muitas esferas socioeconômicas.

As pesquisas sobre empresas de auditorias são frequentes nas áreas de contabilidade e de finanças, mas esta é peculiar, porque pretende-se entender o sistema dinâmico do mercado de auditoria e associá-lo à confiança por meio da análise de discursos, de modo que a construção de informações confiáveis está baseada no domínio da legalidade, da normatização e da legitimidade, e poderá ser contestada a confiança desses discursos. Assim, pretende-se agregar

novas percepções e lucidez aos participantes envolvidos no sistema de mercado de auditoria, aos usuários das informações, aos segmentos empresariais, à comunidade científica e aos interessados no assunto pesquisado, ampliando o conhecimento.

Compreender a forma como as informações produzidas e trocadas pelas empresas de auditoria podem ser protegidas e acessadas é, atualmente, uma necessidade tanto para as pessoas como para empresas, sendo relevantemente essencial para agregar conhecimento ao mercado e à sociedade.

O que se pretende demonstrar ao fim do estudo é que sistemas de mercados são constituídos a partir da formação discursiva, e que se estabelecem definindo as regras de governança, as quais estão fundamentados nas técnicas de governamentalidade. Assim, os sistemas de mercado moldam o comportamento socioeconômico em esfera mundial. Neste eixo, os estudos de Laval e Dardot (2015, p.15) defendem que o neoliberalismo, antes de uma ideologia ou uma política econômica é, primeiramente, uma *racionalidade*<sup>1</sup>, com capacidade de estruturar e organizar a forma de ação dos governantes e de manejar o comportamento dos governados. Nesse sentido, um aspecto importante para esse estudo é que esses autores conceituam o neoliberalismo como um conjunto de discursos, práticas e dispositivos. Esse conjunto se ancora na originalidade universal da concorrência para governar os indivíduos (Laval e Dardot, 2015). O mercado de auditoria está ancorado na confiança, na normatização, na legalidade, na legitimidade, nas relações de poder e de força, e nas técnicas de governamentalidade. Todos esses conceitos elementares podem gerar resultados de confiança para o corpo social. A análise de discurso será a estratégia de análise utilizada, porque visa buscar o *não dito* diante da prodigalidade de discursos que transitam na esfera capitalista. O discurso manifesto não passaria, afinal de contas, da presença repressiva do que ele diz; e esse não-dito seria um vazio minando, do interior, tudo que se diz (Foucault, 2008, p.33).

## 1.5. Organização Geral do Estudo

Esta pesquisa foi elaborada em cinco capítulos, separados por seções e subseções a fim de apresentar clareza e estrutura dos dados e informações.

---

<sup>1</sup> O conceito de racionalidade política foi elaborado por Michel Foucault e tem relação direta com suas pesquisas dedicadas à governamentalidade. Esse assunto foi explanado no curso ministrado no Collège de France em 1978-1979. A primeira publicação. Michel Foucault. Naissance de la biopolitic, Seuil/Gallimard, Paris, 2004.

O primeiro capítulo contempla a introdução, composta pela contextualização do problema de pesquisa, pelos objetivos, pela delimitação da pesquisa, pela relevância do trabalho e pela organização geral do trabalho.

O segundo capítulo consiste no referencial teórico utilizado para o embasamento da pesquisa, composto por conceitos que visam fundamentar o problema proposto de investigação.

O terceiro capítulo descreve o percurso metodológico a ser conduzido. Especificamente, esta pesquisa será qualitativa de caráter exploratório. A produção da dados será organizada com entrevistas semiestruturadas, podendo ser presenciais ou remotas.

O quarto capítulo apresenta a descrição e a interpretação dos dados da pesquisa empírica, quando os dados produzidos serão analisados e correlacionados com o referencial teórico estabelecido no capítulo dois.

O quinto capítulo refere-se às considerações finais, quando serão relatadas as contribuições da pesquisa e feitas sugestões para estudos futuros.

## 2. Referencial Teórico

Nesta seção, o objetivo é apresentar a literatura de base para a construção deste estudo. As concepções dos sistemas de mercado - de uma forma geral a priori – e as conexões com o mercado de auditoria são elementos cruciais para sustentar a problemática acerca da confiança.

Desse modo, este embasamento teórico apresenta conceitos de sistemas de mercado, macromarketing e o pensamento foucaultiano, especificamente as relações de poder e de força, as técnicas de governamentalidade e suas formas e dinâmicas, procurando apresentar ao campo social como essas teorias sociais e econômicas podem ser contributivas para a ciência.

### 2.1. Macromarketing

Em agosto de 1976 ocorreu o primeiro seminário anual de macromarketing realizado pela Universidade do Colorado onde se reuniram estudiosos que compartilhavam o interesse em estudar o mercado de uma perspectiva social. O maior objetivo da discussão era esclarecer e identificar os limites do macromarketing, e isso acabou se mostrando elusivo e tornou-se uma questão constante em todos os seminários subsequentes. O macromarketing visa a abordar a crescente preocupação sentida pelos consumidores quanto ao impacto social das tendências na prática do marketing e seus reflexos nos sistemas de mercado (Layton, 2006).

No entanto, foi Layton (2006), que durante os seminários de macromarketing atribuiu ao pesquisador Shelby Hunt a responsabilidade por definir o macromarketing e estabelecer a sua abrangência na esfera do conhecimento. Hunt, então, o definiu como o campo que estuda os sistemas de mercados. Assim, as maiores preocupações do macromarketing estão relacionadas com o impacto e as consequências dos sistemas de mercado na sociedade, e o impacto e as consequências da sociedade nos sistemas de mercado. Hunt (1981) reafirmou essa visão e observou que o macromarketing: (a) permite vários níveis de agregação, (b) inclui trabalho sobre responsabilidade social e desenvolvimento econômico e (c) capta a influência de diferentes valores legais, políticos e sociais (Layton, 2006).

Até a década de 80 ainda pairavam muitas discussões em meio aos pesquisadores sobre o que abarcava os estudos de macromarketing. Na verdade, naquela época não havia uma convergência de ideias que estabelecessem os limites acadêmicos para o macromarketing, ou até mesmo o que era macromarketing. Um passo singular para ajudar a resolver essas questões foi a primeira edição do *Journal of Macromarketing* em 1981, sob a direção de George Fisk,

pioneiro no campo, a chamada enunciava – um convite para participar dos assuntos do Journal of Macromarketing – estabeleceu os critérios que se aplicariam para determinar se a pesquisa era de fato macromarketing (Layton, 2006). Sua lista replicava a abordagem sugerida por Hunt (1981) e norteava a quatro tópicos que davam suporte para iniciar a discussão. Estes foram: (a) marketing como uma tecnologia de provisão de assistência de vida; (b) a qualidade e a quantidade de objetivos de vida providos pelo marketing; (c) marketing como uma tecnologia para mobilizar e alocar recursos econômicos; e (d) as consequências sociais de marketing nas sociedades de aprendizagem (Layton, 2006).

Diante desse contexto, o macromarketing é o campo que estuda os sistemas de mercados e suas relações com a sociedade (Hunt, 1981). Os sistemas de mercado, por sua vez, podem ser entendidos de uma forma resumida como sistemas de provisionamento que atuam na coesão do sistema como um todo (Layton, 2019). Um sistema de mercado tem como propósito criar e manter fluxos entre os sistemas de produção e consumo (Layton, 2007).

No princípio, algumas comunidades perceberam que, ao realizarem trocas voluntárias, aumentavam a qualidade de vida. Subsequentemente, o aperfeiçoamento das formas de trabalho originou a ascensão da produtividade em nível mais eficiente, culminando na expansão de bens e serviços à disposição dos consumidores (Layton, 2010, 2015, 2017, 2019). Diante disso, os mercados emergem como resultado das relações de trocas associados às normas sociais que estabelecem limites e práticas capazes de provocar o ordenamento comportamental de agentes numerosos sistemicamente (Layton, 2007).

Em relação a *sistemas de mercado*, Layton (2007, p.230) apresenta o conceito:

Um sistema de mercado é uma rede de indivíduos, grupos e/ou entidades, ligados direta ou indiretamente por meio de participação sequencial ou compartilhada para troca voluntária, que em conjunto cria, reúne, transforma e disponibiliza sortimentos de produtos, serviços, experiências e ideias, fornecido em resposta à demanda do cliente (tradução própria).

Comportamentos de indivíduos, grupos e entidades também são impulsionados por sequências evolutivas semelhantes de inovação, competição e difusão para formar, por exemplo, coalizões ou agrupamentos políticos que podem ou não sobreviver (Layton, 2015). Mercados e sistemas de mercado são, acima de tudo, produto da ação humana, onde indivíduos, grupos e entidades interagem como participantes de trocas econômicas. Essa visão de um sistema de mercado focal concentra-se nesses participantes e em suas ações enquanto lutam por vantagens individuais no mundo social definido pelo sistema de mercado (Layton, 2015).

Os mercados são ajustados por instrumentos governamentais e políticos, que definem as normas e os limites de atuação (Hutt et al., 1986). Desde o princípio, o comportamento do

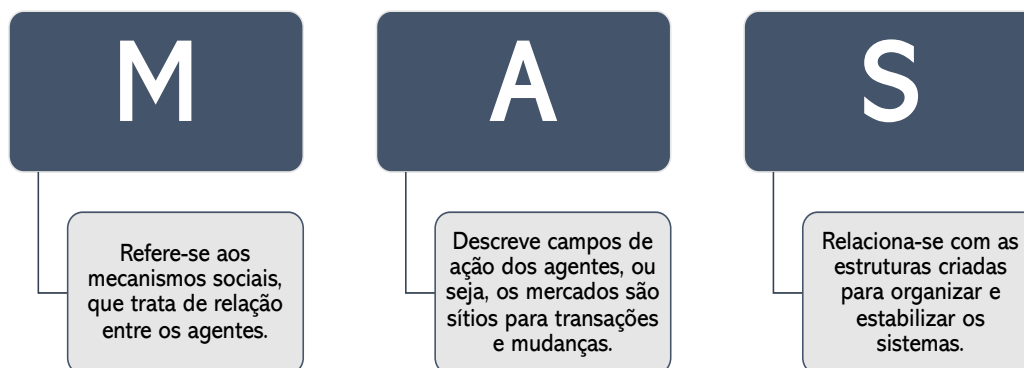
mercado vem sendo amoldado com relações de força e poder (Layton, 2014; Foucault, 2021, [1976], 2014), mecanismos sociais (Layton, 2014) e instituições catalisadoras (Shultz et al., 2017). Na prática, alguns mercados são de alguma forma explicados pelas teorias econômicas, enquanto outros vão além dessas definições, e outros ainda existem apenas como ideais (Cochoy, 2014).

## 2.2. Sistemas de Mercado

Os sistemas de mercados são construídos e esteados em mecanismos sociais, cuja função é promover a interação entre os participantes. Nesse sentido, a confiança é um mecanismo social com uma característica importante: ela concede poder a participantes do mercado. Logo, os agentes estão engajados na disputa para obtê-la. A sua atuação se constitui a partir das relações sociais, muito fortemente através do discurso que estabelece as interações pessoais ou que forçam a estabelecer relações que gerem confiança (Silva, Sauerbronn, 2024). Layton (2015) afirma que os mecanismos sociais visam explicar o fundamento de um sistema de mercado, bem como os campos de ação interligados em diversas categorias (Peterson, 2013). Essas categorias têm como objetivo tratar da coevolução de ideias, das ações e das práticas sociais que são responsáveis pelo funcionamento de um sistema de mercado e, também, por darem vida ao campo de ação dos participantes. As ações no campo ocorrem por meio de variações aleatórias e planejadas em ideias, de comportamentos e de práticas sociais, que são submetidas a processos de seleção individual ou grupal, seguidos de replicação e compartilhamento (Layton, 2015). Em especial, algumas categorias são mecanismos geradores de confiança que levam ao desenvolvimento de entendimentos do grupo, como por exemplo, legitimação, ação coletiva e surgimento de líderes (Layton, 2014, 2015).

Nessa perspectiva, junta-se a teoria M.A.S. (*Mechanism – Action – Structure*) de Layton (2014, 2015, 2018) do macromarketing dedicada a apresentar significado dos sistemas de mercado e as suas dinâmicas e conexões entre mercados e sistemas regulatórios.

**Figura 1 – Teoria MAS de Layton**



Fonte: Elaborado pela autora inspirada em Layton (2014).

Os agentes internos possuem um comportamento competitivo de hierarquia, interferindo no direcionamento dos sistemas de mercado (Layton, 2014, 2015). Diante desse pensamento, talvez seja coerente pensar que alguns participantes moldam as regras dos sistemas com interesses pessoais, a fim de que possam ter vantagens competitivas em detrimento de participantes hierarquicamente inferiores. A partir dessas disputas internas, os conceitos das relações de poder, presentes nos estudos de Foucault (2010a, 2021, 2022), indicam os limites de cada sistema, que delimitam o que pode ser comercializado, quem pode fazê-lo e como essas relações se dão. Normalmente, essas regras são criadas a partir do que Shultz et al. (2017) chama de “instituições catalíticas”, que têm mais poder do que os indivíduos para impor limites por meio de sistemas normativos, de regras sociais e de práticas aceitas (Layton, 2009, 2010, 2011, 2019).

Em seu modelo, Layton (2014) separa os mecanismos sociais (que permeiam as relações entre os participantes), os campos de ação (em que ocorrem essas interações) e as estruturas (feitas pelos agentes para estabilizar e orientar o comportamento dos agentes), que irão coordenar a formação e as interações em sistemas de comercialização. Entre mecanismos sociais, campos de ação e estruturas, Layton (2014) aponta a coevolução como elemento central na conformação dos sistemas de mercado. Algumas características que aparecem são crenças, interesse próprio, empatia, comunicação, habilidades sociais, capacidade de aprender, capacidade de planejar e capacidade de inventar.

O funcionamento dos mecanismos sociais é observado pelos agentes no sistema de mercado. E a observação das transformações que acontecem nos mercados, em muitos casos, trazem benefícios aos agentes, como por exemplo, vantagens nas trocas econômicas, especializações, crescimento e escala, inovação estratégica e gerenciamento de riscos (Layton,



2014). Com o objetivo de aprimorar os benefícios, e instigados por interesses intrínsecos, os agentes entram em operação, e os poderes políticos, sociais e econômicos são remodelados no tempo em que o mercado e as estruturas sociais emergem como consequência dessas ações dos agentes (Layton, 2015).

Embora Foucault (2022, p.59) não tenha escrito sobre sistemas de mercado, o autor colaborou com seus estudos sobre o surgimento do mercado e, como contribuição relevante a percepção de que os mecanismos, os quais ele definiu como naturais ou espontâneos moldavam as dinâmicas do mercado.

O mercado apareceu, em meados do século XVIII, como já não sendo, ou melhor, como já não devendo ser um lugar de jurisdição. O mercado apareceu, por um lado, como algo que obedecia e que devia obedecer a mecanismos naturais, ou seja, mecanismos espontâneos, ainda que não possamos compreendê-los na sua complexidade, mas espontâneos, tão espontâneos que se tentasse modificá-los, seriam apenas alterados ou desnaturados. [...] é neste sentido que o mercado se torna um lugar de verdade.

Para Foucault (2022, 2018) o mercado passou por um deslocamento funcional a partir do XVIII, as quais permeavam entre as formas normativas e o exercício de poder. Assim, o autor inicia um estudo que partia da construção de matrizes, que ele inicialmente nomeou de matrizes de conhecimentos possíveis. O estudo consistia na análise das formações discursivas que formavam as regras do jogo entre verdadeiro e falso, ou seja, nas formas de veridicção. Ele intuía que essa análise levava a outro ponto fundamental para entender essas mudanças no mercado: a constituição do modo de ser do sujeito. O estudo do modo de ser do sujeito era caracterizado por analisar as diferentes formas pelas quais o indivíduo é levado a se constituir como sujeito e estudar as técnicas e procedimentos que se compreende para conduzir a conduta dos outros (esse assunto será retomado em outras seções), para o momento, objetivou-se introduzir as mudanças no mercado que foram observadas por Foucault (2022), os quais se sustentavam nas formações discursivas, ou seja, em mecanismos sociais.

Os mecanismos sociais elementares que geram um sistema de mercado necessariamente abarcam: uma ética evolucionista composta por crença, normas e institucionalidade; uma comunicação que seja capaz de produzir confiança ou, quando menos, cooperação entre os participantes; os beneficiários reconhecidamente diante das relações de poder, ou seja, aqueles que levam vantagem na troca de valor, na especialidade, na hierarquia, na decisão estratégica e na prudência sobre os riscos; e a infraestrutura de redes e o ambientalismo de sistemas complexos emergentes (Layton, 2014, 2015). Os mecanismos sociais são os responsáveis pelas

mutações nas dinâmicas de mercado, em muitos casos, podem gerar complicações imprevisíveis e apresentar brechas de mercado (Layton, 2014; Redmond, 2018).

A interação entre a agência humana e a estrutura do sistema de marketing (Giddens 1984) em uma rede em camadas de sistemas e campos associados é fundamental para a compreensão dos processos de mudança do sistema. Os participantes, incluindo indivíduos, grupos e entidades, possuem conjuntos muito diferentes de habilidades sociais, competências e poder posicional (Layton, 2015). Uma das principais forças em sistemas de mercado é a capacidade econômica. Agentes com mais recursos tendem a ter mais poder do que os outros, podendo adquirir mais bens, e contratar outras pessoas. O dono de uma empresa tem poder hierárquico sobre seus empregados, além de poder de barganha em negociações com outras empresas (Layton, 2014).

Agentes com mais conhecimento utilizam-se da assimetria de informações para obterem melhores planejamentos estratégicos. A longo prazo, tendem a crescer hierarquicamente no sistema. A análise da lógica vigilante de Zuboff (2020) faz sentido ao pensar em gestão de informações ao mencionar que o Google faz a retenção de dados através dos mecanismos de busca, e que esses mecanismos podem captar os discursos no universo digital.

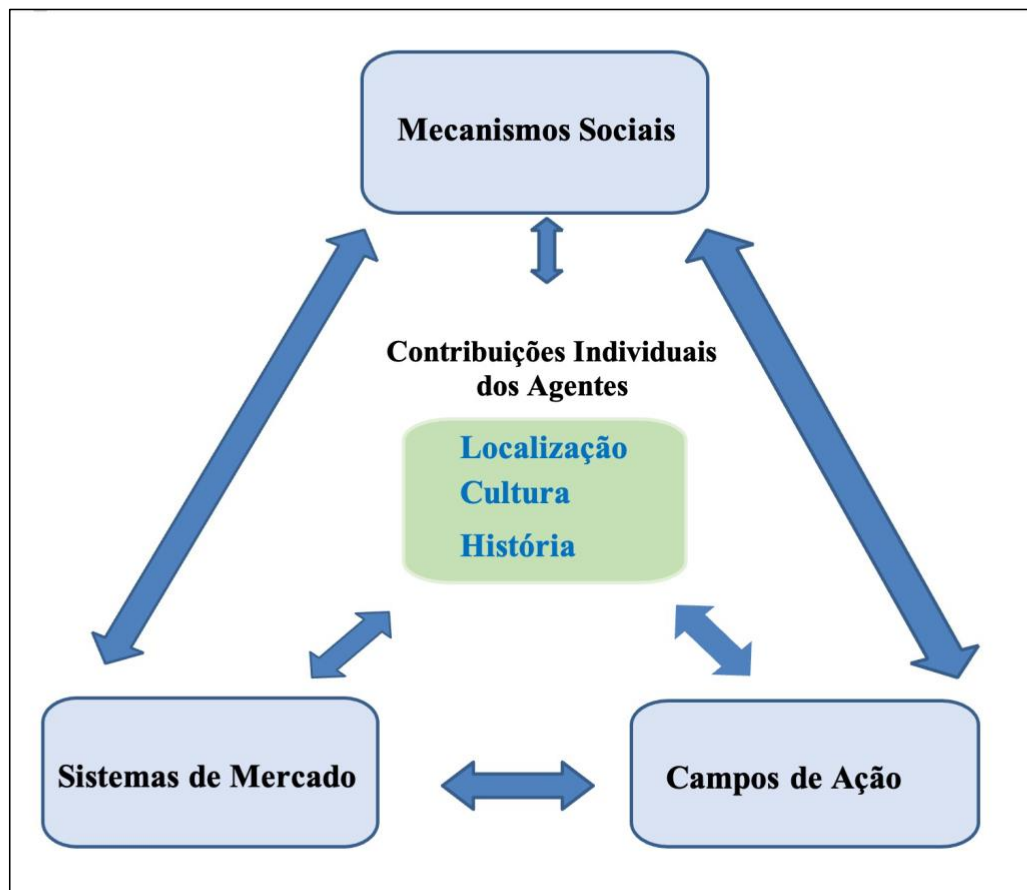
Os mecanismos sociais atuam como *fio condutor* para a interação dos agentes, para o compartilhamento de necessidades, para cooperação de funcionalidades e até para competirem entre si. Essas relações de força são frequentes exercidas para a obtenção de poder em disputas hierárquicas *cooperativas*, quando os entendimentos comuns e a comunicação entre os agentes são necessários a fim de que ocorram trocas voluntárias (Layton, 2008, 2014, 2015).

Por fim, decorrente de todas essas dinâmicas, o sistema poderá evoluir ou regredir na medida em que os agentes sejam bem ou mal atendidos pela forma como o sistema foi moldado. Caso o sistema de mercado não atenda às expectativas dos agentes, estes o abandonarão e o sistema poderá entrar em colapso (Müller et al., 2023). O mecanismo social pode ser compreendido como a relação estabelecida entre os participantes do mercado - relação esta que pode ser de poder, configurando a atuação no campo social. Assim, pensar que a confiança faz aumentar o poder de agência no mercado de auditoria, explica o porquê de serem poucas as empresas que oferecem esses serviços e a grande disputa por esse poder.

As relações de força e de poder são transcorrentes nesses sistemas diante da suposição de que tudo está interligado (Müller et al., 2023). A explicação da teoria MAS se baseia na ideia de que cada participante (de forma individual) carrega uma ética construída por: (1) instintos, competências evoluídas, linguagem, comunicação; (2) um conjunto complexo de crenças decorrente da experiência de vida, fundamentado em entendimentos, normas, princípios e

práticas sociais culturalmente estabelecidas, aceitáveis ou impostas; e (3) padrões de comportamento que reproduzem instintos de sobrevivência e senso de utilidade, empatia pelos outros, intelectualidade, competência para fazer planejamentos, consciência das imposições do ambiente socioeconômico e da história; (4) discernimento do surgir progressivo de “infraestruturas físicas tangíveis” e de “infraestruturas intangíveis”, todas figurativas e geradas pelo “funcionamento dos sistemas sociais” com o passar do tempo (Layton, 2015, p.564). Para o autor, é nessa diversidade entre os participantes, e mediante a atuação dos agentes envolvidos na troca econômica, que emergem os sistemas de mercado em todos os níveis, “do micro ao macro”, nas comunidades sociais, conforme figura 2.

**Figura 2 - Formação, crescimento e adaptação de sistemas de mercado**



Fonte: Silva, Sauerbronn, (2024, p.7)

O funcionamento dos mecanismos sociais é observado pelos agentes no sistema de mercado, e as transformações que acontecem nos sistemas de mercado, em muitos casos, trazem benefícios aos agentes, como: vantagens nas trocas econômicas; especializações; crescimento e escala; e inovação estratégica e gerenciamento de riscos (Layton, 2014). Com o objetivo de

aprimorar os benefícios, e instigados por interesses intrínsecos, os agentes entram em operação, e os poderes políticos, sociais e econômicos são remodelados no tempo em que o mercado e as estruturas sociais emergem como consequência dessas ações dos agentes (Layton, 2015; Hunt, 1981; Müller & Sauerbronn, 2022).

O sistema de mercado se encontra estável quando as relações entre os participantes estão estabelecidas, quando as regras e a governança – interna ou externa – são conhecidas e quando as redes de negócios são convencionadas. Nesse cenário, os participantes se agrupam em: *titulares* – o detentor do poder e beneficiário das coisas; *competidores* – os que buscam formas de competir com os titulares; e as *entidades de governança* – os que procuram manter o status quo interna e externamente (Layton, 2015). No entanto, o colapso é uma possibilidade real, quando os entendimentos, as regras e, muitas vezes, as instituições - também as infraestruturas (tangíveis e intangíveis), começam a ruir em virtude das pressões externas, por forças internas relacionadas com áreas políticas, sociais ou religiosas. Layton (2015) aponta os mercados paralelos do pós-Guerra na Alemanha como exemplos disso.

Embora existam semelhanças estruturais e funcionais nos sistemas de mercado, cada sistema de mercado individual difere em detalhes. Em um contexto histórico, é essencial, dada a diversidade inerente aos sistemas de mercado, identificar com cuidado os participantes, os grupos e as entidades que compõem o sistema ou sistemas, as variedades oferecidas, as propostas de valor feitas, os entendimentos, as normas, as regras, as instituições, a infraestrutura e os artefatos que fazem parte da configuração do sistema e do ambiente (Layton, 2015), tornando-os únicos e identificáveis.

Ao mercado, como uma realidade, bastaria deixá-la por sua própria conta para que o equilíbrio, a estabilidade e o crescimento fossem alcançados. Nesse sentido, qualquer intervenção do governo só poderia desregular e perturbar esse curso espontâneo. Em outras palavras, com o neoliberalismo, o que está em jogo são as relações de forças e de poder, que determina o comportamento e as relações sociais na sociedade. Essas relações ocorrem segundo o modelo do mercado, capaz de levar um indivíduo a comportar-se como uma empresa (Dardot, Laval, 2016, P.19).

Antes de ser uma ideologia político-econômica, o neoliberalismo é uma racionalidade, que funciona para estrutura e organizar não somente governantes, mas até a própria conduta dos governados. A principal característica da racionalidade neoliberal consiste na generalização da concorrência como procedimento de norma de conduta, sendo para a empresa como um modelo de subjetivação. O neoliberalismo se constitui como o conjunto de discursos, práticas e dispositivos que estabelecem um novo modo de governo dos homens de acordo com o

pressuposto universal da concorrência (Dardot, Laval, 2016). O conceito de racionalidade política foi elaborado por Foucault (2022) em relação direta com os seus estudos dedicados à questão da governamentalidade. Para Foucault a racionalidade política muda quando se enxerga governo como atividade, e não como instituição, e sob esse prisma, entende que essa racionalidade como governamental, e que o bloco de coalização assumiu essa racionalidade governamental.

Para Laval e Dardot (2015, p.17) ao analisar a história, é possível chegar ao entendimento de que o mercado moderno não funciona solitariamente, ele sempre foi amparado pelo Estado. A análise política viabiliza a compreensão que há uma mesma lógica normativa que rege as relações de poder e as formas de governo em níveis e domínios distintos da vida econômica, política e social. De modo que os estados e as organizações econômicas mundiais, em estreita conveniência com os agentes privados do mercado, que criaram as regras favoráveis a esse rápido crescimento das finanças de mercado sob o princípio geral de governo que consiste na competitividade como uma representação da norma liberal a todos os países (Dardot, Laval, 2016, P.44).

A limitação do poder governamental encontra seu fundamento não nos “direitos naturais” nem na prosperidade gerada pela livre iniciativa privada, mas nas próprias condições de funcionamento da máquina econômica. Obviamente, há conciliações possíveis, mas a essência repousa na ideia de que a economia de mercado tem como condição a mais completa liberdade individual. Esse é um argumento mais funcional do que ético: a condição de funcionamento do mecanismo de mercado é a livre escolha nas decisões em função das informações que cada indivíduo possui. O mercado é um desses instrumentos que andam sozinhos, justamente porque coordena os trabalhos especializados utilizando otimamente os conhecimentos dispersos (Dardot, Laval, 2016).

### **2.3. Sistema de Mercado de auditoria**

Com o desenvolvimento da Contabilidade e, conseqüentemente, da Auditoria, o sistema de mercado de auditoria foi fundamentalmente organizado de acordo com a necessidade de os usuários da informação contábil disporem de opiniões dotadas de independência, neutralidade e objetividade, e que, além de tudo, oferecessem ainda credibilidade e confiabilidade às afirmações apresentadas pela administração, por meio das demonstrações contábeis que representam as situações econômica e financeira da entidade (Crepaldi, 2013).

O primeiro auditor provavelmente foi um proficiente guarda-livros a serviço do mercado italiano do século XV ou XVI que, pela reputação de sua sabedoria, passou a ser consultado por outros sobre a escrituração de suas transações. Acredita-se que o termo auditar tenha aparecido nos fins do século XIII na Inglaterra, durante o reinado de Eduardo I. A palavra auditoria vem do latim *audire*, que significa aquele que ouve (Martins, Diniz, Miranda, 2012; Crepaldi, 2013).

Os italianos foram os arquitetos da contabilidade moderna. Supõe-se que a auditoria se estabeleceu como profissão distinta da atividade contábil quando um especialista em escrituração passou a assessorar os mercadores transformando-se em consultor público liberal (Iudícibus, Martins, Marion, 2012).

A primeira dívida pública organizada de que se tem notícia foi incorrida pelo Vaticano, mediante a colocação de títulos mobiliários. Os principais empreendimentos na Europa medieval e moderna foram administrados pela igreja (Iudícibus, Martins, Marion, 2012). A profissão do auditor conquistou maior notoriedade após a Crise de 1929 e a criação da SEC. As mudanças no sistema regulatório promovidas pela SEC e o incontrolável desenvolvimento do capitalismo deu um novo rumo para o auditor, pois para operar no mercado de capitais era necessária a opinião de auditoria frente ao exame dos demonstrativos financeiros (Crepaldi, 2013), com o propósito de oferecer aos investidores maior transparência, fidedigna e confiança para a tomada de decisão.

Segundo Crepaldi (2013, P.263), a evolução da auditoria foi consequência do desenvolvimento do mercado:

A exportação de capitais, por parte das nações economicamente mais evoluídas, é responsável pelo gigantismo atingido pela profissão nos países de origem e por sua disseminação pelo mundo. De fato, ao criarem subsidiárias no exterior, as grandes empresas mandavam também seus auditores para que estes fiscalizassem a correta aplicação de capitais, aplicação dos lucros e retorno dos capitais investidos. Essa situação propiciou a abertura de filiais das firmas de contadores nos países importadores de capital. Esses auditores, por sua vez, utilizando os elementos locais, concorreram decisivamente para a criação e o desenvolvimento da profissão, com as características do chamado contador (que inclui a função de Auditor Independente) nos países onde se estabeleceram.

A Auditoria busca inspecionar se os demonstrativos financeiros e toda a sua elaboração de registros contábeis foram construídos com base na legislação específica, com a finalidade de assegurar o grau máximo de confiança nas informações divulgadas pelas instituições. A Auditoria assume o papel de verificar se as demonstrações contábeis refletem, ou não, a

situação patrimonial e financeira de instituições comerciais (Almeida, 2012; Crepaldi, 2013; Marion, Ribeiro, 2017).

Atualmente a Auditoria tem sido o meio de evidenciação mais eficiente e eficaz para assegurar os níveis de confiança nos sistemas de controle da administração empresarial por ter a capacidade de promover maior tranquilidade aos investidores e ao governo. A Auditoria ainda propõe um profissional imparcial, cético profissionalmente e determinado a examinar todos os processos contábeis (e mesmo os administrativos quando necessário) de empresas. As principais vantagens ofertadas pelas empresas de auditoria são a independência e a confiança, por não haver envolvimento com o ambiente de trabalho da auditada (Almeida, 2012; Almeida, Lemes, 2013; Crepaldi, 2013; Marion, Ribeiro, 2017).

O IBRACON apresentou uma definição de auditoria mais atual para o mercado no <sup>2</sup>MIND THE GAP:

A auditoria é uma parte independente que opina sobre as demonstrações financeiras, bem como as informações não financeiras de uma entidade, auxiliando na redução da assimetria de informação e dando suporte a decisões de investimento. Mas quando existem situações de exceção que envolvem crises, fraudes ou riscos ao mercado, não é incomum as dúvidas também recaírem sobre a atuação da auditoria (MIND THE GAP, 2023, p.3).

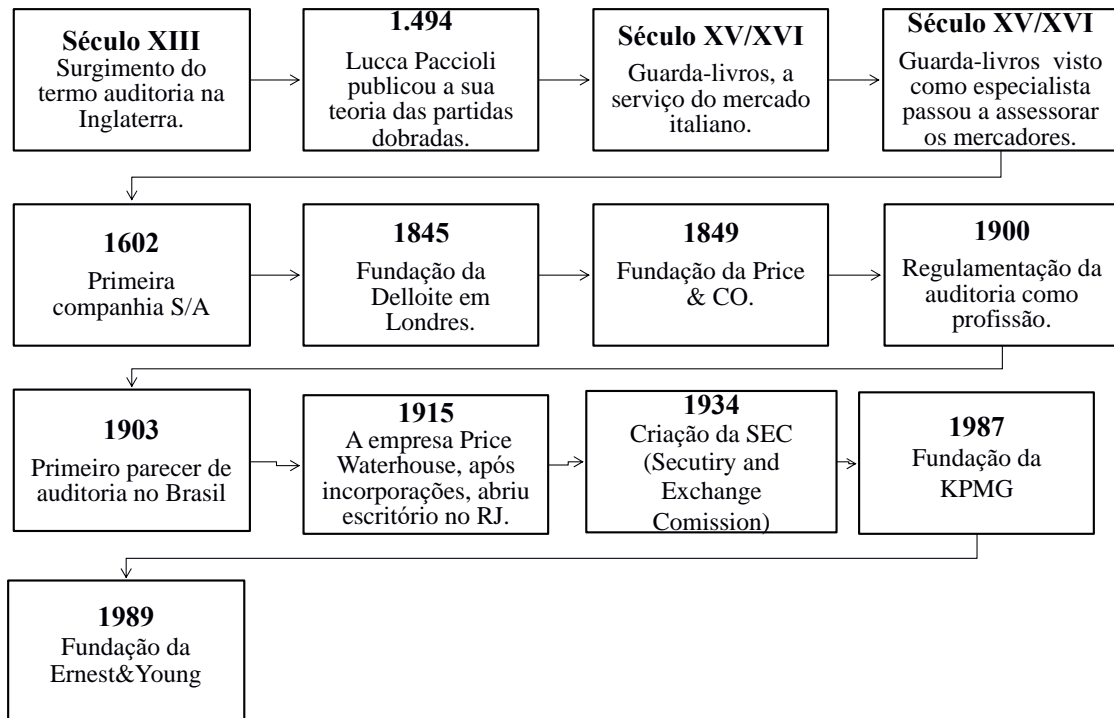
A ascensão mundial das IFRS, em decorrência da internacionalização contábil, incrementa a transparência, a qualidade e a comparabilidade das demonstrações contábeis (Junior, 2017). Essa mundialização dos negócios tornou possível a absorção de tecnologias globais de sistemas e de governança; e, também, que a responsabilidade pelas normas contábeis internacionais passasse a ser de uma instituição privada e não mais de agências públicas. Isso de fato seria uma articulação política construída por uma coligação de poderosos grupos de interesse, incluindo os reguladores e as empresas de contabilidade (Chua, Taylor, 2008; Junior, 2017; Santos, Fávero, Distadio, 2016).

O campo acadêmico da contabilidade brasileira é altamente vinculado ao campo profissional, de modo que a análise dos discursos da sociedade acadêmica pode contribuir para que se compreendam as estratégias discursivas empregadas para justificar a adoção das IFRS no país. Nesse sentido, seria importante ampliar a análise discursiva dos profissionais de contabilidade aos discursos das Big Four (Calvi, Galdi, 2014; Junior, 2017).

---

<sup>2</sup> Artigo publicado na homepage do IBRACON em 15/03/2023. O artigo é o primeiro da série Mind the Gap intitulado “Você sabe o que é gap do conhecimento de papel da auditoria independente?”.

**Figura 3– Desenvolvimento da Auditoria**



Fonte: Silva, Sauerbronn, (2024, p.9)

A Auditoria assegura a fidedignidade das demonstrações contábeis apresentadas pela administração mediante a sua comparação com critérios amparados por um conjunto de normas de contabilidade internacionalizadas. Promover o exame das demonstrações contábeis é expressar uma opinião sobre a propriedade das mesmas e assegurar que elas representem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações e as origens e aplicações de recursos correspondentes aos períodos examinados, de acordo com os princípios de contabilidade, aplicados com uniformidade (Arnold, 2012; Almeida, 2012; Crepaldi, 2013; Marion, Ribeiro, 2017).

Na profundidade em que a Auditoria examina todas as operações da empresa que impactam as áreas financeira e contábil – identificando a melhor forma de conduzir o planejamento, e a gestão fiscal e a tributária das empresas, oportunizando a gestão dos riscos inerentes a sua atuação no mercado – é possível afirmar que essa atividade se consolidou como um instrumento estratégico nos processos de tomada de decisão, no intuito de potencializar os lucros e as atividades das empresas (Almeida, Lemes, 2013; Padoveze, 2006). No século XIX, Londres havia ultrapassado Florença como o centro das finanças globais e o principal motor da inovação financeira. Todas as *Big Four* traçam sua história diretamente para empresas predecessoras que começaram na Londres do século XIX, como Deloitte & Greenwood, Cooper



Brothers, WB Peat & Co. e Marwick, Mitchell & Co. O século XIX foi um período de expansão para a contabilidade (Gow, Kells, 2018).

Atualmente, as *Big Four* são as seguintes:

- **Deloitte:** Willian Welch Deloitte abre seu escritório em Londres em 1845 e inaugura as bases da moderna profissão de auditoria. No século 21, a Deloitte cresce rapidamente e se destaca hoje como a maior organização de serviços empresariais do mundo, em receita, número de profissionais e em portfólio de serviços. No Brasil, prestou os primeiros serviços de auditoria para empresas ferroviárias no Rio de Janeiro, em 1911. Desde então, a empresa abriu escritórios em 12 cidades brasileiras. Atualmente, a Deloitte emprega cinco mil pessoas no país.

O seu discurso de verdade promovido e difundido é:

Construir **confiança** por meio do uso responsável e ético de dados é essencial para o sucesso sustentável da sua organização.

O uso responsável de dados aumenta a **confiança**, que ajuda a construir e manter relacionamentos fortes com seus clientes/consumidores e outros públicos de interesse — o que confere uma vantagem competitiva importante (website Deloitte, 2022).

- **PriceWaterhouseCoopers (PwC):** nasceu da fusão de duas empresas de auditoria e consultoria empresarial. Hoje, a sede fica em Londres. Além disso, a Price está presente em 157 países. A empresa é considerada a segunda das maiores empresas de auditoria do mundo. É, atualmente, a principal concorrente da Deloitte. No Brasil, a empresa atua desde 1915 e possui 17 escritórios.

O discurso de verdade proferido no campo dos negócios é retratado assim:

A abordagem da PwC para construir **confiança** é projetada para atender às crescentes expectativas de transparência e engajamento de stakeholders. Ela combina experiência em auditoria, impostos e compliance com a ampliação da capacidade em áreas especializadas como cibersegurança, privacidade de dados, sustentabilidade-ESG e inteligência artificial. Reconhecemos que a emissão de relatórios e o compliance são apenas um elo em uma cadeia que inclui cultura organizacional, pensamento executivo, normas alinhadas, profissionais certificados, controles rigorosos, tecnologias personalizadas e uma governança apropriada (website PwC, 2022).

- **Ernest&Young (EY):** Empresa criada em Londres, a Ernest&Young emprega 231 mil pessoas em todo mundo. No século XIX, os empreendedores Arthur Young (1863–1948) e Alwin C Ernst (1881–1948) fundaram, cada um, uma empresa.

Ainda em 1924, aliaram-se com duas firmas britânicas: Young com a Broads Paterson & Co e Ernst com a Whinney Smith & Whinney. Essa aliança deu a formação da EY, uma grande

empresa de auditoria. Atualmente, a empresa conta com 12 escritórios só no Brasil. No país, a empresa teve uma receita superior a um bilhão de reais, em 2013. Além disso, no mesmo ano, a empresa faturou 23 bilhões de dólares com os 728 escritórios em todo mundo.

O discurso de verdade no qual a EY se empara é:

Os serviços de auditoria são o alicerce do trabalho de nossos clientes e correspondem à nossa maior oferta de serviços. Oferecemos auditorias de alta qualidade, inovando para fornecer **confiança**, valor e transparência e, também, proporcionamos atendimento excepcional ao cliente por meio de equipes multidisciplinares em todo o mundo (website EY, 2022).

- **KPMG:** foi criada em 1987, quando as empresas Peat Marwick International e a Klynveld Main Goerdeler se fundiram com suas respectivas firmas-membro. A KPMG International Limited é uma empresa inglesa privada, de responsabilidade limitada. Klynveld – Piet Klynveld fundou em 1917 a firma de contabilidade Klynveld Kraayenhof & Co, em Amsterdã. Peat – William Barclay Peat fundou a firma de contabilidade Peat & Co. em Londres. Marwick – James Marwick estabeleceu em 1897 a firma de contabilidade Marwick, Mitchell & Co na Cidade de Nova York. Goerdeler – Dr. Reinhard Goerdeler foi o primeiro presidente da Federação Internacional de Contadores e um presidente da KPMG.

A KPMG profere um discurso de verdade no mesmo modelo *Big Four*, que presumivelmente se engaja no padrão do mercado da confiança:

Na KPMG, nossa abordagem para a Cidadania Corporativa baseia-se na crença de que os negócios têm um papel claro e fundamental em ajudar a resolver os desafios mais complexos do mundo. Práticas de negócio responsáveis ajudam a promover a **confiança** e a contribuir para o desenvolvimento e a sustentabilidade dos mercados de capitais, bem como a empoderá-los para as mudanças que a sociedade necessita (website KPMG, 2022).

Questiona-se se o mercado de auditoria dominado pelas *Big Four* está preparado não apenas para a eclosão, inevitável, de novas tecnologias, mas também para os desafios de percepções públicas negativas, de cinismo sobre regulamentação e de demandas por maior transparência (Bhaskar, Flower, 2019).

O domínio das *Big Four* – as empresas de auditoria PwC, EY, Deloitte e KPMG – que agora se ramificaram em consultoria, mas que ainda têm um domínio sobre o FTSE 350 (as 350 maiores empresas do Reino Unido por capitalização de mercado). Como acontece na profissão médica, acreditamos que os contadores e auditores precisam ter um dever para com a verdade que contorne qualquer relacionamento com o cliente (Bhaskar, Flower, 2019).

A estrutura da profissão de auditoria é dominada pelas *Big Four*, o que significa que elas operaram um comportamento coletivo não consensual. Não há conluio explícito sobre o processo de licitação e precificação, mas cada uma das *Big Four* sabe quem ganhou uma auditoria antes da publicação das partes envolvidas, bem como aproximadamente o preço e os termos no final do processo de licitação (Bhaskar, Flower, 2019; Gow, Kells, 2018).

O tipo de serviços prestados por esse grupo de empresas tem sido percebido como relevante para proteção e verificação externa de ativos, com os quais entende-se que o nível de confiança nas empresas listadas nas Bolsas de Valores é aumentado. Em convergência, as empresas contratantes esperam que os investidores confiem nas demonstrações financeiras, reduzindo dessa forma o custo de capital das empresas, fomentando o crescimento e o emprego.

A história da Deloitte, Ernst Yang, KPMG e PwC é fascinantemente pautada de riqueza, poder e sucesso. As conhecidas *Big Four* empresas de contabilidade e auditoria, há mais de um século, vêm influenciando a forma de trabalho, de como administrar as empresas, de como fazer investimentos rentáveis e, até mesmo, estabelecendo, subjetivamente, formas de governança (Gow, Kells, 2018). A característica do poder dessas empresas é perceptível e instigante.

As empresas foram chamadas de muitas coisas. Sumos sacerdotes do capitalismo. Mais poderoso do que estados soberanos. Protetores do interesse público. A consciência do mercado livre. Heróis da integridade corporativa. Cães de guarda benignos. Cachorros de colo desdentados. Um mal necessário. Um oligopólio institucionalizado. Fábricas exploradoras corporativas. Contadores da fortuna. Capacitadores habilidosos de fraude de colarinho branco. Cada um dos *Big Four* é um estudo de caso de triunfo corporativo – e drama (Gow, Kells, 2018; P.14).

Gow e Kells (2018, p.15) apontam em suas pesquisas que, as *Big Four*, sob as suas imagens distintas, têm ocultado casos exemplares de êxito nos negócios, de comprometimento com a ética, de consternação profissional, de empreendimentos fracassados, de festas devassas, de casamentos escandalosos, de interesses desonrosos e de ritos misteriosos.

Segundo os dados da B3 e do website Maiores e Melhores, foi construído um demonstrativo das 10 (dez) maiores empresas do país – em valor de mercado – relacionando essas grandes empresas com as *Big Four* responsáveis pela auditoria, bem como a opinião consubstanciada referente ao exercício social de 2021(tabela 1).

**Tabela 1 – As 10 maiores empresas brasileiras em valor de mercado**

(dados de dezembro/2021 até março/2022)

Empresa	Segmento	Valor de mercado	Lucro líquido	Big Four	Opinião da Auditoria
1) Vale	Mineração	463,97 bilhões	121,2 bilhões	PwC	Sem ressalva
2) Petrobrás	Petróleo e gás	446,11 bilhões	106,7 bilhões	KPMG	Sem ressalva
3) Itaú Unibanco	Banco	252,79 bilhões	26,9 bilhões	PwC	Sem ressalva
4) Ambev	Produção de bebidas	238,76 bilhões	12,7 bilhões	PwC	Sem ressalva
5) Bradesco	Banco	198,12 bilhões	22,0 bilhões	KPMG	Sem ressalva
6) WEG	Eletrônicos	143,29 bilhões	3,58 bilhões	KPMG	Sem ressalva
7) BTG Pactual	Banco	140,73 bilhões	6,3 bilhões	PwC	Sem ressalva
8) Santander Brasil	Banco	136,78 bilhões	15,0 bilhões	PwC	Sem ressalva
9) Banco do Brasil	Banco	99,59 bilhões	19,7 bilhões	KPMG e Delloite	Sem ressalva
10) Rede D'Or	Hospitais	98,14 bilhões	1,68 bilhão	EY	Sem ressalva

Fonte: elaborado pela autora com base em pesquisas nos demonstrativos das empresas pesquisadas.

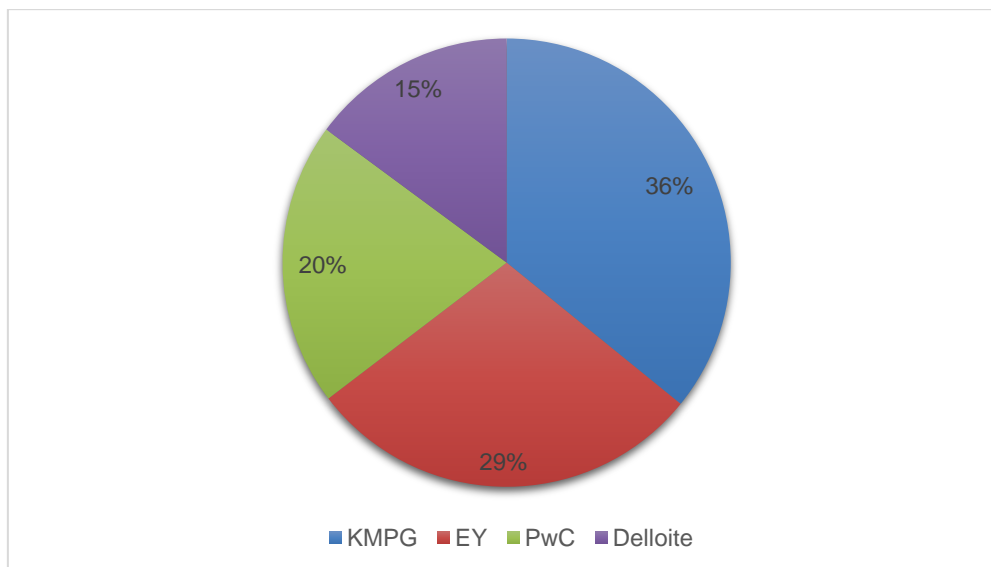
Em 2016 as *Big Four* faturaram US \$ 130 bilhões. A PwC, naquele ano foi vista no ranking ao lado da Disney, Nike e Lego umas das marcas consideradas de alto prestígio e reconhecida mundialmente (Gow, Kells, 2018). Em 2011, o faturamento já havia ultrapassado os US\$ 100 bilhões demonstrando a dimensão do poder exercido pelas quatro maiores no segmento que comercializa nada menos que confiança aos soberanos do mercado.

Chama a atenção a tabela a seguir com a relação das 10 maiores empresas brasileiras em 2021, em relação ao valor de mercado. Todas foram auditadas por empresas de auditoria do grupo das *Big Four* e com emissão de opinião “limpa” sem ressalvas em suas demonstrações contábeis.

Em 2021 a CVM (Comissão de Valores Mobiliários) divulgou o número de empresas auditadas pelas *Big Four*. O gráfico a seguir visa demonstrar que o mercado da confiança é dominado por essas quatro empresas que são responsáveis por atestar a saúde financeira e econômica das maiores empresas do mundo.

Em 2021, a CVM apresentou 410 empresas, sendo 117 auditadas pela KPMG, 118 pela EY, 84 pela PwC e 61 pela Delloite.

**Gráfico 1 – As empresas auditadas pelas *Big Four***



Fonte: Elaborado pela autora, com base em relatórios da CVM, 2022.

A PwC é a maior empresa de serviços profissionais do mundo, com receita de US \$ 35,4 bilhões (que inclui aumentos significativos nos EUA, Índia e China no ano passado). A empresa atende 418 das empresas da lista Fortune's Global 500, presta consultoria a mais de 100.000 empresas privadas e opera em 157 países. É simplesmente onipresente em tudo, desde garantia (a unidade de US \$ 15,2 bilhões em vendas que inclui auditoria) a impostos (US \$ 8,9 bilhões) e serviços de consultoria (US \$ 11,3 bilhões). E, se você não encontrar representantes da PwC em seus escritórios, provavelmente os viu no Oscar, para o qual a empresa e seus ancestrais têm administrado as cédulas por 82 anos (Gow, Kells, 2018).

A impressão de que as economias modernas não conseguem operar no mercado sem a opinião de um auditor de uma *Big Four* é progressivamente mais perceptível, apresentando um aspecto de dependência geral dos consultores, auditores e contadores de serviços comandados pelo discurso dominante de que somente uma *Big Four* tem o poder de assegurar a confiança das informações apresentadas nas demonstrações contábeis (Almeida, 2012; Marion, Ribeiro, 2017; Gow, Kells, 2018; Padoveze, 2006).

O mercado de auditoria, em essência, é um sistema de produção de serviços técnicos, cujo princípio reside na diversidade de serviços com emissão de opinião legitimada sobre os demonstrativos financeiros e contábeis que visam a apontar evidências quanto a vitalidade e continuidade de empresas, e cujas condições e possibilidades coabitam na própria natureza das transações de capital. Bourdieu (2015, p.203) – [1930-2002] definiu a forma de constituição do mercado dos bens simbólicos propondo o “mercado da obra de arte” em uma vertente

paradoxal, tratando a obra de arte como simples mercadoria, mas provida de condição singular da intelectualidade artística, definindo essas duas características como bens tangíveis e intangíveis. A confiança, aqui, encontra-se atrelada à certeza de que uma obra foi efetivamente feita por um artista e, também, que ela é reconhecida como uma “obra de arte” no seu campo. Assim, o mercado da confiança desenvolveu-se através de instituições ou pessoas que atribuem a algo (um objeto, documento, condição, pessoa) uma condição de causalidade a fatos importantes em jogo. Deste modo, ao relacionar-se um com o outro, constroem juízos de valor capazes de produzirem confiança (Moskowitz, 2005). Entende-se que esta análise é pertinente para trazer o assunto à tona, ainda no sentido primitivo social. A confiança emerge das percepções e atributos que indivíduos fazem no campo social (Moskowitz, 2005; Mead, 2008).

Nessa perspectiva, olhar para o cataclismo ocorrido nos Estados Unidos em face da quebra da Bolsa de Valores (1929), que trouxe grandes consequências socioeconômicas ao mundo (Lemes, Carvalho, 2010; Iudícibus, Martins, Marion, 2012) é um percurso necessário quando se pensa na confiança como um mecanismo social discursivo presente nas relações sociais entre participantes do mercado. Durante muito tempo, o investimento em fundos acionários era entendido por muitos investidores como uma garantia de enriquecimento (Sant’anna, 2014). No entanto, após a ocorrência daquele delito corporativo, converteu-se em um tipo de investimento de alto risco (Lemes, Carvalho, 2010). Logo após a instauração da crise de 29, foi criado, em caráter emergencial, o instituto de contadores públicos certificados – AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) – responsável pelo preparo e emissão de normas de contabilidade, sendo substituído pela Junta de Normas contábeis – FASB no início da década de 70. Acredita-se que a perda da confiança no mercado de capitais foi uma das razões para a criação de comitês composto por profissionais da área contábil a fim de resgatar a credibilidade. Em 1939, os Estados Unidos criaram a SEC (Securities and Exchange Commission), uma agência reguladora e fiscalizadora do mercado de capitais. A partir da SEC foram criadas instituições preocupadas em desenvolver um sistema regulatório de alta robustez a fim de resgatar a confiança nos investimentos e, conseqüentemente, a redução dos riscos de mercado, especificamente o mercado de capitais, considerado de altíssima volatilidade (Crepaldi, 2013). Frente a todas essas medidas, a auditoria conquistou um papel intrínseco no mercado quando o assunto é a confiança. Os auditores independentes são legitimados para emitirem opinião de representatividade fidedigna e material acerca da produção dos demonstrativos contábeis-financeiros das entidades que operam no mercado de capitais ou qualificadas como empresa de grande porte (Nyama, 2005; Lemes, Carvalho, 2010; Crepaldi,

2013; Almeida, Lemes, 2013; Bhaskar, Flower, 2019; Marion, Ribeiro, 2017; Iudícibus, Martins, Marion, 2012).

Outro marco importante foi a publicação da Lei Sarbanes-Oxley – conhecida como SARBOX ou SOX – em 30 de julho de 2002 pelo governo dos Estados Unidos. O objetivo desta lei foi promover a ordenação no mundo empresarial estadunidense após os grandes escândalos financeiros que envolveram a companhia de energia estadunidense Enron Corporation e a WorldCom, a segunda maior empresa de telefonia de longa distância. Os escândalos contábeis dessas companhias promoveram a disseminação de desconfiança dentre os investidores no mercado de capitais. Nessas circunstâncias, a SOX compromete-se a proteger os investidores e resgatar sua confiança nas demonstrações contábeis-financeiras (Santos, Lemes, 2007) através de rigorosos mecanismos de governança corporativa.

No caso da Enron – auditada pela empresa de auditoria Arthur Andersen – a cultura corporativa praticada foi relevante para o seu colapso. A Enron era uma empresa líder em commodities e serviços de energia com receita de US\$ 101 bilhões em 2000. Ela empregava cerca de 21.000 pessoas, a maioria em sua sede em Houston, Texas. A Enron começou em 1985 com a fusão de duas empresas, Houston Natural Gas e InterNorth, que vendiam e transportavam gás natural (Cunningham, Harris, 2006, p.32). Após a fusão, a Enron foi reconhecida pela inovação e atuação em novos mercados. Os executivos seniores acreditavam que a Enron tinha que ser a melhor em tudo o que fazia e os acionistas do conselho, que não estavam envolvidos neste escândalo, eram muito otimistas sobre as condições operacionais da Enron (LI, 2010). Entretanto na realidade existiam sucessivas falhas e prejuízos que eram encobertos para proteger o prestígio e a reputação empresarial (Cunningham, Harris, 2006).

Em junho de 2002, a empresa de auditoria Arthur Andersen (uma das “Big Five” na época) foi condenada em um tribunal federal dos Estados Unidos pelo crime de obstrução da justiça ao destruir papéis de trabalho relacionados às auditorias da Enron porque a equipe de auditoria tinha conhecimento de que os papéis seriam evidências em uma investigação da SEC. Uma condenação criminal significaria que a Arthur Andersen não poderia auditar os participantes da SEC. Consequentemente, ela anunciou sua intenção de encerramento de atividades antes da decisão da SEC. No entanto, em uma ação simbólica, em agosto de 2002, o Texas State Board of Public Accountancy (TBPA) revogou a licença da Arthur Andersen para exercer a contabilidade no estado do Texas devido à má conduta profissional e ética da firma de auditoria. Em junho de 2005, a Suprema Corte dos Estados Unidos anulou a condenação da Arthur Andersen por um tecnicismo legal, mas não a absolveu da culpa (Cunningham, Harris, 2006, P.38).

Outro evento desafiador e crucial para abordar o mercado de auditoria foi a falência da Carillion Construction Company no início de 2018. Foi a segunda maior empresa do segmento de construção. A falência deixou enormes dívidas, milhares de perdas de empregos, um gigantesco déficit de pensões e centenas de milhões de libras de contratos públicos inacabados, com enormes custos contínuos para os contribuintes do Reino Unido. Nesse sentido, surgiu a questão de saber como é que uma empresa da dimensão da KPMG (uma das Big Four) tinha emitido um parecer favorável sobre as demonstrações financeiras em março de 2017, e meses depois a Carillion apresentou mais de 5 mil milhões de libras em passivos e apenas 29 milhões de libras em dinheiro, demonstrando um colapso generalizado (Bhaskar, Flower, 2019). Diante das investigações, a KPMG admitiu que cometeu uma série de erros, os quais possivelmente decorrem da perda de independência por atuar 19 anos como empresa de auditoria da Carillion. Wylie (2020) afirma que se houver uma análise da Carillion, não será difícil concluir que o responsável por este rombo é o ex-diretor Richard Adam, que conduzia a empresa submetida aos termos de uma contabilidade criativa ou fraudulenta, manipulando os números para demonstrar resultados melhores do que a realidade, explorando os ativos intangíveis e implementando uma contabilidade agressiva para proporcionar prognósticos de crescimento que nunca seriam alcançáveis. Em dezembro de 2017, a Carillion emitiu os relatórios baseados na auditoria da KPMG, que 1.200 milhões de libras representavam o tamanho do desfalque nos livros e que a empresa estava a deriva em decorrência de esquemas Ponzi (sistema de vendas em pirâmide). Esquemas de Ponzi são ilegais. São uma forma de fraude, que funciona atraindo investidores insuspeitos com promessas de enormes retornos sobre o investimento, mas utilizando fundos obtidos de novos investidores para pagar lucros aos anteriores. No final, os novos investidores ao plano são duplamente enganados: não recebem benefícios e perdem o investimento. Os esquemas Ponzi têm o nome de Carlo Ponzi, um italiano corrupto a quem se atribui a gestão do primeiro esquema de investimento em pirâmide nos Estados Unidos na década de 1920, em Boston (Wylie, 2020 Bhaskar, Flower, 2019). Após esses e outros casos de falências que geram a desconfiança no mercado, ainda é evidente o ganho de poder das auditorias no mercado porque para fazer investimentos, ou tomar decisões que podem significar perda de ativos, é necessário ter um grau confiança aceitável, e as auditorias são as maiores especialistas para emitir uma opinião acerca dos demonstrativos financeiros de uma empresa (Crepaldi, 2013). Há outro fator fundamental que reforça o poder das prestadoras de serviços de auditoria, é o respaldo normativo e legal, pois somente o auditor tem a legitimidade para examinar demonstrativos contábeis e financeiros, respeitando um arcabouço normativo, e emitir uma opinião com representatividade perante a esfera governamental refletida no



mercado. Assim, a legitimidade contribui de forma fundamental para as instituições porque demonstra a aplicabilidade e o seguimento de roteiros, regras, normas, procedimentos, valores e modelos internos de segurança.

Na profundidade em que a Auditoria examina todas as operações da empresa que impactam as áreas financeira e contábil, identificando a melhor forma de conduzir o planejamento e as gestões fiscal e a tributária das empresas, e oportunizando a gestão dos riscos inerentes a sua atuação no mercado, é possível afirmar que essa atividade se consolidou como um instrumento estratégico nos processos de tomada de decisão, no intuito de potencializar os lucros e as atividades das empresas (Almeida & Lemes, 2013; Padoveze, 2006). Todas as empresa e instituições que auferem lucro acima de R\$12 milhões ao ano estão sujeitas pelo regime legal ao exame de seus demonstrativos contábeis-financeiros por um auditor independente ou uma empresa de auditoria. Essas características visam a reforçar a relevância da confiança no sistema de mercado de auditoria e nos demais mercados, tendo em vista a premissa de que todos estão interligados (Layton, 2014, Peterson, 2013, Müller & Sauerbronn, 2022).

#### **2.4. Legitimidade e Sistemas Regulatórios**

A legitimidade tem sido percebida como um sistema interativo de crenças e valores existentes entre as instituições e a sociedade (Weber, 2022). Não seria um absurdo dizer que ela tem funcionado como um axioma que promove o sentimento de dever. Sob esta conjectura, as organizações impõem regras que estabelecem conformidades entre os seus objetivos e o que se espera da sociedade. Na medida em que legitimam suas práticas com as normas e padrões institucionais, emergem-se as ações sociais no ambiente (Zimmerman, 2002).

A legitimidade contribui de forma positiva para as instituições porque demonstra a aplicabilidade e o seguimento de roteiros, regras, normas, procedimentos, valores e modelos internos de segurança. Já para os investidores e fornecedores, a legitimidade funciona como mecanismo de segurança a respeito das informações publicadas pelas empresas, e tem a capacidade de assessorar o processo decisório, apesar da incerteza real sobre o futuro desempenho financeiro da organização não ser estável no ambiente econômico (Zimmerman, 2002).

Weber (2022 [1922]) apresentou a ideia de que a legitimidade se orienta por dois eixos: a jurídica e a de validade decorrente de uma ação, em especial a ação social e, sobretudo, a relação social, que pode, nos participantes, orientar-se pela representação da existência de uma

ordem legítima (Weber, 2022 [1922], p. 64). Assim, a premissa para que ocorra esta ordem legítima, foi chamada por Weber de validade.

Validade de uma ordem significará, para nós, mais do que uma simples regularidade do decurso da ação social condicionada pelo costume ou por uma situação de interesses. Quando as sociedades de transporte de móveis inserem regularmente cláusulas ao tempo da mudança, tal regularidade é condicionada por uma situação de interesse (Weber, 2022 [1922], P. 64).

Suchman (1995) afirma que a legitimidade é um recurso de ordem operacional que as organizações utilizam para ganhar competitividade. Esse autor destaca que, a depender do sistema de crenças e valores vigentes no ambiente em que elas atuam, determinadas práticas podem contribuir para aumentar ou diminuir o grau de legitimidade, afetando a capacidade de angariar recursos para a sua sobrevivência. Consequentemente, elas tendem a se esforçar para que sejam percebidas como organizações socialmente responsáveis, completa o autor.

No campo da auditoria, é possível identificar um ecossistema altamente regulado por leis e normas que definem o papel do auditor independente ao conduzir o trabalho de auditoria. Nesse sentido, o IBRACON (MIND THE GAP, 2023) é enfático ao reforçar a importância do conhecimento da atividade de auditoria, de modo, que todos saibam diferenciar as responsabilidades da empresa contratante dos serviços de auditoria, das responsabilidades da empresa de auditoria contratada. Todos esses aspectos são descritos em normas contábeis, de acesso permitido a comunidade social. No entanto, ainda é notável o desconhecimento populacional sobre o papel da auditoria externa, principalmente sobre a responsabilidade de identificação de comportamentos fraudulentos e a opinião de auditoria (ALMEIDA, 2012; CREPALDI, 2013; MARION, RIBEIRO, 2017).

O IBRACON aponta que essa ausência de conhecimento populacional:

[...] pode ser descrita, dentre os gaps de expectativas, como um gap de conhecimento: não conhecer o papel e a responsabilidade de todos os agentes envolvidos na preparação de informações corporativas e na condução dos negócios de uma empresa é um problema grave na escolha dos investimentos, na atribuição de responsabilidades e, principalmente, na falta de eficácia ao cobrar a correta conduta dos envolvidos. Afinal, se não se sabe ao certo quem é o responsável, as críticas e as possíveis melhorias nos processos não chegarão às causas raízes, e o sistema continuamente será falho (Mind The Gap, 2023, P4).

Assim, as empresas de auditoria atuam mediante ao sistema regulatório que as envolvem, mesmo sendo divergente do pensamento da sociedade. O desconhecimento do papel da auditoria pode provocar ineficácia e desconfiança nos trabalhos desenvolvidos por

profissionais e agentes reguladores, quando se tem a impressão de que a lei não está sendo cumprida.

As normas internacionais emitidas pelo IFAC e nacionais – emitidas com base nas internacionais – literalmente certificam que não é atribuição do auditor a prevenção de erros ou fraudes. Essas normas incumbem responsabilidade à administração e aos responsáveis pela governança corporativa à elaboração de informações dotadas de representação fidedigna. Em contrapartida, o auditor deve ser um profissional habilitado para a realização de trabalhos de elevada qualidade em concordância com as leis e os regulamentos pertinentes a esta atividade. As normas de auditoria foram minuciosamente escritas e, regularmente, são submetidas a revisões, tornando fundamental o estudo continuado dos profissionais desta área (Crepaldi, 2013; Marion, Ribeiro, 2017).

O sistema regulatório de auditoria é composto com a finalidade de aumentar a confiança nas DFs (Demonstrações Financeiras) por meio da asseguuração razoável descrita na NBC TA 200<sup>3</sup>. Esta norma trata dos objetivos da auditoria independente, bem como, da construção da opinião de auditoria. Por se tratar de uma norma internacional, a ISA 200, emitida pelo IFAC a abrange todos os países internacionalizados no âmbito contábil. A metodologia tecnicamente aceitável por normatizadores e investidores é a amostragem, tendo como fator predominantemente de seleção, a materialidade dos saldos e das contas.

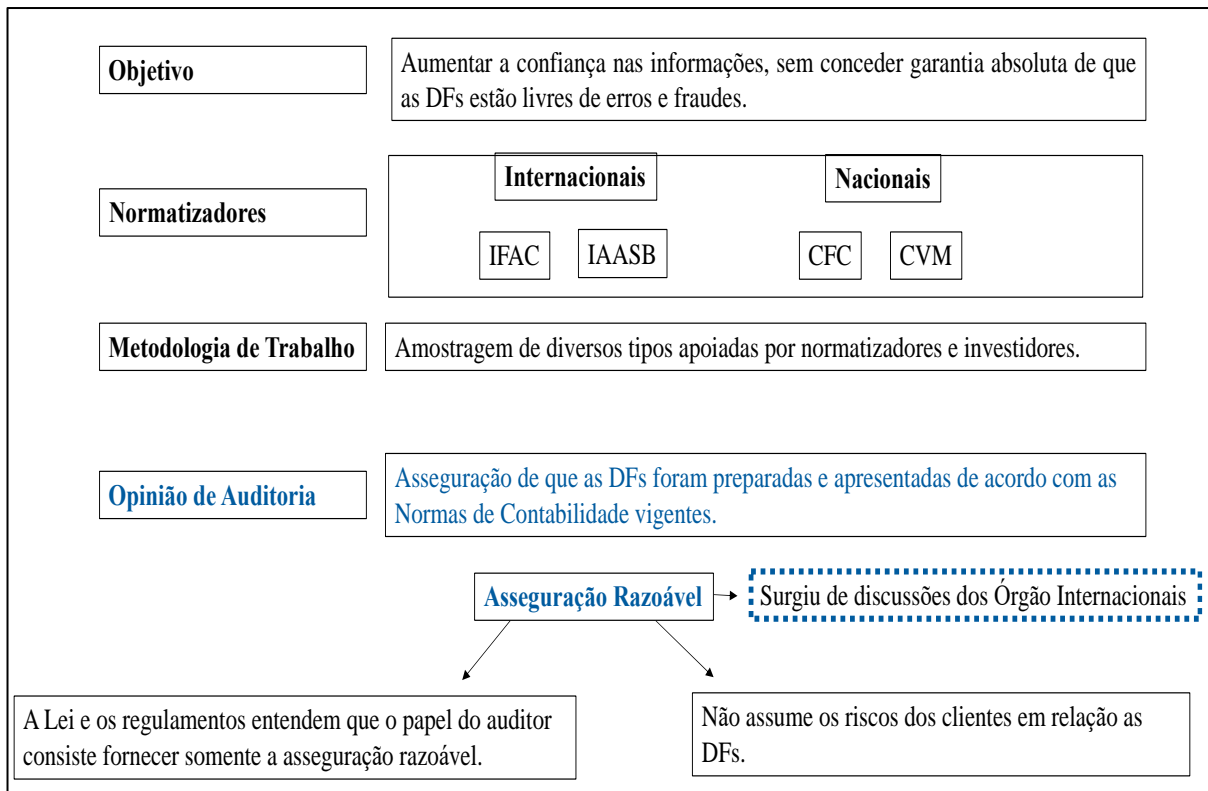
Segundo a NBC TA 200, são objetivos gerais do auditor ao conduzir a auditoria de demonstrações contábeis:

- Condução da Auditoria em conformidade com Normas de Auditoria;
- Obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro, possibilitando assim que o auditor expresse sua opinião sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável;
- Apresentar relatório sobre as demonstrações contábeis; e
- Comunicar-se como exigido pelas Normas Brasileiras de Contabilidade, em conformidade com as constatações do auditor.

---

<sup>3</sup> NBC TA 200 trata dos Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria. Disponível em <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-ta-de-auditoria-independente/>. Acesso em mar/2023.

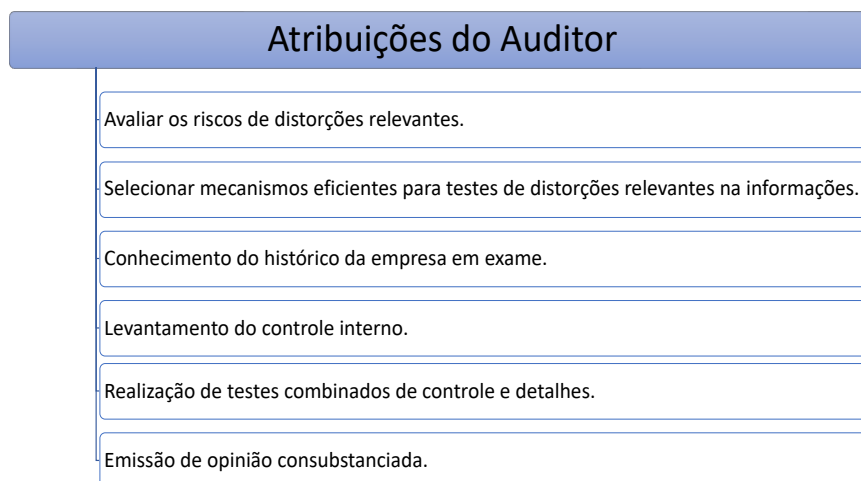
**Figura 4 – Sistema Regulatório de Auditoria**



Fonte: Elaboração própria com base na NBC TA 200.

A abordagem da NBC TA 200 em uma condição específica, por exemplo, quando as DFs forem elaboradas de acordo com os princípios de uma estrutura de apresentação adequada não atingirem a adequação suficientemente razoável; e neste caso, o auditor deve apresentar o caso à administração, a fim de buscarem entendimentos e, dependendo dos requisitos da estrutura de relatório financeiro aplicável e como a questão será solucionada, deve definir se é necessário modificar a opinião no relatório elaborado pelo auditor, ressalte-se que esta opinião não tem capacidade de oferecer garantias da inexistência de distorções relevantes.

É primordial que se entenda a legalidade que permeia o trabalho de auditoria, evitando atribuir a culpabilidade de erros e fraudes ao auditor diante de situações que emergem no contexto econômico. Uma vez que as normas e regulamentos eximem a figura do auditor de tal culpa.

**Figura 5 – Atribuições do Auditor independente**

Fonte: Elaborado própria com base na NBC TA 200.

Em face dessas atribuições, é viável pensar que o auditor, apoiado na lei, torna-se legítimo para analisar as DFs e promover a asseguuração razoável do que o mercado necessita para fazer a gestão de seus negócios.

Assim, a legitimidade contribui de forma fundamental para as instituições porque demonstra a aplicabilidade e o seguimento de roteiros, regras, normas, procedimentos, valores e modelos internos de segurança. Já para os investidores e fornecedores, a legitimidade funciona como mecanismo de segurança a respeito das informações publicadas pelas empresas, e tem a capacidade de assessorar o processo decisório, apesar da incerteza real sobre o futuro desempenho financeiro da organização não ser estável no ambiente econômico (Zimmerman, 2002). É um recurso de ordem operacional que as organizações utilizam para ganhar competitividade (Schumann, 1995). A depender do sistema de crenças e valores vigentes no ambiente em que essas organizações atuam, determinadas práticas podem contribuir para aumentar ou diminuir o grau de legitimidade, afetando a capacidade de angariar recursos para a sua sobrevivência. Consequentemente, elas tendem a se esforçar para que sejam percebidas como organizações socialmente responsáveis. No caso das empresas de auditoria, o sistema regulatório concedeu um nível elevado de legitimidade, mas o próprio mercado absorveu essa legitimidade, tornando-se, ainda, social (Weber, 2022).

## 2.5. As formas e as relações de poder

Em 1978 Foucault, em suas aulas no Collège de France, falava das críticas e contestações sobre a população e território no século XVIII, das concepções dos aristocráticos

referente à economia capitalista, e, em pouco tempo, a percepção de governo é aperfeiçoada e inserida a questão do problema do poder pastoral alinhado no pensamento grego e cristão. Ele faz uma análise da política moderna nos séculos XVII e XVIII, e, apoiado nesses estudos, emerge a ideia de governamentalidade (Foucault, 2010c), tendo construído uma oposição à governamentalidade econômica, quando especificou que os seus estudos seriam direcionados para a “arte de governar” (Foucault, 2022, p.26).

Segundo Foucault (2022, p. 40 e 41), os aspectos da governamentalidade são instituídos a partir do exercício de poder:

A natureza é algo que passa sob e através do próprio exercício da governamentalidade. É, se quiserem, a sua hipoderme indispensável. É a outra face de algo cuja face visível para os governantes, é a própria ação desses governantes. A sua própria ação tem um substrato, ou melhor, tem outra face e esta outra face da governamentalidade é precisamente aquilo que, na sua necessidade, a economia política estuda. Não como pano de fundo, mas como correlativo perpétuo. Deste modo, por exemplo, é uma lei da natureza, explicarão os economistas, que a população, por exemplo, passe para os salários mais elevados; é uma lei da natureza que uma determinada tarifa alfandegária, protetora dos altos preços alimentos, provoque fatalmente algo como a penúria.

Lemke (2017, p.4) diz que “governamentalidade é um neologismo derivado da palavra francesa *gouvernemental*, que significa aquilo que é relativo ao governo”. Ele acrescenta que Foucault faz a retomada desta palavra com argumento epistemológico. A proposta foi abandonar o contexto de uma prática “simbólica mitológica que despolitiza relações sociais” e admitir que a governamentalidade trata-se de prática racional governamental exercida a favor do governo soberano.

Por volta da metade do século XVIII, a governamentalidade foi analisada por Foucault no seu caráter liberal, chamada por alguns autores de governamentalidade liberal. O mercado passou a ser visto como o local e o mecanismo de formação da verdade sobre o Estado e sobre a arte de governar. Houve uma queda da intervenção do Estado no mercado, a fim de que a verdade fosse produzida e instaurada como regra à prática governamental. O mercado é que deveria formar o preço natural das coisas. As noções de governamentalidade e arte de governar são sinônimas para Foucault (Alcadipani, 2008, p.101).

A história da governamentalidade foi descrita nas 12 aulas do curso sobre o “Nascimento da Biopolítica” que constituem o ponto relevante das análises de Foucault voltadas ao neoliberalismo. Foucault era sensível aos potenciais efeitos de suas análises sobre o contexto em que realizava a discussão (Laval, 2020, p.39). Assim, ele volta ao passado, mais precisamente a antiguidade greco-latina e o início do cristianismo a fim de mostrar que formas antigas de governar (a si próprio e aos outros) ainda podiam ser exercidas sobre si e sobre

outros, enquanto técnicas de si (Laval, 2020, p.40). Para Laval (2020), a governamentalidade que Foucault teorizou consiste em repensar o poder não mais com um centro unificado de onde viriam os comandos e sanções, mas como uma forma historicamente marcada de conduzir indivíduos em sociedade, e neste sentido, a lógica do neoliberalismo promove a expansão do governo político para que se instaure no mercado o princípio do governo dos homens como o governo de si mesmo apoiado por uma espécie de governo da conduta. Para Dardot e Laval, (2016) são nesses aspectos que *a nova razão do mundo*<sup>4</sup> está constituída, e para se compreender a liberdade de mercado e desnecessidade de intervenção deve-se compreender primariamente que a ideologia neoliberal coloca a ação humana racional como base, uma vez que se fundamenta na ideia de que os indivíduos são os únicos capazes de fazer cálculos a partir das informações que possuem. A liberdade de ação é a possibilidade de testar suas faculdades, aprender, corrigir-se, adaptar-se. O mercado é um processo de formação de si. E essa formação de si, “é instituída a partir do eixo da normatividade dos comportamentos e da constituição dos modos de ser do sujeito a partir das práticas discursivas, da história das formas de veridicção e das técnicas de governamentalidade” (Foucault, 2018, p.41).

Foucault (2022, 2014, 2021) argumentava que a partir das técnicas de governamentalidade podia se analisar o poder e a subjetividade. Em um sentido específico, a governamentalidade refere-se a uma forma singular de poder (Lemke, 2017, p.128). As relações econômicas são analisadas como relações que estão, de alguma forma, intrincadas com as relações de poder, na medida que o papel essencial do poder seria manter relações de produção que tornasse viável, simultaneamente, “reconduzir uma dominação de classe” diante da usurpação da força de produção desenvolvidas no mercado (Foucault, 2010a, p.14). Trazer à tona que há um poder circulando entre participantes e que esses participantes são capazes de provocar mudanças na sociedade, principalmente quando se relacionam com estruturas – que podem ser governamentais – para obtenção de múltiplas vantagens (Foucault, 2010a). O participante que possui poder determina as regras no mercado. Ele molda, remolda, estabelece as suas estratégias de poder em níveis distintos da sociedade (Layton, 2014, 2015).

Foucault (2010a) afirma que o poder funciona:

O poder se exerce em rede e, nessa rede, não só os indivíduos circulam, mas estão sempre em posição de ser submetidos a esse poder e também de exercê-lo. Jamais eles são alvo inerte ou consentidor do poder, são sempre seus intermediários. Em outras

---

<sup>4</sup> Os autores do livro *A nova razão do mundo* Dardot e Laval apresentam um estudo sobre o neoliberalismo, e propõe uma lógica de racionalidade e técnicas de governamentalidade, onde a estratégia se pauta à ação política, onde o indivíduo é posto como foco do governo de si mesmo e ponto de apoio do governo da conduta.

palavras, o poder transita pelos indivíduos, não se aplica a eles (FOUCAULT, 2010 [1976], p.26).

A concepção de relação de poder foucaultiana decorre primeiro de uma relação de força, sendo o poder essencialmente algo repressivo. Assim, a construção do poder emerge de mecanismos de repressão (Foucault, 2010b, 2022). A principal questão de Foucault era teorizar o poder. Foucault (2010a, p.21) apresenta uma lógica de produção de verdade através do poder:

[...] Somos forçados a produzir a verdade pelo poder que exige essa verdade e que necessita dela para funcionar, temos de dizer a verdade ou encontrá-la. O poder não para de questionar, de nos questionar; não para de inquirir, de registrar; ele institucionaliza a busca da verdade, ele a profissionaliza, ele a recompensa. Temos de produzir a verdade como, afinal de contas, temos de produzir riquezas, e temos de produzir a verdade para poder produzir riquezas.

A preocupação de Foucault (2010a) permeava entre poder, direito e verdade, sendo compreendida como uma tríade funcional, na qual o poder e a verdade estão contidos no direito, e quem tem direito, por si só, tem poder para fazer algo e legitimidade para dizer a verdade.

Para Daldal (2014) o conceito de poder está em toda parte nas análises de Foucault, bem como em sua teoria. Ele entende como poder o nome que se atribui a uma situação estratégica complexa em uma determinada sociedade; o poder não é uma instituição, nem uma estrutura; nem é uma certa força de que somos dotados, sendo o poder onipresente. O poder vem de todos os lugares e é produzido a cada momento.

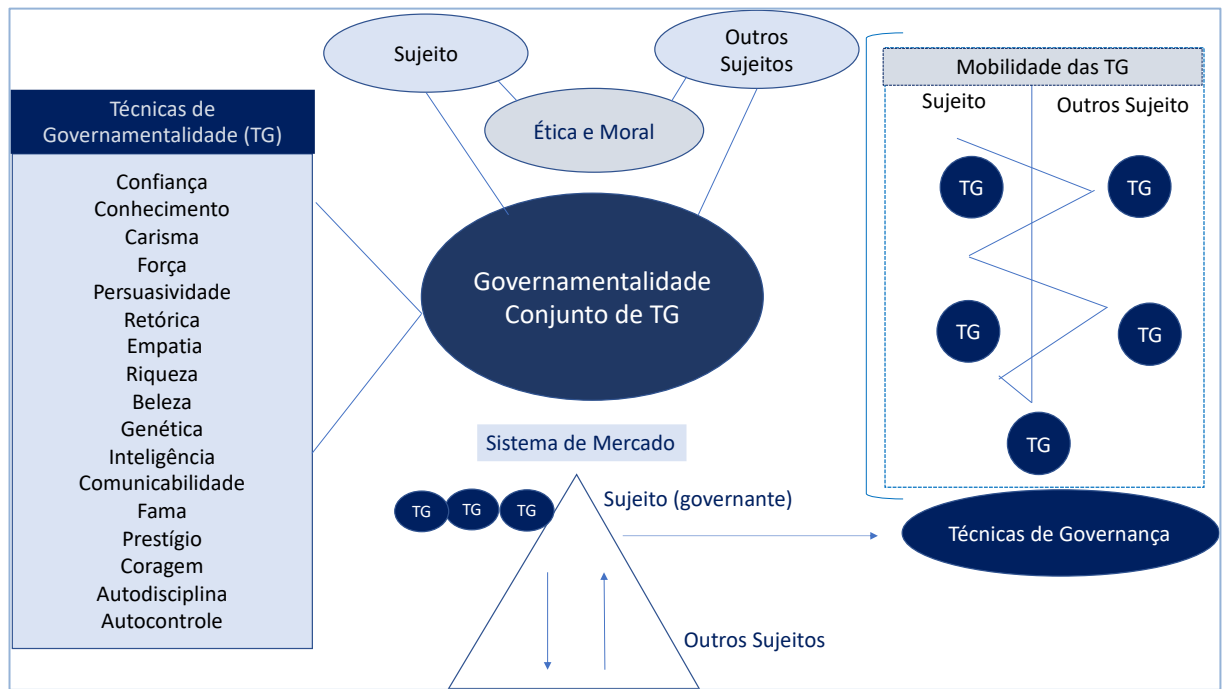
Segundo Foucault (2010a, 2022) o funcionamento das relações de poder no campo social tem como ponto de ancoragem uma relação de força estabelecida em um dado momento. Assim, são apresentadas duas premissas para estabelecer uma relação de poder. A primeira seria a forma de repressão, sendo o poder algo que reprime a natureza, os sentimentos, um grupo, uma classe e as pessoas. Já a segunda, é a que compreende o poder como uma relação de combate, de enfrentamento ou de guerra, devendo ser analisado “como uma guerra continuada” por outros meios.

O poder são relações. São relações entre os indivíduos. Uma relação que consiste no sentido que um pode conduzir a conduta do outro, determinar a conduta do outro (Foucault, 1999, 2010a). O poder é um exercício de governo, no sentido amplo do termo. Pode-se governar uma sociedade, mas também, pode-se governar uma pessoa. No sentido de determinar a conduta. Portanto é a governamentalidade, entendida como um conjunto de relações de poder e técnicas que permitem que o poder se exercite (Foucault, 1999, 2010a, 2021, 2022). Os participantes do sistema de mercado utilizam-se das Técnicas de Governamentalidade (TG),



que se moldam e remoldam de acordo com a ética e a atuação do sujeito/agente, e nesse jogo de poder, o sujeito (governante) será o que detém mais TG e, conseqüentemente, o poder (Silva e Sauerbronn, 2024), conforme demonstrado na figura 6.

**Figura 6 – Governamentalidade e Sistema de Mercado de Auditoria**



Fonte: Silva, Sauerbronn, (2024, p.7)

Sendo o poder político existente em razão da economia, teria a atribuição hipoteticamente de incorporar essa relação de combate ou de força, mediante uma estirpe de guerra silenciosa, torna-se exequível a introdução dessa guerra silenciosa no sistema capitalista e social explica (Foucault, 2010a, p.15), que compreendia a política como uma “guerra continuada por outros meios”, trata-se de a “sanção e a recondução do desequilíbrio das forças manifestado na guerra”. Nesse sentido, a problemática da governamentalidade, de certa forma, acaba por atribuir ao mercado a responsabilidade de construir o sujeito empresarial, criando situações de mercado que permitem o aprendizado racional constante e progressivo (Dardot e Laval, 2016).

Foucault (2010c, p.225) apresenta que a resistência ao poder político poderia ser o estabelecimento da relação de si para consigo:

Em outras palavras, se considerarmos a questão do poder, do poder político, situando-se na questão mais geral da governamentalidade – entendida a governamentalidade como um campo estratégico de relações de poder, no sentido mais amplo do termo, e não meramente político, entendida pois como um campo estratégico de relações de

poder no que elas têm de móvel, transformável, reversível - , então, a reflexão sobre a noção de governamentalidade, penso eu, não pode deixar passar, teórica e praticamente, pelo âmbito de um sujeito que seria definido pela relação de si para consigo.

Deste modo, se o poder é exercido por meio da produção de verdade constante nos discursos de verdade concebidos nas relações de poder, então, é coerente refletir que a confiança é um produto das relações de poder, e representada nos discursos de verdade. Esses discursos têm poder, institucionalização, e busca a verdade. Foucault dizia, “Não há exercício do poder sem uma certa economia dos discursos de verdade que funcionam nesse poder, a partir e através dele. Somos submetidos pelo poder à produção da verdade” (Foucault, 2010a, p.22).

Quando Foucault (2018, p.25) analisa as questões que permeiam governamentalidade e o governo de si. Ele traz a noção de menoridade – que inspirado pelo texto de Kant sobre Iluminismo – que consiste na incapacidade de se servir do seu conhecimento sem a direção de outrem. Essa menoridade de que a pessoa é própria responsável, já que a causa da menoridade reside, não numa falha do esquecimento, mas numa falta de decisão e de coragem para se servir do seu conhecimento, sem a direção de outrem. Para o autor, a menoridade se estabelece por uma relação entre o uso que fazemos da nossa razão, ou que poderíamos fazer, e a direção dos outros. Assim, governo de si e governo dos outros: é nessa relação, nessa relação viciada que se caracteriza o estado de menoridade, e que os indivíduos vivem nesse estado por duas características: preguiça e covardia. E desse modo, se instaura a questão da racionalidade, muito abordada pelos autores Dardot e Laval (2015, 2016).

Em Foucault (2010a, 2022), as relações de força e as relações de poder são abordagens que se desdobram em meio aos discursos socioeconômicos. Nessas relações de poder, emergem o que Foucault chama de discursos de verdade, fazendo menções de que múltiplas relações de poder perpassam e se representam no campo social de forma que haja a produção da verdade, sendo o poder exercido mediante a produção da verdade. Essa verdade decorre da ampla concordância discursiva de atos de determinado grupo como o correto e apropriado, imerso em um sistema constituído de normas, crenças, valores e definições (Foucault, 2020 [1984], Suchman,1995). Assim, a legitimidade pode ser compreendida como uma premissa precípua que promove a garantia de sobrevivência em um ambiente social mais amplo (Meyer; Rowan, 1977).

Castro (2021, p. 34) defende que o conceito de experiência dado por Foucault, de que as práticas e os discursos não consistem em si uma experiência, mas, com efeito, a partir da experiência, torna-se possível entender a relação entre sujeito e objeto, “posto que são eles os

que fazem possíveis os sujeitos e objetos”. Desse modo, a experiência constrói sujeitos e objetos decorrentes de suas relações e discursos”, os quais podem ser de força ou de poder.

O poder é aquele instrumento ou atributo que todo indivíduo detém e que viria a ceder, total ou parcialmente, para constituir um poder, uma soberania política. O papel especial do poder seria manter relações de produção e, ao mesmo tempo, estabelecer uma dominação de classe em desenvolvimento, apropriando-se das suas forças produtivas. “O poder político encontraria na economia sua razão de ser histórica” (Foucault, 2010a, p.14).

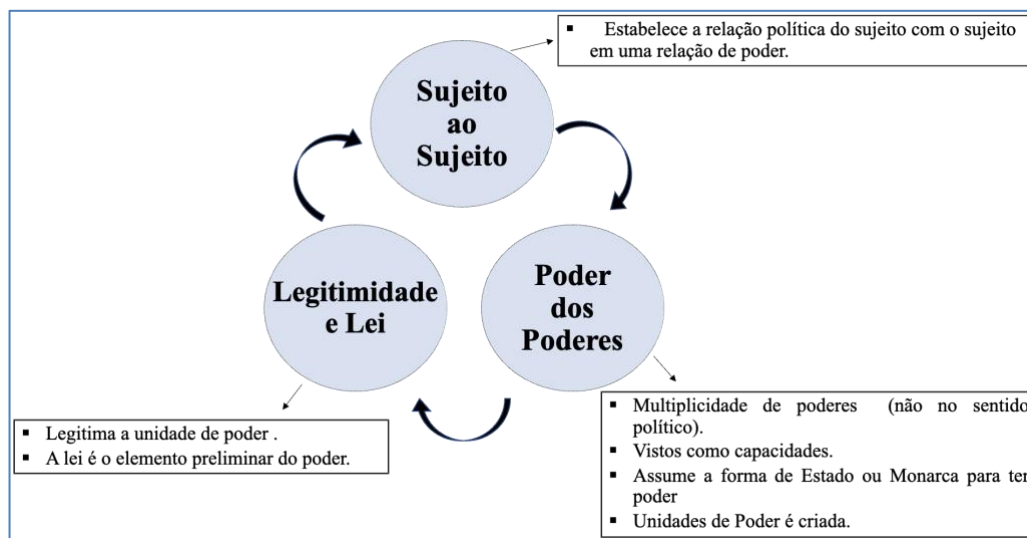
O poder político, nessa hipótese, teria como função reinsserir perpetuamente essa relação de força, mediante uma espécie de guerra silenciosa permanente, e de reinseri-la nas instituições, nas desigualdades econômicas, na linguagem, até nos corpos de uns e de outros (Foucault, 2010a, 2016).

O conceito de ordem do discurso é adaptado de Foucault (1999), para quem em toda sociedade a produção do discurso fosse controlada, selecionada, organizada e redistribuída por um conjunto de procedimentos que buscam limitar seus poderes, dominar suas aparições aleatórias e/ou selecionar os sujeitos que falam.

O poder está em toda parte e o homem não pode se libertar das complexas relações de poder que constituem a sociedade (Daldal, 2014). No pensamento de Foucault (1980), a ideia de concentração de poder no Estado é rejeitada. E o poder não está localizado na engenharia do Estado e nada na sociedade será mudado se também não forem mudados os mecanismos de poder que funcionam fora, abaixo e ao lado dos aparelhos de Estado, em um nível muito mais minucioso e cotidiano. Para Foucault o "espírito do Leviatã de Hobbes está morto” (Foucault, 1999, 2010a, 2022).

Foucault (2010a, p.38) apresentou seu estudo sobre a teoria da soberania, baseado na filosofia do direito como um método de análise das relações de poder. Ele faz a análise dessa teoria com o suporte de funcionamento em forma de ciclo, analisado em 3 perspectivas: sujeito ao sujeito, poder e dos poderes e legitimidade e lei. O poder que primitivamente funciona com a presença do sujeito, o qual produz unidades de poder a partir das capacidades e potencialidades, constituindo a legitimidade que é a lei, ou seja, a verdade. Essa teoria intenta mostrar “como o poder pode constituir-se não exatamente segundo a lei, mas segundo uma certa legitimidade fundamental, que é um tipo de lei geral”.

**Figura 7 – Ciclo do Sujeito ao Sujeito / Poder e dos Poderes / Legitimidade e da Lei**



Fonte: Elaboração própria inspirada em Foucault, 2010a [1976]

A forma como as *Big Four* estabelecem as relações de força e de poder é produzindo um discurso no mercado, o qual é reconhecido como confiável por um determinado grupo de sujeitos, possivelmente gestores empresariais. Esse discurso dominante torna-se hegemônico quando a maioria o aceita como forma de pensamento ideológico (Aranha, 2003; Gramsci, 2017; Foucault, 2010). Analisar discursos é uma competência muito efetiva no texto foucaultiano, sendo ele considerado um dos precursores da análise de discursos capazes de promoverem mudanças no corpo social (Fairclough, 2016). Para Foucault somos igualmente submetidos à verdade, no sentido de que a verdade é a norma; é o discurso verdadeiro que, ao menos em parte, decide; ele veicula, ele próprio propulsa efeitos de poder (Foucault, 2010a [1976], P.22).

O espaço que define a formação de discursos no sistema de saber não tem mais como operador a ideia de *Máthêsis Universalis* (uma ciência geral capaz de explicar tudo), como identificou Foucault. Para analisar o sistema de saberes e a forma pela qual os discursos se dirigem para o problema do sujeito, por assim dizer, haveria uma historicidade no interior das coisas e da relação que elas podem ter entre si, e, da mesma forma, a linguagem seria atravessada pela categoria história (Foucault, 2019 [1989]; Martins, 2021).

Foucault (2019) descreve acerca da emergência da história ser aquilo que permite uma modificação fundamental no modo de ser das empiricidades por entender que é no campo do saber que todo o conhecimento se desenvolve, desse jeito, é possível compreender que Foucault via a história como o primeiro elemento de formação dos discursos.

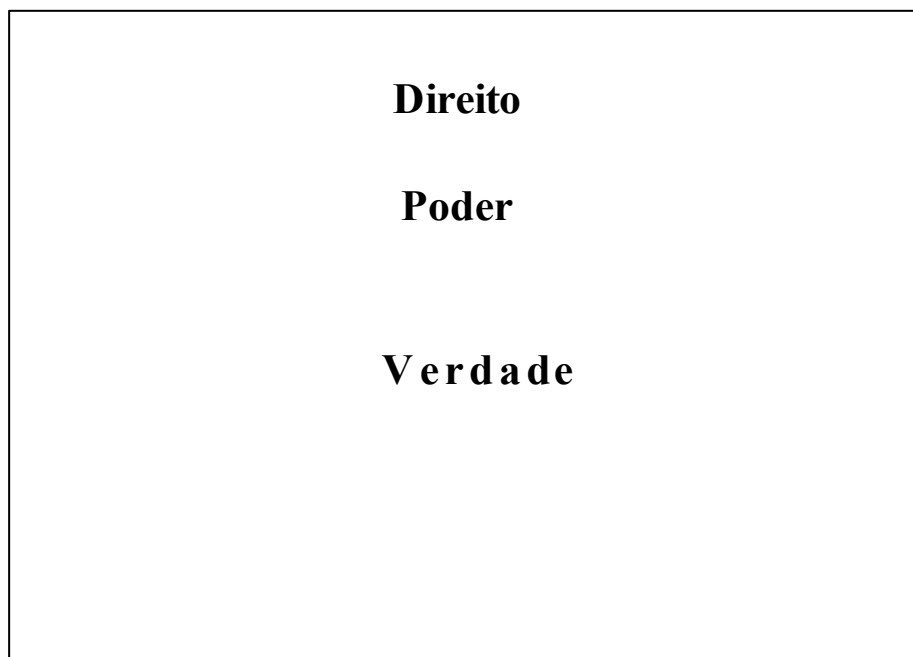
Não se trataria, de modo algum, de analisar quais as formas do discurso tais como ele é reconhecido como verdadeiro, mas sim: sob que forma, em seu ato de dizer a verdade, o indivíduo se constitui e é constituído pelos outros como sujeito que pronuncia um discurso (Foucault, 2010 [1984], P.4).

Martins (2021, p.123) afirma que “uma linguagem se articula por um funcionamento próprio, e que, através das ações do sujeito humano” como o trabalho, o estudo, o consumo, enfim, coisas de uma vida natural, ele somente poderá atingir a plenitude por um registro de linguagem, na medida em que toda a possibilidade da verdade sobre o sujeito deve ser permeada “por uma atividade interpretativa que leva em conta a relação próxima entre a linguagem e a história”.

A análise de Foucault (2018) acerca dos discursos na economia política se baseia na virada linguística ocorrida no final do século XIX, por entender que as empiricidades emergem no campo do saber diante da história e da linguagem. Assim, “os sistemas de formação de discursos não pretendem mais representar, mas significar” (Martins, 2019, P.125).

Eu diria em duas palavras o seguinte: a arqueologia seria o método próprio de análise das discursividades locais, e a genealogia, a tática que faz intervir, a partir dessas discursividades locais assim descritas, os saberes dessujeitados que daí se desprendem (Foucault, 2010 [1976], P.11)

Foucault (1980, 2010, p.21) percorreu estudando o “como do poder”, tentando captar seus mecanismos ao fazer uso de dois pontos relevantes: as regras de direito que delimitam formalmente o poder; e os efeitos de verdade que esse poder concebe. Esquemáticamente seria analisar os elementos centrais dos seus estudos: poder, direito, verdade. Embora o autor tenha mencionado o triângulo para explicar tal análise, parece mais visível a “triáde”, já que a ideia de triângulo pressupõe igualdade ou hierarquia, mas o direito se apresenta como uma lente que molda o poder em convergência à verdade.

**Figura 8 - Tríade poder x direito x verdade**

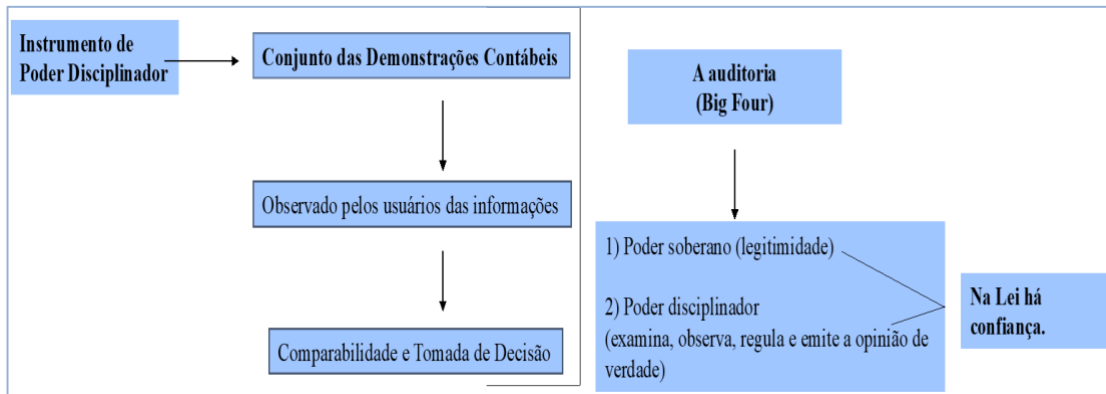
Fonte: elaboração própria inspirada em Foucault (2010a [1976]).

Esse discurso está consistentemente impregnado no mercado como o reflexo da verdade. Segundo a pesquisa de Bhaskar e Flower (2019), grande parte dos investidores de empresas afirmam que chegariam a deixar de investir, ou ao menos repensar o investimento, em uma empresa caso ela contratasse a auditoria de uma empresa não pertencente ao grupo das *Big Four*. Esse tipo de reação visa a reforçar o quanto as unidades de poder se envolvem com a produção de confiança.

Toma-se por análise o exemplo dado por Lynch (2018, p.24) ao expressar que o histórico escolar, documento que todo estudante detém, é um instrumento de poder disciplinar pelo fato de ser este submetido a observação externa, fazendo com que o aluno controle e discipline o seu próprio desempenho mediante as notas. Destarte que, capturando essa lógica de Lynch, para as empresas, o instrumento de poder disciplinar é o conjunto de demonstrativos contábeis, esse é de fato um histórico empresarial contábil-financeiro, a partir dele, as empresas são “panópticamente” observadas.

Essa observação toma algumas proporções que influenciam o mercado, impulsionando a tomada de decisão e a competitividade. As empresas observam umas as outras e tecem comparações. Nesse ponto, o mercado da confiança tem o seu ápice, ou melhor, as Big Four, porque elas são genuinamente detentoras da outorga da confiança. Destarte, a opinião expressada dessas gigantes representam a verdade inquestionável.

**Figura 9 – Mercado de Auditoria – Relação entre o Poder e a Confiança**



Fonte: elaboração própria inspirada em Foucault (2022).

Segundo Foucault (2022 [1979]), o neoliberalismo, do ponto de vista sociológico, trata-se da instauração de relações estritamente mercantis na sociedade. Nesse sentido, os serviços prestados pelas empresas de auditoria, principalmente pelas Big Four, podem dizer que as relações que permeiam, além de mercantis, são sociais. No entanto, o neoliberalismo, no sentido político, se trata de uma cobertura para a intervenção generalizada e administrativa do Estado. Tal intervenção é tão insidiosa que acaba por se disfarçar sob os aspectos de um neoliberalismo, causando a generalização do poder em escala mundial (Foucault, 2010a, 2022 [1979]).

Diante dessas grandes empresas (Google, Apple, Facebook, Amazon), emergiu-se uma forma de mercado trazida por Zuboff (2020) conceituada de capitalismo de vigilância, consistindo em lógica que envolve a tecnologia, convergindo-a em uma ação dominante no mercado precedida de uma orientação econômica (Weber, 2022).

A análise das relações econômicas é um assunto tratado no pensamento foucaultiano e compreendido que essas relações sempre estão intrincadas com as relações de força e de poder, “na medida que o papel essencial do poder seria manter relações de produção” que tornasse viável, simultaneamente, “reconduzir uma dominação de classe” diante da usurpação da força de produção desenvolvidas no mercado (Foucault, 2021, p.14).

A expectativa nesse jogo de relações é de determinar quais são os mecanismos, os efeitos e os diferentes dispositivos que exercem poder e, também, de avaliar como essas relações estão presentes em níveis diferentes da sociedade, em campos distintos e com extensões variadas, propondo uma análise do modo como as relações de poder podem ser deduzidas da economia mediante a multiplicidade de discursos de verdade (Foucault 2021).

Segundo Van Dijk (2006, p.320) a atuação do discurso de legitimação funciona como um círculo vicioso, que diante de relações entre a legitimação e o poder institucional, o discurso

de legitimação é fundamentalmente, um modelo político. De modo que, a legitimidade é concedida aos seus próprios legitimadores, os quais ocupam ou são designados para cargos públicos, e que exercem o poder em razão desse cargo.

Assim, a legitimidade contribui de forma fundamental para as instituições porque demonstra a aplicabilidade e o seguimento de roteiros, regras, normas, procedimentos, valores e modelos internos de segurança. Já para os investidores e fornecedores, a legitimidade funciona como mecanismo de segurança a respeito das informações publicadas pelas empresas, e tem a capacidade de assessorar o processo decisório, apesar da incerteza real sobre o futuro desempenho financeiro da organização não ser estável no ambiente econômico (Zimmerman, 2002). É um recurso de ordem operacional que as organizações utilizam para ganhar competitividade (Schumann, 1995). A depender do sistema de crenças e valores vigentes no ambiente em que essas organizações atuam, determinadas práticas podem contribuir para aumentar ou diminuir o grau de legitimidade, afetando a capacidade de angariar recursos para a sua sobrevivência. Conseqüentemente, elas tendem a se esforçar para que sejam percebidas como organizações socialmente responsáveis. No caso das empresas de auditoria, o sistema regulatório concedeu um nível elevado de legitimidade, mas o próprio mercado absorveu essa legitimidade, tornando-se, ainda, social (Weber, 2022).

## **2.6. Confiança**

A confiança, enquanto mecanismo social, está presente no mercado transitando nas multiplicidades de discursos quando se quer expressar uma espécie de crença, por exemplo. Os participantes da comunidade social dependem da confiança mútua e se desenvolvem a partir dela, de acordo com os fatores éticos e morais pertencentes à comunidade (Fukuyama, 1996, P.45).

Para Layton (2019, p.4), entre os vários temas para estudar o mercado em macromarketing, a confiança era um deles. O autor demonstrou interesse na reflexão sobre a moldagem dos mercados e dos sistemas de mercado considerando a essencialidade de um nível de confiança para a estabilização dos sistemas de mercado.

Segundo Layton (2019), a confiança é um componente essencial, pois, ela, quase sozinha, preenche as brechas entre participantes dos mercados que não se conhecem, mas que necessitam estabelecer trocas em amplos ambientes mercadológicos. Assim, a confiança equivocada pode fragilizar as operações no mercado e abrir portas para mercados “viciados”. A decisão de estabelecer trocas entre participantes é muitas vezes uma mudança catalítica. Essa



mudança pode ocorrer em decorrência de reformas abruptas nas estruturas do poder político, como por exemplo: inovações tecnológicas e valores da comunidade social.

Paulo Freire, em sua obra *Pedagogia do Oprimido* resgata a dialogicidade da educação como elemento essencial para se obter liberdade. Freire (2013 [19921-1997]) faz menção de que a humanidade não deve ser silenciosa ou se emudecer, mas utilizar palavras verdadeiras nos diálogos proferidos a fim de provocar transformações no mundo. Segundo ele, a fé nos homens é um caminho para o diálogo, que se realiza diante da confiança de um nos outros.

Quando se trata de tecnologia e segurança de dados e informações, a confiança assume o papel de atributo indispensável para que seja aceita na comunidade social. Seria ousado dizer, mas plausível, que ninguém forneceria informações particulares no meio digital, sem a garantia de confiabilidade de que essas informações seriam protegidas. Por exemplo, a arquitetura blockchain é um tipo de sistema descentralizado que funciona em blocos de dados criptografados (cada usuário recebe uma identidade digital) para realizar transações e fazer o uso da tecnologia. Segundo Preukschat (2018), o blockchain devido ao alto grau de confiança que é capaz de oferecer aos seus usuários tem se expandido no mercado para asseguarção de ativos.

Entre os séculos XIV e XV o comércio, em geral, era compreendido como essencial para o bem-comum, sob a premissa de não ser lucrativo, caso contrário a busca por resultados provocaria a sua decadência. Assim, o mercado operava de forma limitada. Essa compreensão permaneceu vigorando por muitos anos em razão das questões religiosas predominantes no período. A religião era fundamentada pela confiança e não mais pela submissão (PEYREFITTE, 1999). Peyrefitte (1999, p.93) explica como a confiança era usada em relação ao lucro:

Um século e meio após Tomás de Aquino, o lucro continua a ter de pedir desculpas. Santo Antonino, florentino e arcebispo de Florença (1389-1459), naturalmente encontra desculpas: se o lucro constituir o salário de um trabalho, se permitir ajudar os pobres com mais generosidade [...], mas, Antonino mantém o caráter pecaminoso da busca do lucro em si.

No entanto, a partir de Montaigne, se instaura um espírito de desconfiança e diante de um movimento econômico de subsistência para que o progresso avance, e todos tenham sua fatia no processo produtivo, mas foi somente o início da economia clássica (Peyrefitte, 1999).

Em relação ao conceito de confiança, Peyrefitte (1999, p.32) afirma:

[...] a atitude de confiança - ou de desconfiança - na pessoa revelou nos, de forma muito variada, a quinta-essência das condutas culturais, religiosas, sociais e políticas que exercem influência decisiva no desenvolvimento. Nossa hipótese é que

definitivamente a mola do desenvolvimento reside na **confiança** depositada na iniciativa pessoal, na liberdade empreendedora e criativa - numa liberdade que conhece suas contrapartidas, seus deveres, seus limites, em suma, sua responsabilidade, ou seja, sua capacidade de responder por si mesma.

Para Peyrefitte (1999), o que impulsiona o desenvolvimento social é uma postura de confiança ou de desconfiança em relação a dinâmica do mercado. Nesse sentido, o mercado de auditoria adota um comportamento semelhante quando considera a confiança consubstanciada na opinião que emite, é um instrumento dotado de representação fidedigna dos demonstrativos financeiros apoiado pela norma. A norma concede legitimação para os auditores independentes atuarem no mercado. No entanto, emerge a desconfiança quando um escândalo empresarial traz à tona uma opinião de auditoria pautada na confiança divergente da posição patrimonial registrada nos demonstrativos contábeis.

Sendo os serviços de auditoria associados a um sistema de mercado, eles são construídos esteados em mecanismos sociais, cuja função é promover a interação entre os participantes (Layton, 2009, 2014, 2015). Nesse sentido, considera-se a confiança um mecanismo social com uma característica importante: ela concede poder a um participante do mercado. Logo, os agentes estão engajados na disputa para obtê-la. A sua atuação se constitui a partir das relações sociais, muito fortemente através do discurso que estabelece as interações pessoais ou que forçam a estabelecer relações que gerem confiança.

### **2.6.1. A construção da confiança**

Nesse ambiente de negócios, a confiança caminha em uma linha tênue com a desconfiança. A perda da confiança provoca uma atitude de desconfiança. A relação econômica é um antagonismo, não uma sinergia (Peyrefitte, 1999, p.94). A confiança está relacionada à estrutura industrial e à criação dessas organizações de grande porte, vitais para o bem-estar econômico e a competitividade (Fukuyama, 1996). As sociedades com alto grau de confiança e capital social, como Japão e Alemanha, podem criar grandes organizações sem o apoio do Estado. Em outras palavras, ao calcular a vantagem comparativa, os economistas precisam levar em conta as dotações relativas de capital social, bem como as formas mais convencionais de capital e recursos (Fukuyama, 1996). Assim, o mercado de auditoria, assegurado por confiança, por normatização e por legitimidade; vem a abarcar sua importância e participação nos mercados que necessitam dos seus serviços, porque a confiança nas transações ainda é primordialmente relevante para o processo decisório no ambiente empresarial.

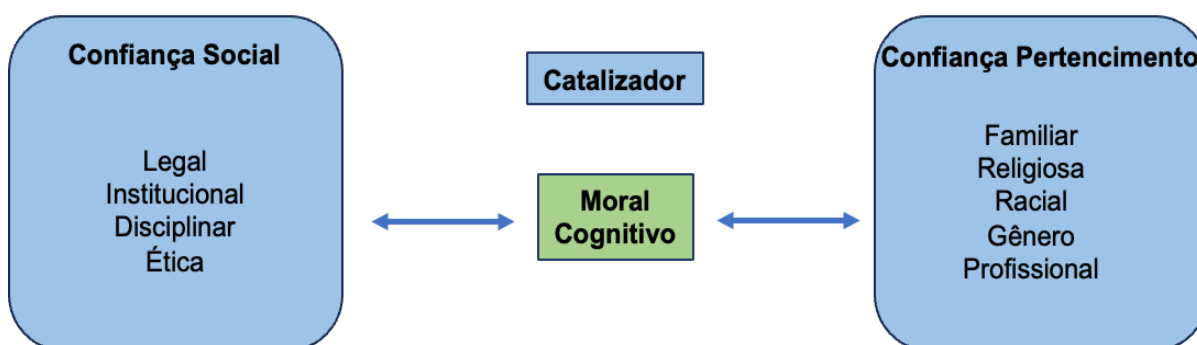
A necessidade abrangente de confiança para que o mercado funcione de forma estável é essencial para que a rede de trocas ocorra de forma suficientemente seguras e acreditadas. Essas trocas se formam e crescem regidas por princípios de organização interna ou normas e leis aceitas por todos os participantes (Layton, 2019). Assim, para que os sistemas de mercados representados por redes sociais, que se funcionam sob o aspecto de trocas permanecem estáveis e em crescimento, a capacidade de comunicação e linguagem simbólica e de confiança são consideradas atributos elementares.

O discurso e a confiança foram assuntos que Layton (2019, p.17) apresentou como indispensáveis para que os sistemas de mercados funcionem e se mantenham estáveis. No entanto, o autor chama a atenção para um assunto relevante, que se trata da erosão da confiança institucional, que se reflete às tecnologias intrusivas e às desigualdades contínuas. Essa erosão influencia as questões morais e éticas em torno da responsabilidade para com os clientes de grandes empreendimentos, como: a venda de armas, a exploração da informalidade para evitar impostos e controle regulatório. Já em um nível micro (entre participante), vale-se do poder da reciprocidade para estabelecer uma posição privilegiada. Essas temáticas desafiam valores, normas e crenças em todos os níveis da sociedade, onde cada participante gera demandas de ação em todos os níveis do mercado e, conseqüentemente, cada desafio se desenvolve no mecanismo do campo de ação da estratégia, gerando um mau comportamento gerencial por parte das principais instituições financeiras.

De acordo Weber (2022) e a tradição sociológica fundada por ele, a própria essência da vida econômica é o surgimento e a proliferação de normas e leis. De modo geral, a confiança emerge quando pessoas decidem compartilhar um conjunto de valores morais de forma a criar expectativas de comportamento regular e honesto (Fukuyama, 1996).

Uma vez que as pessoas dependem da confiança, e que a confiança, por sua vez, é determinada culturalmente, segue-se que a sociedade espontânea surgirá em diferentes graus em diferentes culturas. A capacidade das empresas de passarem de grandes hierarquias para redes flexíveis de empresas menores dependerá, em outras palavras, do grau de confiança e de capital social presentes na sociedade mais ampla (Layton, 2015). Uma sociedade de alta confiança como o Japão criou redes muito antes de a revolução da informação atingir seu auge; uma sociedade de baixa confiança pode nunca ser capaz de tirar vantagem, por exemplo, das eficiências que a tecnologia da informação oferece. Por outro lado, a desconfiança generalizada em uma sociedade, impõe uma espécie de imposto sobre todas as formas de atividade econômica, um imposto que as sociedades de alta confiança não precisam pagar.

**Figura 10 – Construção de tipos de Confiança**



Fonte: Elaborado pela própria autora

É evidente que a confiança e a sociabilidade não são distribuídas uniformemente entre as culturas, mas existem mais em algumas do que em outras (Fukuyama, 1996). Quando o capital social, no sentido sociológico, que é a capacidade que surge da prevalência da confiança em uma sociedade ou em certas partes dela, pode ser incorporado no menor e mais básico grupo social, a família, bem como no maior de todos os grupos, a nação, e em todos os outros grupos intermediários (Fukuyama, 1996), torna-se possível analisar os níveis de confiança em determinado mercado, a partir das pessoas que estão inseridas e participam deste mercado.

O capital social difere de outras formas de capital humano na medida em que geralmente é criado e transmitido por meio de mecanismos culturais como religião, tradição ou hábito histórico (Fukuyama, 1996, Weber, 2022, Peyrefitte, 1999). De modo que avaliar o valor econômico da confiança deveria ser iniciado a partir da ótica de ver o mundo sem confiança. Se as pessoas tivessem que analisar cada contrato com a premissa de que seus parceiros tentariam enganá-los se pudessem, então, necessariamente elas teriam que gastar uma quantidade considerável de tempo protegendo os seus ativos para garantir que não houvesse brechas legais pelas quais seriam expostas ao risco (Nyama, 2005; Lemes, Carvalho, 2010; Crepaldi, 2013; Almeida, Lemes, 2013; Barbieri, Feijó, 2013; Bhaskar, Flower, 2019; Marion, Ribeiro, 2017; Iudícibus, Martins, Marion, 2012).

Muitas vezes, toma-se como verdadeiro na sociedade um nível mínimo de confiança e honestidade inerente em cada pessoa, e deixa-se de pensar que tudo permeia a vida econômica cotidiana e que a questão moral está sempre envolvida quando o assunto é a confiança e valores sociais. Pois diante de questões sociais, por exemplo, as pessoas não saem de restaurantes, ubers, taxis sem pagar suas contas porque isto é ilegal e imoral, também, porque atualmente existem mecanismos de segurança para que isso não ocorra (o pagamento prévio por cartão de

crédito, é uma opção), mas, em alguns casos, as pessoas não cometem ilegalidades porque podem ser dissuadidas pela ideia de serem pegas. As convenções morais influenciam na formação dos preços das instituições porque elas mensuram os níveis de confiança social. Segundo os estudos econômicos, quando um país, estado ou cidade é considerado com um baixo nível de confiança, conseqüentemente, os preços serão impactados (Fukuyama, 1996; Barbieri, Feijó, 2013). No entanto, quando o custo da trapaça (em termos de constrangimento ou, na pior das hipóteses, um pequeno desentendimento) é considerado compensatório porque as pessoas com um baixo nível moral acabam cometendo atos ilegais porque entendem como vantagem. O fato de que as pessoas normalmente não o fazem indica que um certo nível básico de honestidade e confiança, praticado como uma questão de hábito e não de cálculo racional, é bastante difundido em toda a sociedade.

Até certo ponto, qualquer sociedade moral, independentemente das regras éticas específicas envolvidas, criará um certo grau de confiança entre seus membros. Certos códigos éticos tendem a promover um raio de confiança mais amplo do que outros, enfatizando os imperativos de honestidade, caridade e benevolência para com a comunidade em geral. Isso, argumentou Weber (2022), foi um dos principais resultados da doutrina puritana da graça, que encorajou padrões mais elevados de comportamento confiável em esferas muito além da família.

Assim como o nível geral de confiança varia muito entre as sociedades, ele também pode mudar ao longo do tempo dentro de uma sociedade como resultado de condições ou eventos específicos. Mas os grupos podem entrar em uma espiral descendente de desconfiança quando a confiança é recompensada com o que é percebido como traição ou exploração.

Segundo Han (2021), a confiança que é produzida em espaços livres não pode ocupar lugares onde o controle é predominante. Ele explica que os homens têm que crer e confiar em seus governantes porque a partir dessa confiança lhes são concedidas uma certa liberdade de ação e renunciam a uma constante disciplina e vigilância.

A confiança somente pode se estabelecer em um estado mediado entre saber e não saber. Para (Han, 2021, p. 91) a confiança significa: construir uma relação positiva com o outro, apesar de não saber coisas em relação a ele. Por exemplo: se alguém informa que diante de estudos, a ação de determinada empresa tenderá a desabar em alguns dias, o outro pode buscar informações na mídia e nada encontrar, então, terá de confiar ou não.

Finalmente, nesta pesquisa, a confiança é o objeto de estudo frente à sua relevância e à sua interação com múltiplos mercados. E nesse aspecto, o mercado de auditoria obtém a

vantagem da legitimação governamental para tecer atribuições sobre o que é confiável, quando a temática se relaciona com as demonstrações contábeis-financeiras.

A confiança, enquanto mecanismo social, está presente no mercado transitando nas multiplicidades de discursos quando se quer expressar uma espécie de ética e estabelecer relações socioeconômicas. No sistema de mercado de serviços de auditoria, as relações de poder são fundamentais, e a cola que constitui essa relação de poder é a confiança (Mueller et al. 2015).

Pesquisadores como Zanini (2016) têm se dedicado a afirmar que a confiança é um ativo intangível valioso de uma empresa. Mas quando se trata de legitimação de informações financeiras, empresas como as *Big Four* possuem o poder de atestarem a verdade representada pela opinião emitida sobre demonstrativos contábeis-financeiros. O trabalho de auditoria com opinião consubstanciada, ou seja, com a verdade expressada, é elaborado de acordo com a legislação específica (Almeida, 2012; Crepaldi, 2013). E nesse sentido, a confiança é um dos mecanismos sociais capazes de moldar e remoldar o sistema de mercado de auditoria mediante o seu discurso disseminado no campo social. As empresas confiam na opinião do auditor. Elas tomam decisões a partir dessa opinião consubstanciada em relatório regulamentado pelas Normas de Auditoria.

## **2.7. Sobre o discurso**

Apresentar o discurso, nesta seção, tornou-se fundamental para entender como o discurso se relaciona dado o estado de formação social-ideológico pela história, do ponto de vista de autores principais referidos no decorrer deste estudo.

O discurso é o efeito de sentidos entre falantes (Orlandi, 1994a). De forma mais técnica, o discurso é o objeto histórico cuja materialidade intrínseca é a linguística. A definição discursiva ideológica se manifesta: como uma transposição de sentidos e pela relação substancial com o imaginário (Orlandi, 1994b).

Segundo Foucault (2008, p.7) para uma sociedade, a história é uma certa forma de dar relevância e elaboração à massa documental de que ela não se separa. Para o autor, a história tradicional se ocupou a memorizar os acontecimentos do passado. No entanto, no tempo em que a arqueologia, como disciplina, se voltava para a história e só tomava sentido pelo restabelecimento de um discurso histórico. De modo, Foucault (2008, p.30) apresenta os acontecimentos discursivos como um horizonte para a busca de unidades estabelecem conexões discursivas, como a seguir:

O campo dos acontecimentos discursivos, em compensação, é o conjunto sempre finito e efetivamente limitado das únicas sequências linguísticas que tenham sido formuladas: elas bem podem ser inumeráveis e podem, por sua massa, ultrapassar toda capacidade de registro, de memória, ou de leitura: elas constituem, entretanto, um conjunto finito. Eis a questão que a análise da língua coloca a propósito de qualquer fato de discurso: segundo que regras um enunciado foi construído e, conseqüentemente, segundo que regras outros enunciados semelhantes poderiam ser construídos? A descrição de acontecimentos do discurso coloca uma outra questão bem diferente: como apareceu um determinado enunciado, e não outro em seu lugar?

Nessa abordagem, as construções discursivas que Dardot e Laval (2016, p.19) utilizam para chegar a uma definição plausível do neoliberalismo, parecem, em parte inspiradas pelos estudos de Michel Foucault. Os autores descreveram o neoliberalismo como o conjunto formado por discursos, práticas e dispositivos. Para os autores, esse conjunto possui diversas características que determinam um novo modo de governo dos seres humanos. Nesse eixo, Orlandi (1994b, p.53) ressalta que é somente no discurso que se consegue captar a relação entre linguagem e ideologia, a qual é mediada pelo sujeito. A autora defende a ideia de que, para que haja o discurso, necessariamente deve haver o sujeito e a ideologia. O efeito ideológico elementar é o que institui o sujeito “sempre já-lá”.

Nos anos 1970 e 1980, o neoliberalismo foi interpretado como uma ideologia e inspirado por ela chegou-se ao conceito de política econômica. O cerne dessa ideologia consistia na identificação do mercado como uma realidade natural, ou seja, sem a necessidade de quaisquer tipos de intervenção. A ontologia naturalista se pautada em deixar o curso natural das coisas, ou seja, tudo por sua característica própria seria o suficiente para atingir o equilíbrio, a estabilidade e o crescimento (Dardot e Laval (2016).

Layton (2015) chama a atenção para os estudos do macromarketing que expressam a preocupação sobre os significados e a geração de símbolos, quanto ao reconhecimento, formação e crescimento em um sistema de mercado. O autor apresenta a noção de que as pessoas vivem em um lugar repleto de símbolos e signos, onde a produção de imagens está tomando a frente da produção de bens. Todas essas ações econômicas refletem no mercado, que denominado como uma entidade histórica, cultural e ideológica. Layton (2015) ainda reforça a ideia de que os entendimentos compartilhados com pessoas a partir da origem histórica moldaram suas percepções de mundo, suas necessidades e novos interesses estimularam a inovação no mercado, alterando em suas dinâmicas. Embora Layton (2011,2015) não tenha apresentado uma abordagem sólida sobre o discurso, a forma como o autor construiu o mercado, sempre enfatizando a importância das pessoas e o modo como compartilharam as suas origens

foram elementares para o estabelecimento do mercado como uma entidade constituída de discursos compartilhados, que formam a história, a cultura e a ideologia (Venkatesh,1999; Layton, 2015). Layton (2019) em seu último artigo, traz uma análise sobre os sistemas de mercados, a partir da evolucionária dinâmica dos sistemas de mercados no decorrer do tempo em decorrência das sociedades humanas e o senso de vivência em comunidades, que visam a ressaltar que o discurso sempre esteve, pois se há discurso, há sujeito e ideologia (Orlandi, 1999). Layton (2019, p.5), no trecho a seguir demonstra como a história é a basilar para entender fenômenos:

Os mercados tornaram-se sistemas de mercados e parecia que a dinâmica evolucionária que gerava esses sistemas de mercado era comum às comunidades humanas, independente de onde quer que estivessem localizadas. No entanto, levou mais 20 anos, começando no final dos anos 1970, antes que essas ideias começassem a tomar forma e fosse necessária uma mudança de pensamento acerca de sistemas complexos e a modelagem evolutiva das sociedades humanas (tradução própria).

A pesquisa com base no discurso conduz a uma forma de conhecimento específico com um objeto que não é simplesmente o resultado da relação de um objeto de uma disciplina, com outro, de outra disciplina (Orlandi, 2003), todavia, uma interação com múltiplos campos do saber. No que diz respeito ao ideológico, não se trata de procurar "conteúdos" ideológicos que seriam a ocultação da realidade, mas justamente os processos discursivos em que ideologia e linguagem se constituem de forma a produzir sentidos (Orlandi, 1994b, p.57).

Foucault (2018) para estudar as práticas discursivas, buscou estabelecer matrizes para a formação dos saberes. O sentido era identificar quais eram as formas práticas discursivas que podiam constituir matrizes de conhecimentos possíveis, de modo que fosse possível estudar nessas práticas discursivas as regras, o jogo do verdadeira e do falso, que ele denominou de formas de veridicção. Essa estrutura de estudo possuía o percurso do conhecimento ao saber, do saber às práticas discursivas e às regras de veridicção. Foucault (2018, p.6) disse que procurou colocar a questão da norma de comportamento primeiramente em termos de poder, e de poder que se exerce, e analisar esse poder que se exerce como um campo de procedimentos de governo. Então, ele fez o deslocamento de estudo que consistiu em: passar da análise da norma à análise dos exercícios de poder, e passar da análise do exercício de poder aos procedimentos/técnicas de governamentalidade. O autor comentou que esse é um percurso dos caminhos já trilhados que ele entendia que precisava analisar.



## 2.8. Sobre objeto de mercado

A noção de que os objetos foram criados em função das necessidades humanas e sua utilidade ganha sentido na relação econômica das pessoas com o ambiente social de vivência os objetos são regulados segundo uma ideologia crítica do consumo. Todo objeto transforma alguma coisa no âmbito privado, público etc. (Baudrillard, 2015). E isto vai do mobiliário de uma moradia, um objeto tangível, até às plataformas streaming, que fazem a transmissão de conteúdo interativo, como, filmes, séries, documentários e músicas, objetos intangíveis. Com efeito, a dinâmica das trocas se molda em função dos sistemas de mercado (Layton, 2019).

Mercados e sistemas de mercado são, acima de tudo, produto da ação humana, onde indivíduos, grupos e entidades interagem como participantes de trocas econômicas. Os sistemas de mercado operam em conjunto com um sistema ético e, muitas vezes, são usados para transformar a escolha privada em interesse público (Layton, 2006). A noção de produto incorpora bens, serviços, ideias, comportamentos, personalidades, experiências, organizações, mídia de troca, lugares e práticas de troca (Layton, 2008). De modo que objeto é, também, um produto do mercado, fazendo parte da rede de coisas disponíveis para troca. Ele, supostamente, é oriundo de necessidades da população constituinte do mercado.

Todas as práticas de troca estabelecem uma ligação entre os participantes do mercado. Essas ligações podem ser instituídas por diversos fatores, tais como amizade, confiança e poder. Elas ainda podem ser baseadas na formalidade ou na informalidade, e ser de curto ou de longo prazo (Layton, 2008). Os mercados são terrenos sociais para a interação de pessoas, onde a rede de troca baseada em valor pode ser iniciada com escambo e reciprocidade, e a seguir se expandem com o fluxo de informação, então, o crédito e o dinheiro se tornam mecanismos essenciais, já que geram oportunidades e ameaças, que as pessoas precisam lidar frequentemente, sendo um ambiente onde é necessário algum nível de confiança (Layton, 2019).

### 3. Procedimentos metodológicos

Esta pesquisa consiste em um estudo crítico de mercado com o objetivo de analisar a confiança como mecanismo social discursivo no mercado de auditoria, analisando as formas de significação da confiança diante de situações econômico-financeiras a fim de dar respostas para o problema revelado no texto introdutório. Por se tratar de um estudo exploratório de cunho descritivo, que coloca o discurso como o lugar onde tudo acontece, onde há significação e produção de sentidos, apostou-se que esse seria o caminho a percorrer daqui em diante: trabalhar com a abordagem qualitativa e a análise de discurso (AD).

Para muitos autores, a pesquisa qualitativa é reconhecida por ter abordagens geralmente indutivas voltadas a construção do conhecimento quando se busca gerar significados. O objetivo é desvendar as formas discursivas que as pessoas atribuem às práticas, e fornecer algum saber da vida social (Leavy, 2014).

Leavy (2014) afirma que a pesquisa qualitativa é frequentemente adequada quando seu objetivo principal é explorar, descrever ou explicar um fenômeno, porque os valores implícitos desta abordagem, em tese, consideram a subjetividade das experiências das pessoas, as quais produzem significados. Nesse sentido, este estudo considera que este tipo de abordagem é apropriado para analisar a confiança, enquanto mecanismo social, e os demais papéis que possa assumir no mercado de auditoria.

#### 3.1. Descrição do percurso metodológico

O percurso metodológico, buscou-se a utilização de teorias que pudessem analisar a confiança, enquanto mecanismo social, pressupondo que ela transita na multiplicidade de discursos no sistema de mercado de auditoria. Essas teorias principais de base foram: teoria MAS do Macromarketing, e os estudos sociológicos sobre governamentalidade de Michel Foucault. Para estudar a confiança optou-se por utilizar o sentido de *mecanismo social* conforme o embasamento da teoria MAS por ser uma investigação de um mercado, embora para os estudos de Foucault o sentido de *dispositivo*, também, fosse um caminho plausível.

O estudo crítico do sistema de mercado de auditoria com o uso técnica da análise de discurso de linha francesa dá apoio para entender como os discursos produzidos no mercado afetam as relações socioeconômicas, e como a confiança pode ser construída nas relações sociais. A AD não trata da língua e da gramática, embora ambas sejam muito importantes no

processo de analítico, mas sim do discurso. A etimologia do discurso tem em si a ideia de curso, de movimento. Discurso são palavras em movimento, a linguagem sendo praticada, por isso que ao se estudar o discurso se observa o indivíduo falando (Orlandi, 2009).

Para a produção de dados, foram feitas entrevistas em profundidade por acreditar que a possibilidade de análise do conhecimento teórico juntamente com as informações produzidas no campo a partir das falas das pessoas pudessem ser um caminho que gerasse boas respostas e significados para entender o fenômeno investigado. No discurso, há sempre significados e a sua análise consiste em compreender a língua produzindo sentido, como função simbólica social, que é constitutivo do indivíduo e da sua história (Orlandi, 2009).

### **3.2. Abordagem e método de investigação**

A Abordagem de pesquisa qualitativa de natureza exploratória e descritiva crítica foi o caminho para o desenvolvimento do estudo quanto aos fins, por entender que esta abordagem busca uma maior aproximação com o problema de pesquisa, de forma a possibilitar construir inferências que o sustentem e permitam a interpretação dos dados (Vieira, 2004). Para analisar os dados produzidos no campo, foi utilizada a análise de discurso de linha francesa, que toma o discurso como seu próprio objeto. O discurso é o efeito de sentido entre os locutores (Orlandi, 2009).

A pesquisa qualitativa é compreendida como um meio para entender o significado que as pessoas ou os grupos atribuem a um problema social ou humano. A adoção deste método justifica-se por ser tratar de uma investigação de cunho social que envolve o modo como pessoas compreendem o contexto social em que vivem (Creswell, 2010).

Nos anos 60, a análise de discurso se constituiu no ambiente das questões concebidas por três regiões de disciplinares: linguística, marxismo e psicanálise, sendo delas uma herdeira, que trabalha a noção de discurso. Orlandi (2009, p.20) apresenta a forma como a análise de discurso absorveu algumas características desses três domínios de conhecimento:

Interroga a Linguística pela historicidade que ela deixa de lado, questiona o Materialismo perguntando pelo simbólico e se demarca da Psicanálise pelo modo como, considerando a historicidade, trabalha a ideologia como materialmente relacionada ao inconsciente sem ser absorvida por ele.

Segundo Vieira (2004), pesquisas com o uso da abordagem qualitativa vêm sendo muito utilizadas no campo das ciências sociais e têm crescido significativamente na área de estudos

organizacionais em administração por pesquisadores que trabalham com temas norteados na subjetividade.

A pesquisa qualitativa “nasceu de uma preocupação em entender o outro” (Denzin e Lincoln, 2006, p. 15), no caso deste estudo um dos objetivos consiste em entender o “outro” através do discurso gerado no mercado de auditoria. De acordo com Denzin e Lincoln (2006, p. 34), as pesquisas qualitativas interpretativas “são guiadas por um conjunto de crenças e de sentimentos em relação ao mundo e ao modo como este deveria ser compreendido e estudado”. Com base nesse viés, e de acordo com a interpretação do agrupamento de dados a serem reunidos durante as entrevistas, pretende-se compreender as multiplicidades discursivas desse sistema de mercado, tendo como ênfase a investigação da confiança.

Esta abordagem de pesquisa visa explorar o espectro de opiniões e as diferentes interpretações que emergem dos dados produzidos, e utilizar as técnicas qualitativas para entender o fenômeno explícito no problema para o qual se busca respostas (Gaskell, 2003). Nesse aspecto, a pergunta de pesquisa desta tese está alinhada aos procedimentos metodológicos para o alcance de desempenho eficiente quando da análise do material empírico, porque é a pergunta de pesquisa e a busca por respostas que influenciam na forma da construção do método (Green, 2008).

Flick (2004) afirma que a importância da investigação qualitativa para os estudos sociais consiste na pluralização que exige uma sensibilidade diferente para o estudo dos temas a serem pesquisados. Por causa dessa pluralização, o pesquisador necessita utilizar padrões de investigação. Ressalta-se que a pesquisa qualitativa não compreende somente a análise de dados de forma subjetiva, sendo utilizado o conhecimento teórico-empírico que permite o reconhecimento científico (Vieira, 2004).

### **3.3. Estratégia de investigação**

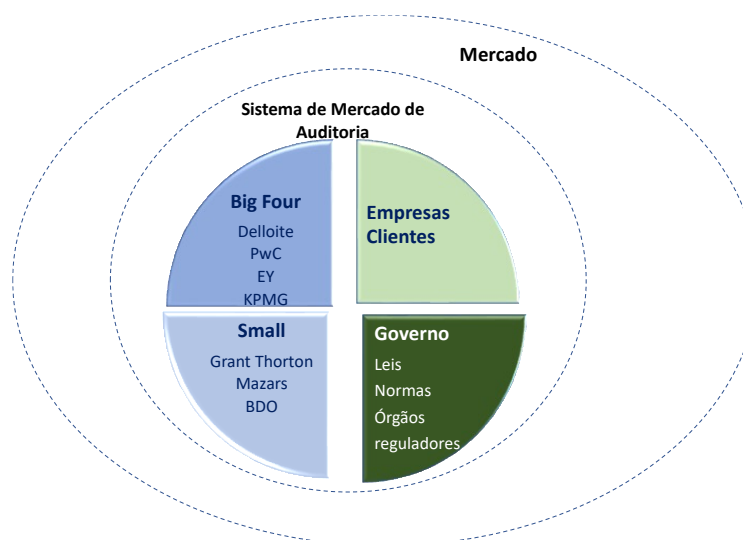
O recorte deste estudo se concentrou na seleção do sistema de mercado de auditoria por ser um mercado responsável pela avaliação da situação econômico-financeira de empresas em diversos níveis de faturamento. As empresas com capital investido na Bolsa de Valores são as que mais se submetem aos serviços de auditoria em razão da necessidade do cumprimento de uma série de procedimentos contábeis, financeiros e fiscais determinados em regimes legais e normativos. Toda entidade que objetiva expandir, por mais simples que seja, algum momento vai precisar dos serviços de auditoria. Por sua legitimidade, a opinião do auditor assume função contributiva para a tomada de decisões nos mais variados âmbitos no mercado global.

O corpus foi composto por empresas que participam do sistema de mercado de auditoria, nomeadamente:

- a) as Big Four, maiores empresas de auditoria do mundo;
- b) as menores empresas de auditoria, no ranking, após as Big Four, denominadas neste estudo de **Small**;
- c) as empresas clientes, que utilizam os serviços de auditoria; e
- d) o Governo, empresas públicas que influenciam de alguma forma o mercado de auditoria.

A figura 11 apresenta o mercado global, o sistema de mercado de auditoria pertencente ao mercado global, as principais estruturas e empresas que moldam e remoldam este sistema de mercado. Como é um mercado muito regulamentado, decidiu-se por criar categorias que analisassem o aspecto legal e regulamentar, elegeu-se as maiores empresas de auditoria do mundo, conhecidas como Big Four, selecionou-se as menores empresas no ranking após as Big Four, as Small, e os clientes que necessitam dos serviços de auditoria com objetivos distintos, embora a opinião de auditoria seja o produto final de um trabalho técnico regido por um sistema regulatório e auditado por uma autarquia, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Portanto, o intuito da figura é demonstrar o recorte da pesquisa de forma mais inteligível para que ao mirá-la se possa visualizar os elementos que fazem parte do trajeto de formação estratégica metodológica.

**Figura 11 – Corpus de investigação**



Fonte: elaboração própria

Diante dessa estratégia, os discursos serão analisados sob a lente teórica do macromarketing e da governamentalidade. A organização do estudo, *a priori*, foi conduzida a

partir da criação de categorias, que interagem o problema de pesquisa, com o macromarketing e a governamentalidade. As categorias apriorísticas foram: confiança, discurso de verdade, normatização, legalidade, legitimidade, relação de poder e governamentalidade.

### **3.4. Produção de dados**

Antes de ir a campo, foi elaborado um roteiro de entrevista semiestruturado de acordo com os objetivos propostos na introdução, de modo que, embora a estrutura seja modesta, esta permita que não se perca o foco e ainda conceda liberdade ao entrevistador. O roteiro preliminar consiste em perguntas divididas em sete categorias: social, confiança, discurso de verdade, legalidade, legitimidade, relações de poder e governamentalidade. As perguntas foram elaboradas de forma que pudessem colher a maior acumulação possível de narrativas dos entrevistados que permita a interpretação mais coerente e interligada com o referencial teórico proposto. Para a realização das entrevistas, foi solicitado ao participante a concordância com o protocolo padrão de ética institucional e a concordância com a gravação da entrevista, comprometendo-se com a confidencialidade dos dados.

A produção dos dados e a análise dos dados dependem muito do conhecimento que pode ser esperado como resultado da implantação de métodos específicos (Green, 2008). Previamente foram analisados os estudos de abordagens e técnicas para construir os procedimentos mais adequados. De forma que os dados produzidos nas entrevistas foram analisados e estruturados *a priori* enquanto se fazia a entrevista, concomitantemente, fez-se o uso de notas e comentários, os quais eram revisados após cada entrevista.

As entrevistas semiestruturadas em profundidade com os participantes (informantes) do mercado de auditoria, foram conduzidas estrategicamente, respeitando o tempo de fala dos informantes, não perdendo a concentração nos discursos e nos objetivos investigativos, conforme as orientações teóricas de pesquisadores experientes no campo das ciências sociais, pois as entrevistas precisam ser descontraídas para que o informante se sinta confortável para o bate-papo (Flick, 2004; Mccracken, 1988). Tendo sempre em mente que todo discurso é estratégico (Orlandi, 2009). Esse tipo de entrevista vem sendo muito utilizado por possibilitar perguntas abertas sem emprego de um modelo padronizado. Isso viabilizou uma entrevista mais tranquila e com a oportunidade de fazer observações da fala e comportamento do informante (Flick, 2004).

Com base no método de produção de dados, buscou-se a interação com os informantes e o problema de pesquisa a ser estudado. Essa interação com o método visou trazer uma melhor

compreensão do mundo social. Gaskell (2003) afirma que a entrevista qualitativa auxilia a estruturar e compreender o universo dos informantes. A entrevista foi o meio utilizado para produzir dados, e a partir desses dados iniciar uma prévia análise do conteúdo bruto, e prosseguir com a estruturação do conteúdo para a análise de discurso.

Gaskell (2003, p.65) compreende que a entrevista qualitativa é uma forma de se obter dados para uma análise eficiente e consistente sob os aspectos sociais:

A entrevista qualitativa, pois, fornece os dados básicos para o desenvolvimento e a compreensão da relação entre atores sociais e sua situação. O objetivo é uma compreensão detalhada das crenças, atitudes, valores e motivações, em relação aos comportamentos das pessoas em contextos sociais específicos.

Iniciar as entrevistas com destreza e conversar de um jeito que torne possível conhecer um pouco sobre a história de vida do informante foi uma opção a fim de produzir dados enquanto havia a possibilidade de eles estarem sob o esquecimento ideológico (Orlandi, 2009). Perguntas que permitem o informante falar de si mesmo tipo *grand tour*, é o jeito mais simples de o informante falar sobre a sua vida com as suas próprias palavras, utilizando questões abertas (McCracken, 1988). Uma “estratégia de planejamento é pedir aos informantes que recordem incidentes excepcionais em que o tema de pesquisa foi envolvido” (McCracken, 1988, p. 36) e assim transcorreu o processo de produção de dados. Durante o transcurso das entrevistas foi importante permitir que o informante contasse a sua história e respondesse às perguntas em sua própria linguagem a fim de buscar sentidos e estruturar os discursos, mas sem perder o percurso produtivo de dados (McCracken, 1988).

As entrevistas foram gravadas em áudio e/ou vídeo, transcritas *ipsis litteris* em texto e conduzidas como uma espécie de bate-papo ou conversa informal para proporcionar um ambiente confortável ao informante, garantindo a confidencialidade e privacidade ao informante (Gaskell, 2003).

Não foi estabelecido um número de entrevistas, a produção de dados ocorreu até atingir o nível de saturação, quando foi constatada a redundância de informações. Essa redundância foi perceptível a partir de repetições, de comparações e efeitos metafóricos, de modo que era possível identificar que a composição do corpus da pesquisa já era suficiente para realizar a análise de dados, visando explicar e dar inferências consistentes aos objetivos desta tese. A produção do material empírico foi estruturada com informantes de diferentes instituições, cargos, gêneros, e idades para a composição de um corpus mais denso possível (Orlandi, 2009).

O roteiro das entrevistas pode ser consultado no Apêndice B deste trabalho. Embora o roteiro tenha uma ordem de perguntas, o sentido foi deixar que as entrevistas sigam um rumo que fosse possível alteração da ordem e o acréscimo de perguntas, se necessário. Segundo Flick (2004) a estruturação de perguntas de ser introduzida durante a entrevista a fim de evitar que o sistema de referência do entrevistador seja imposto sobre os pontos de vista do informante, os quais poderiam prejudicar os objetivos de estudos e a produção de dados consistentes.

### **3.5. Sobre as pessoas pesquisadas**

As entrevistas não foram delimitadas a gênero, idade e empresa. A seleção de pessoas foi realizada de forma a facilitar a produção de um corpus com dados mais heterogêneos que favorecesse o alcance de pessoas que interagem de alguma forma com o mercado de auditoria. A diversidade de opiniões dos informantes aumenta a expectativa de que a produção de dados seja mais robusta para possibilitar a amplitude da análise do fenômeno em investigação. O convite para participar das entrevistas ocorreu a partir das relações sociais do pesquisador e, através da análise de perfis relevantes criados na rede social LinkedIn. O público-alvo foi: contador, auditor interno, auditor independente (externo), gerentes, diretores, conselheiros, funcionários públicos, que interagissem com o mercado de auditoria. Todos os informantes possuem mais de três anos de experiência em suas funções.

Por se tratar de entrevistas decorrentes de um roteiro semiestruturado, houve a flexibilidade para incluir ou excluir perguntas do escopo mediante o percurso da entrevista. Por isso, o roteiro foi utilizado como suporte no sentido de não haver desvios inapropriados e dar prioridade aos objetivos apresentados na introdução desta tese. Todas as formas de produção de discursos possíveis foram incluídas no corpus. As formas de silêncio, os gestos, as expressões faciais e, principalmente, a fala em movimento (Orlandi, 2009). As entrevistas foram realizadas em por meio de dois canais de comunicação: o WhatsApp por vídeo chamada e o Microsoft Teams por videoconferência.



**Tabela 2 - Perfil dos participantes das entrevistas**

	<b>Perfil 1</b>	<b>Perfil 2</b>	<b>Perfil 3</b>	<b>Perfil 4</b>
Perfil	Representantes das Big Four	Governo Órgãos reguladores	Empresas (clientes)	Representes de empresas de auditoria de menor porte.
Localidade	Brasil	Brasil	Brasil	Brasil
Cargo	Gerentes, supervisores, analistas e assistentes.	Presidente, vice-presidente, analista e auditores.	Diretoria, gerentes, supervisores, analistas e assistentes.	Gerentes, supervisores, analistas e assistentes.
Tempo de empresa	A partir de um ano.	A partir de um ano.	A partir de um ano.	A partir de um ano.
Idade	Acima de 20 anos	Acima de 20 anos	Acima de 20 anos	Acima de 20 anos
Formação	Graduação	Graduação	Graduação	Graduação

Fonte: Elaborada própria.

Quando foi atingido o número de vinte entrevistas, percebeu-se que os dados se repetiam, supondo que havia a saturação de dados. Ainda assim, foram feitas mais três entrevistas a fim de certificar-se que se tratava de dados continuamente repetidos. Além disso, os dados já eram suficientes para responder as demandas deste estudo. Assim, deu-se por encerrado o processo de produção de dados. A tabela 2 apresenta uma sucinta descrição de características dos informantes. Como as entrevistas ocorreram com pessoas de alta escalão em empresas públicas e privadas, e a confidencialidade deve ser preservada sob todos os aspectos, não é possível descrever os cargos e funções dos informantes, pois neste a identidade deles seriam expostas. Há pessoas que participaram do processo de produção de dado e ocupam uma posição profissional única no país, como por exemplo, o presidente de uma grande empresa.

Apesar da saturação de dados com o total de 23 entrevistas para a construção deste estudo, é importante aclarar que dos quatro perfis profissionais indicados: *Big Four*, órgãos reguladores, empresas clientes e *Small*. Aproximadamente 86% dos informantes transitaram por pelo menos 3 perfis. Assim, dos 22 informantes, 19 trabalharam em Big Four, Empresas clientes e alguma área governamental regulatória ou trabalham em uma Small. Essa experiência foi muito propícia para produzir dados a partir de informantes qualificados e com demasiado conhecimento do mercado de auditoria.

De uma forma geral, a maioria inicia a sua trajetória profissional em uma Small ou Big four e depois se desenvolvem e entram em ascensão profissional em decorrência da experiência adquirida nas empresas de auditoria.

**Tabela 3 – Descrição de características dos informantes**

<b>Informante [perfil]</b>	<b>Idade</b>	<b>Sexo</b>	<b>Tempo de experiência Profissional</b>
INF1 <sup>[1]</sup>	25	M	3 anos
INF2 <sup>[1,3]</sup>	25	M	4 anos
INF3 <sup>[2]</sup>	23	M	4 anos
INF4 <sup>[3,4]</sup>	69	M	45 anos
INF5 <sup>[3,4]</sup>	54	M	33 anos
INF6 <sup>[2,3,4]</sup>	51	M	32 anos
INF7 <sup>[4]</sup>	35	F	18 anos
INF8 <sup>[1,3]</sup>	32	M	13 anos
INF9 <sup>[1,3]</sup>	27	F	9 anos
INF10 <sup>[2,3]</sup>	42	M	18 anos
INF11 <sup>[2,3]</sup>	35	M	16 anos
INF12 <sup>[1,3]</sup>	28	F	9 anos
INF13 <sup>[2,3]</sup>	29	F	4 anos
INF14 <sup>[1,12,4]</sup>	64	M	41 anos
INF15 <sup>[1]</sup>	29	M	6 anos
INF16 <sup>[3]</sup>	42	M	20 anos
INF17 <sup>[1,3]</sup>	29	F	5 anos
INF18 <sup>[1,2,3]</sup>	40	M	23 anos
INF19 <sup>[1]</sup>	26	F	7 anos
INF20 <sup>[1,3]</sup>	31	F	4 anos
INF21 <sup>[1,2,3]</sup>	30	F	8 anos
INF22 <sup>[1,2,3]</sup>	60	M	37 anos
INF23 <sup>[1,2,3]</sup>	58	M	38 anos

Apresentação dos informantes quando ao seu trânsito pelos perfis do corpus deste estudo: O número sobre escrito indica por quais perfis o informante transitou.

<sup>1</sup> Big Four

<sup>2</sup> Small

<sup>3</sup> Cliente

<sup>4</sup> Governo

Fonte: elaborado própria.

### 3.6. Tratamento e análise dos dados

Pensando que há muitas maneiras de se significar, que os estudiosos começaram a se interessar pela linguagem de uma forma particular e esta deu origem à análise do discurso. (Orlandi, 2009, p. 15).

A tarefa de analisar os dados qualitativos é provavelmente a parte que mais exige habilidade do pesquisador, embora existam técnicas de tratamento de dados, não é possível

utilizá-las em todos os tipos de problemas, porque diferentes problemas exigirão diferentes estratégias (Mccracken, 1988). Por isso, pretende-se utilizar um método que proporcione mais possibilidades de respostas ao fenômeno investigado.

Assim, o método de análise está alinhado com o objeto de pesquisa e com a forma de coleta de dados, com o objetivo de alcançar resultados mais substanciais, pois “o objetivo da análise é determinar as categorias, relacionamentos e suposições que informam a visão do entrevistado do mundo em geral, e do tema em particular” (Mccracken, 1988, p. 42).

A análise se fundamenta a partir do processo discursivo ideológico que se apresenta como uma transposição de sentidos em outros pelo estabelecimento da relação precisa com o imaginário, que perpassa a relação linguagem do mundo, determinado pela história num dado momento de formação social (Orlandi, 1994a). Em outras palavras, trata-se do fundamental apagamento ou esquecimento, para que o sujeito do seu movimento, de sua interpretação, constituído da ilusão de “dar” sentido faça a produção do efeito chamado “evidência”. Nesse caso, ressalta-se que o sentido tem uma direção historicamente determinada em um imaginário social que é político (Orlandi, 1994a, 1994b, 2009).

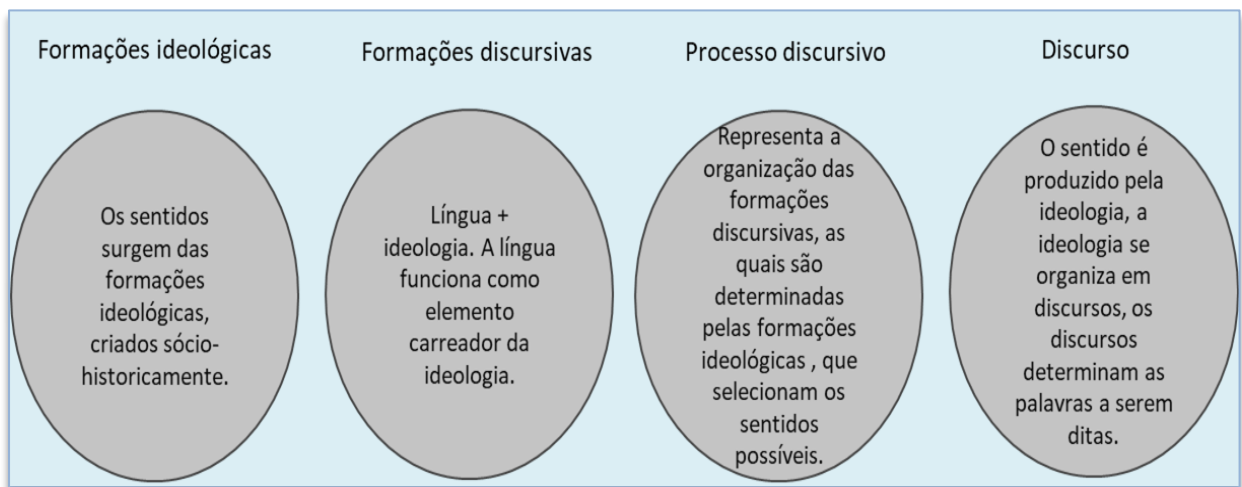
Mediante a complexidade do tema, e por tratar-se de uma questão que requer métodos analíticos, optou-se por utilizar a análise do discurso (AD) de orientação francesa (desenvolvida no final de década de 60 na França), cuja forma estruturada iniciou-se por meio dos estudos de Michel Pêcheux (Gadet, Hak 1997). O discurso é a relação da língua com a ideologia, estas definem os sujeitos e os sentidos que representam formas de se significar na sociedade (Freire, 2014).

A AD não consiste em estudar e interpretar a língua, embora seja importante, mas sim em compreender a expressão com múltiplos significados, fazendo a interpretação do discurso enquanto trabalho simbólico ou trabalho social (Maingueneau, 1997; Charaudeau, 2004; Orlandi, 2009). A finalidade do uso da AD nesta dissertação é fazer a análise e interpretação dos dados, com a preocupação de compreender os sentidos (língua e ideologia) através dos discursos das pessoas entrevistadas.

A opção pelo uso da análise de conteúdo (AC) poderia ter sido considerada, no entanto, esta tipologia preocupa-se em compreender o pensamento de pessoas por meio do conteúdo manifestado em texto, numa concepção dotada de clareza de linguagem (BARDIN, 1977). Como explicado por Orlandi (2009, p.17), a AC procura responder à seguinte pergunta: “o que este texto quer dizer?” enquanto a AD preocupa-se em responder: “o que este texto significa?”. A AC considera a linguagem transparente, divergentemente da AD que a reputa como não transparente, ou *opaca*. A AC preocupa-se em conceder respostas acerca do conteúdo, mas a

AD faz o exame dos diferentes tipos de respostas do discurso buscando um sentido dentro do contexto submetido a análise (Gadet & Hak, 1997). Assim entende-se que a AD será a mais apropriada para responder à pergunta de pesquisa por tratar-se de um estudo dotado de subjetividade, por isso, justifica-se a utilização das técnicas da AD para construir sentidos por meio da linguagem que possui formas diferentes de se significar (Orlandi, 2009).

**Figura 12 – Representação do surgimento de discurso**



Fonte: Adaptada pela autora, de Freire (2014).

De acordo com Orlandi (2009, p.26), a AD propõe uma compreensão de “como os objetos simbólicos produzem sentidos, analisando assim os próprios gestos de interpretação que ela considera como atos no domínio simbólico, pois eles intervêm no real sentido”. Assim, a AD não se limita à interpretação, ela busca trabalhar outros mecanismos que auxiliem a inspeção como partes dos processos de significação. “Uma das tarefas essenciais da análise do discurso é classificar os discursos produzidos numa sociedade” (Charaudeau; Maingueneau, 2004, p.468). Essa classificação ocorre por meio da análise de respostas do discurso (Gadet, Hak, 1997).

O intuito é analisar o material empírico de forma que se possa enxergar sentido nos textos e possibilite entendimento do fenômeno em que se busca analisar e encontrar significados. Foucault (2000, p.320) escreveu sobre a importância da linguagem ao dizer que ela foi “posta e refletida como discurso, como análise espontânea da representação”, ele acrescenta que, “de todas as formas de ordem não-quantitativa, era a mais imediata, e a mais profundamente ligada ao movimento próprio da representação”.

Os estudos de Pêcheux (2006) e Orlandi (2009) tratam a AD como um modo de análise ou uma nova forma de prática de leitura, que se apresenta como uma forma de conhecimento em que se admite o confronto da teoria com a prática de análise. A AD faz a intermediação entre a ciência e a prática. O discurso está ligado à palavra em movimento, ou seja, o homem se expressando e falando. A AD nos remete à interpretação, “nos coloca em estado de reflexão e, sem cairmos na ilusão de sermos consciente de tudo, permite-nos ao menos sermos capazes de uma relação menos ingênua com a linguagem” (Orlandi, 2009, p.9). A AD promove a interpretação dos significados das coisas e reconhece a “linguagem como mediação necessária entre o homem e a realidade natural e social” (Orlandi, 2009, p.5).

Para Orlandi (2009, p.21), a AD se propõe a analisar o discurso e não a informação (mensagem) como explicado:

Para a AD não se trata apenas de transmissão de informação, nem há essa linearidade na disposição dos elementos da comunicação, como se a mensagem resultasse de um processo assim serializado: alguém fala, refere alguma, baseando-se em um código, e o receptor capta a mensagem, decodificando-a. Na realidade, a língua não é só um código entre outros, não há essa separação entre emissor e receptor, nem tampouco eles atuam numa sequência em que primeiro um fala e depois o outro decodifica. Eles estão realizando ao mesmo tempo de significação e não estão separados de forma estanque.

Autores como Maingueneau (1997), Charaudeau (2004) e Orlandi (2009) tratam a análise do discurso como uma área dedicada ao estudo da “língua”, no sentido saussuriano (uma rede de propriedades formais) e ao estudo da linguagem quando esta faz sentido para sujeitos inscritos em estratégias, em posições sociais ou em conjunturas históricas.

Segundo Maingueneau (1997, p.17), “para a AD, o discurso, como tal, não poderia ser aprendido diretamente, salvo se quisesse limitar-se a generalidades filosóficas”. Assim, a AD não se restringe a um tipo de modelo de linguagem, “mas procura-se compreender a língua fazendo sentido, enquanto trabalho simbólico, parte do trabalho social constitutivo do homem e da sua história” (Orlandi, 2009, p.15).

Durante o processo de análise, um dos primeiros pontos a implementar é a constituição do corpus, conforme Orlandi (2009, p.62) explica:

A delimitação do corpus não segue critérios empíricos (positivistas) mas teóricos. Em geral, distinguimos o corpus experimental e o de arquivo. Quanto à natureza da linguagem, devemos dizer que a análise do discurso se interessa por práticas discursivas de diferentes naturezas: imagem, som, letra etc.

A AD dedica-se ao sentido do texto, um sentido produzido e não traduzido, dessa forma o corpus é constituído compondo a seguinte característica: ideologia + história + linguagem. A ideologia corresponde ao sujeito pertencente ao discurso; a história é o contexto social no qual se pretende investigar e a linguagem trata da materialidade linguística (Caregnato, Mutti, 2006; Pêcheux, 2006; Orlandi, 2009). A base do corpus será delimitada pelo texto oral composto pelas entrevistas.

O método pelo processo de de-superficialização, corresponde à análise preliminar dos textos, denominado de “materialidade linguística: como se diz, o que diz e em qual circunstâncias e etc.”. Esse método fornece “pistas para compreendermos o modo como o discurso que pesquisamos se contextualiza” (Orlandi, 2009, p.65). Após a delimitação do corpus e a definição da materialidade linguística, deve-se iniciar a análise da discursividade, que consiste em “entrar no processo discursivo e sair de seu produto acabado, no qual estávamos presos, e cujos efeitos nos afetam linguística e ideologicamente” (Orlandi, 2009, p.66), o processo de compreensão do discurso.

Desse modo, entende-se que, neste trabalho serão feitas análises com o objetivo de buscar evidências do *não dito* acerca das “novas maneiras de ler, inauguradas pelo dispositivo teórico da AD, que nos indica que o dizer tem relação com o não dizer, isto deve ser acolhido e praticado metodologicamente na análise” (Orlandi, 2009, p.82).

No processo da AD, ocorrem dois tipos de esquecimentos dentro do discurso. O primeiro trata-se do esquecimento ideológico, que corresponde ao estado inconsciente e tem como consequência o modo como a ideologia afeta o discurso. A ideologia num processo polissêmico faz o sujeito esquecer que ele é um sujeito ideológico, assim, tem-se a imaginação do que é dito como de origem própria, quando o que foi dito já possuía sentidos pré-existentes. O segundo consiste ao modo de dizer, pois, devido a conjuntos parafrásticos, o dizer sempre pode ser outro. O funcionamento da linguagem está apoiado nos processos polissêmicos e parafrásticos (Freire, 2014; Orlandi, 2009, Pêcheux, 1995).

A interdiscursividade representa as palavras e os sentidos que serão ativados pela memória discursiva do sujeito, e a intertextualidade ocorre quando há uma referência explícita ou implícita a um outro texto pré-existente (Freire, 2014).

Mediante ao exposto, entende-se que os tratamentos dos dados desta pesquisa se alinham ao método da AD quando o recorte teórico relaciona a língua e o discurso (Orlandi, 2009).

### 3.7. Categorias de análise

Se fosse possível confiar que todas as pessoas entrevistadas dissessem exatamente tudo o que pensam, fazem e sentem, a estratégia de análise não exigiria tanto da observação e da experiência do entrevistador. Evidentemente seria mais descomplicado o processo de tratamento dos dados, porque haveria confiabilidade mais precisa na amostra.

A análise por meio de criação de categorias ou contextos, segundo Pêcheux (1995, p.63), “funciona por operações de desmembramento do texto em unidades, em categorias segundo reagrupamentos analógicos”. Essa análise categorial pôde ser construída a partir dos temas que surgiram no texto. “Para classificar os elementos em categorias é preciso identificar o que eles têm em comum, permitindo seu agrupamento” (Caregnato; Mutti, 2006, P.683). Assim, decidiu-se trabalhar com o software ATLAS.TI 8.4, para tratamento dos dados e seleção de categorias, para análise com intento de ter um aproveitamento excepcional decorrente do material coletado.

O ATLAS TI 8.4 é uma ferramenta versátil e poderosa para a análise de dados em larga escala, trabalha com os mais diversos formatos de mídia e extensões de arquivo. A utilização do ATLAS.TI 8.4 nesta tese será para fazer as codificações do material coletado e as análises das entrevistas transcritas. Com esta ferramenta será possível selecionar as falas e criar a aproximação com o objetivo de pesquisa. O software possibilita a criação de categorias e códigos, fazer comentários sobre os trechos das entrevistas, além de destacar as palavras possíveis de ressignificações. Portanto, pode-se dizer que a utilização do ATLAS.TI torna mais flexível a execução da análise de discurso, por conter ferramentas essenciais que proporcionaram a delimitação do corpus e a análise dos dados.

As categorias de análise *a priori* emergiram, inicialmente, da pergunta e dos objetivos desta pesquisa associados a algumas entrevistas preliminares, as quais foram fundamentais para cristalizarmos as categorias *a priori* e, a partir destas, espera-se que através das técnicas e métodos de investigação, venham à tona as categorias emergentes, oriundas da pesquisa de campo.

Cada categoria apriorística foi reflexionada a fim de buscar formas de entendimento do fenômeno e, possivelmente, clarificar os objetivos propostos neste estudo. Por isso é conveniente uma breve sintomia dessas categorias.

**Confiança** – é o objeto de estudo, no entanto, busca-se analisar a sagacidade do discurso da confiança no mercado de auditoria. Entender o modo como as pessoas falam da auditoria,

para os participantes deste mercado – auditores, contadores, trabalhadores desta área. No entanto, o estudo será mais abrangente incluindo também o discurso dos não contadores, dos clientes, dos funcionários do governo, dos estudantes de contabilidade falam discursivamente sobre a auditoria e as Big Four.

**Normatização** – Castro (2021, p. 94) traz uma abordagem sobre como o uso da norma é percebido, como se move a norma “em relação a um campo de comparação no qual há maior ou menor adequação do que se considera ótimo; para estabelecer esse padrão de referência, não se serve somente de códigos, mas de saberes e, finalmente, não busca separar uns dos outros, mas adequar e homogeneizar, normalizar”. Nessa visada, Foucault (2002, 2010a) apresenta a definição do panóptico como a gênese vigente de poder normalizador disciplinado, comparando-o como uma descoberta inovadora de tecnologia proporcional ao maquinário fabril produtivo.

**Legalidade** – A lei dispõe a respeito daquilo que é efetivamente “permitido e o proibido, remete a conduta dos indivíduos a uma série de códigos nos quais se estabelece essa diferença, e persegue separar os não adequados do legalmente estabelecido” (CASTRO, 2021, p. 93).

**Legitimidade** – segundo Weber (2022, p.67) a legitimidade apresenta-se em duas formas, a primeira é a jurídica, advinda do direito, e a segunda por convenção (costumes). Esta pode ser válida de 3 formas:

- 1) **Afetiva** - por devotamento sentimental
- 2) **Axiológico-racional** – pela crença na sua validade absoluta enquanto expressão de valores supremos vinculatórios. Por exemplo: morais e estéticos.
- 3) **Religiosa** - pela fé que se tem na dependência que há entre a posse de um bem salvífico e a sua observância.

**Relações de poder** – segundo Foucault (2010a [1976]), 2022 [1979]) o poder é funcional, e as relação de poder perpassam, caracterizam, e moldam a sociedade. Para que o poder seja exercido deve existir, pelo menos, uma moderação de discursos de verdade. “Somos submetidos pelo poder à produção da verdade” (Foucault, 2010a [1975], p. 22). Isso é factual em toda a sociedade, no entanto, a organização social entre poder, direito e verdade estão interligadas as práticas de governamentalidade.



**Governamentalidade** – esse conceito emergiu durante as aulas de Foucault (2022) nos anos de 1978 e 1979. Durante as aulas, ele se preocupou a analisar a arte de governar, fazendo distinção puramente “governo político” para o aprofundamento geral da controversa forma de governar. Desse modo, ele faz a proposta de expansão do significado da palavra governamentalidade. Essa temática que Foucault buscou analisar abrange as questões de subjetividade e a formação do Estados como uma única perspectiva. O objetivo foi dedicar-se às estruturas que organizam o campo social (LEMKE, 2017).

**Tabela 4 - Categorias a Priori**

<b>Categoria</b>	<b>Definição Constitutiva Teórica</b>	<b>Definição de Investigação</b>
Confiança	A confiança é um ativo intangível valioso de uma empresa. O conceito para confiança, trata-se da capacidade de acreditar que as pessoas têm boas intenções (Zanini, 2016).	Busca de inferências discursivas, que confirmem a existência do mercado da confiança.
Normatização	Tornar normal, padronizar. Estabelecer regras. O Poder se aplica singularmente aos corpos pelas técnicas da vigilância, pelas instituições normalizadoras e organizações panópticas (Foucault, 2010).	Buscar inferências discursivas que conectam a norma ao discurso da confiança.
Legalidade	“As leis e as obrigações naturais de procedimentos civis são formas de linguagem jurídica em que se expressam indiretamente limites ou condições do uso da coação (Weber, 2022 [1926], P. 69).	Revisão da legalidade com o sentido de compreender a confiança.
Legitimidade	A legitimidade pode ser atendida de duas formas: por convenção social ou por direito adquirido em lei ou norma (Weber, 2022 [1926]).	Investigar os tipos de legitimidade, fazendo inferências que se relacionam com a confiança.
Relações de Poder	“Múltiplas relações de poder perpassam, caracterizam, constituem o corpo social; elas não podem dissociar-se, nem se estabelecer, nem funcionar sem uma produção, acumulação, uma circulação, um funcionamento de um discurso verdadeiro” (Foucault, 2010 [1976], P.22)	Pesquisar as relações de poder a fim de fazer inferências sobre o mercado da confiança.
Governamentalidade	Foucault decide fazer a retomada da palavra governamentalidade com argumento epistemológico. Ele queria investigar as práticas de governamentalidade. Essas práticas foram construídas a partir das relações dos atores e agentes apoiados por diversos mecanismos naturais em sítios demarcados e auxiliados por estruturas compostas especificamente para organizar o mercado em sistemas, descrevendo a arte de governar (Foucault, 2010 [1976], 2022[1979]; Lemke, 2017; Layton, 2014).	Pesquisar os atores e agentes significantes, os mecanismos sociais, e a formação das estruturas a fim de fazer inferência sobre a confiança ser um mecanismo social.

Fonte: elaborado própria.

As categorias a priori representam os elementos essenciais de análise, que colaboram para a resolução do problema proposto com o sentido de buscar significados que sustentem a problemática deste trabalho.

Assim, inicialmente, o que se pretendeu fazer foi investigar o fenômeno a partir dessas categorias. Contudo, após a produção textual e a separação dos elementos discursos, adotou-se nova organização de análise acordo com a AD a fim de comparar a teoria com o universo de discursos decorrentes das entrevistas. De modo que, essa reorganização para apresentar os resultados visa a aprimorar a forma de interpretação propondo a delimitação do espaço discursivo juntamente com a natureza dos discursos que se pretende analisar.

Finalmente, no próximo capítulo esse assunto será aclarado de forma mais específica. No momento, o objetivo foi situar o leitor sobre as mudanças ocorridas durante o processo investigativo, pois embora não tenha havido modificações de grande impacto, é importante relatar que as categorias a priori foram substituídas no espaço discursivo por contextos, e que foi entendido como o caminho mais adequado do ponto de vista metodológico.

#### 4. Análise e discussão dos resultados

No presente capítulo, são apresentados os dados produzidos e a análise dos resultados que emergiram das entrevistas e das notas de campo durante o processo produtivo textual. A investigação foi apoiada no referencial teórico que é o alicerce desta tese. É preciso ressaltar que o referencial teórico abarcou teorias conceituais que foram observadas durante algumas entrevistas realizadas previamente. Todos os resultados partiram do pressuposto de que todo discurso já é uma fala que fala com outras falas, através de outras palavras, e o silêncio é o fôlego da significação, um lugar de recuo fundamental para que o discurso possa significar, para que o sentido faça sentido (Orlandi, 2007, p.13).

Para apresentar à análise dos dados, cabe retornar à pergunta de pesquisa objeto desta tese: *Como a confiança, enquanto mecanismo social discursivo, pode se tornar um objeto de mercado no sistema de mercado de auditoria?*

O estudo busca apontar considerações relevantes ao que se propôs entregar quanto ao objetivo geral e aos objetivos específicos, mantendo-se nesse eixo epistemológico. No entanto, os dados produzidos exteriorizaram temáticas importantes para a reflexão quando se pensa em confiança e nos seus múltiplos papéis na sociedade.

Primeiramente, foram estabelecidas as categorias: confiança, relações de poder, legalidade, normatização, governamentalidade e legitimidade. Porém, em face da produção dos dados, formou-se um novo dispositivo analítico dos dados, instituindo espaços discursivos delimitados, de forma que fosse possível estabelecer as relações necessárias entre as teorias de base e a parte produzida em campo.

A organização dos resultados se constitui num gesto interpretativo, sendo entendido como um ato simbólico próprio e pessoal (Orlandi, 2009). Assim, meticulosamente, estabeleceu-se uma relação de comparação entre o campo teórico e o campo prático, a fim de trabalhar as fronteiras das formações discursivas, por isso, a utilização da AD visa desconstruir a suposta evidência dos sentidos para extrair o contradiscurso da produção textual estratégica do corpus apresentado no capítulo anterior. Dessa forma, buscou-se a reconstituição do caminho inverso pelo qual foi produzida a ilusão dos discursos formados pelos informantes (Orlandi, 2009).

O estudo buscou apontar considerações relevantes ao que se propôs entregar quanto ao objetivo geral e aos objetivos específicos, mantendo-se nesse eixo epistemológico. No entanto, os dados produzidos exteriorizaram temáticas importantes para a reflexão quando se pensa em confiança e os seus múltiplos papéis na sociedade.

Foi construído um dispositivo analítico a fim de situar os estágios percorridos para a análise de discurso. O objetivo é clarificar as análises e ideias emergentes. O sentido é apresentar o trajeto percorrido a partir dos dados produzidos até a análise de discurso e as interpretações.

**Tabela 5 – Formação do dispositivo analítico**

Estágio	O que foi feito
Produção do <i>corpus</i>	A produção foi constituída por 23 entrevistas em profundidade e as notas de campo decorrente da observação dos informantes. O corpus possui quatro perfis: Big Four, <i>Small</i> , Clientes e Governo.
Produção textual Codificação	Leitura das entrevistas em texto transcrito para obter as primeiras noções dos enunciados e possíveis discursos. Análise do dispositivo teórico, que media a descrição e interpretação. Neste estágio, o material foi organizado em códigos. O recorte foi construído a partir da relação da língua e do discurso.
Releitura do material produzido Delimitação do espaço discursivo	<p>Fez-se a delimitação do espaço discursivo com base no sujeito discursivo, o qual considera a linguagem, a ideologia e a história.</p> <p>Constituição do <i>corpus</i> discursivo com base na teoria do discurso que é a determinação histórica dos processos de significação. Essa teoria é perpassada pela teoria do sujeito de natureza psicanalítica. Assim, foram analisadas três regiões do saber: teoria da sintaxe e enunciação, teoria da ideologia e a teoria do discurso.</p> <p><b>Natureza dos discursos:</b> separou-se os discursos a serem analisados.</p> <p><b>Espaços discursivos:</b> delimitou-se o espaço discurso de análise.</p> <p><b>Blocos discursivos:</b> foram organizados blocos de comparação entres as partes teórica e prática.</p>
Compreensão do processo discursivo Análise de discurso	<p>Buscou-se compreender o processo discursivo. A partir do material textual codificado, procurou-se nas formações discursivas elementos com efeito de sentido.</p> <p>A passagem do objeto discursivo para o processo discursivo, fazendo a análise do que foi dito nos diferentes discursos, considerando a memória discursiva (interdiscurso) com o intuito de buscar significados presentes nas formações discursivas, como por exemplo, questões entre o dito e o não dito e o que poderia ser dito, resignificação, polissemia, metáforas e paráfrase.</p> <p>Transição do processo discursivo para a formação ideológica e compreensão do que foi dito e de suas relações com a teoria.</p>

Fonte: elaboração própria inspirada em Orlandi (2009)

Importa ressaltar que AD se fixa em três estágios, segundo Orlandi (2009):

- a) O conceito de enunciado, a fim de propor a noção de sujeito discursivo;

- b) A história tem seu real, afetado pelo simbólico (os fatos requerem sentidos);
- c) A relação da história e sociedade, abrindo espaço para a construção e análise de outra relação entre língua e discurso, que se estabelece pela contradição.

Diante desses estágios, a AD foi utilizada como dispositivo teórico (Orlandi, 2009) para trabalhar com a produção textual advinda do corpus geral, que está dividido em quatro perfis, os quais foram apresentados na seção anterior. Assim, com o dispositivo analítico constituído, objetivou-se identificar significados entre o dito e o não-dito para conduzir a análise de discurso dos dados produzidos em um determinado espaço discursivo.

A constituição do corpus discursivo pode ser entendida como um conjunto de discursos que possui um tipo específico de materialidade (Pêcheux, 2006; Orlandi, 2003). Assim, para esta análise, os tipos de discursos designados foram os discursos de propriedade: do mercado, da política, da economia, da sociedade, da auditoria e da contabilidade, os quais transitam em espaços discursivos heterogêneos. De modo que esses espaços discursivos foram separados em: a) contexto da confiança; b) contexto confiança versus legitimidade; c) contexto confiança versus relações de poder; d) contexto confiança versus da governamentalidade; e) contexto confiança versus normativo e legal. Essa delimitação de espaço discursivo pretendeu buscar sentidos e descrever as categorias de confiança que os participantes do mercado instituem, além de descrever os participantes do sistema de mercado de auditoria, os quais compõem os objetivos específicos desta investigação.

**Tabela 6 – Delimitação do espaço discursivo**

Discurso de propriedade	Espaço Discursivo
Mercado Economia Sociedade Contabilidade Auditoria	Contexto Confiança Contexto Legitimidade Contexto Relação de Poder Contexto Governamentalidade Contexto Normativo e Legal

Fonte: Elaboração própria.

Diante do dispositivo analítico e corpus geral apresentado, finalmente, tornou-se exequível analisar e discutir os resultados desta tese. Resulta dizer que, em cada seção estão

discutidas questões concernentes aos objetivos específicos propostos anteriormente, porém, há uma seção específica que trata do objetivo geral, problema e pergunta de pesquisa.

#### **4.1. Contexto confiança**

A confiança emerge das percepções e dos atributos constituídos por pessoas na esfera social (Moskowitz, 2005; Mead, 2008). De modo que, partindo da produção textual buscou analisar os papéis e os sentidos atribuídos à confiança pelos informantes.

Sob esses aspectos, coube analisar os discursos que produzem os significados de confiança. Primeiramente, importa fazer menção a dificuldade dos informantes em expressarem o que é confiança. As notas de campos relatam o silêncio que pairava quando eles eram interpelados sobre o conceito de confiança. O silêncio sempre diz alguma coisa (Orlandi, 2007). Do silêncio emanava um discurso de insegurança para falar de um assunto inesperado e pouco habitual para o ambiente social e profissional dos informantes, pois todos fazem parte do mercado de auditoria. É importante trazer a reflexão sobre o silêncio, essa exploração da capacidade de compreender o silêncio através de procedimentos reflexivos pela AD, que expressa, de algum jeito, uma parte e o alcance de alguns conceitos (Orlandi, 2007).

Para os informantes, pensar em um conceito para confiança era tão complexo como resolver uma equação de álgebra, onde o valor de  $x$  dependerá de uma ou mais variáveis desconhecidas que dependem de outros saberes matemáticos para encontrá-las. Esse é um tipo de palavra que já se sabe o sentido, mas não se pensa em conceito, toma-se por exemplo, a palavra felicidade, já se sabe o sentido de felicidade e talvez poucos pensem no conceito. Uma boa parte das pessoas entendem o sentido de felicidade pelo seu sentido contraditório, tal como quando se perde muito dinheiro por ter investido em uma empresa que foi à falência. É evidente que esse tipo infortúnio causará sentimentos de tristeza, consternação e abatimento. Todavia, para a pessoa que apostou jogando na Mega-Sena e acertou os seis números, ganhando milhões de reais, certamente será fácil perceber a felicidade do ganhador. Contudo, se o caso for o nascimento de um bebê, o estado de felicidade dependerá de outros fatores particulares, tais como: é um bebê desejado pelos pais; o nascimento foi prematuro; o bebê é consequência de um estupro; a mãe havia feito fertilização assistida; o nascimento foi em uma instituição prisional. Observe que para cada particularidade, a atribuição de felicidade dependerá do sujeito. Para os pais que desejavam ter um filho plausivelmente o nascimento provocará um sentimento de felicidade, mas não se sabe quanto as outras circunstâncias, pois no caso de se ter um filho que resultou de um estupro, pouco se pode afirmar se há felicidade, como na

matemática, outras variáveis teriam de ser consideradas. Portanto, no campo social, há um conjunto de palavras cujos significados já são conhecidos, supõe-se, então, que a confiança seja uma delas. Todavia, os significados podem ser diferentes de acordo com a história, a ideologia e o sujeito (Orlandi, 2009).

Nesse contexto, é possível inferir que o sentido de confiança para os informantes pode ser distinto quando são consideradas outras características como: idade, gênero, cargo que ocupam, tempo de experiência profissional, a história de vida, ideologia etc. Esses aspectos moldam o processo de significação e ressignificação. E, nesse enredo, pode-se dizer que a confiança, apresenta uma série de sentidos e significados perante a análise do *corpus* de investigação. A análise de discurso do conceito confiança, na maioria das vezes, foi descrito com o uso de metáforas, perífrases e paráfrases, das quais foram selecionados fragmentos que apresentaram efeitos de sentidos.

**Tabela 7 – Sentidos de confiança**

<b>Formação discursiva</b>	<b>Fragmentos dos enunciados</b>
Metáfora	<i>“é algo que você assim dá sem medo de se decepcionar”</i> (INF21)
Paráfrase	<i>“é você perceber que do outro lado você está sendo bem-recepcionado, que você está sendo bem-atendido”</i> (INF22)
Metáfora Paráfrase	<i>“é você estar tranquilo com a outra pessoa, é de um português bem simplório, é o contrário de desconfiança”</i> (INF10)
Metáfora	<i>“é quando eu vou atravessar a rua com meu marido, e eu não olho”</i> (INF19)
Metáfora Paráfrase	<i>“Confiança é tipo responsabilidade profissional de quem está executando o trabalho”</i> (INF18)

Fonte: elaboração própria.

Os sentidos que os informantes atribuem a palavra confiança (tabela 7) são apresentados de forma aprofundada a seguir:

O INF21(*é algo que você assim dá sem medo de se decepcionar*) faz o uso do pronome indefinido *algo* que neste enunciado representa a dificuldade de expressar sentido para uma palavra que aparentemente já é conhecida por todos os indivíduos. No entanto, quando são usados o substantivo *medo* e o verbo transitivo *decepcionar*, que se remetem a sentimentos tais como covardia e fraqueza, que visam a colocar uma pessoa em situação de perigo. De modo que, é viável inferir que esse discurso é oriundo do auditor pouco experiente, o qual ainda

entende que as falhas representam um impedimento de crescimento profissional. Assim, embora o enunciado metafórico seja argumentativo, a fim de ressaltar que a confiança, deve ser dada sem medo de se decepcionar, as entrelinhas mostram um discurso contraditório que descreve a confiança como algo que expõe as pessoas ao risco ou a algum tipo de ameaça.

O INF22 (*é você perceber que do outro lado você está sendo bem-recepcionado, que você está sendo bem-atendido*), para falar sobre confiança, fez o uso da palavra *perceber*, que se remete a um tipo de intuição de teor moral. O uso do pronome *você* demonstra que o informante fala de si mesmo, sendo possível inferir que ele entende ser a pessoa dotada de intuição para perceber quando há confiança. E diante dessa intuição, ele é capaz de conhecer as intenções do outro e saber distinguir o *bem* e o *mal*. De modo que é plausível inferir que ele se sente seguro mediante a sua autoconfiança para identificar as pessoas certas para estabelecer relações de confiança. Ainda que o discurso aparentemente tente demonstrar que a confiança surge do comportamento do outro, a utilização da paráfrase representa que o discurso é dito para ele mesmo. O INF22 fala pela memória discursiva, ou interdiscurso (Orlandi, 2009), que foi estruturada pelo esquecimento, de modo que as palavras sinônimas, *bem-recepcionado* e *bem-atendido*, se remetem ao marketing, sendo prontamente conhecidas como formas de relacionamento com clientes. Embora o INF22 tenha sido auditor por muitos anos, o seu discurso é fortemente comercial e propõe que a confiança é mútua.

O INF10 (*“é você estar tranquilo com a outra pessoa, é de um português bem simplório, é o contrário de desconfiança”*), para conceituar confiança, utiliza a expressão *estar tranquilo em relação ao outro*. O uso do adjetivo *tranquilo* expressa calma, sossego e paz. O sentimento de tranquilidade é perceptível em um ambiente estável e seguro. Importa pensar se a confiança é necessária em um ambiente estável e seguro ou se tranquilidade pode ser considerada um sentimento de confiança. No entanto, cabe analisar o uso da palavra *simplório* – que se remete a ingenuidade – como recurso para definir confiança. Nessa direção, o interdiscurso está na noção de *simplório*, que tratada como um excesso de simplicidade, mas que na realidade diz sobre o excesso de credulidade, ou seja, uma dose extra de inocência, que neste contexto é possível inferir que, para o INF10, a confiança é segurança, no entanto, pode se converter em simplória quando o outro despreza a ética, gerando, então, a desconfiança. Ressalta-se que, ao fim da entrevista, o INF10 disse estar muito decepcionado com as pessoas em virtude de ter acreditado demais em promessas profissionais. Ele narrou que no ano passado a direção da empresa o havia comunicado de que ele assumiria a gerência geral de uma das empresas do grupo em outro país, fato que trouxe um enorme sentimento de realização. Assim, de imediato, ele se preparou com a família e dedicou-se a todos os trâmites para a mudança de país.



Surpreendentemente, no dia em que receberia todas as diretrizes e firmaria o contrato ele foi demitido por motivo de alterações de políticas empresariais. Situações dessa natureza podem facilitar o discurso dado sobre confiança. Diante dessa análise, o sentido de confiança alude à demasiada crença no outro, independente das circunstâncias, para a desconfiança. E o dito pelo informante está em concordância sobre a situação de inquietude que ele se encontrava devido ao fato de ter sido demitido, quando a direção da empresa havia lhe prometido uma promoção profissional.

A análise da INF19 (“*é quando eu vou atravessar a rua com meu marido, e eu não olho*”) é bastante curiosa. O movimento de sentidos no discurso dessa informante abre uma lacuna para variadas interpretações. Por isso, foi sensato conhecer a posição do informante como sujeito e, assim sendo, trata-se de uma mulher jovem, que foi criada somente pelo pai em decorrência da morte de sua mãe ainda no início de sua infância. O seu pai assumiu duas posições simultaneamente, a de pai e de mãe. Neste aspecto, importa dizer que há diferenças substanciais na construção de sentidos quando se analisa o sexo (feminino/masculino), de modo que, por mais que o pai almejasse preencher a ausência da mãe, ele vai se deparar inicialmente com as diferenças biológicas marcantes, que influem na formação dos sentidos e ideologias. Diante disso, ao analisar o enunciado, a palavra *atravessar* remete a uma noção de percurso, ou seja, passar de um lugar a outro e, neste caso, a palavra *rua* faz menção a um espaço delimitado para o trânsito de pessoas e de objetos conduzidos por pessoas, no entanto, o substantivo *rua*, também, é usado em outros campos discursivos como o espaço de moradia da camada social formada de pessoas desfavorecidas economicamente. A palavra *marido*, nessa formação discursiva, se remete ao homem escolhido voluntariamente para uma união de pessoas, a qual pode ser mediada por contrato como instituído em lei, ou ainda, a união pode ser puramente simbólica por decisão do casal, ambos, no campo social, são entendidos como casamento. Vale ressaltar que o casamento não está sendo analisado sob o contexto religioso. O sentido de casamento está implícito na formação discursiva, o não-dito ou o contradiscurso tem uma relação direta com o a noção do casamento no aspecto tradicional, ou seja, na formação da família, onde o marido ocupa o papel de chefe de família, assumindo o comando do seio familiar. E neste contexto, a informante conclui o seu discurso com a expressão: *eu não olho*. O verbo bitransitivo e pronominal olhar se remete a visão, a atenção e a percepção do que está ao redor. Contudo, a relação interdiscursiva se manifesta com o deslocamento de sentido, se remetendo a segurança, tranquilidade e a ausência de necessidade de atenção quando a INF19 escolhe não olhar. Logo, é possível inferir que, o casamento deu-lhe esse sentido de segurança e tranquilidade e o marido assumiu a incumbência de cuidar dela. De modo que, é plausível

fazer a menção de que, para a INF19, a confiança é um contrato de segurança para seguir a vida mediada pelo cuidado familiar, por isso, não importa o percurso a ser seguido, o seu marido está no controle cuidando dela durante todo o percurso da vida.

O INF18 (“*Confiança é tipo responsabilidade profissional de quem está executando o trabalho*”) utiliza uma metáfora para dar o seu significado para confiança. O uso da palavra *responsabilidade* se refere ao dever de responder pelos atos que pratica e conhecer as consequências deles. Já o uso do substantivo *trabalho* estabelece diversos sentidos como: tarefa, serviço e responsabilidade. No entanto, o emprego da locução pronominal *quem*, se refere a pessoa não determinada ou desconhecida, fato que permite intuir que a confiança pode ser constituída com qualquer pessoa. Diante disso, quando se analisa o substantivo *tipo* pode-se pensar que o efeito de sentido corresponde a existência de categorias e espécies de responsabilidades. Assim, é plausível fazer a menção de que, para o INF18, a confiança se assemelha um tipo de tratado entre partes desconhecidas (por isso a locução quem), composto por deveres e direitos. A partir da metáfora, observa-se que ele utiliza a sinonímia das palavras *responsabilidade* e *trabalho*, por isso, houve o deslocamento de sentidos (Orlandi, 1999) no uso dessas palavras, na primeira, a responsabilidade como a obrigação, e, na segunda, o trabalho somente como tarefa específica, fato que corresponde ao interdiscurso do INF18. Essas palavras transitam por múltiplos discursos e seus sentidos são deslocados de acordo com o sujeito. O termo trabalho assume diversos significados, tais como: o sentido de emprego no discurso social; o sentido de uma grande dificuldade; um processo recuperação pós-cirúrgico, no discurso da medicina; algo oferecido a divindades, no discurso religioso. Por fim, o INF18 profere um discurso direcionado a gestão empresarial, no entanto, ainda é marcante a memória discursiva constituída por sua carreira profissional de auditor caracterizada por essa formação discursiva.

Conforme apresentado, a confiança se desenvolve a partir de um comportamento de reciprocidade, uma espécie de acordo associado a questões éticas e morais construído entres pessoas na comunidade social (Fukuyama,1996). Em síntese, cabe analisar a noção de confiança dos informantes que, embora, sejam sujeitos com histórias e ideologias distintas, observa-se a convergência de sentidos, como:

**Tabela 8 – Noções de confiança e perfil dos informantes**

<b>Informante</b>	<b>Sentidos de confiança</b>	<b>Perfil</b>
INF21	Arriscada/perigosa	Big Four/Small/Cliente
INF22	Intuitiva/mútua	Big Four/Small/Cliente
INF10	Simplória/excesso de crença	Small/Cliente
INF19	Contrato/Segurança	Big Four
INF18	Tratado entre pessoas	Big Four/Small/Cliente

Fonte: elaboração própria.

É importante inferir que a noção de confiança dos informantes se aproxima, de forma ativa, do sentido de um mecanismo social de essência riscosa, mas muito importante para promover segurança e estabilidade nas relações sociais. A confiança, enquanto mecanismo social, se estabelece no discurso, e é a partir dele que as pessoas percebem a necessidade da confiança em suas vidas. Essa percepção se apresenta muito provavelmente diante da decepção, da insegurança e do medo. São muitos os contextos em que a essencialidade da confiança é vista. Pode-se tomar como exemplo o caso do INF10 que instituiu uma relação de confiança com o seu empregador acreditando que ele cumpriria a sua parte no que foi tratado referente a ascensão profissional e terminou decepcionado e, o mais crítico, sem emprego. Agora, em uma nova empresa, disse ter medo de confiar nos novos empregadores. Por fim, os discursos indicam que a confiança é mútua e é partilhada através de um (con)trato simbólico entre indivíduos. No entanto, diante da moralidade e da ética, a confiança se torna um mecanismo de risco.

No mercado, a confiança é um mecanismo social que propicia poder aos participantes, principalmente aos agentes que, constituídos de um discurso convincente, visam interagir e até mesmo forçar as relações que gerem confiança e aumentem as suas vantagens nas trocas econômicas (Silva, Sauerbronn, 2024).

#### **4.1.1. Confiança como mecanismo social**

Mecanismo social pode ser entendido como a relação instituída entre os participantes do mercado. Os agentes analisam os mecanismos sociais porque possuem poder para atuar no campo social (Layton, 2014). No mercado de auditoria, a confiança tem capacidade para ampliar o poder de agência dos participantes por ser um mecanismo social que leva a desenvolvimento de coalisões entre grupos, como por exemplo, a legitimidade (Layton, 2014, 2015).

Para aclarar essa ideia, foram selecionadas algumas palavras que significam ou representam confiança, ou que contribuem para que a confiança faça sentido no ambiente social

dos informantes. O que se pretende é demonstrar que a confiança pode assumir muitos papéis no mercado, mesmo quando não se fala de confiança. Para a conceituação da confiança, os informantes elegeram as palavras que mais se aproximam de sua história e de seu ambiente social. Nessa ótica, buscou-se compreender em seus discursos “o fazer sentido”, enquanto trabalho simbólico social, algo relacionado com a constituição do ser humano e de sua história (Orlandi, 2009) e, desse modo, procurou-se entender as conjunturas que estão presentes nos dados produzidos por esses informantes, e o modo como eles se significam no discurso ao atribuírem sentido a confiança.

Os fragmentos selecionados apresentam um jogo entre paráfrase e polissemia, a repetição do que foi dito em diversas formas e o deslocamento de sentidos a partir da ruptura de significados (Orlandi, 2009), no qual todo o funcionamento da linguagem está ancorado (Pêcheux, 2006). E nessa dinâmica entre o que já foi dito e o a se dizer, os informantes produzem sentidos que cabem ser analisados.

*Pessoas que só compram roupas de marca, então, elas levam para vida que para ser confiável, a empresa, a marca precisa ter determinado reconhecimento. (INF20)*

*Então é necessário que as empresas pequenas façam parcerias ou fusões para que elas cresçam e consigam vender a credibilidade. Tudo é confiança! (INF6)*

*Eu acredito que a confiança é você querer nunca passar o cliente para trás... Ser muito transparente. (INF11)*

O trecho do INF20 produz uma relação conjuntiva de conclusão. A conjunção *então* visa a concluir que *só* pessoas que compram roupas de *marca* têm como princípio de que uma empresa confiável é a que tem a marca reconhecida. Essa seria a primeira inferência plausível no discurso. No entanto, como a análise abrange outros aspectos, foi observado que o INF20, no momento da entrevista, usava trajes de marcas famosas e o seu aparelho celular também era fabricado por uma marca de renome. Nesse contexto, é possível fazer menção de que o discurso representa a si mesmo, e que a sua motivação para trabalhar em uma *big four* tem uma forte relação com a *marca* e o prestígio dessas empresas no mercado, que na visão dele, inspiram confiança. É aceitável que os profissionais busquem as empresas reconhecidas para desenvolverem suas carreiras, mas, também, esse discurso dá suporte para confirmar que o grupo *big four* detém confiança e, conseqüentemente, mais poder. Essas empresas utilizam o poder que possuem para lograrem benefícios diante lógica da concorrência dos mercados financeiros (Dardot, Laval, 2016).

O INF6 apresenta um discurso que remete à hierarquia no mercado de auditoria visando enfatizar que pequenas empresas não são capazes de serem competitivas, quando o que está em jogo é a confiança. O INF6 utiliza o termo *credibilidade* para se referir a confiança, como se fossem sinônimas. A credibilidade é uma característica da confiança Na qual é possível vê-la como uma metonímia. Quem tem confiança, tem vantagem para fazer novos negócios. Em muitas situações, ela é a estratégia para atrair clientes e estabelecer relações de mercado vantajosas. A confiança relativa que se tem em uns é acompanhada de uma desconfiança em relação a outros (Dardo, Laval, 2016). Quem tem confiança, tem também mais poder. As parcerias colaboram para ampliar o poder dos agentes que estão predispostos a trabalhar para a sua própria satisfação.

O INF11 utiliza uma metáfora para dizer que confiança e transparência são palavras sinônimas. Em seu discurso, ele diz que confiança seria *nunca passar o cliente para trás* e, em seguida, para fortalecer a ideia, diz *ser muito transparente*. A palavra transparência é proveniente do adjetivo latino *transparentis-entis* (composto pelo prefixo lat. trans – “trans” – e pelo verbo *pareo* – “aparecer”), que surge apenas no latim medieval. No latim clássico, foi utilizada para substituir os adjetivos como *perlucens*, *translucidus*, *perlucidus* ou *splendidus*, que querem dizer “nítido” ou “límpido”, aplicados, por exemplo, à água e ao ar (Gomes et. al, 2018, p.1). Ora aquele que está atrás de algo não pode ver o que há além, logo, não pode ser transparente. O interdiscurso *passar para atrás* é uma expressão que carrega a noção de um comportamento desonesto e trapaceiro para com alguém, que será prejudicado de alguma forma. Mas ainda, pode ser utilizada como uma sobreposição à ordem de algo, por exemplo, passar para trás algumas páginas de um livro, ou passar para trás itens de produtos. Enfim, essa expressão pode significar coisas em outros lugares. Assim, fica evidente que o termo transparência, no sentido linguístico tem sido usado com uma noção contraditória ao seu significado de origem. Ao analisar a formação discursiva do INF11:

Ser muito transparente. (fala INF11)

Ser muito confiável. (significado da metáfora)

De modo que, quando se aplica o efeito metafórico, ou seja, ao tomar uma palavra por outra. Esta formulação se direciona para outro significado. Transparência, no sentido gramatical pode ser entendido como o que é nítido ou límpido enquanto a confiança se identifica, antes de tudo, como um sentimento, uma percepção de crença em relação a algo ou a alguém. No eixo da AD, é notável que a transparência, comumente utilizada nas formações discursivas, vem

sendo utilizada de forma a remeter-se à visibilidade. Tomar-se o termo trans + parecer é o fato de poder mostrar o que está por trás, do outro lado, mesmo sem que ele próprio tenha que desaparecer, sendo assim, transparência seria o antônimo de opaco (Gomes et. al, 2018). Outros fragmentos que abordam a transparência e a confiança estabelecendo conexões entre elas merecem ressaltadas:

*[...] coisas que estão umas ligadas a outra é confiança e transparência. [...] você dá confiança para aquilo, é porque é transparente como você aquilo. (INF21)*

*Aqui nós recebemos várias demandas da lei de acesso à informação, por exemplo, e é o nosso papel fornecer esses dados seja para pesquisadores, seja para qualquer cidadão. Então [...] esse é o nosso dever, o nosso papel, zelar pela gestão [...] então não tem o que se falar em ocultar algum fato ou esconder algum dado. (INF7)*

Para Gomes et. al (2018) a palavra transparência foi precedida em tempo e em valor pela noção de *publicidade*. Os autores argumentam que o emprego do conceito no discurso político foi iniciado pelos clássicos do pensamento liberal para caracterizar a ideia normativa do Estado liberal-democrático que se colocava em perspectiva por Kant ou se institucionalizava com Bentham. Para Foucault (2018, p.10), a noção de público é uma realidade instituída e desenhada pela própria existência de instituições como as academias, as revistas, e o que circula nesse âmbito. Para Dardot e Laval (2016) a transparência trata-se de uma proposta de Bentham para controle dos funcionários e dos representantes públicos, a fim de impedir desperdício de dinheiro público e o trabalho em benefício próprio mediante a publicidade de informações. Primeiro ponto que convém elucidar é o do INF21 que entende que há uma relação de causalidade entre transparência e confiança. Convém rever a noção dos termos. A transparência – diante da lógica da racionalidade neoliberal – é uma forma de controle através da obrigação de dar publicidade das informações, na qual as instituições públicas e privadas devem submeter-se a normas mais severas de transparência no mercado. Enquanto a confiança é um mecanismo social que se estabelece a partir das relações sociais para resolver problemas concernentes à insegurança, os quais são causados por questões morais e éticas na comunidade social. O discurso do INF21 é contraditório e, mais uma vez, o termo transparência emerge com um deslocamento de sentido, de modo que é plausível inferir que a sociedade de auditoria se apropriou da palavra transparência e deslocou o seu sentido dando um outro significado. Se o sujeito fala pelo interdiscurso durante um estado de esquecimento, a noção de transparência parece ter sido ressignificada no discurso do mercado de auditoria. Nesse eixo, é importante pensar se haverá necessidade de confiança quando tudo já está transparente. Toma-se o seguinte

cenário: uma sala de um escritório na qual com todas as janelas e portas de acesso estão fechadas, não permitindo que todos os que estão dentro possam ver o que se passa no ambiente externo. Então, uma pessoa entra à sala e, educadamente, informa que todos devem preparar os seus agasalhos e guarda-chuvas porque uma tempestade está se formando. Neste contexto, não é possível confirmar se o que foi dito é de fato verdadeiro sem que se acesse ao que está fora da sala, por isso, a necessidade de confiança é evidente. Mas, quando se pensa nesta sala com janelas de vidro e com persianas abertas, certamente seria factível confirmar a veracidade da informação divulgada devido à transparência, pois todos têm o acesso a essa informação, ela está disponível. Assim, é plausível inferir que quando há transparência, a confiança é desnecessária. Tudo seria mais simples se tudo o que está transparente fosse verdade e inteligível por todos. E no caso das demonstrativos contábil-financeiros, embora sejam publicados e estejam disponíveis ao público, requer-se conhecimentos e habilidades técnicas para compreendê-los. Devido a essas características, a necessidade de confiança é suprida pela opinião do auditor.

Conforme dito por Han (2013, p.91), a confiança somente “se torna possível num estado intermediário entre saber e não saber”. O que os auditores fazem é testemunhar se dados das empresas auditadas – antes de serem acessíveis ao público – estão corretos conforme as normas e procedimentos legais. A transparência não é sinônimo de verdade (Han, 2013), de modo que, apenas disponibilizar dados não é suficiente para que a confiança fosse produzida, uma vez que requerem análise técnica para que possam ser compreendidos. Assim, a auditoria independente gera confiança para os agentes externos, como investidores, bancos, governos e os demais usuários dessas informações contábil-financeiras.

Ocorre que, a confiança é uma percepção de crença que se institui a partir das relações sociais, e que é construída com o suporte de atributos ou características, que funcionam como elementos de base para que a confiança conquiste espaço na relação com o outro. Quando a confiança é estabelecida entre participantes do mercado, mas os atributos não conseguem dar o suporte necessário para que a confiança seja construída, ocorre um efeito rebote, emerge a relação de desconfiança, desestabilizando o mercado, que precisa da confiança para o manter-se dinâmico e equilibrado. Layton (2015) demonstra grande preocupação em face da corrosão da confiança explícita diante do descumprimento de acordos contratuais. Esses aspectos foram identificados na formação discursiva dos informantes, que ao conceituarem a confiança, expressavam-se com o uso de metáforas, buscando sempre um tipo de atributo que pudesse dar sentido a palavra interpelada. Na AD, a metáfora não é considerada como uma figura de linguagem, mas sim a substituição de uma palavra por outra (Orlandi, 2009). De modo que, os

efeitos metafóricos estabelecem o modo como palavra se significa quando substituída no processo discursivo.

**Tabela 9 – Efeitos metafóricos e definição de confiança**

<b>Efeitos metafóricos</b>
“é saber que eu posso contar” (INF12) <b>Efeito: Segurança</b>
“é você confiar, acreditar é, é acho que é isso sinônimo perfeito” (INF17) <b>Efeito: Credibilidade</b>
“acreditar na pessoa, que o que ela faz e o que ela fala é verdade” (INF20) <b>Efeito: Credibilidade e crença.</b>
“...sentar numa cadeira...e eu ter certeza de que a cadeira vai me aguentar...” (INF13) <b>Efeito: Crença e segurança.</b>

Fonte: elaboração própria.

Os fragmentos (tabela 9) do *corpus* são formações discursivas para expressarem a noção de confiança. Eles apresentam tendências cujas posições se mostram com sentidos paradoxais porque buscam convencer, com seus discursos estratégicos um sentido específico. No entanto, quando se aplica o efeito metafórico, o não-dito, o contradiscurso vem à tona. O INF12, que utiliza a expressão *saber que eu posso contar* para se referir a confiança merece atenção, pois, quando se aplica o efeito metafórico é considerável fazer a inferência que ele busca a garantia e segurança em suas relações socioeconômicas, as quais podem ser adquiridas contratualmente. O fato de *saber* nos remete a algo antecedente, de modo que é necessário que aquilo com que se pode contar já seja conhecido.

Para o INF17, o qual se expressa com o termo *é acreditar*, deixando possível inferir que ele entende a confiança como uma espécie de creditação, em outras palavras, seria dar crédito a algo ou a alguém. No entanto, o contraditório é que durante a entrevista ele diz que o auditor não acredita em pessoas, somente em evidências obtidas através da aplicação de testes técnicos.

No caso do INF20, que define a confiança como *acreditar na pessoa, que o que ela faz e o que ela fala é verdade* a fim de expressar objetivamente o sentido de sinceridade. Todavia, metaforicamente o discurso se remete à integridade e à ética. A partir do que foi dito pelo INF20 é possível inferir a preocupação com os aspectos morais e a principal causa se deve a crença que ele próprio não tem. O contradiscurso que está nas entrelinhas durante toda a entrevista se resume em: é preciso acreditar que a verdade está sendo dita, mas eu mesmo não acredito e não falo a verdade.



Finalmente, o INF13 se utiliza de metáfora para conceituar a confiança: *sentar numa cadeira e eu ter certeza de que a cadeira vai me aguentar*. A utilização de figuras de linguagem é muito comum quando se quer expressar um conceito. No entanto, na AD, como abordado anteriormente, a metáfora refere-se à substituição de uma palavra por outra. Assim, cabe pensar no motivo dele ter usado a palavra *cadeira* no sentido de assento individual em meio a imensidão de substantivos. A cadeira precisa ser suficientemente resistente para suporta peso. Diante disso, é possível inferir que a confiança precisa dar algum tipo de garantia e segurança. Mas, sobretudo, que como uma cadeira pode não suportar o peso e se despedaçar, do mesmo modo, a confiança é passível de rompimento. O discurso apresenta mais uma vez a noção de insegurança.

Outra reflexão desta análise diz respeito relações interdiscursivas. Muitos informantes no objetivo de sustentarem os seus discursos, recorrem a outro discurso para reafirmarem o que assumem como verdade em suas formações discursivas. Para Pêcheux (1995, p.162) o interdiscurso está “submetido à lei de desigualdade-contradição-subordinação, que caracteriza o complexo das formações discursivas”. É típico dos seres humanos articular conceitos e sentidos através de formações discursivas em prol da comunicação social, dando significados as coisas de acordo com as suas injunções sociais da cultura, da história e da ideologia. É nesse eixo discursivo-constutivo que os informantes se comunicam uns com os outros e se entendem no mundo (Orlandi, 2007). De modo que, foram extraídas dos textos algumas formações discursivas para análise sob o aspecto do interdiscurso, como algo que fala antes do que foi dito, isso significa que todo discurso tem um passivo com o que foi dito antes (Orlandi, 2009). Acontece que o conceito exige que, além do “falar antes”, o sintagma “falar antes e em outro lugar de forma independente” para que realmente se constitua uma relação interdiscursiva (Pêcheux, 1995; Orlandi, 2009).

É muito difícil você competir no mercado de trabalho com *big four* [...] onde tem o filé mignon, onde tem a carne nobre, as empresas, naturalmente, elas querem contratar uma *big four*, por uma questão de certificação de qualidade, de confiança. INF14

[...] quando uma empresa pequena começa a crescer um pouquinho a grande vai lá e... não é que compre, mas ela vai lá e convence que o dono leve a carteira com ele para a grande, então[...] deixa adormecida a sua empresa e vem trabalhar conosco [...] tudo que a gente fizer você leva 1%! Tudo que você trouxer, 4% é seu! Vem pra cá! Vamos aumentar! Vamos voar mais alto! INF6

Observe que os INF14 e INF6 em suas formações discursivas recorrem ao fenômeno das relações interdiscursivas por meio do discurso indireto livre para dar mais consistência aos

seus discursos. As expressões metafóricas *filé mignon* e *carne nobre* são palavras que pertencem a outro campo discursivo, foram apropriadas no contexto da ironia, importando apenas depreciar o discurso do outro e usá-lo somente para elevar a legitimidade do que foi dito, e nisso, pode-se inferir que o objetivo era enfatizar o poder que as *Big Four* detêm em face da confiança. Já INF6 recorre as formações discursivas *deixa adormecida* e *vamos voar mais alto*, de outros campos de sentidos, para corroborar com a sua lógica de mercado sobre concorrência, na qual é possível inferir que, as empresas pequenas tornam-se fornecedoras de confiança para as empresas grandes. A relação de interdiscursividade, sob esses dois fragmentos textuais, resulta em tomar para si discursos de outras áreas para fortalecer o discurso próprio, dando-lhes um pouco mais legitimidade.

#### 4.2. Contexto legitimidade

A legitimidade pode ser estabelecida em dois eixos sociais. O primeiro é jurídico, proveniente do direito, e o segundo por costumes. Este foi subdividido em três tipos: afetivo, por devotamento sentimental; axiológico-racional, pela crença absoluta como expressão de valores éticos, morais e estéticos; e religioso, pela fé que se tem na dependência entre a posse de um bem salvífico e sua observância (Weber, 2022).

Assim, a legitimidade ocupa um papel fundamental quanto ao uso da língua e do discurso e, ainda, um ato social e político, que se firma diante de enunciados estruturados por meio do texto e da fala. A partir do aspecto pragmático, a legitimação se relaciona com o ato de fala de autodefesa, ou seja, ao sujeito político, ou social, que prova por razões, fundamentos ou motivações aceitáveis que suas práticas outrora criticadas são pertinentes a um contexto legal e aceitável. Destarte, se processa por meio de um ato comunicativo complexo, que envolve um conjunto de discursos interrelacionados (Van Dijk, 2006, p. 318-319).

No ambiente em que as organizações operam, muitas práticas podem contribuir para aumentar ou diminuir o grau de legitimidade de acordo com o sistema de crenças e valores vigentes, abalando a capacidade de conseguir recursos para sua sobrevivência. Como efeito, a tendência é que elas se empenhem para serem vistas como organizações socialmente respeitadas.

O sistema regulatório outorgou um nível elevado de legitimidade as empresas de auditoria, e próprio mercado a absorveu, o que resulta no modelo de legitimidade social (Weber, 2022).

Em face a esta teoria, analisou-se, ainda, a parte prática – produção textual – para entender o papel da legitimidade em relação a confiança como mecanismo social no sistema de mercado de auditoria. Assim sendo, foram selecionados fragmentos de enunciados a fim de analisar as formações discursivas que permitem estabelecer relações comparativas de sentidos e identificar contradições, antagonismos, trajetória histórica, representação do lugar do outro e propor inferências ao discurso.

**Tabela 10 – Discurso estratégico sobre legitimidade e seus efeitos**

Discurso estratégico	Efeito metafórico
“Ela foi <i>pisoteada</i> ”; “Ela foi <i>colocada para baixo</i> ” INF4 “Ele <i>joga por terra</i> a existência da legitimidade” INF4	O uso do difemismo <sup>5</sup> com conotação depreciativa na tentativa de reforçar o desrespeito ao sistema regulatório governamental. Expressa uma noção de desconfiança devido a falta de legitimidade.
“A questão do rodízio...é uma relação equilibrada” INF12	A metáfora é usada como valor argumentativo para estabelecer compatibilidade entre sentidos.
“ <i>Para o senso comum o auditor é quase um deus dentro da empresa fazendo outras funções</i> ” INF5	Paráfrase e metáfora para explicar e estabelecer comparação.
“ <i>A voz do povo é a voz de Deus</i> ” INF9	Metáfora e ditado popular utilizado para definir a legitimidade do auditor.
“ <i>Evitar determinados conflitos que resistem</i> ” INF18	Eufemismo é usado no sentido de suavizar a não observância de regras e leis.

Fonte: Elaboração própria.

Resulta reforçar que, nas condições de formação discursiva, emerge o interdiscurso que estabelece uma relação com o não dizer (Orlandi, 2009). Sob esse aspecto, o INF4 apresenta um discurso disfêmico a fim de enfatizar a forma como as autoridades governamentais vêm tratado a legitimidade. A sua fala depreciativa apresenta formações discursivas que podem ser chaves explicativas de fenômenos no mercado. O verbo transitivo *pisotear* consiste no ato de pisar, muitas vezes, alguma coisa. Esse tipo de formação discursiva transita em outros campos do saber, tais como o ato de: pisotear as uvas para a produção de vinhos e o cacau para retirar o mofo e outros microrganismos, no discurso da agricultura; pisotear ou calcar o solo para construções de espaços comerciais e moradias ( muito usado por pessoas nas zonas rurais), no

<sup>5</sup> Difemismo é uma figura de linguagem para uso de expressão grosseira, desagradável ou muito direta em lugar de outra mais branda.

Fonte: Dicionário Online Português.

discurso da construção civil; pisotear pessoas em decorrência de aglomerações causadas por calamidades em geral; pisotear uma pessoa ou um animal em numerosas situações, como medo ou vingança; e; pisotear algo ou alguém, no sentido figurado, para humilhar, espezinhar ou maltratar. Ocorre que quando o INF4 diz que a legitimidade *foi pisoteada*, ele se refere ao indivíduo que tem a característica ou a condição que lhe dá legitimidade, que neste caso, configuraria o uso da metonímia quando o legitimado foi substituído pela condição que possui. No entanto, o difemismo acaba por dizer mais sobre quem diz do que o que foi dito. Assim sendo, é possível inferir que esse desabafo é causado por situações políticas vivenciadas em seu contexto social que o levaram a se sentir maltratado e humilhado diante de questões políticas. Diante de tanta depreciação, nas entrelinhas é possível inferir que houve uma perda de confiança nos representantes políticos. Nesse contexto é possível inferir que o significado de legitimidade passou por mudanças, acompanhando as transições constantes no mercado. Sabe-se que agentes estão sempre atuando no mercado a fim de que ele se mantenha estável, e essas mudanças influenciaram, portanto, na forma como os informantes, ante ao interdiscurso, fizeram o uso da metáfora para descrever o sentido de legitimidade.

O INF12 abordou o procedimento de rodízio de firmas de auditoria, que consiste na obrigatoriedade de empresas/clientes revezarem os contratos com as firmas de auditorias a cada cinco anos, como uma forma de equilibrar o mercado de auditoria. No Brasil, esse sistema possui legitimidade jurídica para regular o relacionamento dos clientes com as firmas de auditoria. É certo pensar que essa medida pode contribuir para a independência do auditor em relação a sua opinião sobre a situação econômico-financeira de empresas. Sem nenhuma objeção, o mercado absorveu essa norma. É razoável pensar que essa prática foi muito favorável para o negócio das firmas de auditorias, uma vez que, há uma garantia de faturamento por cinco anos. Diante dessa estabilidade, elas desenvolvem relações com seus clientes para que após o tempo de contrato possam permanecer não mais como prestadoras de serviços de auditoria, mas de consultoria. Assim, o rodízio tornou-se uma estratégia de mercado para estabilidade financeira e ainda mais, a comercialização de confiança nos bastidores dos contratos de consultoria. Nos discursos dos informantes, essa essência é muito perceptível quando o auditor se apresenta como uma espécie de *coach* ao cliente para estabelecer algo além dos serviços técnicos de auditoria, o aconselhamento. É intrigante analisar o auditor sob esses dois papéis: profissional técnico e conselheiro. O auditor profissional técnico deve, antes de tudo, ter independência profissional para emitir uma opinião imparcial no que tange a parte econômico-financeira de empresas. O conselheiro, por sua vez, atua em parceria com o cliente para o desenvolvimento de competências importantes que possam ser úteis para os negócios e,

consequentemente, gerem melhores resultados e benefícios. O auditor, diante da legitimidade outorgada, atua no mercado com prática antagônica ao seu papel original de profissional técnico e independente. Decerto, a junção dos aspectos legais e as oportunidades comerciais são favorecidas pela legitimidade do auditor, neste caso, tanto a legitimidade jurídica como a originada dos costumes (Weber, 2022). Assim, o INF12, em seu uso de uma formação discursiva metafórica (*A questão do rodízio...é uma relação equilibrada*), faz o uso do termo “relação equilibrada” como sinônimo do sistema de rodízio aplicado às firmas de auditoria. Ocorre que, equilíbrio é um termo muito comum na física para explicar o sistema de forças que se contrabalançam, anulando-se mutuamente. Pode-se, em primeira análise, pensar que tudo faz sentido quando o revezamento posto a cada cinco anos objetiva contrabalancear a atuação dessas empresas no mercado, tentando evitar o estabelecimento de parcerias, que podem comprometer a independência do auditor. No entanto, importa analisar se foi realmente só isso que o INF12 disse, ou seja, se há mais coisas nesse entremeio que possam trazer à tona outros sentidos, e pelo uso da AD é possível inferir que a formação discursiva se emprega, ainda, à relação dos papéis assumidos pelo auditor. Isto leva-se a intuir que a relação equilibrada se alude a uma espécie de mecanismo de freio e contrapesos<sup>6</sup> onde os agentes desse mercado se controlam mutuamente. A obrigação legal do rodízio de empresas de auditorias atuarem contratualmente em grandes empresas por cinco anos promoveu uma mudança de estratégia das *big four* ao ter o seu faturamento garantido por um período determinado. No entanto, se o objetivo era preservar a independência do auditor e o estabelecimento de parcerias, isso não ocorreu, a medida adotada proporcionou efeito adverso, formando-se o comportamento de cartel entre as *big four* e o desenvolvimento dos serviços de consultoria.

O INF15 (*para o senso comum, o auditor é quase um deus dentro da empresa, fazendo outras funções*) utiliza uma formação discursiva metafórica quando compara o auditor a um *deus* dentro das empresas, executando funções que não fazem parte do contrato. Assim, fica evidente que esse rodízio existe somente na forma escrita, quando a firma de auditoria, após os cinco anos, se torna a empresa de assessoria de clientes. O substantivo “deus”, que aparece nos enunciados corresponde ao sentido figurado como a pessoa que está acima das demais em conhecimento, e também, no sentido religioso como o incontestável, soberano e absoluto. No discurso religioso do cristianismo, por exemplo, deus corresponde a designação da santíssima trindade: Pai, Filho e Espírito Santo. A noção popular de deus está profundamente relacionada com aquilo que é alvo de adoração e idolatria. O interdiscurso do INF15 se aproxima da noção

---

<sup>6</sup> Trata-se da teoria da separação dos poderes, onde os poderes se controlam de forma recíproca. Esta teoria foi escrita por Montesquieu (1689-1755) na obra *O Espírito das Leis* publicada na França em 1748.

de veneração, pelo poder atribuído ao auditor mediante a legitimidade e confiança. E o auditor se serve dessa confiança para expandir o seu escopo de trabalho e, conseqüentemente, aumenta os seus resultados financeiros. É inteiramente congruente se valer da legitimidade que possui para estabelecer estratégias organizacionais que proporcionem vínculos com os clientes após o término do contrato de serviços de auditoria, de modo que ser consultor, conselheiro ou parceiro das grandes empresas (clientes) se converteu em uma orientação comportamental dos sócios aos auditores, os quais devem buscar estabelecer um relacionamento mais contíguo com os clientes, abandonando a normativa de asseguuração da independência profissional, que consiste em manter uma relação estritamente profissional, apartando-se de assuntos e funções que não correspondem ao escopo técnico de trabalho de auditoria independente.

**Tabela 11 – Rodízio de Auditoria - Efeito Adverso**

<b>Informante</b>	<b>Discurso sobre rodízio de auditoria</b>	<b>Efeito de sentido</b>
INF8	<i>Uma boa empresa de auditoria, ela tem que ter o sócio um pouco mais próximo do cliente.</i>	Consultor/Conselheiro
INF14	<i>Uma big four troca por outra big four. Você não troca por uma empresa de menor porte. Tem que ser troca big four. Esse é o comportamento. Essa é a orientação. Você não vai ver escrito no estatuto ou no regimento. Mas é a prática que acontece.</i>	Legitimidade
INF23	<i>A alta direção da auditoria nossa, onde eu trabalhava, tentava nos convencer a passar essa imagem para o cliente: nós somos parceiros.</i>	Parceiro/amigo

Fonte: Elaboração própria.

O INF8 utiliza a formação discursiva *um pouco mais próximo* que se remete a noção de intimidade, ou seja, a possibilidade de desenvolver um relacionamento amistoso, no qual a confiança se torna mútua. O auditor, por ter legitimidade jurídica e social, ao se tornar parceiro do cliente, passa a ocupar a posição de conselheiro. Mediante a confiança, enquanto técnica de governamentalidade (TG) partilhada com o cliente, as relações de poder são impulsionadas porque há mais chances de ser competitivo. Para as empresas de auditoria trata-se de uma estratégia para fidelizar o cliente e, para as organizações, uma vantagem nas disputas de mercado.

O INF14 (*Esse é o comportamento. Essa é a orientação. Você não vai ver escrito no estatuto ou no regimento. Mas é a prática que acontece*) descreve a forma como o rodízio de empresas de auditoria ocorre. Na narrativa, fica evidente que o rodízio ocorre somente entre as *big four*, não sendo permitida a substituição por uma empresa *small*. O uso das palavras

*comportamento e orientação* se remetem ao sentido do modo como se deve proceder diante do que foi determinado, expressam um aspecto de disciplinar. Ademais, através do interdiscurso, é possível inferir que existe uma norma não convencional no sentido regulatório legal, mas reconhecidamente percebida como uma prática comum no mercado, tornando-se de ordem social legítima (Weber, 2022). Observa-se que a escolha dessas palavras é fundamental para a AD, ambas apresentam outros sentidos dependendo da interdiscursividade. Toma-se como exemplo a palavra orientação, no discurso da Marinha, refere-se à disposição das vergas de forma a consentir às velas receberem o vento da direção mais auspiciosa. Nota-se que o fragmento *Você não vai ver escrito no estatuto ou no regimento* expressa o sentido de que já é conhecido que tal procedimento não é regular, configurando uma norma implícita e legitimada pelos participantes do mercado. Por fim, a formação discursiva “*mas é a prática que acontece*” remete ao fato de que, embora não seja convencionalizado pelo sistema regulatório governamental, os participantes do mercado atuam sob essa orientação, a de não substituírem as *big four* por *small* quando é chegado o período de rodízio de empresas de auditoria.

O discurso do INF23 (*A alta direção da auditoria nossa, onde eu trabalhava, tentava nos convencer a passar essa imagem para o cliente: nós somos parceiros*) se remete a um tipo de política empresarial utilizada para incentivar os auditores a desenvolverem um relacionamento de parceria com os clientes. Essa estratégia inicialmente já garantiria um contrato de consultoria após os cinco anos de contrato de serviços de auditoria. A formação discursiva *tentava nos convencer* se trata do uso de eufemismo para suavizar o aspecto de que se tratava de uma ordem específica de alto escalão. O verbo passar possui múltiplos sentidos, no entanto, o trecho *passar essa imagem para o cliente* se remete a forma como a empresa quer ser vista. O INF23 relatou que a imagem do auditor é a de uma pessoa que chega à empresa contratante para pegar coisa errada e, por isso, no sentido de desconstruir essa imagem representativa, é que a empresa de auditoria mudou a diretriz e quer que o cliente veja o auditor como um amigo, um parceiro da empresa contratante. O termo imagem pode ser entendido como uma representação de uma coisa que é construída a partir de uma ideia. A imagem de uma pintura, por exemplo, pode apresentar diversos sentidos dependendo da forma como é exposta.

O emprego dos conceitos de descontinuidade, de ruptura e de transformação. Libertar-se de todo um jogo de noções que diversificam, cada uma a sua forma, o tema continuidade (Foucault, 1995).

Por fim, algumas características apresentadas pelos informantes são mecanismos geradores de confiança que conduzem ao desenvolvimento de saberes do grupo – por exemplo,

legitimação, orientação, ação comportamental coletiva e surgimento de líderes (Layton, 2014, 2015). Por conseguinte, a confiança é um dos mecanismos sociais com competência para moldar e remoldar o sistema de mercado de auditoria por intermédio do seu discurso propagado no campo social. As organizações confiam na opinião do auditor e, partir dela, tomam decisões fundamentadas em relatório regulamentado pelos órgãos governamentais que legitimaram as normas de auditoria.

### 4.3. Contexto relações de poder

A analítica do poder de Foucault enfatiza que o poder, antes de mais nada, é pautado na orientação ou liderança (*Führung*) de como estruturar e moldar o campo de ação dos sujeitos (Lemke, 2017).

As formas de poder são absorvidas entre os membros do corpo social como um antídoto inescusável para o bem-estar empresarial e profissional. Neste estudo, ressaltam-se o poder soberano, aquele piramidal, podendo ser identificado como o poder hierárquico, e o poder disciplinar, aquele que tem a incumbência de defender a sociedade com o adestramento para produzir um indivíduo eficiente, eficaz e efetivo (Foucault, 2010a). O poder não atua em conformidade com a lógica binária de dominadores versus dominados (Foucault, 2022; Lemke, 2017), e sim como uma relação entre agentes.

Segundo Foucault (2010a; 2022), o funcionamento das relações de poder no campo social tem como ponto de ancoragem uma relação de força estabelecida em dado momento. Assim, são apresentadas duas premissas para criar essa relação. A primeira seria a forma de repressão, sendo o poder algo que reprime a natureza, os sentimentos, um grupo, uma classe e as pessoas em geral. A segunda seria a que compreende o poder como uma relação de combate, de enfrentamento ou de guerra, devendo a política ser analisada “como uma guerra continuada” por meios não bélicos.

O poder é funcional. Ele se exerce em rede e, nessa rede, não só os indivíduos circulam, mas estão sempre em posição de ser submetidos a esse poder e também, na de exercê-lo. Ele tem por incumbência defender a sociedade, pelo menos foi estruturado para isso. No entanto, a organização social entre poder, direito e verdade está interligadas às práticas de governamentalidade (Foucault, 2010a [1975], p. 22-26). Para o autor, o exercício de poder se constitui a partir e através dos discursos de verdade, onde todos os indivíduos estão submetidos a produzirem a verdade no campo social.



As relações de força e de poder são transcorrentes nesses sistemas diante da suposição de que tudo está conectado (Müller et al., 2023). A explicação da teoria MAS se baseia na ideia de que cada participante (de forma individual) carrega uma ética construída por: (1) instintos, competências evoluídas, linguagem, comunicação; (2) um conjunto complexo de crenças decorrente da experiência de vida, fundamentado em entendimentos, normas, princípios e práticas sociais culturalmente estabelecidas, aceitáveis ou impostas; e (3) padrões de comportamento que reproduzem instintos de sobrevivência e senso de utilidade, empatia pelos outros, intelectualidade, competência para fazer planejamentos, consciência das imposições do ambiente socioeconômico e da história; (4) discernimento do surgir progressivo de “infraestruturas físicas tangíveis” e de “infraestruturas intangíveis”, todas figurativas e geradas pelo “funcionamento dos sistemas sociais” com o passar do tempo (Layton, 2015, p.564). Para o autor, é nessa diversidade entre os participantes, e mediante a atuação dos agentes envolvidos na troca econômica, que emergem os sistemas de mercado em todos os níveis, “do micro ao macro”, nas comunidades sociais.

Para analisar as relações de poder no sistema de mercado de auditoria com a AD com o apoio da teoria MAS, foi necessário a análise dos discursos dos participantes sob o aspecto do poder funcional. A tabela apresenta algumas formações discursivas que foram extraídas do corpus textual que expressam o sentido de poder para os participantes. Os participantes do sistema de mercado utilizam as técnicas de governamentalidade (TG), que são moldadas e remoldadas conforme os padrões éticos adotados de comportamento e ação do sujeito/agente para estabelecerem relações de poder. E nessa disputa, triunfará aquele que possuir mais TG.

**Tabela 12 - Formações discursivas e relação de poder**

<b>Formação discursiva</b>	<b>Sentido/noção</b>
Conhecimento	Associação do conhecimento com o poder. Através do conhecimento é possível obter legitimidade. O conhecimento legitimado se converte em uma TG.
Histórico	O histórico, em face de práticas, costume e hábitos produz legitimidade. De modo que o histórico das <i>big four</i> lhe concederam legitimidade e confiança, enquanto TG.
Opinião	Vínculo entre a opinião do auditor e o poder. O auditor independente tem legitimidade que lhe atribui confiança e conseqüentemente poder.
Imagem/Marca	O uso da imagem como um símbolo de poder. As <i>big four</i> construíram uma imagem muito forte no mercado. Juntas formam um “grupo” que é reconhecido como o maior do mundo em serviços de auditoria. Seu prestígio e fama, enquanto TG, carregam em si um tipo de poder.
Verdade	A opinião de auditoria está vinculada à uma forma de verdade. O auditor legitimado tem a incumbência de atestar a veracidade sobre os critérios de contabilização de organizações. Essa confiança é uma TG.

Fonte: elaboração própria.

Para Orlandi (2003, p.2) a reflexão discursiva, enquanto disciplina de “entremeio”, remete a espaços habitados simultaneamente, estabelecidos por relações contraditórias entre teorias. Não faltam nisso relações de sentidos, mas também relações de força, por sua relação com o Poder. A AD leva a sério a afirmação de Saussure de que a língua é fato social. Pensamos a língua como fato e significamos o que é social, ligando a língua e a exterioridade, a língua e a ideologia, a ideologia e o inconsciente. Além disso, propõe-se pensar a noção de funcionamento para o “texto”, em sua relação com a exterioridade. Nem, de um lado, só a língua, nem de outro só a situação lá, o fora. Observando a materialidade do texto, não se abandona o exterior específico (o real da história) mas o consideramos atravessado pelo exterior constitutivo (o interdiscurso). Pensar a forma material é como abrir um espaço para pensar a relação estrutura/acontecimento (Pêcheux, 1981) no batimento metodológico entre descrição e interpretação.

Os informantes têm o conceito de poder como algo voltado para a hierarquia ou para o dinheiro. Não conseguem perceber a racionalidade (Foucault, Dardot, Laval), o exercício de poder através do ato de conduzir a conduta de outros porque isso está em um nível abstrato.

**Tabela 13 – Noções de poder dos participantes do Mercado de Auditoria**

<b>Formação discursiva</b>	<b>Fragmentos dos enunciados</b>	<b>AD Noções</b>
Paráfrase	<i>O poder é...exercer influência em relação a outro. (INF22)</i>	Ação ou efeito
Paráfrase	<i>Liberdade para se fazer as próprias escolhas. A possibilidade de você ter um dinheiro para comprar(INF17)</i>	Independência
Paráfrase	<i>Uma capacidade de influenciar. Um cargo. (INF18)</i>	Ação ou efeito
Paráfrase	<i>Eu acho que o poder, ele é ilusório. Ele é um estado do ego do ser humano. Ninguém tem o poder absoluto. (INF16)</i>	Só existe na mente humana
Paráfrase	<i>Poder pra mim é alguém que consegue tomar decisões sem que dependa de alguma pessoa. (INF2)</i>	Independência
Paráfrase	<i>O poder é a capacidade de impor a sua vontade. (INF4)</i>	Ação ou efeito
Paráfrase	<i>O poder pra mim... de uma maneira bem simples e direta é fazer o que eu quero quando eu quero. (INF1)</i>	Independência
Paráfrase	<i>Talvez uma autonomia de escolhas, de decisão. (INF20)</i>	Independência
Paráfrase	<i>É você ser inalcançável. Não é qualquer coisa que me segura. Qualquer coisa que me joga pra baixo. (INF5)</i>	Soberania
Paráfrase	<i>De hierarquia e de poder que eu penso assim como definição. O poder está inerente às atribuições do meu cargo. (INF7)</i>	Hierarquia
Paráfrase	<i>A questão de ter muito poder é dinheiro né? Desde criancinha, é poderoso quem tem muito dinheiro. (INF12)</i>	Independência
Paráfrase	<i>Poder é poder movimentar opiniões de terceiros. (INF11)</i>	Ação ou efeito
Paráfrase	<i>Você se sentir de uma certa forma mais forte. (INF3)</i>	Força
Paráfrase	<i>Poder é você impor sua vontade de alguma forma. (INF8)</i>	Influência/imposição
Paráfrase	<i>Dentro de uma empresa, devia ser só aquela pessoa que decide por onde vão. (INF23)</i>	Ação ou efeito
Paráfrase	<i>Poder pra mim é uma palavra muito forte. (INF9)</i>	Força

Fonte: elaboração própria

Para os informantes, pensar em uma definição para poder parecia algo tão enigmático como interpretar a letra de médicos, algumas músicas *nonsense* de Djavan ou um discurso político, quando tudo parece ser subjetivo demais para se ter uma opinião formada. Esse é um tipo de palavra cuja noção já está absorvida no pensamento, como inúmeras outras, que transitam no universo discursivo, apenas se faz o seu uso em decorrência do valor intrínseco de sentido que a palavra carrega. Na seção 4.1 foi tomada, por exemplo, a palavra felicidade, da qual o sentido já é conhecido, então, pouco se pensa no conceito. No entanto, os significados podem ser diferenciados mediante os contextos: história, ideologia e sujeito (Orlandi, 2009).

A produção textual tornou possível a análise de significados para a palavra poder mediante as respostas dos informantes (tabela 13). A partir dos fragmentos, foi observado o uso

da paráfrase – uma espécie de intertextualidade que corresponde a uma citação indireta de um texto – para a conceituação de poder. A paráfrase é bastante comum para descrever coisas que outros disseram, mas com o uso do próprio vocabulário mental. Ao analisar os enunciados é possível perceber a convergência de noções, embora o falante tenha utilizado outras palavras inerentes ao seu campo de vivência.

Para os informantes – INF22, INF18, INF4 e INF11 – o poder é uma ação ou um efeito e, essa ação ocorre a partir da influência ou imposição sobre o outro. Sob este contexto convém fazer duas menções importantes: a primeira diz respeito a ação de influenciar que se remete a indução ou persuasão, como por exemplo tentar convencer a um indivíduo ateu de que Deus existe alegando que o sistema molecular humano é capaz de regenerar-se após uma oração e a ingestão de um copo com água. A estratégia argumentativa pode ou não funcionar, isso dependerá do nível de influência que o argumentador possui. A segunda corresponde a imposição que diz respeito a uma ordem ou uma ação obrigatória, sob esse sentido a argumentação não produz efeito. Toma-se como exemplo o indivíduo que possui altos rendimentos ao ano, para ele não existe a possibilidade de não fazer a declaração do Imposto de Renda e permanecer em situação regular como cidadão no país em que vive.

Segundo os informantes – INF17, INF2, INF1, INF20 e INF112 – o poder significa ter independência que se remete a liberdade, e, neste aspecto, abrangeria a independência para fazer o quer e quando quiser. Trata-se de uma independência absoluta, a qual mediante as formações discursivas pode ser alcançada mediante ao dinheiro. Sob essa linha de pensamento, é possível inferir que os informantes entendem que o poder é um elemento pertencente às pessoas que possuem grande riqueza percebida mediante aos bens, à fama, ao prestígio e ao histórico profissional. Importa pensar que pessoas simples plausivelmente são reconhecidas como dependentes dos ricos.

O poder, para os informantes – INF3, INF5 e INF9 – se assemelha a um tipo de força. O INF3 (*Você se sentir de uma certa forma mais forte*) entende que o poder é uma sensação que se remete à força no sentido de as suas atitudes são capazes de produzir efeitos, enquanto o INF9 (*Poder pra mim é uma palavra muito forte*) descreveu o poder como uma palavra forte com a noção de domínio. Esse informante, religioso, considera que o poder está predominantemente vinculado à figura de Deus. Por se tratar de uma pessoa evangélica, em sua narrativa no decorrer da entrevista foi feita a menção de que somente Deus tem poder. Esse discurso religioso favorece o entendimento da formação discurso. Assim, é possível inferir que a *palavra poder é muito* (muito é um advérbio de intensidade) *forte* em face da construção social-religiosa presentemente na ideologia do informante. Já o INF5 (*É você ser inalcançável*).

*Não é qualquer coisa que me segura. Qualquer coisa que me joga pra baixo*) alude à soberania num contexto moral e intelectual, uma soberania de justiça. O informante é uma pessoa influente no campo normativo e legislativo do país, assim é plausível que a sua noção de poder esteja relacionada com o âmbito judicial. A palavra força é um substantivo que transita em múltiplos campos discursivos, por exemplos, na Física, a força representa o movimento de um corpo ao sair do seu estado de repouso; a força também é considerada um tipo de energia, como a potência da energia elétrica, que circula em cabos de força; o termo é utilizado no meio jurídico, como força da doutrina ou da lei; na política, como um aspecto importante, ou seja, a força do presidente, a força do povo; a água e o ar são consideradas forças naturais. Nota-se que, embora os três trechos dos informantes expressem o sentido de força, eles utilizaram formações discursivas distintas.

Segundo Foucault (2010a, p.26) o modo de funcionamento do poder acontece em rede, na qual os indivíduos se movem continuamente pois estão sempre em posição de ser submetidos ao poder e também de exercê-lo. De modo algum eles podem ser considerados estáticos ou consentidor do poder, atuam sempre como intermediários. O poder transita pelos indivíduos, mas não se aplica a eles. E, nesse eixo, a confiança, sendo uma TG, incita o exercício do poder mediante as relações socioeconômicas no mercado.

Sobre a análise, interessa pensar a forma como o poder é exercido no mercado de auditoria, e a confiança é o elemento central discursivo que impulsiona a rede de poder, uma vez que as relações sociais são asseguradas em virtude do que ela representa no mercado. Os agentes dos mercados almejam exercer o poder e quem tem confiança estará em melhores posições neste ambiente. Esse pensamento visa a reforçar a escassez de confiança.

#### **4.4. Contexto governamentalidade**

Essa temática que Foucault buscou analisar abrange as questões de subjetividade e a formação do Estado como uma única perspectiva, e o modo de organização da sociedade com estruturas (Lemke, 2017). Diante dos informantes, foi possível identificar a confiança como técnica de governamentalidade mediante a legitimidade atribuída ao auditor.

De acordo com Alcadipani (2008), o mercado passou a ser visto como o local e o mecanismo de formação da verdade sobre o Estado e sobre a arte de governar. Houve uma queda da intervenção do Estado no mercado, a fim de que a verdade fosse produzida e instaurada como regra à prática governamental, de forma que o mercado é que deveria formar o preço natural das coisas. Assim, as noções de governamentalidade e arte de governar são

sinônimas para Foucault (Alcadipani, 2008, p. 101), podendo ser aplicáveis a todos os agentes do sistema.

Na concepção de Foucault (1980, 2010), o poder pode ser descrito como relações entre os indivíduos, que podem gerir a conduta do outro. Trata-se de um exercício de governo, no sentido amplo do termo. Pode-se governar uma sociedade, mas também uma pessoa, ao determinar sua conduta. Isso se trata da governamentalidade, entendida como um conjunto de técnicas que permitem que o poder se exercite (Foucault, 2010a; 2022; Castro, 2021). Os participantes do sistema de mercado se amparam nas técnicas de governamentalidade (TG), que se moldam e remoldam de acordo com a ética e a atuação do sujeito/agente. Nesse jogo, o sujeito (governante) será o que detém mais TG (Silva, Sauerbronn, 2024), como descrito no referencial teórico.

A menção de que quanto maior o TG maior será a capacidade de poder, baseia-se no entendimento de que as TG carregam em si alguma forma de poder, e de que juntas provocam a expansão do poder. Neste estudo, a confiança é entendida como uma TG, tal o fato de que as relações no mercado estão amparadas por ela. A ausência de confiança implica uma dissolução de transações e, talvez, essas transações jamais ocorreriam quando se entende que é necessária uma dose de confiança para estabelecer algum tipo de relação. Assim, é possível inferir que o sujeito que tem confiança – uma TG – tem poder. E se esse sujeito tiver mais TG além da confiança, seu poder será expandido. Toma-se por exemplo uma pessoa com as TG: conhecimento técnico, empatia, inteligência, confiança e fama. Essa pessoa terá um poder maior do que uma que possui apenas confiança. Assim, as práticas de governança (Layton, 2015) são construídas a partir do sujeito que já detém o poder, aquele que está no topo da pirâmide, e estão relacionadas com a gestão do poder adquirido na forma de governamentalidade. Nessa conjuntura, se há relações entre agentes, e se essas relações acontecem em lugar definido por mecanismos sociais com o auxílio de estruturas criadas especificamente para organizar o mercado em sistemas, então, as conexões de Foucault (2010a, 2022) e Layton fazem sentido na história, porque ambos descrevem uma arte de governar. Para Layton (2007, 2014, 2015), a governança. Para Foucault, a governamentalidade (Silva, Sauerbronn, 2024).

Diante dessa ideia, foram analisados os fragmentos discursivos para entender como as TG e as práticas de governança estão relacionadas, focando o papel da confiança no mercado de auditoria.

Tabela 14 – Técnicas de Governamentalidade e Confiança

Formação discursiva	Fragmentos dos enunciados	Técnica de Governamentalidade (TG)
Paráfrase	<i>Porque médico não acredita que pode ter algum ser mais inteligente do que ele. Então, qualquer um que não seja médico, se você trabalhar lá, como eu trabalhei, na área financeira, você não é nada. (INF23)</i>	Conhecimento Confiança
Paráfrase	<i>Banco Panamericano, lá atrás também do próprio Silvio Santos, que também era auditado, e que o cuidado do Silvio Santos na época, quando aconteceu [a fraude], não sabia de nada e era o braço direito dele que estava envolvido em tudo. O Silvio Santos na época foi resolver toda a situação. (INF23)</i>	Fama Prestígio Confiança
Paráfrase	<i>Você precisa manter o ceticismo profissional, independente do relacionamento que você tem...então acho que uma atribuição que seja importantíssima para qualquer profissional de auditoria é manter o ceticismo profissional, independente do nível de relacionamento que você construa. (INF17)</i>	Confiança
Metáfora Metonímia	<i>Porque eu sou da KPMG. Eu sempre tive relacionamento com pessoas de outras big four também, mas eu acho que das 4 a KPMG é a que mais é respeita o ser humano. (INF19)</i>	Imagem Fama Histórico Prestígio
Paráfrase	<i>Eu entrei porque era uma big four! Parece que é um outdoor. Fica ali no teu currículo. (INF9)</i>	Conhecimento Fama Histórico
Metáfora Metonímia	<i>Estou na Deloitte! Acabei Graças a Deus conseguindo entrar na big four na época da faculdade. (INF1)</i>	Imagem Prestígio Histórico
Paráfrase Alusão	<i>[...]a Ernest ela tem uma frase: Faça parte do lado amarelo da força! Que é uma referência Star Wars! Esteja do lado negro da força! Do lado branco da força! E neles não né? Deles é esteja do lado amarelo da força! (INF1)</i>	Imagem Prestígio Histórico Profissional

O INF23 apresenta duas formações discursivas que demonstram evidências de como as TG carregam em si uma forma de força e incitam as relações de poder. Na primeira, o campo de atuação é o da medicina, e o INF23 é um contador que assumiu a diretoria financeira de um hospital, no entanto, por não ser médico, sente-se obtuso porque os demais profissionais são todos médicos. Os discursos produzidos nesse ambiente não são os mesmos da área contábil e isso se torna perceptível com os trechos *médico não acredita que pode ter algum ser mais inteligente do que ele* e *o você não é nada* visam a reafirmar que o falante não é médico e a falta do conhecimento e do histórico profissional da medicina são fatores que impedem a construção da confiança. Observe que o médico possui legitimidade no mercado da medicina e consequentemente, a TG confiança. Mas o INF23, sendo contador, apesar de possuir um cargo de alto nível e possíveis conhecimentos fundamentais concernentes a contabilidade, não conseguiu construir a confiança por falta de outros mecanismos inerente ao campo da medicina, ou seja, não era o seu lugar de fala. Esse, então, seria um caso de falta de TG. Já na segunda formação discursiva, ele aborda um caso de fraude do Banco Panamericano. Chama atenção a

repetição constante do nome Silvio Santos à época era o principal acionista para enfatizar a popularidade e a fama. Os fragmentos *não sabia de nada* e *braço direito* dele são fundamentais para a análise, pois se remetem a ausência de culpa, apesar do envolvimento constatado do seu funcionário de confiança, tratado metaforicamente como *braço direito*. De acordo com a teoria MAS, o Banco Panamericano é uma estrutura, o agente é o Silvio Santos e as TG correspondem: a fama, o prestígio e a confiança. A legitimidade do Silvio Santos foi constituída por convenção social (Weber, 2022), o que lhe deu as TG.

O INF17 aborda a importância do *ceticismo profissional* como característica necessária do bom auditor. O uso do termo *importantíssima* – adjetivo no superlativo sintético – para expressar algo essencial, também é utilizado em outros discursos remetendo-se a uma autoridade com excesso de influência, relevância e prestígio. Importa pensar que para uma pessoa o ceticismo é atributo de quem possui um comportamento descrente, propenso a duvidar de tudo o que lhe é dito, e realmente parece ser imprescindível para o trabalho técnico desenvolvido pelo auditor. No entanto, é considerável avaliar o sujeito falante para uma análise mais profunda e subjetiva. Deste modo, trata-se de uma mulher jovem, auditora de uma *big four*, e que se descreve como uma pessoa naturalmente desconfiada em todos os aspectos, pois sente uma necessidade constante de confirmar a verdade das coisas, mesmo nas situações mais simples do cotidiano. A jovem auditora relatou que certa vez, casualmente, presenciou, em um certo ambiente social público, o namorado da sua melhor amiga trocando carinhos e afetos com uma pessoa desconhecida, fato que para ela configurava um ato de traição. Diante desse quadro, ela entendeu como o correto contar para a amiga a deslealdade que seu namorado cometera. A INF17 toca a sua vida tendo o ceticismo como princípio para estabelecer relações sociais. A sua fala mais marcante foi: *não acredito em pessoas, acredito em procedimentos*. Assim, a confiança, como TG, é constatada mediante a legitimidade jurídica, que determina que o auditor dever exercer o ceticismo profissional para examinar os critérios contábeis e financeiros das empresas. Ainda é possível inferir que, para a INF17, a escassez de confiança se deve a deslealdade dos outros.

O INF19 (*Porque eu sou da KPMG[...]é a que mais é respeita o ser humano*) utiliza a formação discursiva *sou da KPMG* que se remete as TG acerca da imagem, da fama, do prestígio e do histórico de que trabalhar em uma empresa do grupo *big four* proporciona. Todas essas TG foram sendo legitimadas no mercado. Ser da KPMG está relacionado com a sensação de pertencimento e a palavra respeito expressa a noção de ser bem tratado, mas em outros campos discursivos o respeito expressa obediência diante de algo ou alguém, como, por exemplo, a submissão a divindades do discurso religioso e, o respeito às leis e normas no meio



jurídico. Assim, quando é dito que a KMPG é a que mais respeita o ser humano é plausível inferir que a INF19 se sente respeitada porque acata todas as normas e procedimentos da empresa.

O INF9 (*Eu entrei porque era uma big four! Parece que é um outdoor. Fica ali no teu currículo*) faz o uso do verbo bitransitivo entrar que expressam diversas noções, a de ser admitido em um emprego, a do caso da informante, mas, também, no campo discurso da dramaturgia, entrar assume a conotação de, por exemplo, entrar no personagem. Ou ainda pode significar, no mercado, uma contribuição para comprar algo, tal como entrar com metade do dinheiro. No entanto, entrar em uma *big four* seria uma oportunidade de ser percebida, se remetendo a publicidade de seu perfil profissional através de uma empresa que possui uma boa imagem no mercado e, conseqüentemente, o INF9 lograria algumas TG. E isso realmente ocorreu, atualmente ele trabalha em uma grande empresa multinacional, no qual ocupa um cargo de nível elevado. Durante a entrevista ele descreveu que somente foi admitido por sua experiência em big four, pois era o perfil que a empresa buscava.

O INF1 (*Estou na Deloitte! Acabei graças a Deus conseguindo entrar na big four na época da faculdade*) faz o uso do verbo predicativo estar que se remete a um estado temporário, mas a exclamação indica o orgulho de estar compondo o quadro de empregados de uma *big four*. O uso da formação metonímica é porque existe uma proximidade de sentidos. A utilização do verbo *acabei* apresenta um sentido de acabar um processo. Assim, o informante conseguiu, com a ajuda de Deus, ser admitido em uma *big four*, que tornou possível possuir algumas TG, como por exemplo, uma imagem de sucesso, o prestígio de ser funcionário de uma grande empresa e adquirir conhecimento e experiência, tendo em vista que era essa a sua segunda experiência profissional. O INF1 ainda utiliza a filosofia da concorrente, que ele havia sido reprovado no processo seletivo, a EY, que faz uma alusão ao filme Star Wars sobre a noção de força, ou seja, que os empregados que trabalham com eles estão com a força amarela, cor que representa a marca da empresa. Embora o INF1 não tenha obtido o cargo, a noção da força permaneceu e ele a incorporou em seu modo de vida.

Assim, a legitimidade transmite confiança, a qual gera legitimidade. Como TG, ambas estão interligadas, embora apresentem noções diferentes. De acordo com a visão de Weber (2022) sobre legitimidade, fica evidente como as TG estimulam as relações de poder.

O discurso é sempre estratégico (Orlandi, 2009), há sempre um objetivo no que é falado. Já os enunciados são sempre argumentativos, representa a voz de uma pessoa que fala algo para outra. O impasse é saber se o que foi dito e para quem foi dito foi compreendido exatamente da forma como o falante intencionava. Por isso, esbarra-se na opacidade da linguagem.

Um dos procedimentos da AD é relacionar um discurso com o outro (Orlandi, 2009). É a partir do sítio social que se constrói o sítio discursivo. Quando se diz algo, alguém o diz de algum lugar da sociedade para outro alguém também de algum lugar da sociedade e isso faz parte da significação (Orlandi, 2009).

#### **4.5. Contexto normativo e legal**

Uma lei é uma regra geral das relações entre indivíduos privados, ela expressa apenas as relações gerais das pessoas umas com as outras. Trata-se de uma forma de organizar os direitos e deveres mútuos dos indivíduos (Dardot, Laval, 2016).

A limitação do poder governamental encontra seu fundamento não nos “direitos naturais” nem na prosperidade gerada pela livre iniciativa privada, mas nas próprias condições de funcionamento da máquina econômica. Obviamente, há conciliações possíveis, mas a essência repousa na ideia de que a economia de mercado tem como condição a mais completa liberdade individual. Esse é um argumento mais funcional do que ético: a condição de funcionamento do mecanismo de mercado é a livre escolha nas decisões em função das informações que cada indivíduo possui. O mercado é um desses instrumentos que andam sozinhos, justamente porque coordena os trabalhos especializados utilizando otimamente os conhecimentos dispersos (Dardot, Laval, 2016).

Sob o contexto teórico normativo e legal, analisou-se produção textual a fim de entender a influência do sistema regulatório, que rege o mercado de auditoria em relação ao papel da confiança como mecanismo social. Para a análise, foram selecionados fragmentos textuais discursivos, objetivando estabelecer relações comparativas de noções e sentidos.

Tabela 15 – Normativo e Legal versus Confiança

Fragmento textual	Formação discursiva
Metáfora Eufemismo	<i>Evitar determinados conflitos que resistem[.] então acho que é trabalhar com a norma debaixo do braço e trabalhar com zelo profissional. E não de acordo com os interesses diversos que existem e que são naturais no trabalho (INF18)</i>
Paráfrase	<i>Então, mas, com certeza se você não tiver regras estabelecidas de controles efetivos, você fica sujeito a muitas coisas erradas que podem ser feitas e sem devido...necessária fiscalização, de controle. Principalmente no mercado, empresas que estão no mercado de ações, mas também na área governamental... (INF4)</i>
Paráfrase	<i>Nossa visão é essa, as leis representam a justiça, se são leis justas, você tem confiança. Se são leis injustas, você não tem confiança porque é a lei, por isso que a figura de um legislador precisa ser alguém tão ilibado, tão correto, que na realidade hoje não é, mas precisaria ser. (INF1)</i>
Paráfrase	<i>O auditor, ele é regido por regras, né? Então o trabalho da auditoria ele tem regras a serem seguidas [...] não adianta nada eu querer falar que eu confio no seu sistema de controle interno se eu não comprovar, e aí faz parte do trabalho do auditor, comprovar que eu testei o seu sistema... Que eu primeiro obtive entendimento do seu sistema de controle interno. (INF22)</i>
Problemas na linguagem e sentido devido o processo de tradução.	<i>Não é uma atual palavra na norma de auditoria que eu acho fantástica. Ela é fantástica por um lado, mas a tradução, confesso pra você que eu não gostei! Isso vem direto da norma internacional. Que eles falaram asseguaração razoável. (INF5)</i>
Subjetividade das normas internacionais de auditoria.	<i>Tanto que a norma do conselho NPC – PA400 que trata de independência eu sou assim bem...como é que eu vou dizer? Bem...contrário não, mas assim...são normas que elas eram pra ser mais incisivas [...]a norma de auditoria, um jeito assim, ela dá um padrão sempre disposto a uma intervenção subjetiva profissional, ou seja, você nunca tem uma coisa regrada. Tem aquele diabo daquela palavra JULGAMENTO PROFISSIONAL que eu odeio [...]Eu só não odeio tanto o julgamento profissional quanto eu odeio a palavra MATERIALIDADE, essa então... (INF5)</i>

Fonte: elaboração própria

O INF18 faz o uso da metáfora – trabalhar com a norma debaixo do braço – que se remete ao modo adequado de exercer o trabalho de auditoria. Essa metáfora é uma espécie de ditado popular comum usado na área da Contabilidade. Chama a atenção algumas formações discursivas que permitem a interpretação de que no mercado de auditoria há profissionais que não adotam a filosofia de trabalho *norma debaixo do braço*, as quais são: determinados conflitos que resistem, interesses diversos, naturais do trabalho. O INF18 não diz quais são os conflitos, mas o trecho transmite a noção de oposição e choque de interesses de coisas intrínsecas ao trabalho. É perceptível o uso de palavras muito relacionadas com o discurso de um gestor, tais como conflitos, resistem e interesses. Na realidade, embora tenha sido auditor por muitos anos, ele atualmente assumiu um cargo na gestão de uma organização, e isso possivelmente explique a sua noção de um bom auditor e os enfrentamentos que, agora em uma posição de liderança ele precisa solucionar. Sob esse aspecto é possível inferir que há uma pressão por parte das organizações para que o contexto normativo e legal seja passível de suavização para atender a muitos objetivos e interesses estratégicos. O uso do eufemismo visa a reforçar essa análise sobre as formações discursivas do informante.

O INF4 (*com certeza se você não tiver regras estabelecidas de controles efetivos, você fica sujeito a muitas coisas erradas que podem ser feitas e sem devido...necessária fiscalização, de controle*) fez o uso de uma formação discursiva de negação para ressaltar a importância das normas e leis. As palavras *estabelecidas, controles efetivos, sujeito e fiscalização* se remetem à subordinação, ou seja, todos estão sujeitos as normas e regras. Chama a atenção o enunciado ser pautado na negação pois demonstra um teor moral de que as coisas são feitas por pessoas de forma errada, apesar de haver um sistema regulatório vigente. Esse tipo de discurso expressa a desconfiança no sentido ético e moral dos indivíduos.

O INF1 (*Nossa visão é essa, as leis representam a justiça, se são leis justas, você tem confiança. Se são leis injustas, você não tem confiança porque é a lei, por isso que a figura de um legislador precisa ser alguém tão ilibado, tão correto, que na realidade hoje não é, mas precisaria ser*) fala pela memória discursiva, ou interdiscurso (Orlandi, 2009), de modo que a repetição de palavras e a construção discursiva se remetem a uma narrativa inspirada no discurso político, sendo prontamente conhecidas como formas de relacionamento dos políticos com os seus públicos. Embora o INF1 seja auditor por muitos anos, o seu discurso é fortemente político. Ele se refere que a figura do legislador deve ser incorruptível, mas em seguida, ele mesmo nega o enunciado demonstrando que desconhece o assunto do qual está discorrendo. Assim, é plausível inferir que o INF1 fala de si mesmo, da imagem que está construindo perante a sua história e ideologia. Ele fala sobre *justiça*, uma palavra muito presente em um discurso democrático e a confiança é o caminho para atingir seus objetivos políticos.

O INF22 (*O auditor, ele é regido por regras, né? Então o trabalho da auditoria ele tem regras a serem seguidas [...] não adianta nada eu querer falar que eu confio no seu sistema de controle interno se eu não comprovar*) faz o uso da metonímia, pois as normas e regras regem a profissão de auditoria e não o auditor em si. O enunciado se remete as características do auditor, ressaltando o ceticismo profissional – uma norma do profissional de auditoria – para explicar a forma com o auditor constrói a confiança, ou seja, mediante a observância de normas.

O INF5 faz o uso de formações discursivas concernentes ao contexto normativo e legal das normas de auditoria após o processo de internacionalização contábil. O trecho – *ela é fantástica* – se remete à ironia no que tange a tradução das normas de auditoria. Já a formação discursiva *confesso que eu não gostei* é utilizado como um argumento para ressaltar a indignação com a linguagem empregada para constituir o conjunto de normas. Por fim, o INF5 aborda a expressão *asseguração razoável*, tecendo uma crítica sobre a falha no processo linguístico no que tange ao texto normativo. A palavra *asseguração* se remete a confiança, enquanto a palavra *razoável* demonstra bom senso e sensatez ou tido como suficiente. Para o

INF5, a palavra *razoável* no Brasil refere-se a algo medíocre, sendo, portanto, inadequada para expressar o objetivo do trabalho de auditoria. O INF5 ainda chama a atenção para a mudança de critério de análise normativo e legal a respeito da auditoria, abordando duas formações discursivas: *juízo profissional* e *materialidade*. No discurso hiperbólico, essas palavras expressam um negativismo e são comparadas ao diabo – figura de anjo rebelde por desobedecer às leis divinas – devido ao fato de as normas internacionais concederem a abertura a subjetividade para que o auditor tome decisões sobre alguns critérios contábeis e definam o valor material do ativo nas empresas. Durante a entrevista, o INF5 narrou que essa subjetividade é uma brecha com potencial impacto econômico, uma vez que a legitimidade do auditor assumiu um nível mais elevado e, conseqüentemente reduzindo a ação governamental reguladora. A perda de poder, plausivelmente possa explicar a fala *eu só não odeio tanto o juízo profissional quanto eu odeio a palavra materialidade*. Importa refletir que quase todo o contexto normativo e legal foi construído por pessoas que não vivem em esta época, e talvez tenha sido sempre assim, as pessoas constroem as normas para outro tempo e outra sociedade.

A opinião do auditor constante no relatório não depende de qualquer autorização da empresa auditada, de modo que ele não precisa de autorização da entidade para discordar de suas demonstrações contábeis e assim se manifestar no relatório. Em muitos casos, o auditor pode até sugerir que a entidade modifique as demonstrações contábeis e a empresa pode concordar em fazer tais alterações sugeridas. A opinião do auditor não tem a intenção de atestar a boa ou má prática de gestão da empresa, o desempenho, o compromisso ético de seus gestores ou outras circunstâncias, e sim de atestar a fidedignidade das demonstrações contábeis, com o objetivo de aumentar o grau de confiança dos usuários dessas informações (Almeida, 2012; Crepaldi, 2013; Marion & Ribeiro, 2017).

No que tange ao contexto normativo e legal, o INF23 relatou que um caso relevante sobre a empresa Varig, afirmando que a empresa de auditoria – uma big four – conseguiu manter por anos uma opinião de auditoria favorável a respeito da continuidade financeira da empresa, mesmo diante de todas as evidências que apontavam em direção a insolvência.

Na época que a Varig estava mal da auditoria, o sócio tinha até o comitê lá que ele falava: vou levar pro comitê, porque nós temos que ver se a empresa de auditoria nossa vai suportar não dar ainda esse ano uma ressalva de continuidade na Varig. E foi assim, acho que alguns anos, e até que eles [sócios] comentaram lá: olha, a gente vai agora ressaltar com continuidade no parecer da Varig, e aí depois acaba. Acabou a empresa...a hora que o auditor coloca isso daí, ninguém mais dá um tostão para aquela empresa, ninguém mais dá crédito para ela... acaba o crédito. Então é um poder muito grande. É um poder muito grande, é um poder muito grande.

O discurso do INF23, um dos auditores – se remete a confiança mútua entre a big four e a Varig, e conseqüentemente ao ato ilícito cometido pela empresa de auditoria em conluio com a Varig. A formação discursiva *estava mal da auditoria* indica que os auditores já conheciam o histórico adverso da empresa e o trecho *vai suportar* expressa um sentido de manter-se firme diante de uma situação desfavorável e emitir um relatório falso, baseado em uma mentira, dando transparência a informações desprovidas de verdade. No entanto, após alguns anos não foi mais possível sustentar essa prática astuciosa e foi decidido atestar a descontinuidade da Varig. O fragmento *a hora que o auditor coloca isso daí* apresenta a noção de como o poder se exerce mediante a opinião de auditoria. O uso do substantivo hora possui diversos significados como: tempo, momento, oportunidade. Nessa formação discursiva, o substantivo apresenta a noção de momento, e em conjunto com o verbo colocar, torna-se possível inferir que o momento que o relatório de auditoria é exposto o mercado é impactado. No caso Varig, como a opinião de auditoria era adversa, demonstrando que a empresa auditada estava prestes a ruir, os participantes do mercado tomaram decisões que visavam se proteger do efeito de insolvência financeira.

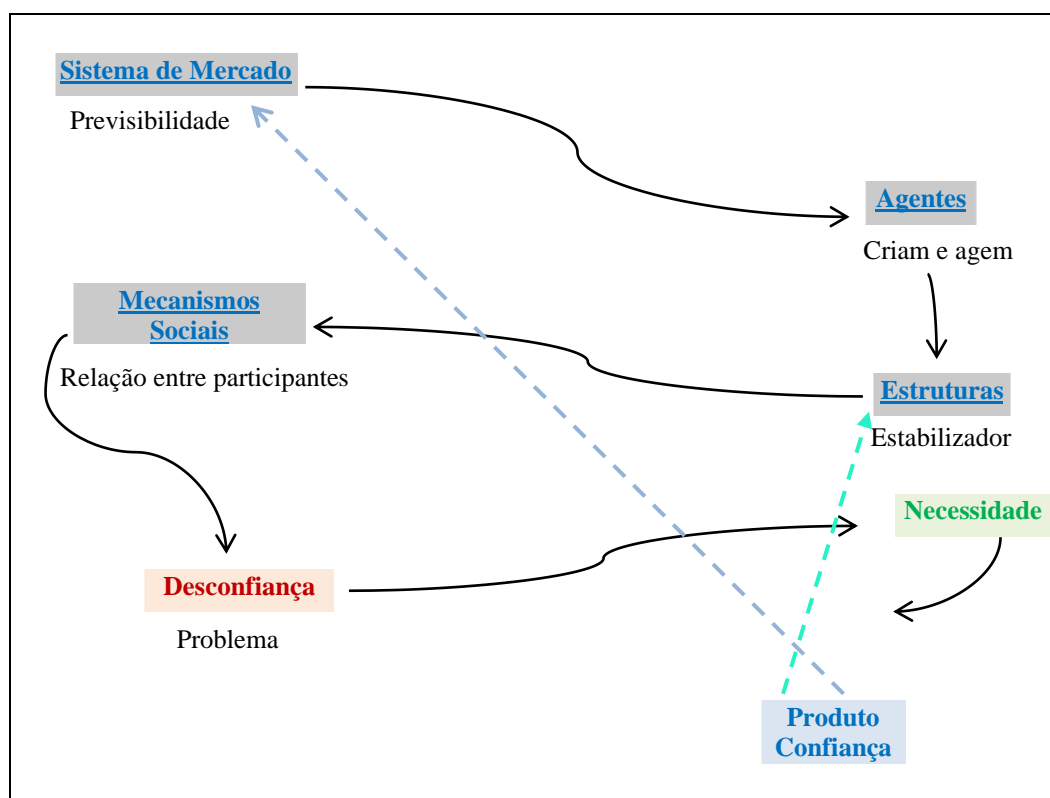
Mediante a análise, é plausível pensar que a confiança, em muitos casos, sobrepõe ao contexto normativo e legal. A empresa de auditoria – *big four* – optou por preservar a relação de confiança mútua com a parceira Varig do que desempenhar o papel que lhe foi legitimada, o de atestar a verdade em relação aos critérios contábeis e financeiros de empresas. Sob o prisma da teoria MAS, casos assim refletem para uma situação de risco para os sistemas de mercado em virtude da corrosão da confiança (Layton, 2019). Esse é um caso modelar, onde os agentes utilizam os mecanismos sociais para estabilizarem as estruturas (Varig e *big four*) em favor de seus objetivos, gerando benefícios econômicos e outras vantagens competitivas.

#### **4.6. A confiança como objeto do sistema de mercado de auditoria**

A opinião do auditor é o lugar de materialização do discurso de verdade, ou seja, é o resultado de processo técnico e legal que se manifesta no texto. Ocorre que nem sempre essa manifestação no texto é condizente com as práticas das organizações, pois dificilmente as empresas e os usuários dessa informação conseguem compreender todos os aspectos da ciência contábil, por isso, precisam do relatório de auditoria para obterem confiança.

Para explicar como a confiança, enquanto mecanismo social, se converte a produto no sistema de mercado de auditoria, utilizou-se o embasamento teórico do macromarketing, especificamente a teoria MAS, que apresenta a definição de sistema de mercado e as suas dinâmicas entre mercados, sistemas regulatórios e sociedade (Layton, 2014). Toma-se como ponto de partida a premissa que um sistema de mercado necessita de previsibilidade para se manter estável e, para que isso aconteça, é necessário que os agentes, os quais detém poder de interferência, por isso, possam agir e criar elementos estabilizadores a fim de manter o sistema de mercado operando de forma organizada. Nesse sentido, os agentes criam estruturas que ajudam o sistema a manter-se equilibrado e funcionando, porque elas visam a estabilizar e orientar o comportamento dos agentes que competem entre si, como exemplo de estruturas no sistema de mercado de auditoria, pode-se citar algumas: CVM, KPMG, EY, Deloitte, PWC, Mazars e BDO. Essas empresas exercem a função de manter o sistema estável. Nesse cenário, os mecanismos sociais atuam como componente responsável pela interação dos agentes. A partir dos mecanismos sociais, os agentes podem compartilhar ideias, necessidades, formas de cooperação de funcionalidades e até de competitividade. Assume-se que a confiança é um mecanismo social escasso, por isso, emerge um problema que pode desestabilizar o sistema de mercado de auditoria: a desconfiança. Os agentes necessitam de confiança para agirem no mercado. A desconfiança, tem potencial de interferir no sistema de mercado. Um mercado onde paira a desconfiança não atende as necessidades de funcionamento dos agentes, de modo que o produto confiança assume a função de estrutura e tem a capacidade de estabilizar o sistema de mercado. A figura 19 apresenta o percurso da confiança, primeiramente, como mecanismo social até assumir, também, a função de produto no sistema de mercado de auditoria. É perceptível que a confiança, sob a ótica da teoria MAS assume papéis distintos: mecanismo social, para interação dos agentes; e estrutura para estabilizar o sistema de mercado.

**Figura 13 – Confiança como produto**



Fonte: elaboração própria

Nesse eixo, são abordados os elementos estruturais e acontecimentos relatados para relacionar a linguagem a sua exterioridade, representada metodologicamente pela situação e pelo informante enquanto sujeito, os quais produziram o discurso, considerando a memória discursiva ou o interdiscurso, sentença ou palavra de outro discurso. O sujeito fala pela memória discursiva ou interdiscurso, que ao mesmo tempo é estruturada pelo esquecimento (Orlandi, 2009).

O discurso é um meio de expressar um pensamento ou uma ideia. A forma como o discurso é construído no momento em que é dito há sempre um objetivo intrínseco. Assim, a AD visa, muitas vezes, identificar o contradiscurso (Orlandi, 2007). Nesse contexto, a voz dos informantes toma rumos que explicam como a confiança, sendo um mecanismo social discursivo, diante de uma necessidade do mercado, passa a ser, também, um produto. Durante o processo de análise, foram identificados os trechos a seguir:

*[...]em relação à estratégia de venda, faz muito sentido, com certeza, porque aí pelo menos o último parecer dele vai estar meio que validando todos os outros. [...]quando a gente pega uma auditoria assim que não foi ajustada por nós a gente valida o saldo de abertura, a gente tenta entender o que foi feito antes. Então se tiver alguma coisa que tiver sido feita antes que uma Big Four [...]ele está meio que validando tudo o que ele já fez anteriormente. Um olha aqui, o meu parecer esse ano está tudo certo.*



*Porque nos outros anos estava também, porque se não tivesse, não tinha passado[...] a KPMG falou que está certa. (INF19)*

*Porque quando um Fundo [...] investe num ativo, como uma empresa. Ele compra já pensando em sair daqui há dez, quinze anos...E vender muito mais caro. Então, bem antes de sair, pode ser que eles tenham a ideia de ter um selo mais pesado como uma Big Four para quando for vender no mercado. Vender com um valor majorado, já com esse selo, com essa etiqueta mais cara. (INF10)*

*O sentimento é que grande parte das grandes companhias abertas. Grande parte dos grandes administradores de fundos de investimento. Eles querem só um carimbo. Carimbo de qualidade! (INF5)*

Esses três fragmentos apresentados acima, decorrentes do discurso estratégico dos informantes, que descrevem a confiança como produto. Há convergência de sentido quando utilizam as palavras sinônimas *selo* ou *carimbo* de qualidade, expressadas para definir o tipo de produto que somente as empresas de auditoria do grupo Big Four podem fornecer aos clientes no mercado. O uso da paráfrase para fazer a substituição da palavra confiança, utilizando um conjunto de palavras que a descreve, essa figura de linguagem está constantemente na produção textual dos informantes. No entanto, ao utilizar o efeito parafrástico é possível pensar que os fragmentos poderiam assumir a redação: a auditoria de uma *small* é validada por uma Big Four, que vende o selo de qualidade para as grandes empresas que buscam lucratividade.

Nesse sentido, cabe analisar os fragmentos concomitantemente, mas trazendo alguns elementos importantes da AD, como: quem disse; o que disse; e; para quem disse. Pensar como uma palavra vai mudando de sentido de acordo com as posições discursivas que os informantes podem ocupar, de forma que, sejam produzidos diferentes sentidos Assim, a palavra confiança assume distintos sentidos conforme a figura 14 – construída com base nos efeitos parafrásticos, a confiança para o INF19 é usada para demonstrar a soberania das Big Four, e apontar que existe um sistema hierárquico no mercado de auditoria. Já para o INF10, a confiança é selo de qualidade que somente as Big Four comercializam, sendo ainda uma ferramenta estratégica para lucratividade. E, para o INF5, somente as grandes empresas querem o produto confiança, e demonstram pouco interesse pelo trabalho técnico de auditoria em si.

A tabela 11, também, retrata uma questão relevante na AD, quando o sujeito discursivo é pensado diante de uma posição. Segundo Foucault (2008) essa posição do sujeito não é uma forma de subjetividade, mas uma espécie de *lugar* que o sujeito toma para ser sujeito do que fala, por exemplo, um jogador de futebol que profere o enunciado: “*a minha memória do meu primeiro gol foi a minha comemoração ajoelhando e agradecendo a Deus...*”. Esse tipo de

discurso diz mais a respeito da posição que o sujeito ocupa do que sobre o sujeito em si. É a posição que deve e pode ocupar todo o sujeito para ser sujeito do que diz (Orlandi, 2009, p.49). É possível dizer que não é o jogador de futebol dizendo algo, mas é a sua posição profissional, que o faz significar e lhe concede uma identidade, assim como outras posições como: auditor de *Big Four*, auditor de *Small*, gestor, agente público etc.

**Tabela 16 – Formações Discursivas dos Participantes do Mercado de Auditoria**

	Quem disse Posição	O que disse	Para quem disse
INF19	Auditor Big Four	<i>A Big Four valida o trabalho de uma Small.</i>	Para auditores
INF10	CEO Cliente	<i>Small, só faz auditoria. Big Four, vende selo de qualidade/confiança, um produto que gera retorno.</i>	Gestores
INF5	Regulador Governo	<i>As grandes empresas não querem auditoria, querem o produto confiança.</i>	Grandes empresas

Fonte: elaboração própria

Chama à atenção que uma parcela considerável de informantes, conforme apresentado na seção dos procedimentos metodológicos (clique em: [informantes](#) para visualizar), assumam posições distintas em seus enunciados discursivos. Sob esse prisma, ressalta-se que o dizer tem memória. Orlandi (2009) reforça os sujeitos são intercambiáveis. Esse argumento faz pensar que da fala dos informantes descende seu sentido, a formação de como o discurso é elaborado, do modo como as palavras são eleitas para fazer parte de uma posição que eles entendem como fundamental para pertencer a este lugar imaginário, conforme os fragmentos a diante:

*O produto da Big Four em si é a pessoa. É o funcionário. Hoje na [...]eu consigo ter muito mais essa visão. As grandes empresas do nosso país na maioria das vezes quando querem fazer uma transformação elas vão partir para uma auditoria...elas vão buscar isso! As grandes empresas do nosso país, elas vão buscar uma Big Four. Elas vão buscar alguém que tenha uma expertise, um conceito no mercado que vá realmente fazer uma boa entrega de uma entrega de um bom trabalho. Eu estou numa área que todo e qualquer processo da empresa [...] vai ter que ter esse conhecimento e vai entrar para gerar uma melhoria, e acaba que a gente tem muito mais procura de empresa grande. (INF1)*

*Eu não conseguiria trabalhar num lugar que não está minimamente alinhado com os meus objetivos de vida, perspectivas de crescimento profissional...eu acho que você acaba se tornando parte da sua profissão. Então não consigo confiar. Eu consigo confiar no meu trabalho, nas questões assim, há eu tenho esse risco, consegui mitigar a partir de um teste, confio nele. (INF17)*

A posição de auditor ocupa um papel relevante no mercado de auditoria. É evidente identificar nos trechos apresentados que posição que os informantes ocupam está relacionada

com as suas formulações discursivas. De modo fica visível que quem diz é a posição-auditor que ele assume em determinado contexto.

## 5. Considerações Finais

Pesquisar a confiança, a partir de mecanismo social discursivo, e analisar o seu percurso até converter-se, também, em objeto do mercado, surgiu de uma inquietação particular após estudar teóricos como Fukuyama, Layton, Foucault, Dardot e Larval.

O sistema de mercado de auditoria foi o cenário definido para este estudo em decorrência do impacto econômico que os serviços prestados pelas empresas de auditoria causam no mercado global. Em contraste, como todo trabalho investigativo social, foi observado que os negócios das firmas de auditoria resultam em efeitos que vão além da esfera econômica, abrangendo o campo social em dimensões importantes, como: pobreza, saúde, educação e segurança. Em face da análise de discurso do *corpus* é plausível fazer inferências que a opinião de auditoria tem importante impacto nas falências de empresas – porque empresas tomam decisões baseadas na opinião do auditor – resultante de investimentos especulativos de uma sociedade financeirizada (Dardot e Larval, 2016). Casos como: Enron e Andersen, Carillion e KPMG e Lojas Americanas e PwC trazem à tona evidências dos efeitos relevantes no mercado. A repercussão social de uma empresa que se tornou insolvente produz um efeito destrutivo nas relações sociais. Como as informações apresentadas pelas empresas necessitam de credibilidade por serem partes interessadas, as firmas de auditoria examinam esses dados, aumentando o grau de confiança das informações. Trata-se de uma responsabilidade extrema, pois as consequências podem ser devastadoras tanto para grandes investidores que podem perder milhões, como para os pequenos, que, apesar de não representarem muito em números globais, proporcionalmente eles são os mais prejudicados porque perdem quase tudo que foi investido. O desemprego em massa de empregados que, muitas vezes, leva ao endividamento familiar e, como uma avalanche, repercute na saúde emocional, culminando em depressão, divórcio, suicídio e outras formas de distúrbios.

A formação de bolhas financeiras torna-se mais suscetível quando se assume que o dinheiro se converteu em *bytes*, ou seja, em unidades de dados computacionais que são disponibilizados aos usuários para informar o volume de seu capital e para que, a partir deles, os usuários façam a sua gestão. Toma-se como exemplo, o cálculo do ranking das maiores empresas (em valor) baseado no valor especulativo de suas ações transacionadas na bolsa de valores. O valor da ação apresentado em forma de *bytes* é impactado pelo movimento dos mercados, ou seja, esse dinheiro transita na linha do imaginário e, sob esse aspecto, o papel da confiança é o de promover a segurança desse ativo intangível. O INF22 descreveu a sua trajetória de auditor até converte-se em um investidor do mercado de capitais. Em sua narrativa,

explicou que somente investe em empresas auditadas pelo grupo *big four* e que apresentam uma evolução positiva de resultados. Nos primeiros anos, sofreu perdas expressivas em razão de não acompanhar as informações da mídia e a falta de diversificação de sua carteira de investimentos. Atualmente, ele se vê como um investidor de sucesso correspondente ao fato de não fazer a retirada de seus lucros, pois reinveste todo os dividendos que recebe, aumentando a sua riqueza resultante de valores puramente especulativos.

Por ser auditora, profissão em que questionar e buscar compreender fenômenos são características intrínsecas e naturais, sobre a minha mente pairava a premissa de que havia possíveis evidências que a confiança poderia ser mais do que relações sociais, ou seja, a confiança assumia outros papéis no mercado, até mesmo o de produto. Além disso, havia a vontade de entender as relações existentes entre as dinâmicas de mercado sob um prisma mais abrangente, que explicasse as causalidades históricas em nosso contexto atual. Assim, conhecer as ideias no que tange a sistemas de mercado, relações de poder, estruturas, agentes e mecanismos sociais movidas pela lógica neoliberal, caberia uma trajetória investigativa aprofundada capaz de entregar uma modesta contribuição ao campo da administração.

Os contextos de *confiança* (Fukuyama, 1996; Layton, 2014; Peyrefitte, 1999), da *legitimidade* (Weber, 2022; Zimmerman, 2002; Suchman, 1995), da relação de poder (Foucault, 2010; Dardot, Laval, 2016), da *governamentalidade* (Foucault, 2010, 2022; Lemke, 2017; Dardot, Laval, 2016) e de o *normativo e legal* (Crepaldi, 2013; Arnold, 2012; Almeida, 2012; Dardot, Laval, 2016) fundamentaram o modelo teórico-analítico desta tese. Foram tratados assuntos e questões significativas e pertinentes a cada um desses contextos. Objetivou-se fazer uma correlação entre todos esses conceitos procurando responder os objetivos propostos neste estudo, além de buscar a compreensão do discurso emanado do corpus da pesquisa. As teorias foram essenciais para que pudéssemos entender o funcionamento do sistema de mercado de auditoria e os papéis da confiança sob os aspectos do macromarketing e da governamentalidade. Não seria possível a realização deste trabalho sem o amparo de outros campos da ciência, principalmente o da sociologia.

Em conformidade com Fukuyama (1996) e Layton (2014), a confiança se estabelece a partir das relações sociais de pessoas, que partilham de uma ética pautada em um conjunto de normas e crenças. No mercado, a confiança é um mecanismo social que transita nas multiplicidades de discursos quando se almeja expressar uma espécie de ética. A análise de discurso pareceu ser um caminho promissor para entender os sentidos de confiança. De modo que, a partir do procedimento metodológico, obtive a produção textual decorrente de entrevistas em profundidade, com participantes/informantes do mercado de auditoria. Os

informantes pertenciam a um ou mais perfis, os quais foram: Big Four, Small, Clientes e Governo.

Acredita-se ser pertinente resgatar, nessas considerações finais, os objetivos específicos que foram definidos para esta tese e que foram descritos em seu primeiro capítulo (seção 1.2). Assim, apresentam-se as respostas aos objetivos desta tese tendo como apoio o referencial teórico e a pesquisa de campo, compondo-se conclusões sobre eles. Os resultados foram analisados mediante, primeiramente, ao material teórico e, posteriormente, confrontados com os discursos analisados após profunda análise da produção textual.

O primeiro objetivo específico estabelecido foi identificar e descrever os participantes do sistema de mercado de auditoria, os quais foram apresentados e analisados detalhadamente na seção 4 deste estudo. Apesar disso, de forma sintética, é plausível dizer os participantes deste mercado são todas as pessoas interessadas nas demonstrações contábil-financeiras e necessitam que elas tenham um grau elevado de confiança, porque as informações desses demonstrativos são utilizadas para a tomada de decisões de naturezas diversas. Os auditores são reconhecidamente pessoas que não confiam em outras, percebido como um ceticismo que já faz parte de seu trabalho. Assim, a partir das formações discursivas, pode-se tomar como principais participantes: investidores majoritários, investidores minoritários, instituições financeiras, empregados de empresas de capital aberto, empresas que são sociedades anônimas (abertas e fechadas), empresas de auditoria, pesquisadores e entidades governamentais. Os discursos indicam que opinião de auditoria é, em essência, o relatório no qual consta a informação fidedigna acerca da adequação das demonstrações contábeis da empresa auditada mediante a análise técnica em consonância com o sistema normativo legal. Fundamentados no grau de confiança desse relatório, os agentes do sistema de mercado tomam as suas decisões estratégicas.

O segundo objetivo específico foi analisar e descrever o funcionamento do sistema mercado de auditoria. As empresas de auditoria competem com outras empresas do segmento na disputa de clientes, fazendo uso de mecanismos sociais e ancoradas por estruturas. Essas características contribuem para sustentar que há um sistema de mercado de auditoria (Dixon, 1984; Layton, 2015), no qual a confiança determina o grau de legitimidade da empresa que presta o serviço. Essa confiança vai ser compartilhada não apenas entre a contratante, a empresa de auditoria e o agente, mas entre a contratante e todos os seus diversos públicos, a partir de uma opinião consubstanciada em um relatório (conforme seção 4.2).

Quando se pensa que a essência prevalece à lei e que os juízos de valores serão propostos por este mercado pertencente à contabilidade, é bem plausível supor o favorecimento das big

*four*, já que são as líderes deste mercado. O INF5 aborda com um grau de preocupação ao afirmar que o Sistema Regulatório Normativo, por norma, concede legitimidade ao auditor para exercer o julgamento profissional em face da independência inerente ao seu trabalho técnico, pois ele entende essa medida como uma brecha para distorções e fraudes quando o auditor atua no entremeio do confronto do que está regulado com a essência do seu próprio entendimento. Nesse ínterim, como o auditor tem o papel fundamental de emitir a sua opinião acerca de demonstrativos contábeis-financeiros com asseguarção razoável em seu relatório, é importante analisar as estruturas próprias das multiplicidades discursivas que constroem a opinião de auditoria e a sua influência no mercado quando se pensa na confiança.

O terceiro objetivo específico foi analisar os discursos que são produzidos no sistema de mercado de auditoria, descrevendo as relações discursivas existentes entre os participantes desse sistema de mercado. Os resultados deste estudo sugerem que a confiança, como um mecanismo social, se forma através de um discurso de convencimento capaz de gerar segurança. Sob esse eixo, a transparência ocupa o papel de atributo contributivo para a construção da confiança. Não é suficiente tornar as informações disponíveis, há que demonstrar que elas são verdadeiras e seguras. É a partir desse discurso que as pessoas reconhecem e aceitam a importância da confiança em suas vidas.

Todas as relações discursivas são assentadas em algum tipo de confiança. Mediante a análise dos discursos dos informantes é possível chegar às seguintes inferências:

(a) a confiança é mútua e é partilhada entre as pessoas através de uma espécie de contrato simbólico, contudo, devido à moralidade e à ética, a confiança se converte em um mecanismo social de risco. Assim, os discursos interferem nas decisões estratégicas organizacionais e, até mesmo, em situações pessoais, quando o contrato de confiança é rompido por uma das partes. Exemplo 1: o INF10, que precisou adequar toda a sua vida após a empresa demiti-lo, quando tinha a promessa de que teria uma ascensão profissional. Exemplo 2: a decisão de uma Big Four de divulgar que a empresa Varig não tinha uma expectativa de continuidade, embora fosse uma obrigação da empresa de auditoria apresentar essa informação em relatório, os relatos do auditor demonstram que devido à confiança mútua entre auditor e cliente, a decisão de apresentá-la foi adiada por anos. Importa pensar que a confiança entre os parceiros prevaleceu em relação à confiança legal atribuída ao auditor, essa atitude enganou os investidores e os levou a tomarem decisões ruins, pois alguns ainda acreditavam que a Varig poderia se recuperar financeiramente enquanto os administradores captavam recursos na tentativa inútil de restauração econômica.

(b) A noção de confiança descrita pelos informantes está efetivamente conectada ao sentido de um mecanismo social de natureza riscosa, mas essencial para viabilizar segurança e estabilidade nas relações sociais no mercado.

(c) Outro discurso que veio à tona foi a relação sinonimizada de confiança e transparência, de modo que é conveniente rever o sentido das palavras. Diante da lógica da racionalidade neoliberal (Dardot, Laval, 2016), a transparência é uma forma de controle através da obrigação de dar publicidade das informações e a confiança assume outros papéis no que tange à segurança. Essa mudança de sentido de transparência analisada nos discursos é preocupante porque as informações consideradas transparentes são aquelas disponibilizadas. No entanto não há evidência de que este ato tem capacidade de elevar o grau de confiança, uma vez que os dados não foram analisados por um profissional especialista e legitimado. De modo que, no caso das informações contábeis, somente dar transparência não é suficiente para que haja confiança, é necessário que alguém especializado, conhecido e respaldado opine sobre a veracidade do que está transparente. Se a transparência e a confiança fossem sinônimas, a confiança seria dispensável. A transparência se converteu em uma obrigação legal e a confiança permanece sendo o mecanismo social fundamental para se estabelecer relações sólidas.

(d) No mercado, a confiança, também, atua como um mecanismo social que confere poder aos participantes, especialmente àqueles que, com discursos persuasivos, buscam interagir e até mesmo influenciar as relações que promovem confiança, aumentando suas vantagens nas transações econômicas (Silva, Sauerbronn, 2024).

O quarto objetivo específico foi descrever os papéis que a confiança assume no mercado de auditoria, a partir da análise de discursos dos participantes desse mercado. Foi evidenciado nos resultados que a confiança assume três papéis: (1) mecanismo social para aumentar o nível de segurança das relações sociais, (2) técnica de governamentalidade (TG), (3) uma espécie de objeto de mercado negociado como uma mercadoria no mercado de auditoria denominado selo de qualidade.

(1) A confiança, mecanismo social discursivo, se constitui desde as relações sociais para aumentar o grau de segurança, funcionando como uma espécie de contrato simbólico. Essa é a confiança que emergiu das leis naturais de vivência em comunidade (Fukuyama, 1996; Layton, 2014). A partir do convívio com os outros, os indivíduos foram compreendendo que para assegurar tudo o que possuíam era necessário constituir acordos mútuos uns com os outros a fim de garantir o bem-estar da comunidade. E quando um indivíduo atuava de forma divergente do pactuado a desconfiança surgia, causando o enfraquecimento das relações sociais. Sob esse



contexto, Layton (2019) demonstra que a desconfiança deteriora os sistemas de mercado e torna a confiança ainda mais escassa.

(2) Já a confiança como técnica de governamentalidade (TG) carrega intrinsecamente uma forma de poder e por isso gera vantagem competitiva para quem a possui. A TG é utilizada para as tomadas de decisões através das práticas de governança (Layton, 2014). Como as relações estabelecidas no mercado são fundamentadas na confiança, se em algum momento ela se torna insuficiente ou inexistente, resultará no rompimento de transações, por isso a confiança é considerada uma TG. O papel da confiança como TG é propiciar um nível de poder (figura 6). As TG e as práticas de governança (Layton, 2015) estão relacionadas com a gestão do poder adquirido na forma de governamentalidade. As práticas de governança são constituídas desde o indivíduo portador do poder, aquele que está no topo da pirâmide (figura 6).

(3) a confiança como objeto de mercado, mediante a análise do corpus discursivo, trata-se de um selo de qualidade concedido pelas grandes empresas de auditoria – *big four* – em forma de relatório denominado opinião de auditoria. Este selo de qualidade tem a função de atestar a veracidade dos demonstrativos contábeis, pois embora esses demonstrativos estejam transparentes, a ausência do selo invalida as empresas de grande porte de atuarem no mercado transacionando ações entre outras atividades econômicas. As formações discursivas são suficientes para inferir que, em muitas situações, o trabalho técnico de auditoria não é primordial e algumas empresas contratam empresas menores de auditoria para esse tipo de atividade e *big four* para a emissão da opinião de auditoria, configurando a confiança como um produto. Importa ressaltar que as empresas do grupo *small* não produzem o produto confiança.

Esse resultado prático funciona como uma radiografia das transações entre produtor e consumidor – *big four* e os seus clientes – onde é visível a confiança assumindo determinadas características de um produto. Ela é um fator de coesão dos sistemas de mercado. A sua utilidade, quanto produto é a de atrair novos potenciais investidores e elevar o valor das ações, ou seja, conceder vantagem competitiva e, conseqüentemente, os melhores resultados para os seus principais consumidores – empresas e indivíduos que operam no mercado de capitais e/ou estão em busca de expansão para abertura do capital social. Para calcular o preço da confiança, tomou-se como referência o conteúdo discursivo analisado, o qual foi entendido como a diferença do valor pago para os serviços das *big four* subtraído do valor pago para os serviços das *small*. De acordo com o INF10, a *big four* oferta o valor de R\$500.000 para executar os serviços técnicos de auditoria e emitir a sua opinião, enquanto as *small* apresentam o valor de R\$ 150.000 para a realização do mesmo trabalho técnico. Assim, é possível chegar a seguinte equação: **Confiança produto = Valor pago *big four* - Valor pago *small***. De modo que com

esses dados o valor da confiança é igual:  $500.000 - 150.000 = 350.000$ . Esse valor pago excedente equivale à confiança, que funciona como uma expectativa de rentabilidade futura para o comprador. Em contabilidade, o termo apropriado seria *goodwill*, um ativo intangível. A distribuição do produto confiança é feito de forma direta, sem intermediários. O seu uso corresponde a dar publicidade do selo big four de qualidade aos participantes do mercado. Como foi apresentado, não basta a transparência das informações, é necessária a chancela que indique a veracidade e a fidedignidade daquilo que foi disponibilizado.

Como esses objetivos se complementam, os resultados desta pesquisa foram analisados em conjunto. *A partir dessa análise, chegou-se à conclusão de que a confiança, sendo um mecanismo social que estabelece as relações sociais em um determinado momento, tornar-se um objeto comercializado e precificado, atendendo às condições de um produto.* Quando uma empresa contrata uma empresa de auditoria, não com o interesse em seus serviços apresentados em portfólio, mas sim como uma ferramenta estratégica para a obtenção de vantagem competitiva e credibilidade, esse contrato não pode ser entendido apenas como prestação de serviços de auditoria, mas sim, talvez *principalmente*, como compra da confiança. Esta confiança que as empresas precisam para buscar investidores e manterem os preços de suas ações em ascendência.

Em relação à relevância deste trabalho (seção 1.4), presume-se que os resultados representam uma contribuição para os estudos de macromarketing, com ênfase na confiança e nos seus papéis de mecanismo social, técnica de governamentalidade e objeto de mercado (produto).

Ao analisar a confiança sob três diferentes lentes — mecanismo social, TG e objeto de mercado — este estudo reforçou as dinâmicas nos sistemas de mercado em que já não se podem separar as relações sociais das relações de mercado. A sociologia, representada neste artigo pela análise das TG, se une aos estudos de mercado em macromarketing para melhor compreender a construção e a estabilização dos sistemas de mercado, seguindo todos os interesses e as capacidades dos agentes envolvidos. Se a confiança é necessária nas relações sociais, que seja construída; se é necessária nos mercados, que seja construída ou comprada.

Tomemos como exemplo a Arthur Andersen, uma empresa de auditoria que fazia parte das chamadas "Big". Ela foi condenada por obstrução à justiça ao destruir documentos relacionados às auditorias da Enron. Essa empresa, que deveria garantir a veracidade da situação econômico-financeira das empresas, tinha como principal produto a confiança no trabalho produzido, essencial para a operação das grandes corporações no mercado. Assim, esperava-se que essa relação de confiança representasse uma narrativa fiel, funcionando como

um regulador social. No entanto, no caso da Andersen, a confiança comercializada era, na verdade, uma ilusão que se tornou uma verdade distorcida. Sua essência era a confiança. Respeitada mundialmente, a empresa se desintegrou rapidamente no cenário empresarial devido ao abuso de poder. As bolhas de confiança estouraram, levando à perda de empregos e investimentos de milhares de pessoas, enganadas por uma desinformação deliberada e maliciosa.

Desse modo, a confiança é um dos mecanismos sociais capazes de moldar e remoldar o sistema de mercado de auditoria mediante seu discurso disseminado no campo social. As empresas confiam na opinião do auditor e tomam decisões a partir dessa opinião, consubstanciada em relatório regulamentado pelas normas de auditoria.

Layton (2019) mostra o caminho percorrido desde que apresentou a teoria MAS, observando alguns fatores que carecem de diligência: a ascensão do interesse econômico na criação de redes complexas de troca, os mecanismos sociais que favorecem as crescentes organizações em rede e o poder em exercício contínuo, que influencia os campos de ação dos agentes e suas consequências para o aperfeiçoamento dos mercados. Nesse cenário, a qualidade do trabalho de auditoria realizado parece ser idônea.

O mercado de auditoria age como uma espécie de paraquedas, no sentido previdente, concedendo aos clientes um nível de confiança suficientemente razoável para a tomada de decisões testificadas segundo um exame profundo das demonstrações contábeis, reduzindo as possibilidades de perdas financeiras iminentes na economia. Ademais, pressupõe-se que essa confiança se torna cíclica quando demonstrada a competência ao corpo societário em suas demandas com a obtenção de empréstimos das mais conceituadas instituições de crédito, resultando em potenciais parcerias para investimentos conjuntos (Barker & Jones, 2011; Bhaskar & Flower, 2019; Gow & Kells, 2018).

Esse mecanismo coordena a rede de produção e as dinâmicas internas e externas suportadas no mercado, ressaltando uma forma diferente de ser e de pensar inserida numa ontologia de mercado. Nesse aspecto, trata-se mais de um tipo de relação entre governantes e governados do que de uma técnica dos governantes com relação aos governados (Foucault, 2022, p. 278). Como Peterson (2013) observou, não existem grandes barreiras entre mercado e sistemas sociais; eles estão interligados porque os mecanismos sociais são elementos inerentes aos participantes dos mercados.

A depender do sistema de crenças e valores vigentes no ambiente em que essas organizações atuam, determinadas práticas podem contribuir para aumentar ou diminuir o grau de legitimidade, afetando a capacidade de angariar recursos para sua sobrevivência.

Conseqüentemente, elas tendem a se esforçar para serem percebidas como organizações socialmente responsáveis. No caso das empresas de auditoria, o sistema regulatório concedeu um nível elevado de legitimidade, mas o próprio mercado a absorveu, tornando-a social (Weber, 2022).

Cabe pensar na capacidade da confiança de influenciar outros sistemas de mercado, haja vista que a confiança é a expectativa futura que se estabelece de relações sociais hoje disponíveis no mercado.

Ao analisar a confiança sob três diferentes lentes — mecanismo social, TG e objeto de mercado —, este estudo reforçou as dinâmicas nos sistemas de mercado, em que já não se podem separar as relações sociais das relações de mercado. A sociologia, representada neste artigo pela análise das TG, se une aos estudos de mercado em macromarketing para melhor compreender a construção e a estabilização dos sistemas de mercado, seguindo todos os interesses e as capacidades dos agentes envolvidos. Se a confiança é necessária nas relações sociais, que seja construída; se é necessária nos mercados, que seja construída e comprada.

As empresas de auditoria, representadas por auditores, como estabelece a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC), foram legitimadas para examinar o conjunto de demonstrativos contábeis porque são detentoras do conhecimento e educadas numa ética fundamentada na verdade. Isso é uma condição razoável para elas receberem o mérito da confiança? Qual dimensão de poder a confiança das empresas de auditoria exhibe ao emitir a opinião sobre os demonstrativos financeiros dos clientes? Diante do jogo de poder, das técnicas de governamentalidade e das práticas de governança, como elas atuam no mercado? O que se propõe com essas perguntas é que elas possam inspirar outros pesquisadores a promoverem a continuidade a estudos nesse campo.

Para que a governamentalidade seja uma forma de governo eficaz, a legitimidade exerce uma função contributiva para os sujeitos, pois ela é um sistema interativo de crenças e valores entre as instituições e a sociedade. Para Weber (2022, p. 67), a legitimidade pode ser reconhecida em duas formas: jurídica, proveniente do direito, e por convenção ou costumes advindos do convívio social. A segunda, por sua vez, pode ser subdividida de três maneiras: afetiva, por devotamento sentimental; axiológico-racional, pela crença em sua validade absoluta como expressão de valores supremos vinculatórios — por exemplo, os valores morais — e estética.

Durante a análise do construto social, emergiram algumas questões que não compunham o escopo desta pesquisa, por isso, elas são apresentadas como sugestões para estudos futuros:

- A coesão da confiança no mercado e as suas conseqüências para os sistemas de mercado.

- A genealogia da confiança como produto nas Big Four.
- O sistema de composição de preços para a confiança como produto.
- Analisar em outros mercados a confiança como técnica de governamentalidade (TG).

**Referências:**

- ALCADIPANI, Rafael. **Dinâmicas de poder nas organizações: a contribuição da governamentalidade**. Comportamento organizacional e gestão, v. 14, n. 1, p. 97-114, 2008.
- ALMEIDA, M. C. **Auditoria**. 8 ed. São Paulo, SP: Atlas, 2006.
- ALMEIDA, N. S. D.; LEMES, S. **Evidências do Entendimento de Quatro Pronunciamentos Contábeis por Auditores Independentes do Brasil**. RAC - Revista de Administração Contemporânea, v. 17, n. 1, p. 83–105, 2013.
- ARANHA, M. L. A. **Filosofando Introdução à Filosofia**. São Paulo, SP: Editora Moderna, 2013.
- ARNOLD, P. J. **The political economy of financial harmonization: The East Asian financial crisis and the rise of international accounting standards**. Accounting, Organizations and Society, v. 37, n. 6, p. 361–381, 2012.
- BALL, Ray. **International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors**. Accounting and business research, v. 36, n. sup1, p. 5-27, 2006.
- BARBIERI, F.; FEIJÓ, R. L. C. **Metodologia do pensamento econômico**. São Paulo, SP: Atlas, 2013.
- BARKER, A.; JONES, A. **‘Big Four’ accountants face audit reform**. The Financial Times, Londres, 2011.
- BAUDRILLARD, J. **O sistema dos objetos**. São Paulo: Editora Perspectiva, 2015.
- BHASCAR, K.; FLOWER, J. **Disruption in the Audit Market. The Future of the Big Four**. Krish Bhaskar and John Flower with contributions from Rod Sellers. New York, NY: Routledge: 2019.
- BOGOPOLSKY, A. **Does IFRS Have a Future in the US?** International Federation of Accountants. New York, 2015. Recuperado em <<https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/does-ifs-have-future-us>> Acesso em 22/04/2022
- BOURDIEU, P. **A Economia das Trocas Simbólicas**. Introdução, organização e seleção: Sérgio Miceli. São Paulo, SP: Editora Perspectiva, 2015.
- BRAUNBECK, G. O. **Determinantes da qualidade das auditorias independentes no Brasil**. 2010. 129 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Universidade de São Paulo (USP), São Paulo, 2010.
- CALVI, C. Z.; GALDI, F. C. **A opinião do normatizador importa? Análise do impacto da divulgação da carta do IASB nos retornos das ações dos bancos europeus com exposição em títulos gregos**. Revista Contabilidade & Finanças, v. 25, n. 64, p. 79–91, 2014.
- CASTRO, Edgardo. **Introdução a Foucault**. 1º ed. Belo Horizonte: Autêntica, 2021.

CMV (Comissão de Valores Mobiliários). **Registro de Auditor Independente**. Recuperado de <https://sistemas.cvm.gov.br/port/snc/ResumoNormas.asp>. jan 2023.

CPC. **Conheça o CPC**. Recuperado de <http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheca-CPC>, Acesso em mai 2023.

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil teoria e prática**. 9 ed. São Paulo, SP: Atlas, 2013.

CUNNINGHAM, Gary M.; HARRIS, Jean E. **Enron and Arthur Andersen: The case of the crooked E and the fallen A**. Global Perspectives on Accounting Education, v. 3, n. 1, p. 3, 2006.

DALDAL, A. **Power and Ideology in Michel Foucault and Antonio Gramsci: A Comparative Analysis**. Review of History and Political Science. June 2014, Vol. 2, No. 2, pp. 149-167, 2014.

DARDOT Pierre; LAVAL, Cristian. **A nova razão do mundo**. 1 ed. São Paulo: Editora Boitempo, 2016.

DEHKORDI, H. F.; MAKAREM, N. **The effect of size and type of auditor on audit quality**. International Research Journal of Finance and Economics, [S.l.], v. 80, n. 80, p.121-136, Dec. 2011.

DELLOITTE. **Solutions**. Recuperado de <https://www2.deloitte.com/br/pt/pages/risk/solutions/dados-privacidade-cyber.html>. 2023.

DENZIN, Norman K. et al. **Planejamento da pesquisa qualitativa. Teoria e abordagens**. Introdução: disciplina e prática da pesquisa qualitativa. 2 ed. Artmed. Porto Alegre. p.15-34, 2006.

DIXON, Donald F. **Macromarketing: A Social Systems Perspective**. Journal of Macromarketing, v. 4, n. 2, p. 4-17, 1984.

ECKHARDT, Giana M.; MAHI, Humaira. **The role of consumer agency in the globalization process in emerging markets**. Journal of Macromarketing, v. 24, n. 2, p. 136-146, 200.

ECONOMATICA. **Estudos**. Recuperado de <https://insight.economatica.com/volume-financeiro-do-mercado-a-vista-lote-padrao-da-bolsa-b3-e-o-maior-da-historia-em-2021-e-representa-905-do-pib-brasileiro/>, Acesso em 20 mai 2023.

EMOINGT, Beatriz Gil; DE CARVALHO SILVA, Marcelo Almeida. **Concepção neoliberal da corrupção no discurso contábil da JBS**. Revista de Contabilidade e Organizações, 2023, vol. 17, p. e192429-e192429.

EY. **Serviços de Auditoria**. Recuperado de [https://www.ey.com/pt\\_br/audit/services](https://www.ey.com/pt_br/audit/services). 2022.

FAIRCLOUGH, N. **Discurso e mudança social**. 2 ed. Brasília, DF: Editora Universidade de Brasília, 2016.

FLICK, Uwe. **Uma introdução à pesquisa qualitativa**. 2 ed. Porto Alegre. Bookman, 2004.

FOUCAULT, M. **As palavras e as coisas uma arqueologia das ciências humanas**. São Paulo. Martins Fontes, 2000.

FOUCAULT, M. **A hermenêutica do sujeito**. Curso no Collège de France (1981-1982). 3ª ed. São Paulo, SP: Editora WMF Martins Fontes, 2010c (Coleção obras de Michel Foucault)

FOUCAULT, M. A. **Ordem do Discurso: Aula inaugural no Collège de France**, pronunciada em 2 de dezembro de 1970. 5. ed. São Paulo, SP: Loyola, 1999.

FOUCAULT, M. **Em defesa da sociedade**. Curso no Collège de France (1975-1976). 2ª ed. São Paulo, SP: Editora WMF Martins Fontes, 2010a. (Coleção obras de Michel Foucault)

FOUCAULT, M. **Nascimento da Biopolítica**. Curso no Collège de France (1978-1979) Lisboa: Edições 70, 2022.

FOUCAULT, M. **Power/Knowledge**. Ed. by Colin Gordon. New York, NY: Pantheon Books, 1980.

FOUCAULT, M. **Vigiar e punir: Nascimento da prisão**. Petrópolis, RJ: Vozes. (Originalmente publicado em 1975), 2002.

FOUCAULT, Michel. **A arqueologia do saber**. 7ª ed. Rio de Janeiro, RJ: Forense Universitária, 2008.

FOUCAULT, Michel. **A coragem da verdade**. Curso no Collège de France (1983-1984). 1ª ed. São Paulo, SP: Editora WMF Martins Fontes, 2010b. [1984]. (Coleção obras de Michel Foucault)

FOUCAULT, Michel. **Do governo dos vivos**. Curso no Collège de France (1979-1980). 1ª ed. São Paulo, SP: Editora WMF Martins Fontes, 2014a. (Coleção obras de Michel Foucault)

FOUCAULT, Michel. **História da Loucura**. 12ª ed. – São Paulo, SP: Perspectiva, 2019 [1961].

FOUCAULT, Michel. **História da Sexualidade 1: A Vontade de Saber**. 10ª ed. – Rio de Janeiro, RJ: Paz e Terra, 2020 [1976].

FOUCAULT, Michel. **História da Sexualidade 2: O uso dos prazeres**. 9ª ed. – Rio de Janeiro, RJ: Paz e Terra, 2021.

FOUCAULT, Michel. **Malfazer, dizer verdadeiro**. Curso em Louvain (1981). 1ª ed. São Paulo, SP: Editora WMF Martins Fontes, 2018. (Coleção obras de Michel Foucault)

FOUCAULT, Michel. **Microfísica do Poder**. 11ª ed. – São Paulo, SP: Paz e Terra, 2021 [1978].

FOUCAULT, Michel. **O governo de si e dos outros**. Curso no Collège de France (1982-1983). 12ª ed. São Paulo, SP: Editora WMF Martins Fontes, 2010b [1974-1975]. (Coleção obras de Michel Foucault)

FOUCAULT, Michel. **Subjetividade e Verdade**. Curso no Collège de France (1980-1981). 1ª ed. São Paulo, SP: Editora WMF Martins Fontes, 2016. (Coleção obras de Michel Foucault)



FRANCIS, J. R.; YU, M. D. **The effect of big four office size on audit quality**. The Accounting Review, [S.l], v. 84, n. 5, p. 1521-1552, Sept. 2009.

FREIRE, Sérgio. **Análise de Discurso procedimentos metodológicos**. Instituto Census. 2014.

FREIRE, Paulo. **Pedagogia do Oprimido**. 1 ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2013. Recurso digital. Formato: Epub.

GADET, F.; HAK, T. **Por uma análise automática do discurso**. 3 ed. Campinas. SP. Editora Unicamp, 1997.

GOMES, Wilson; AMORIM, Paula Karini Dias Ferreira; ALMADA, Maria Paula. **Novos desafios para a ideia de transparência pública**. In: E-Compós. 2018.

GOW, I. D.; KELLS, S. **The Big Four**. La Trobe University Press in conjunction with Black Inc. Carlton. Australia, 2018.

GRAMSCI, A. **Dicionário Gramsciano (1926-1937)**. Organização Guido Liguori e Pasquale Voza. Tradução: Ana Maria Chiarini, Diego Silveira Coelho, Leandro de Oliveira Galastri e Silvia de Bernardinis. 1 ed. São Paulo, SP: Boitempo, 2017.

GREEN, Nicola. **Formulating and Refining a Research Question**. 3 ed. London. Sage, 2008.

HAN, Byung-Chul. **La sociedad de la transparencia**. 1ª ed. Barcelona: Herder, 2021.

HUNT, Shelby D. **Macromarketing as a Multi-Dimensional Concept**. Journal of Macromarketing, v. 1, n. 1, p. 7-8, 1981.

IBRACON. **Mend the Gap Series**. Recuperado de <<http://www.ibracon.com.br/sib/gc/upload/1678900189.pdf> ,> Acesso em mar/2023.

IUDÍCIBUS, S., MARTINS, E., & MARION, J. C. **Cartas aos estudantes de contabilidade**. São Paulo, SP: Grupo Editorial Nacional: Gen. Atlas, 2020.

JUNIOR, Homero; FREDERICO, Paulo. **O Complexo de Vira-Lata no Discurso Acadêmico Brasileiro sobre as IFRS**. Sociedade, Contabilidade e Gestão, v. 12, n. 2, 2017. JUNIOR, P. F. H. **O Complexo de Vira-Lata no Discurso Acadêmico Brasileiro sobre as IFRS**. Sociedade, Contabilidade e Gestão, Rio de Janeiro, v. 12, n. 2, 2017.

KMPG. **Cidadania Corporativa**. (2022). Recuperado de <https://home.kpmg/br/pt/home/sobre-a-kpmg/cidadania-corporativa.html>

LAVAL, Christian. **Foucault, Bourdieu e a questão liberal**. São Paulo: Elefante, 2020.

LAVAL, Cristian; DARDOT Pierre. **La nueva razón del mundo**. Barcelona: Editorial Gedisa, 2015.

LAYTON, Roger A. **Can Macromarketing Learn From 40.000 Years of History?** Journal of Macromarketing, v. 37, n. 3, p. 334-335, 2017.

LAYTON, Roger A. **Formation, Growth, and Adaptive Change in Marketing Systems**. Journal of Macromarketing, v. 35, n. 3, p. 302-319, 2014.

LAYTON, Roger A. **Macromarketing, Marketing Systems, and the Framing of Marketing History**. *Journal of Historical Research in Marketing*, v. 7, n. 4, p. 549-572, 2015.

LAYTON, Roger A. **Macromarketing: Past, Present, and Possible Future**. *Journal of Macromarketing*, v. 26, n. 2, p. 193-213, 2006.

LAYTON, Roger A. **Marketing Systems – a Core Macromarketing Concept**. *Journal of Macromarketing*, v. 27, n. 3, p. 227-242, 2007.

LAYTON, Roger A. **Marketing Systems – Looking Backward, Sizing up and Thinking Ahead**. *Journal of Macromarketing*, v. 39, n. 2, p. 208-224, 2019.

LAYTON, Roger A. **Marketing Systems, Macromarketing and the Quality of Life**. *The Sage Handbook of Marketing Theory*, p. 415-442, 2010.

LAYTON, Roger A. **On Economic Growth, Marketing Systems, and the Quality of Life**. *Journal of Macromarketing*, v. 29, n. 4, p. 349-362, 2009.

LAYTON, Roger A. **Towards a Theory of Marketing Systems**. *European Journal of Marketing*, v. 45, n. 1/2, p. 259-276, 2011.

LEADERS LEAGUE. **Ranking 2023**. Recuperado de: <  
<https://www.leadersleague.com/pt/rankings/estrategia-organizacao-e-gestao-auditoria-financeira-ranking-2023-consulting-brasil>> Acesso em mar/2023.

LEAVY, P. Chapter 5 - Qualitative Research Design. In: Leavy, P. **Research Design - Quantitative, Qualitative, Mixed-Methods, Arts-Based and Community-Based Participatory Research Approaches**. New York: Guilford Press, 2017.

LEMKE, Thomas. **Foucault, governamentalidade e crítica**. 1ª ed. São Paulo, SP: Editora Filosófica Politeia, 2017.

LI, Yuhao. **The case analysis of the scandal of Enron**. *International Journal of business and management*, v. 5, n. 10, p. 37, 2010.

LYNCH, R. A. **Michel Foucault: conceitos fundamentais**. Parte I. Editado por Dianna Taylor. Petrópolis, RJ: Vozes, 2018.

MAINGUENEAU, Dominique. **Novas tendências em análise do discurso**. 3 ed. Pontes. Campinas. SP, 1997.

MAIORES E MELHORES. **As 20 maiores empresas em valor de mercado**. Recuperado de <https://www.maioresemelhores.com/maiores-empresas-do-brasil>, Acesso em mar 2022.

MARION, J. C., & RIBEIRO, O. M. **Introdução à Contabilidade Gerencial**. 3a ed. São Paulo, SP: Editora Saraiva, 2017.

MARTINS, E.; DINIZ, J. A.; MIRANDA, G. J. **Análise avançada das demonstrações contábeis: uma abordagem crítica**. São Paulo, SP: Atlas, 2012.

MCCRACKEN, Grant. **Cultura e Consumo: uma explicação teórica da estrutura e do movimento do significado cultural dos bens de consumo**. *RAE*. Jan/Mar 2007. P. 99-115.

MEAD, G. H. **La Filosofia del Presente**. Edición: Ignacio Sanchez de la Yncera. Madrid. Centro de Investigaciones Sociológicas e Boletín Oficial del Estado, 2008.

MEYER, J. W.; ROWAN, B. **Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony**. American Journal of Sociology, 83, p. 340-363, 1977

MOSKOWITZ, G. B. **Social Cognition Understanding Self and Others**. The Guilford Press. New York, NY, 2005.

MOSKOWITZ, Gordon B. **Social Cognition Understanding Self and Others**. The Guilford Press. New York, 2005

MUELLER, F., Carter, C., & Whittle, A. **Can Audit (Still) be Trusted? Organization Studies**. v. 36, n. 9, p.1171-1203, 2015.

MÜLLER, M. L.; SAUERBRONN, J. F. R.; FONSECA, M. J. **Submissão e Autonomia: Proposições Acerca da Posição de Consumidores no Sistema de Mercado de Imóveis de Porto Alegre**. Revista ADM.MADE, v. 26, p. 53-70, 2023.

NIYAMA, J. K. **Contabilidade Internacional**. Editora Atlas, São Paulo, 2005.

ORLANDI, Eni P. **A materialidade do gesto de interpretação e o discurso eletrônico**. DIAS, Cristiane. Formas de mobilidade no espaço e-urbano: sentido e materialidade digital [online]. Série e-urbano, 2013, vol. 2, p. 83.

ORLANDI, Eni Puccinelli. **A Análise de Discurso em suas diferentes tradições intelectuais: o Brasil**. Seminário de Estudos em Análise de Discurso, 2003, vol. 1, p. 8-18.

ORLANDI, Eni Puccinelli. **O lugar das sistematicidades linguísticas na Análise de Discurso**. DELTA: Documentação e Estudos em Linguística Teórica e Aplicada, 1994, vol. 10, no 2.

ORLANDI, Eni. **Discurso, imaginário social e conhecimento**. Em aberto, 1994, vol. 14, no 61.

ORLANDI, Eni. P. **Análise do discurso princípios e procedimentos**. Campinas. Pontes, 2009.

ORLANDI, Eni. P. **As formas de silêncio**. Campinas: Editora Unicamp, 2007.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade gerencial: um enfoque em sistema de informação contábil**. 4a ed. – São Paulo, SP: Atlas, 2006.

PÊCHEUX, Michel. **O discurso: estrutura ou acontecimento**. 4 ed. Campinas. Pontes, 2006.

PÊCHEUX, Michel. **Por uma análise automática do discurso: uma introdução à obra de Michel Pêcheux**. In: Gadet F, Hak T (organizadores). 2a ed. Campinas (SP): Editora da Unicamp; 1993, p 63.

PÊCHEUX, Michel. **Semântica e discurso: uma crítica a afirmação do óbvio**. (Trad. Eni Pulcineli Orlandi et al.). 3 ed. Campinas, SP: Editora da Unicamp, 1995.

PETERSON, Mark. **Sustainable Enterprise: A Macromarketing Approach** – California: SAGE Publications, 2013.

PEYREFITTE, Allain. **Sociedade da Confiança: ensaios sobre as origens e a natureza do desenvolvimento**. Rio de Janeiro: TopBooks, 1999.

POPPER, K. R. **Os dois problemas fundamentais da teoria do conhecimento**. Tradução: Antonio Lanni Segatto. 1ª ed. São Paulo, SP: Editora Unesp, 2013.

PREUSKCHAT, Alexander et al. **Blockchain: La revolución industrial de internet**. Bogotá: Planeta Colombiana, Editorial Nomos e Paidós, 2018.

PWC. **Quem somos**. Recuperado de <https://www.pwc.com.br/pt/quem-somos.html>. Acesso em mar 2023.

REDMOND, William. Marketing systems and market failure: a macromarketing appraisal. **Journal of Macromarketing**, v. 38, n. 4, p. 415-424, 2018.

RIPPERGER, Tanja. **Ökonomik des vertrauens: Analyse eines organisationsprinzips**. Mohr Siebeck, 2003.

SANT'ANA, N. L. dos S.; SANT'ANA, P. C. P. Percepção de confiança na auditoria independente: índice de qualidade. **Contabilidade Vista & Revista**, [S. l.], v. 32, n. 2, p. 258–282, 2021. DOI: 10.22561/cvr.v32i2.6555. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/6555>. Acesso em: 14 ago. 2023

SANT'ANNA, Ivan. **1929 Quebra da bolsa de Nova York: a história real dos que viveram um dos eventos mais impactantes do século**. 1ed. Rio de Janeiro: Objetiva, 2014.

SANTOS, LUCIANA DE ALMEIDA ARAÚJO; LEMES, SIRLEI. **Desafios das empresas brasileiras na implantação da Lei Sarbanes-Oxley**. Base Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS, v. 4, n. 1, p. 37-46, 2007.

SANTOS, M. A. D.; FÁVERO, L. P. L.; DISTADIO, L. F. **Adoption of the International Financial Reporting Standards (IFRS) on companies' financing structure in emerging economies**. Finance Research Letters, v. 16, p. 179–189, fev. 2016.

SAUERBRONN, J. F. R., Berardinelli, R., & Silva, K. P. **A Construção dos Sistemas de Mercado na Perspectiva do Macromarketing**. **Revista Interdisciplinar de Marketing**. v. 12, n.2, 158-170, 2022.

SCHMIDT, L. K. **Hermenêutica**. Tradução de Fábio Ribeiro. 3 ed. Petrópolis: Vozes, 2014.

SHAHZAD, Khurram et al. **Audit quality during the global financial crisis: The investors' perspective**. Research in International Business and Finance, v. 45, p. 94-105, 2018.

SHULTZ, C. J., RAHTZ, D. R., & SIRGY, J. **Distinguishing flourishing from distressed communities: vulnerability, resilience and a systemic framework to facilitate well-being**. In R. Phillips & C. Wong (Eds.) **Handbook of Community Well-Being Research**. Dordrecht: Springer, 403-42, 2017.

SILVA, E. de S.; SAUERBRONN, J. F. R. **Sistema de mercado de auditoria: uma análise a respeito dos papéis da confiança baseada nos estudos do macromarketing e da governamentalidade**. Cadernos EBAPE.BR, Rio de Janeiro, RJ, v. 22, n. 5, p. e2023-0157, 2024. DOI: 10.1590/1679-395120230157. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/cadernosebape/article/view/92095>. Acesso em: 12 out. 2024.

STEINER, Phillipe. **Contested Markets: Morality, Devices and Vulnerable Population**. China Journal of Social Work, v. 8, n. 3, p. 204-216, 2015.

STOKES, Donald. J.; WEBSTER, J. C. **The value of high quality high-quality auditing in enforcing and implementing IFRS: the case of goodwill impairment**. Australia: Monash University, 2009.

SUCHMAN, M. C. **Managing legitimacy: strategic and institutional approaches**. Academy of Management Review, v. 30, n.3, p. 571-610, 1995.

VAN DIJK, T. A. **Ideologia: una aproximación multidisciplinaria**. Barcelona, España: Gedisa. 2006.

VENKATESH, Alladi. **Postmodernism Perspectives for Macromarketing: An Inquiry Into the Global Information and Sign Economy**, Journal of Macromarketing, 19 (2), 153-69.1999.

WEBER, Máx. **Economia e Sociedade**. Lisboa, Portugal: Biblioteca 70, 2022 [1922].

WYLIE, Bob. **Bandit Capitalism Carillion and the corruption of the british state**. Edimburgo: Birlinn, 2020.

ZANINI, M. T. F. **Confiança: o principal ativo intangível de uma empresa**. 2d. Rio de Janeiro, RJ: Editora FGV, 2016.

ZANINI, Marco Tulio Fundão; MIGUELES, Carmen Pires. **O papel mediador entre confiança e desempenho organizacional**. Revista de Administração, 2014, vol. 49, no 1, p. 45-58.

ZIMMERMAN, M. A., & Zeitz, G. J. **Beyond survival: achieving new venture growth by building legitimacy**. Academy of Management Review. 27 (3), 414-431, 2002.

ZUBOFF, S. **A era do capitalismo de vigilância: a luta por um future na nova fronteira do poder**. 1ª ed. – Rio de Janeiro, RJ: Intrínseca, 2020.

**APÊNDICE A**  
**Protocolo Padrão de Ética**

Olá, meu nome é Elaine de Souza Silva. Agradeço a sua boa vontade em participar da minha pesquisa de tese. Sua participação é muito importante. Falarei agora sobre o padrão de ética e gostaria que você indicasse a sua compreensão a cada um dos tópicos simplesmente dizendo: *compreendo*.

- a) Sua participação é voluntária, (*você compreende?*)
- b) Você pode se recusar a responder qualquer pergunta, (*você compreende?*)
- c) Você é livre para pedir para não mais participar a qualquer momento. (*você compreende?*)
- d) Esta entrevista tem caráter estritamente confidencial. Caso seja necessário utilizar as suas falas e trechos, nós criemos um outro nome para você, preservaremos a sua confidencialidade. Em nenhuma hipótese o seu nome será revelado (*você compreende?*)
- e) A entrevista será gravada em áudio, você permite?

**Autorização**

Eu, abaixo assinado, autorizo Elaine de Souza Silva a utilizar a minha entrevista concedida na data abaixo, designada para o fim de uma pesquisa de doutoramento.

Esta pesquisa, apoiada pela Universidade do Grande Rio – Unigranrio e o Programa de Pós-Graduação em Administração, não tem finalidade comercial. Os depoimentos concedidos serão utilizados preservando-se a confidencialidade dos nomes entrevistados por meio da criação de nomes fictícios visando preservar o sigilo dos entrevistados. Ressalto que estou de acordo com as perguntas pertencentes ao código de ética.

Rio de Janeiro, \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_.

\_\_\_\_\_

Nome:

## APÊNDICE B

### ROTEIRO DE ENTREVISTA

O roteiro de pesquisa tem como objetivo fazer uma análise crítica das multiplicidades de discursos que emergirem durante a entrevista com os participantes em consonância com os 3 perfis apresentados na seção: procedimentos metodológicos.

	<b>Perfil 1</b>	<b>Perfil 2</b>	<b>Perfil 3</b>	<b>Perfil 4</b>
	Big Four	Small Audit	Governo	Clientes
<b>Categoria: Social “quebra gelo”</b>				
1) Me fale um pouco de você, sua naturalidade.	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
2) Onde você reside?	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
3) Me fale sobre sua família.	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
4) Qual é a tua idade?	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
5) Qual seu estado civil?	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
6) Qual é a tua formação?	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
7) Onde você trabalha?	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
8) Como foi a tua criação?	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Categoria: Confiança</b>				
1) Como você definiria uma boa empresa de auditoria?	<b>X</b>	<b>X</b>		<b>X</b>
2) Em seu pensamento, quais seriam as formas de conceituar um auditor?	<b>X</b>	<b>X</b>		<b>X</b>
3) Como você compreende os serviços prestados pelas empresas de auditoria?	<b>X</b>	<b>X</b>		
4) Como funciona o controle interno da empresa que você trabalha?	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
5) Como as Big Four atuam no mercado, em sua opinião?	<b>X</b>	<b>X</b>		<b>X</b>
6) Como contrataria uma empresa de auditoria?			<b>X</b>	<b>X</b>
7) O que faria empresas de grande porte deixarem de contratar as Big Four?				
8) De que forma a auditoria influencia seu trabalho?			<b>X</b>	<b>X</b>
9) Como você entende a importância das empresas de auditorias?	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
10) Em sua opinião, o que é confiança?	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
11) O que você entende por desconfiança nas ações pessoais e corporativas?	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

	<b>Perfil 1</b>	<b>Perfil 2</b>	<b>Perfil 3</b>	<b>Perfil 4</b>
	Big Four	Small Audit	Governo	Clientes
<b>Categoria: Legalidade</b>				
1) Como você reage as mudanças na legislação do país?	X	X	X	X
2) Qual é o seu envolvimento com a lei e a norma que permeiam a auditoria?	X	X	X	X
3) Conte-me sobre o processo de internacionalização contábil.	X	X		X
4) Como você vê a contabilidade atualmente?	X	X	X	X
5) Como a contabilidade funciona no mercado?	X	X	X	X
6) Como você compreende a relação entre a legalidade e a confiança?	X	X	X	X
7) Do ponto de vista prático, você costuma acompanhar as mudanças na lei do país?	X	X	X	X

	<b>Perfil 1</b>	<b>Perfil 2</b>	<b>Perfil 3</b>	<b>Perfil 4</b>
	Big Four	Small Audit	Governo	Clientes
<b>Categoria: Legitimidade</b>				
1) O que você compreende sobre o conceito de legitimidade?	X	X	X	
2) Você reconhece a legitimidade em sua profissão?	X	X	X	
3) Como uma pessoa pode obter a legitimidade?			X	
4) Você percebe algumas mudanças sociais ou culturais na empresa?	X	X	X	X
5) Como você vê alguma conexão entre confiança e legitimidade?	X	X	X	



	<b>Perfil 1</b>	<b>Perfil 2</b>	<b>Perfil 3</b>	<b>Perfil 4</b>
	Big Four	Small Audit	Governo	Clientes
<b>Categoria: Relações de Poder</b>				
1) O que é poder?	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
2) Como você percebe o poder atuar em sua vida?	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
3) Como pensa que tem algum tipo de poder?	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
4) Como você entende o poder da auditoria?	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
5) Conte-me como as relações de poder funcionam na sociedade.	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>Categoria: Governamentalidade</b>				
1) Como você entende que as empresas de auditoria governam/influenciam as decisões das empresas?	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
2) Como você acha que as empresas de auditoria influenciam os governos na produção de leis ou regulamentações?	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
3) Nessa relação auditor-empresa de auditoria-empresas-governos, quem você acha que tem mais capacidade/poder para influenciar o comportamento dos outros?	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
4) Como você percebe o desempenho do Estado e/ou governo no país?	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
5) Como você observa a interferência governamental no mercado?			<b>X</b>	<b>X</b>
6) Em sua opinião, como deveriam ser a dinâmica do trabalho governamental?	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
7) Como seria a sua atuação se pudesse mudar as leis e as normas do país?	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
8) Como você entende a interação entre o direito, o poder e a verdade?			<b>X</b>	

<b>Categoria: Perguntas finais</b>				
1) Qual é o produto que a sua empresa vende?	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
2) Você acha que a confiança pode ser precificada?	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
3) Quais características da confiança a podem qualificar como um produto a ser comercializado?	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
4) Se a confiança é ou fosse um produto, como você a comercializaria? E como precificaria?	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
5) Que argumentos você usaria para convencer alguém a comprar confiança de você?			<b>X</b>	<b>X</b>
6) O que poderia abalar ou arruinar seu negócio de confiança?	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>