

DESENVOLVIMENTO DA AUDITORIA NO BRASIL: DA DIVULGAÇÃO DO PRIMEIRO PARECER (1902) ATÉ A OBRIGATORIEDADE COM A PUBLICAÇÃO DA LEI DAS S.A. (1976) *

DEVELOPMENT OF AUDIT IN BRAZIL: FROM THE DISCLOSURE OF THE FIRST OPINION (1902) TO THE MANDATORY PUBLISH DETERMINED BY THE S.A. LAW (1976)

Lívia Essarts Cáceres**
Prof. Dr. Paulo Schmidt ***

RESUMO

O estudo do passado da contabilidade permite a visualização da trajetória das atividades de auditoria, a verificação das discussões acadêmicas identificadas através da publicação de artigos, e a consolidação da área de auditoria até a efetiva obrigatoriedade promulgada via legislação. A história da contabilidade brasileira demonstra que existem auditorias desde o período colonial. Com a finalidade de apurar como foi consolidado esse ramo da contabilidade em território nacional, delimitou-se como período para análise o momento da publicação do primeiro parecer emitido no Brasil (1902) até a promulgação da Lei das S. A. em 1976. Diante da importância das instituições norte americanas na evolução do ramo de auditoria, com a padronização de normas e procedimentos realizou-se pesquisa sobre os principais fatos relacionadas à auditoria na América do Norte. O objetivo é verificar o desenvolvimento da área por meio de pesquisa documental entre 1902 e 1976. O início das atividades de auditoria no Brasil se deu com a presença de profissionais de contabilidade e empresas estrangeiras. As companhias de auditoria se instalaram no país a partir de 1911. Em 1928, ocorreu a publicação do primeiro artigo sobre o assunto; quase 30 anos depois, em 1957 do livro Curso de Auditoria, do Prof. Sá. Em relação à legislação, verificou-se que – nos anos 1940, 1945, 1946, 1972 – ocorreram as promulgações de normas mais significativas que auxiliaram na consolidação da auditoria no Brasil, culminando na sua obrigatoriedade com a publicação da Lei 6.404 em 1976.

Palavras-chave: Auditoria. História da Auditoria no Brasil. História da Contabilidade.

ABSTRACT

The past accounting study allows the visualization of the trajectory of audit activities, the verification of the academic discussions identified through the publication of articles, and the consolidation of the audit area until the effective obligatoriness promulgated by legislation. The history of Brazilian accounting shows that audits have existed since the colonial period.

* Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no primeiro semestre de 2019, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

** Graduada em Ciências Econômicas pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), graduanda em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). (liviacaceres@yahoo.com.br).

*** Orientador. Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo. Mestre em Administração pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS. (pschmidt@ufrgs.br).

In order to determine how this branch of accounting in Brazil was consolidated, it was delimited as a period for analysis from the publication of the first opinion issued in Brazil (1902) until the enactment of the Brazilian Corporation Law in 1976. In view of the importance of the North American institutions in the evolution of the audit field, with the standardization of norms and procedures the investigation was carried out on the main facts related to the audit in North America. The objective is to verify the development of the area through documentary research between 1902 and 1976. The beginning of audit activities in Brazil happened with the presence of accounting professionals and foreign companies. The audit companies settled in the country from 1911. In 1928, the first article on the subject was published; almost 30 years later, in 1957 of the book *Course of Audit*, of Prof. Sa. Regarding legislation, it was verified that - in the years 1940, 1945, 1946, 1972 - promulgations of more significant norms that helped in the consolidation of the audit in Brazil, culminating in its obligation with the publication of Law 6404 in 1976.

Keywords: *Audit. History of Audit in Brazil. Accounting History.*

1 INTRODUÇÃO

O estudo da história da contabilidade demonstra que a interdisciplinaridade proporciona a proposição de novas questões e soluções alternativas, uma vez que as diferentes ciências humanas e sociais adequam teorias e métodos para a pesquisa. (WALKER, 2005, tradução nossa). Pelo aprimoramento do estudo da história do passado pode ser possível entender o pensamento contábil atualmente praticado, além disso o estudo da história contábil possibilita interpretações e teorizações, bem como oportunidade de apontar evidências e verificar as possibilidades para o futuro. (GOMES *et al.*, 2011, tradução nossa).

Existem registros de trabalhos da história da contabilidade no século XVI, na Itália; e livros publicados em inglês antes da Segunda Guerra Mundial. (RICHARDSON, 2008, tradução nossa). Sobre o desafio que envolve divulgar o resultado de estudos históricos:

A tarefa é traduzir entendimentos e críticas numa linguagem e conjunto de influências com os quais os contadores contemporâneos possam se identificar, para assim facilitar a conexão com as preocupações atuais nos níveis nacionais e internacionais. (GOMES *et al.*, 2011, p. 393, tradução nossa).

A história da contabilidade, conforme Schmidt e Gass (2018), reflete o progresso, uma vez que a disciplina evoluciona com o desenvolvimento técnico. Sobre o conhecimento acadêmico em contabilidade, Richardson (2008) afirma que o crescimento dos negócios e mercados proporcionaram o surgimento da educação especializada em contabilidade, desde a década de 60. Os profissionais contadores precisam conhecer a história da contabilidade, segundo Gomes *et al.* (2011), para evitar os indesejáveis colapsos nas empresas e falhas que possam surgir/repetir nos governos.

Entre as possibilidades metodológicas para o estudo da história da contabilidade, Previts, Parker e Coffman (1990) apresentam a biografia, a história institucional, o desenvolvimento do pensamento contábil, a história geral, a história crítica, as bases de dados e a historiografia. Eles definem a historiografia como “[...] o estudo da história escrita; que inclui a teoria, a metodologia e o desenvolvimento dos escritos históricos”. (PREVITS; PARKER; COFFMAN, 1990, p. 144, tradução nossa).

De acordo com despacho régio, emitido em 1755, já havia atividade de auditoria em território brasileiro. O documento informava sobre procedimento a ser realizado no Paço

Imperial. Tem-se a criação do Erário Régio no Brasil, e do Conselho de Fazenda em 1808, segundo estudo de Silva, Schmidt e Martins (2018) essas instituições estavam ligadas à arrecadação, distribuição e administração dos recursos.

Para Lins (2017), a auditoria remete a conferência, análise e avaliação com um determinado objetivo. Ele ainda indica que a palavra auditoria é oriunda do latim *audire*, que significa ouvir; sendo que na Inglaterra o conceito é relacionado ao termo *auditing* que é revisar, verificar. Conforme Ricardino e Carvalho (2004), o primeiro parecer de auditoria publicado no Brasil ocorreu em 1902, realizado pela empresa canadense *Clarkson & Cross*. Sandroni (2002) descreve dois tipos de auditoria: a interna, efetuada por colaboradores da própria empresa e a externa, executada por empresa especializada. Ele ainda afirma que o termo auditoria vem se expandindo para setores específicos.

Portanto, como ocorreu o desenvolvimento histórico da atividade de auditoria no Brasil no período entre a emissão do primeiro parecer (1902), até a publicação da Lei das Sociedades Anônimas (1976)? O objetivo é analisar a produção intelectual brasileira, o surgimento de instituições e a divulgação de legislações pertinentes ao assunto entre 1902 e 1976.

2 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada neste estudo é classificada quanto aos seguintes aspectos: pela forma de abordagem do problema, de acordo com seus objetivos e com base nos procedimentos técnicos utilizados. Por se tratar de artigo que envolve estudo histórico, será apresentada a metodologia antes do referencial teórico.

O estudo – no que tange ao enfoque do problema – é do tipo qualitativo, pois avalia o desenvolvimento de uma atividade especializada ligada à contabilidade. Ainda, por ter enfoque histórico, foram analisadas as evidências documentais e registros literários a fim de analisar a área de auditoria, no Brasil, que se amparou nos princípios divulgados pelas instituições norte-americanas. Sobre a pesquisa qualitativa, Raupp e Beuren (2013) ressaltam que a contabilidade é uma ciência social, e que esse tipo de enfoque é usual.

Diante do objetivo geral do estudo que pretende verificar como evoluiu a área de auditoria no Brasil, entre a emissão do primeiro parecer (1902) até a consolidação da primeira legislação específica (1976), a pesquisa é classificada como descritiva. O período de análise foi determinado a partir da evidência do primeiro parecer de auditoria independente realizado em território nacional, documento esse de fácil acesso e citado em diversos artigos.

Foram identificadas publicações de legislações intermediárias relacionadas à auditoria nos anos de 1965 (Lei nº 4.728/65, que citou a primeira vez o termo auditores independentes); 1967 (Decretos nº 199 e nº 200, que determinam a obrigatoriedade de auditoria nas contas públicas); 1972 (Circular nº 178/72 do Banco Central do Brasil), que tornava compulsório o registro de auditor independente). Somente em 1976, no entanto, com a promulgação da Lei nº 6.404/76, que ocorreu a determinação do exame das demonstrações contábeis das companhias abertas por auditor independente.

De acordo com Gil (2012, p. 28), “Algumas pesquisas descritivas vão além da simples identificação da existência de relações entre variáveis, pretendendo determinar a natureza dessa relação.” Quanto ao procedimento, o trabalho é enquadrado como pesquisa documental haja vista que foram analisados legislações, referências bibliográficas, artigos, revistas acadêmicas, periódicos, anais de congressos e outros documentos publicados. Buscou-se agregar o máximo de informações possíveis sobre a auditoria, bem como estudos e informações publicados no período citado. Para Gil (2012), as fontes documentais podem ser de primeira mão – que ainda não foram analisadas – ou de segunda mão, que já foram avaliadas.

A coleta de dados deu-se pela pesquisa de materiais diversos nas bibliotecas que disponibilizam conteúdo *online*, acervo da UFRGS, nos sites do Conselho Federal de Contabilidade, Scielo, Lume UFRGS e revistas acadêmicas. O período de coleta de dados ocorreu a partir do primeiro semestre de 2018. Dessa forma, o instrumento de pesquisa é do tipo documental, e a análise foi realizada pela leitura e fichamento dos dados. Conforme Colauto e Beuren (2013), a análise documental procura identificar informações em documentos de acordo com o interesse e busca como ocorrem os fenômenos sociais.

3 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção serão apresentados o desenvolvimento da área de auditoria nos Estados Unidos da América do Norte, pois serviu de referencial para o Brasil; a evolução da área em território nacional, a relação entre a cronologia apresentada, bem como estudos relacionados envolvendo o tema. Em relação à consolidação do campo de auditoria e a criação de instituições em território brasileiro, ressalta-se que nesse ramo da contabilidade houve a influência direta da Escola Americana. Segundo Schmidt e Santos (2006), os norte-americanos voltaram-se para a qualificação da informação contábil, tendo como aspecto específico que a contabilidade foi desenvolvida a partir das associações profissionais. Dessa forma, ainda que existam significativos referenciais históricos para o tema na Inglaterra, para contextualizar os fatos no Brasil serão apresentadas as principais datas relacionados à auditoria nos Estados Unidos da América do Norte.

3.1 O DESENVOLVIMENTO DA ÁREA DE AUDITORIA NOS ESTADOS UNIDOS DA AMERICA DO NORTE

Tem-se como marco histórico para o surgimento da auditoria, conforme Kataoka *et al.* (2010), a atuação das grandes companhias de comércio da Inglaterra que envolvia atividades relacionadas ao cálculo dos impostos sobre os lucros. Attie (2011), apresenta que naquele país, em 1314 surgiu o cargo de auditor no tesouro, e em 1559 deu-se a obrigatoriedade de auditoria sobre os pagamentos dos servidores públicos, promulgada pela rainha Elizabeth I.

Os Estados Unidos da América do Norte foram colônia da Inglaterra, tendo sua independência suscitada pelas altas taxas cobradas pela metrópole. Schmidt e Santos (2006) descrevem que o surgimento da Escola Norte Americana ocorreu em 1887, e estava ligada à resolução de problemas práticos da contabilidade enfrentados em relação aos custos, gestões orçamentárias, financeiras, de controladoria, entre outros. O nascimento dessa Escola se deu com a criação da instituição *American Association of Public Accountants* (Associação dos Contadores Públicos Certificados – AAPA), em Nova Iorque, que era voltada para a qualificação dos profissionais de contabilidade.

No período de 1905 a 1916, ocorreu a federalização, associando-se a nível nacional e estadual; o surgimento de publicação voltada para área, ocorreu em 1905, *Journal of Accountancy*. Em 1917, para a entrada na referida associação, era obrigatória a realização de teste. Foi fundada a *American Society of Certified Public Accountants* (ASCPA) no ano de 1921. (SCHMIDT; SANTOS, 2006).

Tem-se como registro da primeira empresa de auditoria nos Estados Unidos ter sido a Haskins & Sells, no ano de 1896 em Nova Iorque; seguidas da Ernst & Ernst criada em 1903, em Cleveland, da Arthur Young & Co fundada em 1906 em Chicago, e em 1910 o escritório precursor da BDO, na cidade de Nova York Park Row. (REDE JORNAL CONTÁBIL, 2017). O crescente avanço de grandes corporações nos Estados Unidos da América do Norte e a necessidade de ampliação do mercado de capitais marcaram o início do século XXI. (PACHECO; OLIVEIRA; GAMBÁ, 2007). Após a crise mundial de 1929, as empresas

passaram a buscar melhorias nos procedimentos e padrões mais confiáveis de conhecimento. Sobre a contabilidade:

[...] foi a primeira disciplina desenvolvida para auxiliar e informar o administrador, sendo ela formadora de uma especialização denominada auditoria, destinada a ser usada como uma ferramenta de confirmação da própria contabilidade. (ATTIE, 2011, p. 7).

A obrigatoriedade de auditoria independente para as empresas públicas, de acordo com a Rede Jornal Contábil (2017), ocorreu por decisão do congresso, em 1933. No ano seguinte, segundo Attie (2011), foi criada a *Securities and Exchange Commission* (SEC), uma agência governamental para proteção dos investidores e garantir a integridade dos mercados e valores mobiliários. Para estarem habilitadas a transacionar na Bolsa de Valores, as empresas eram obrigadas a passar por auditoria em suas demonstrações contábeis, a fim de agregar confiança à informação. A SEC enaltece o papel o auditor responsabilizando-o pela transparência das informações contábeis no mercado de capitais. (PACHECO; OLIVEIRA; GAMBA, 2007).

As publicações sobre os procedimentos de auditoria (*Extensions of Auditing Procedure*) iniciam em 1936, apontam Schmidt e Santos (2006); adicionalmente, surge o *Committee on Accounting Procedure* (CAP). Essa entidade estava voltada para a padronização e estudo dos Princípios de Contabilidade. As duas grandes associações profissionais norte americanas, a *American Institute of Accountants* (AIA) e a *American Society of Certified Public Accountants* (ASCPA) fundem-se, adotando a sigla AIA, em 1939.

Conforme dissertam Lélis e Pinheiro (2012), o marco histórico para a prática profissional da auditoria interna ocorreu nos Estados Unidos, em 1941, pelo advento de dois acontecimentos: a fundação do Instituto de Auditoria Interna (*The Institute of Internal Auditors – IIA*) e a publicação da primeira obra sobre o tema (*Victor Brink's Modern Internal Auditing*). Tal entidade objetivava adequar a atividade às necessidades das empresas, também emitir regulamentos e manuais com boas práticas a serem adotadas pelos profissionais.

Ocorreu a alteração na denominação do AIA para AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*), de acordo com Schmidt e Santos (2006), em 1959; este ano também surge o *Accounting Principles Board* (APB). Essa Instituição era formada por 20 membros, todos pertencentes a grandes empresas de auditoria (*Big Eight*); sendo as opiniões divulgadas em forma de boletins: emitidos no total 31 documentos com diversos assuntos ligados à contabilidade. Sobre a *Auditing Standards Executive Committee* (AudSEC), criada em 1972 era “[...] destinada a criar padrões de auditoria; esta emitiu os *Statements on Auditing Procedure* (SAP) e depois os *Statements on Auditing Standards* (SAS)”. (SCHMIDT; SANTOS, 2006, p. 80).

O primeiro Congresso Mundial de História da Contabilidade ocorreu em 1970, segundo Richardson (2008); nesse ano, também houve a publicação do relatório da *American Accounting Association* (AAA), através do *Committee on Accounting History*. No ano de 1973, surgiu o *Financial Accounting Standards Board* (FASB) visando a apurar procedimentos, conceitos e normas, informam Schmidt e Santos (2006) e Pacheco, Oliveira e Gamba (2007). Ainda em 1973, foi criado o *International Accounting Standards Committee* (IASC) constituído entre diversos países para providências sobre as divergências em relação as padronizações contábeis.

Pacheco, Oliveira e Gamba (2007) inferem que em 1977 surgiu o *International Federation of Accountants* (IFAC), durante o 11º Congresso Mundial de Contadores, realizado na Alemanha. A instituição focava nas padronizações profissionais e na convergência internacional. Eles indicam que em 2001 surgiu o *International Accounting Standards Board* (IASB), responsável pelo estabelecimento das normas contábeis, com

informações de qualidade, transparentes e confiáveis. Os autores consideram que as instituições FASB e IASB foram primordiais para a padronização do trabalho dos auditores no nível internacional.

A credibilidade das associações e instituições norte-americanas que auxiliaram a desenvolver os padrões contábeis em auditoria, foram replicados mundialmente, pela representatividade da Escola Americana e a tendência mundial à padronização; no Brasil a área de auditoria desenvolveu-se baseada no referencial norte-americano. Para fins de ilustração sobre a produção intelectual internacional de história da contabilidade, Walker (2005) aponta que na língua inglesa, no intervalo entre 1850 a 1945 o montante de 72% dos trabalhos era de autores anglo-americanos.

3.2 O DESENVOLVIMENTO DA ÁREA DE AUDITORIA NO BRASIL NO PERÍODO ENTRE 1902 E 1976

Ainda que existam evidências de atividade de auditoria no Brasil, ligada às finanças públicas, durante o período colonial, o primeiro parecer relacionado à auditoria independente emitido por empresa, de acordo com Ricardino e Carvalho (2004), ocorreu no ano de 1902, como demonstra a Figura 1. O objeto de análise foi o balanço contábil da empresa *São Paulo Tramway Light e Power Co* efetuado pela firma canadense de auditoria *Clarkson & Cross*.

Figura 1 – Primeiro parecer de auditoria independente emitido no Brasil

AUDITORS' CERTIFICATE.

We have audited the books and accounts of the Sao Paulo Tramway, Light and Power Company at the Head office in Toronto, Canada, from its inception in June, 1899, to 31st December, 1902, and hereby certify that all disbursements have been satisfactorily vouched and recorded. We have also audited the returns from the office at Sao Paulo of their operations, and find the result thereof to be correctly stated in the accompanying report.

CLARKSON & CROSS.

TORONTO, 9th April, 1903.

Fonte: Ricardino e Carvalho (2004, p. 24).

No final do século XVIII, o país já sentia a necessidade de formar profissionais ligados à contabilidade. A Escola Prática de Comércio surgiu em 1902, na cidade de São Paulo, com a finalidade de especializar mão de obra com capacidade para desenvolver tarefas contábeis ligadas à agricultura e à expansão industrial. A Figura 2 mostra o prédio em que funcionava a instituição, que em 1923 foi renomeada para Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (FECAP). (IBRACON, 2007).

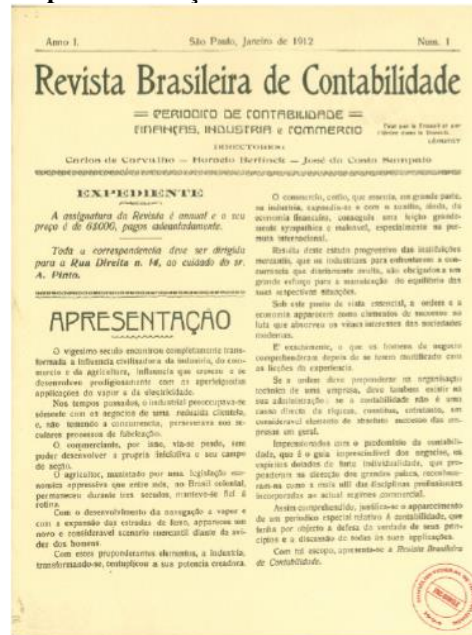
Figura 2 – Escola Prática de Comércio



Fonte: IBRACON (2007, p. 51).

Quanto à primeira empresa de auditoria a se instalar no Brasil, apesar de existir certa polêmica, Ricardino e Carvalho (2004) e Conselho Federal de Contabilidade – CFC (2012), registram que em 1911 seria a *Deloitte Touche Tohmatsu*, na cidade do Rio de Janeiro; ou que poderia ser em 1915 a *Price Waterhouse & Peat Marwick*. O CFC (2012) indica que no ano de 1912 ocorreu o lançamento do primeiro periódico voltado à contabilidade em território nacional, intitulado Revista Brasileira de Contabilidade, a capa é apresentada na Figura 3. Em sua estreia, continha trecho que refutava a contratação de profissionais estrangeiros ligado à contabilidade, e argumentos que visavam fortalecer o ensino da profissão de contadores e guarda-livros no Brasil.

Figura 3 – Capa da primeira edição da Revista Brasileira de Contabilidade



Fonte: CFC (2012, p. 9)

A fundação do Instituto Paulista de Contabilidade, ocorreu em 1919, infere a Academia Paulista de Contabilidade – APCSP (2019). Sua criação foi iniciativa de jovens que queriam lutar pelos direitos da classe contábil, mais tarde originou o Sindicato dos

Contabilistas de São Paulo. (IBRACON, 2007). A Revista Paulista de Contabilidade, segundo CFC (2012), no ano de 1922 veio a substituir a Revista Brasileira de Contabilidade. Em 1928, conforme Ricardino e Carvalho (2004), tem-se o primeiro artigo abordando o tema, intitulado “Contabilidade na Grã-Bretanha” que foi publicado no referido periódico.

A primeira firma de prestação de serviços contábeis brasileira foi fundada em 1931, denominada “Herrmann, Pedreschi & Cia; tendo como sócios o Prof.º Frederico Herrmann Júnior, Pedro Pedreschi e Iris Miguel Rotundo. (APCSP, 2019). O Decreto Lei nº 20.158/31, segundo IBRACON (2007), instituiu o curso de contabilidade para a formação do perito contador com duração de três anos. Diversos artigos voltados à auditoria foram identificados no ano de 1934, publicados na Revista Paulista de Contabilidade: “O Contador – O Actuário – O auditor” e “São Necessários os Auditores?”. Diante da eminência da terceira lei sobre as sociedades anônimas, conceituados contabilistas faziam suas considerações sobre o tema, destaca-se em 1940, o artigo “A revisão dos balanços e o Ante-Projeto de Lei de Sociedades Anônimas” de Reinach. (RICARDINO; CARVALHO, 2004).

O Decreto Lei nº 2.627/40 disserta sobre a regulamentação das sociedades anônimas, e formaliza a figura do perito contador. Esse profissional deveria ser legalmente habilitado e comportaria inúmeras responsabilidades, entre elas avaliar o capital social, assistir o exame dos livros e balanços contábeis. (BRASIL, 1940). O conteúdo acerca da auditoria foi inserido no currículo do ensino superior conforme o artigo 3º do Decreto Lei nº 7.988/45, publicado em 22 de dezembro de 1945, que regulamentou a educação superior nos cursos de Economia, Contabilidade e Ciências Atuariais. Essa legislação indicava para a quarta série, a matéria de Revisões e Perícia Contábil. (BRASIL, 1945; SCHMIDT, SANTOS, 2006; SOUZA, DYNIEWICZ, KALINOWSKI, 2010).

A criação do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e dos Conselhos Regionais, aconteceu através do Decreto Lei nº 9.295, publicado em 27 de maio de 1946. Eles possuíam o objetivo de registro e fiscalização dos profissionais, oficializando a profissão do contador. (ALMEIDA, 2012). Fato confirmado por Schmidt e Santos (2006) que ainda indicam naquele ano a criação do curso de Ciências Contábeis e Atuariais da FEA-USP.

O levantamento acerca dos trabalhos envolvendo auditoria, apresentado por Ricardino e Carvalho (2004), registra que na década de 50 ocorreram as seguintes publicações: “Auditoria das Vendas a Prestações”, em 1950, por Andreucci; “O Auditor nas Grandes Empresas”, em 1956, de Negrini; e “Funções da Auditoria Interna”, em 1957, por Campíglia. Em 1957 foi publicado o primeiro livro brasileiro sobre o tema – Curso de Auditoria – obra do Prof. Antônio Lopes de Sá. (RICARDINO; CARVALHO, 2004). No prefácio de seu outro livro, intitulado Auditoria Interna (1973), indica que a obra “Curso de Auditoria” continha dois volumes (foi traduzido para o espanhol) e que também já havia publicado outra obra, “Auditoria de Balanço”. No ano de 1957, segundo Ricardino e Carvalho (2004) ocorreu a instalação da empresa de auditoria de grande porte *Arthur & Young*.

O Instituto dos Auditores Internos do Brasil (Audibra) foi criado em 1960, sendo uma instituição sem fins econômicos voltada para a formação e a certificação dos seus associados. (ALMEIDA, 2012). A partir de 1977 é lançado o principal evento da área, o Congresso Brasileiro de Auditoria Interna (CONBRAI) e em 1999 ocorreu a filiação da instituição brasileira à IIA (*Institute of Internal Auditors*) americana. A Revista Paulista de Contabilidade estabeleceu, em 1962, uma seção exclusiva para a Auditoria Contábil, demonstram Ricardino e Carvalho (2004), seria de responsabilidade do Prof. Ernesto Marra. Eles afirmam também, em relação à economia brasileira que havia a necessidade de angariar valores ao mercado acionário.

A Lei nº 4.728/65 que dispunha sobre o mercado de capitais citou de maneira precursora o termo “auditores independentes”, informa Almeida (2012), o trecho é

demonstrado na Figura 4. A regulamentação da atividade bancária no Brasil também foi fator que promoveu a atividade de auditoria. (SOUZA; DYNIEWICZ; KALINOWSKI, 2010).

Figura 4 – Trecho da Lei nº 4.728/65

Art. 20. (...)

§ 1º Caberá ao Conselho Monetário Nacional expedir normas a serem observadas pelas pessoas jurídicas referidas neste artigo, e relativas a:

(...)

b) Organização do balanço e das demonstrações de resultados, padrões

de organização contábil, relatórios e pareceres de auditores independentes registrados no Banco Central.

Fonte: IBRACON (2007, p. 51).

A padronização dos procedimentos culminou com as normas de auditoria que foram definidas pelo Instituto dos Contadores Públicos, em novembro de 1966. (RICARDINO; CARVALHO, 2004). Em 1967 ocorreu a promulgação, pelo governo federal, dos Decretos nº 199 e nº 200 que instituíam a obrigatoriedade da auditoria nas contas públicas. Almeida (2012) indica que o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IAIB) foi criado em dezembro de 1971 e tinha por finalidade dar representatividade aos profissionais da contabilidade (vide Figura 5); em 1982 foi alterada a sigla para IBRACON (Instituto Brasileiro de Contadores). Para o IBRACON (2007, p. 68) o IAIB objetivava “[...] atender à necessidade de discussão de práticas contábeis e procedimentos de auditoria e responder às exigências de um mercado de capitais que se reestruturava no país após a criação do Banco Central, órgão regulador do mercado”.

Figura 5 – Foto com legenda referente à criação do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IAIB)



O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IAIB) dá início a seus trabalhos em São Paulo em cerimônia na sede do Sindicato dos Contabilistas. Em pé, da esquerda para a direita: Francisco de Lucca Netto, Luiz Bertasi Filho, José Pedro de Mattos, Adauto César de Castro, Antonio Venício Fellin, Francisco Rodrigues Dias e Vinício Martins Presti. Sentados, da esquerda para a direita: José Rojo Alonso, Sérgio Approbato Machado, Giuseppe Nazareno Maiolino, Roberto Dreyfuss, Gilson Miguel de Bessa Menezes, Paulo Adolpho Santi e Sérgio de Iudicibus

Fonte: IBRACON (2007, p. 69).

A crise relacionada às Bolsas de Valores do Rio de Janeiro e São Paulo, de acordo com IBRACON (2007) motivou o Banco Central do Brasil a publicar, no ano de 1972, as Circulares nº 178 e nº 179 que respectivamente, abordavam o registro de auditor independente no órgão regulador, e os princípios de contabilidade. Elas dispunham que a empresa que desejasse abrir seu capital deveria apresentar suas demonstrações contábeis acompanhadas de parecer de auditor independente, juntamente com outras informações adicionais. Esse profissional deveria estar devidamente registrado no Banco Central do Brasil.

A Resolução nº 321/72 divulgada pelo CFC aprovava normas e procedimentos de auditoria, que foram corroboradas pelo IBRACON. (ALMEIDA, 2012). Para Schmidt e Santos (2006), o normativo adotou praticamente na totalidade o conteúdo da publicação do IBRACON que era baseado pelo *Statements on Auditing Standards* (SAS) norte-americano.

Sobre a evolução do conceito de auditoria, percebe-se que a essência permanece a mesma ao longo do tempo, independente do refinamento das práticas contábeis e procedimentos. Segundo Sá (1973, p. 17) preocupa-se, fundamentalmente em “[...] proteger e sugerir a fim de que tudo se passe com exatidão, eficiência e adaptação aos fins que a administração se propõe alcançar”. Para Lins (2017) a auditoria remete a conferência, análise e avaliação com um determinado objetivo.

Acerca da distinção entre auditoria interna e externa, conforme Almeida (2012) a interna é um desdobramento da externa e da profissão do contador. Attie (2012, p.33) define que “O exercício da função da auditoria interna no Brasil ainda está em formação e dependendo da organização e do meio empresarial e das necessidades surgidas na individualidade das empresas, tende a ser exercido de maneira distinta.” A auditoria independente ou externa é serviço executado por empresa ou profissional independente e especializado, devidamente registrados no órgão regulador. O objetivo é a validação e atribuição de credibilidade às informações contábeis divulgadas pela empresa. Ricardino e Carvalho (2004) confirmam que a existência de auditoria externa na instituição promove a certeza de que falhas, fraudes e erros serão identificados.

O artigo 7º da Lei nº 6.404/76 determinou que as demonstrações contábeis das companhias abertas fossem examinadas por auditores independentes, esses devidamente registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM). (BRASIL, 1976a). A referida instituição originou-se da Lei nº 6.385/76, ligada ao Ministério da Fazenda. (RICARDINO; CARVALHO, 2004). A norma, em seu capítulo VII Dos Auditores Independentes, Consultores e Analistas de Valores Mobiliários:

Art. 26. Somente as empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes, registrados na Comissão de Valores Mobiliários poderão auditar, para os efeitos desta Lei, as demonstrações financeiras de companhias abertas e das instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários.

§ 1º - A Comissão estabelecerá as condições para o registro e o seu procedimento, e definirá os casos em que poderá ser recusado, suspenso ou cancelado.

§ 2º - As empresas de auditoria contábil ou auditores contábeis independentes responderão, civilmente, pelos prejuízos que causarem a terceiros em virtude de culpa ou dolo no exercício das funções previstas neste artigo. (BRASIL, 1976a).

A partir de então, conforme Attie (2011), os auditores contábeis ou independentes passariam a responder civilmente, caso prejudicassem terceiros por dolo ou culpa profissional. O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IAIB) teve papel fundamental, ressalta o IBRACON (2007), uma vez que entregou relatório ao Banco Central em 1975 com contribuições à Lei das Sociedades Anônimas. Para Pacheco, Oliveira e Gamba (2007, p. 8) a consolidação da auditoria no Brasil deve-se ao “[...] constante desenvolvimento e

aprimoramento, direto e indireto, das normas e procedimentos de auditoria e do auditor por órgãos competentes como CVM, CFC e IBRACON”.

3.3 DATAS RELACIONADAS À AUDITORIA NO BRASIL E NOS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA DO NORTE

Ainda que o berço da auditoria seja considerado na Inglaterra, pelas primeiras homologações e normatizações relacionadas, o desenvolvimento internacional e padronizado dos procedimentos são provenientes das instituições que surgiram nos Estados Unidos da América do Norte. Os períodos da história mundial como a Revolução Industrial (1820-1840), a crise de 1929, e o período pós Segunda Guerra Mundial (1939-1945) foram acompanhados de grandes mudanças sociais e econômicas. O crescimento de empresas e a necessidade de expansão dos mercados exigiram da contabilidade um progresso que acompanhasse a necessidade de registros fidedignos e métodos de controle para a otimização dos recursos. (IBRACON, 2007).

A história do Brasil demonstra que a economia evoluiu por ciclos, como pau-brasil, açúcar, ouro e café; dessa forma, a presença de profissionais e empresas estrangeiras permeia a consolidação da contabilidade brasileira. (IBRACON, 2007). Os resultados apresentados no Quadro 1, demonstram que as atividades práticas de auditoria aconteciam anteriormente à efetiva legislação, pelo fato da influência das empresas e profissionais estrangeiros que traziam consigo a *expertise* para a execução das auditorias, bem como, pela crescente necessidade de especialização dos profissionais brasileiros.

Quadro 1 – Datas relacionadas à auditoria no Brasil

Ano	Fato	Fonte
1902	Primeiro parecer de auditoria independente efetuado pela empresa <i>Clarkson & Cross</i>	Ricardino; Carvalho, 2004
1902	Criação da Escola Prática de Comércio	IBRACON, 2007
1911	Instalação da empresa de auditoria <i>Deloitte Touche Tohmatsu</i> ,	CFC, 2012 e Ricardino; Carvalho, 2004
1915	Instalação da empresa de auditoria <i>Price Waterhouse & Peat Marwick</i>	CFC, 2012
1912	Primeiro periódico voltado às Ciências Contábeis, Revista Brasileira de Contabilidade a qual publicou o primeiro artigo abordando auditoria, em 1928	CFC, 2012 e Ricardino; Carvalho, 2004
1919	Fundação do Instituto Paulista de Contabilidade	APCSP, 2019
1940	Decreto Lei nº 2.627 regulamenta as sociedades anônimas e o perito contador	Brasil, 1940
1945	Decreto Lei nº 7.988/45 regulamenta a educação superior nos cursos de Economia, Contabilidade e Ciências Atuariais	Brasil, 1945; Schmidt; Santos, 2006 e Souza; Dyniewicz; Kalinowski, 2010
1946	Criação do curso de Ciências Contábeis e Atuariais da FEA-USP; e Decreto Lei nº 9.295 criou os Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade	Schmidt; Santos, 2006
1957	Primeiro livro brasileiro sobre o tema, Curso de Auditoria, do Prof. Antônio Lopes de Sá; Instalação da empresa de auditoria <i>Arthur & Young</i>	Ricardino; Carvalho, 2004
1960	Criação do Instituto dos Auditores Internos do Brasil (Audibra)	Almeida, 2012
1962	A Revista Paulista de Contabilidade estabelece seção para a Auditoria Contábil	Ricardino; Carvalho, 2004
1965	Lei nº 4.728/65 sobre o mercado de capitais, citou de maneira precursora o termo “auditores independentes”	Almeida, 2012
1966	Padronização das normas de auditoria definidas pelo Instituto dos Contadores Públicos	Ricardino; Carvalho, 2004
1967	Decretos nº 199 e nº 200 estipulam a obrigatoriedade de auditoria nas contas públicas	Almeida, 2012
1971	Criação do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IAIB)	Almeida, 2012
1972	Circular nº 178/72 do Banco Central do Brasil, torna obrigatório o registro de auditor independente; Resolução nº321/72 CFC, sobre normas e procedimentos de auditoria	Almeida, 2012
1976	Lei nº 6.385/76, cria a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) Lei nº 6.404/76 determinou que as demonstrações contábeis das companhias abertas fossem examinadas por auditores independentes registrados na CVM	Ricardino; Carvalho, 2004

Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados obtidos na pesquisa (2019).

Nos primórdios, a contabilidade brasileira era de linha europeia; após, adotou o padrão anglo-saxônico, baseado nos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos. Essa transição aconteceu pelo crescente investimento estrangeiro, principalmente dos Estados Unidos, também pelo interesse na literatura especializada americana que chegava ao Brasil. (IBRACON, 2007).

O aporte de investimentos estrangeiros no país, no século XIX estava voltado para o setor de infraestrutura, de acordo com IBRACON (2007); e justamente a presença dessas empresas internacionais trouxeram as práticas e técnica contábeis na área de auditoria. Os procedimentos de auditoria foram sendo difundidos para além das grandes empresas sendo aplicados inclusive na administração pública. (IBRACON, 2007). As principais datas relacionadas ao desenvolvimento da área de auditoria estão compiladas numa linha do tempo (vide Figura 6); foram apontados os dados relacionados à criação de Instituições, marcos históricos e promulgação das legislações.

Figura 6– Linha do tempo: datas relevantes para o desenvolvimento da auditoria



Fonte: elaborado pela autora a partir dos dados obtidos na pesquisa (2019).

O pioneirismo dos Estados Unidos da América do Norte, em relação ao tema no Brasil, é evidente. Verifica-se que transcorreram 15 anos de diferença entre a instalação da primeira empresa de auditoria instalada nos Estados Unidos da América do Norte (1896) e no Brasil (1911). Em relação à publicação de revista/periódico voltada para a área de auditoria verificou-se que a diferença é de apenas 7 anos. Outro dado que possui comparabilidade é a auditoria compulsória na contabilidade pública, ocorrendo em 1933 nos EUA e no Brasil apenas em 1967, com uma lacuna significativa de 34 anos.

Avaliando as datas brasileiras, identificou-se que em 1928 foi divulgado o primeiro texto sobre o tema. A partir de 1945, com a regulamentação do curso de Ciências Contábeis, aumenta o volume de trabalhos sobre o assunto (inicialmente tratada como um item da matéria de perícia), culminando em 1957 com a publicação do primeiro livro brasileiro de auditoria. Verifica-se a diferença de 29 anos entre a publicação do primeiro artigo sobre auditoria até a solidificação do tema no primeiro livro em 1957.

Após 1965, os auditores independentes passam a ser citados na legislação, em 1972 o CFC e o Banco Central do Brasil publicam legislação acerca do tema. Com a necessidade de estruturação do mercado de capitais no Brasil, em 1976, através da promulgação da Lei 6.404 tornou-se obrigatória a auditoria em sociedades anônimas.

3.4 ESTUDOS RELACIONADOS

Sobre o estudo de história da contabilidade, Previst, Parker e Coffman (1990) discorrem no artigo *An Accounting Historiography: Subject Matter and Methodology* (Uma Historiografia Contábil: Matéria e Metodologia), sobre o conceito de historiografia. Apresentam dois aspectos no desenvolvimento do tema: o assunto e a metodologia. São demonstradas características de estudos bibliográficos, bem como conceitos e trabalhos acerca da história da contabilidade. Outros tópicos ponderados são a história institucional, a evolução do pensamento contábil, os aspectos da história geral, a história crítica e a base de dados. Concluem que a história da contabilidade é parte vital do entendimento do seu papel na profissão contábil, e que as pesquisas tendem a ser mais multidisciplinares, oferecendo informações úteis para complementar os aspectos normativos com história.

O artigo Breve Retrospectiva do Desenvolvimento das Atividades de Auditoria no Brasil, de Ricardino e Carvalho (2004) mostra os aspectos históricos da auditoria no país em relação ao ambiente acadêmico, editorial e de legislações. Apresenta fatos desde 1862 até 1998, elencando os artigos e livros publicados, bem como a promulgação das principais normas, criação de instituições e realiza contextualização com os momentos históricos. Conclui que a prática de auditoria somente foi regulamentada em 1965, e que a evolução da área está diretamente ligada à atividade econômica e grandes companhias estrangeiras (principalmente as inglesas).

Acerca da produção acadêmica envolvendo a história da contabilidade, Walker (2005) apresenta no artigo *Accounting In History* (Contabilidade Na História) levantamento com as publicações e suas análises. Foram verificados aspectos como a interdisciplinaridade, o perfil das publicações de história com relação à contabilidade, onde são apresentados volume de produção entre 1954 a 2002, a verificação da língua utilizada nos trabalhos, e o estudo geográfico de localização do país de publicação. Demonstra os assuntos analisados em tópicos por países/regiões explicitando as peculiaridades dos pontos identificados. No parte sul-americana é dissertado rapidamente sobre Venezuela, México, Equador e Brasil. Conclui que existe muita documentação e literatura que recebeu atenção limitada dos pesquisadores, não sendo explorada ao máximo. Ainda, que há potencial para trabalhos fora da língua inglesa, ressalta a necessidade de abordagem supradisciplinar do conhecimento.

Machucca (2007) discorre sobre a auditoria relacionada aos serviços de saúde na Colômbia. Infere que a auditoria era observada desde os tempos remotos e que o desenvolvimento da área se deu progressivamente com o crescimento da atividade econômica. Em relação aos objetivos da auditoria são apontadas a detecção e prevenção de fraudes, bem como a confirmação de demonstração contábil. Considera a auditoria interna um desdobramento, sendo identificados os elementos que a diferenciam da independente. Indica que a auditoria governamental foi reconhecida em 1921 pelo congresso norte americano. A auditoria na área de saúde foi observada nos EUA, com a utilização de modelos na década de 80. São apresentadas datas importantes para o desenvolvimento da qualidade no setor, relacionada a aplicação de auditorias específicas, desde 1910 globalmente; e na colômbia a partir de 1983. Conclui que inicialmente a auditoria era utilizada para evitar fraudes e passou ao longo da história a servir de ferramenta fundamental para atribuir credibilidade a outras áreas; e na saúde serve para garantir a qualidade na prestação dos serviços.

A partir de discussão realizada na sexta Conferência Internacional de História da Contabilidade, ocorrida em agosto de 2010 em Wellington, Gomes *et al.* (2011) construíram o artigo sobre a problemática: *Does Accounting History Matter? (É Importante a História da Contabilidade?)*. São apresentados os equívocos em relação ao entendimento da história da contabilidade e elencadas estratégias práticas para o aprimoramento do impacto do estudo da história para os acadêmicos. Os contadores-historiadores são definidos como os principais agentes de mudança para tornar o assunto mais interessante e valorizar o próprio estudo da história.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em relação à pesquisa em história da contabilidade, Demski (1985¹ *apud* PREVITS; PARKER; COFFMAN, 1990, p. 151, tradução nossa) “Não podemos entender ou avaliar economicamente a contabilidade sem esse senso de história.”. Para Gomes *et al.* (2011), os historiadores de contabilidade são agentes de mudança, uma vez que suas considerações podem mudar a contabilidade, tornando-a melhor; e isso seria o fator para estimular mais pesquisas na área, o que conseqüentemente auxiliaria para a construção da nova história da contabilidade. “Os historiadores da contabilidade têm a oportunidade, e talvez a responsabilidade, de garantir que os formuladores de políticas sejam informados dos fatos históricos.” (GOMES *et al.*, 2011, p. 398, tradução nossa).

No Brasil, por meio da análise dos documentos e verificação das datas relacionadas às publicações de trabalhos, promulgação de leis e criação de instituições, identificou-se que o desenvolvimento da área se deu por força da necessidade de ingresso de capital estrangeiro para subsidiar o desenvolvimento econômico. A presença de grandes companhias estrangeiras trouxe consigo os métodos de verificação e validação, procedimentos de auditoria que já eram adotados internacionalmente.

A leitura de revistas antigas, artigos e livros sobre o tema proporcionou uma visão de que eram poucos os acadêmicos brasileiros especialistas no tema. Ainda que, diferentemente de como ocorreu nos Estados Unidos da América, onde a contabilidade evoluiu em conjunto com as Instituições e Associações Profissionais, no Brasil, percebe-se que somente após a criação dos Conselhos Federal e Regionais de Contabilidade (1946), os Institutos, Associações e Categorias de Classe passaram a ter representatividade para realizar sugestões ao Governo Federal. Fato comprovado pelo papel fundamental do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IAIB) pela influência nas leis que criaram a Comissão de Valores Mobiliários (nº 6.385/76) e a Lei das Sociedades Anônimas (nº 6.404/76).

¹ PREVITS, G. J.; PARKER, L. D.; COFFMAN, E. N. An Accounting Historiography: Subject Matter And Methodoly. *Abacus*, [S.l.], v. 26, n. 2, p. 136-158, Sep. 1990.

A produção intelectual e publicações de livros e revistas comprovam que a atividade era exercida baseada na referência norte-americana, sendo nos EUA na década de 30 já havia legislação sobre auditoria independente para as empresas públicas, a *Securities and Exchange Commission*, o *Committee on Accounting Procedure* e importantes associações profissionais: a *American Institute of Accountants* e a *American Society of Certified Public Accountants*. Na mesma época, no Brasil, havia a revista sobre contabilidade, ocorreu a instalação da primeira empresa nacional de prestação de serviços contábeis e a publicações de artigos sobre auditoria. Verificou-se que a primeira legislação sobre sociedades anônimas no Brasil foi promulgada em 1940.

De acordo com Almeida (2012, p.1) “[...] a auditoria externa surgiu como parte da evolução do sistema capitalista”. Ele disserta sobre a necessidade de gerar informações confiáveis a investidores e bancos que financiariam a produção em maior escala. A Lei das Sociedades por Ações, nº 6.404/76 permanece vigente. A promulgação da Lei nº 11.638/2007 demonstra evolução e a adequação às normas internacionais. As instituições hoje relacionadas à auditoria, segundo Almeida (2012), são: CVM, IBRACON, CFC, CRCs e AUDIBRA.

O presente estudo demonstrou como a área de auditoria desenvolveu-se no território brasileiro, baseada em padrões norte-americanos que haviam sido pré-estabelecidos de acordo com as associações profissionais e instituições que promoviam estudos e parâmetros contábeis nos EUA. Ainda que exista esta correlação direta, verificou-se que os profissionais de contabilidade brasileiros se sentiam incomodados com a presença dos contadores estrangeiros. Em diversos materiais, percebeu-se a sugestão de melhorar o nível educacional e estabelecer padrões mínimos para os profissionais brasileiros para que tivessem também a mesma credibilidade. Aponta-se que o livro do Prof. Antônio Lopes Sá, de Curso de Auditoria, possuía dois volumes, o que demonstra que era uma obra densa e foi traduzida para o espanhol, indicando que o estudioso foi referência internacional no assunto.

Como sugestão para novos estudos, poderia ser pesquisado sobre o crescimento das empresas de auditoria, o surgimento das entidades de classe, defesas de dissertações e teses no Brasil nesse período. Ainda, se houve a interferência de sindicatos ou outras associações em relação à consolidação da profissão. Considerando o tema amplo e com múltiplas opções de enfoque, poderia também ser realizada análise comparativa da legislação pertinente.

A importância constante do estudo da história da contabilidade traz à tona a percepção clara de que a ciência contábil, como ciência social, deverá sempre estar em constante transformação, evoluindo conforme as necessidades da sociedade em geral, mercados, empresas e usuários. As informações contábeis hoje são pontos cruciais para a tomada de decisões em âmbito público (governamental) e privado.

REFERÊNCIAS

ACADEMIA PAULISTA DE CONTABILIDADE. **Patronos**. São Paulo, 2019. Disponível em: <http://www.apcsp.org.br/patronos>. Acesso em: 30 mar. 2019.

ALMEIDA, M. C. **Auditoria Um Curso Moderno e Completo**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ATTIE, W. **Auditoria Conceitos e Aplicações**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ATTIE, W. **Auditoria Interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto Lei nº 2627/40, de 26 de setembro de 1940.** Dispõe sobre as sociedades por ações. Rio de Janeiro, RJ, 1940. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2627.htm. Acesso em: 10 mar. 2019.

BRASIL. Presidência da República. **Decreto Lei nº 7.988/45, de 22 de setembro de 1945.** Dispõe sobre o ensino superior de ciências econômicas e de ciências contábeis e atuariais. Rio de Janeiro, RJ, 1945. Disponível em: <http://legis.senado.gov.br/legislacao/DetalhaSigen.action?id=533035>. Acesso em: 20 mar. 2019.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 6.385/76, de 7 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Brasília, DF, 1976a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm. Acesso em: 20 mar. 2019.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 6.404/76, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por ações. Brasília, DF, 1976b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404compilada.htm. Acesso em: 20 mar. 2019.

COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M. Coleta, Análise E Interpretação Dos Dados. In: BEUREN, I. M. (org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria E Prática.** São Paulo: Atlas, 2013. p. 117-144.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Revista Brasileira de Contabilidade 100 Anos de História.** Brasília: CFC, 2012. Disponível em: <http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc>. Acesso em: 06 dez. 2018

GIL, A.C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

GOMES, D. *et al.* Does Accounting History Matter? **Accounting History.** [S.l.], v. 16 , n. 4, p. 389-402, nov. 2011. Disponível em: <https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/1032373211417993?journalCode=acha>. Acesso em: 18 abr. 2019.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. **Auditoria Registros de Uma Profissão.** São Paulo: IBRACON, 2007. Disponível em: <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detInstitucional.php?cod=2>. Acesso em: 20 mai. 2019.

KATAOKA, S. S *et al.* Controladoria X Auditoria Interna: Um Estudo Sobre as Atividades de Controle Interno nas Empresas de Grande Porte no Estado de Pernambuco. In: XXIV CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 2010, Belo Horizonte. **Anais do XVII Congresso Brasileiro de Custos.** Belo Horizonte: CBC, 2010. Disponível em: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/788/788>. Acesso em: 14 jun. 2018.

LÉLIS, D. L. M.; PINHEIRO, L. E. T. Percepção de Auditores e Auditados Sobre as Práticas de Auditoria Interna em uma Empresa do Setor Energético. **Revista Contabilidade e Finanças/USP.** São Paulo. v. 23, n. 60, p. 212-222, set./dez. 2012. Disponível em: <http://ref.scielo.org/smk3t7>. Acesso em: 05 jul. 2018.

LINS, L. S. **Auditoria: Uma Abordagem Prática Com Ênfase na Auditoria Externa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

MACHUCCA, A. D. La Auditoría Concepto Actual o Antiguo. **Revista Ciencia y Cuidado**. Cucuta, v. 4, n. 4, p. 51-57, 2007. Disponível em:

<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2534049.pdf>. Acesso em: 01 mar. 2019.

PACHECO, M. S.; OLIVIERA, D, R.; GAMBA, F.L. A História da Auditoria e Suas Novas Tendências: Um Enfoque Sobre Governança Corporativa. In: X SEMEAD, 2007, São Paulo. **Seminários em Administração FEA-USP**. São Paulo: SEMEAD, 2007. Disponível em: http://sistema.semead.com.br/10semead/sistema/resultado/an_resumo.asp?cod_trabalho=204. Acesso em: 01 mar. 2019.

PREVITS, G. J.; PARKER, L. D.; COFFMAN, E. N. An Accounting Historiography: Subject Matter and Methodology. **Abacus**, [S.l.], v. 26, n. 2, p. 136-158, sep. 1990. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/227827570_An_Accounting_Historiography_Subject_Matter_and_Methodology. Acesso em: 14 jun. 2018.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. **Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais**. In: BEUREN, I. M. (org.). Como Elaborar Trabalhos Monográficos Em Contabilidade: Teoria E Prática. São Paulo: Atlas, 2013, p. 76-97.

REDE JORNAL CONTÁBIL. **As 9 Empresas de Contabilidade Mais Influentes do Mundo**. [S. l.], 28 set. 2017. Disponível em: <https://www.jornalcontabil.com.br/as-9-empresas-de-contabilidade-mais-influentes-do-mundo/>. Acesso em: 30 mar. 2019.

RICARDINO, A.; CARVALHO, N. Breve Retrospectiva do Desenvolvimento das Atividades de Auditoria no Brasil. **Revista Contabilidade e Finanças/USP**. São Paulo, v. 15, n. 35, p. 22-34, mai./ago. 2004. Disponível em:

http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772004000200002. Acesso em: 05 jul. 2018.

RICHARDSON, A. J. Strategies In The Development Of Accounting History As An Academic Discipline. **Accounting History**. [S.l.], v. 13 , n. 3, p. 247-280, aug. 2008.

Disponível em: <https://journals.sagepub.com/doi/10.1177/1032373208091528>. Acesso em: 18 abr. 2019.

SÁ, A. L. **Auditoria Interna**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1973.

SANDRONI, P. Auditoria. In: SANDRONI, P. **Novíssimo Dicionário de Economia**. 9. ed. São Paulo: Editora Best Seller, 2002. p. 33.

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. **História do Pensamento Contábil**. Coleção resumos de contabilidade; v. 8. São Paulo: Atlas, 2006.

SCHMIDT, P.; GASS, J. M. Estudo Comparativo Entre a História da Contabilidade Tradicional e a Sua Nova História. **Revista Ciência & Trópico**. Recife, v. 42, n. 2, p. 71-98, 2018. Disponível em: <https://periodicos.fundaj.gov.br/CIC/article/view/1734/1426>. Acesso em: 06 mar. 2019.

SILVA, F. M.; SCHMIDT, P.; MARTINS, M. A. S. Impactos Contábeis Gerados a Partir da Implantação do Erário Régio No Brasil. In: **III Congresso de Contabilidade da UFRGS. III Congresso de Iniciação Científica em Contabilidade da UFRGS**. Porto Alegre: III ContUFRGS, 2018. Disponível em:

<https://www.ufrgs.br/congressocont/index.php/IIIContUFRGS/IIIContUFRGS/paper/download/89/57>. Acesso em: 05 jan. 2019.

SOUZA, L. A. A.; DYNIEWICZ, A. M.; KALINOWSKI, L. C. Auditoria: Uma Abordagem Histórica e Atual. **Revista de Administração em Saúde**. São Paulo, v. 12, n. 47, p. 71-78, abr./jun. 2010. Disponível em: http://cqh.org.br/portal/pag/doc.php?p_ndoc=207. Acesso em: 2 dez. 2018.

WALKER, S., P. Accounting In History. **Accounting Historians Journal**. [S. l.], v. 32, n. 2, p. 234-259, dec. 2005. Disponível em: <https://www.questia.com/library/journal/1G1-140142462/accounting-in-history>. Acesso em: 18 abr. 2019.