

EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA AUDITORIA NO BRASIL E NO MUNDO E AS TENDÊNCIAS EM ÂMBITO NACIONAL

*Miriam Frosi**

Resumo

A auditoria surgiu da necessidade de controlar e confirmar a própria contabilidade por parte dos investidores e proprietários, sendo que contabilidade foi a primeira disciplina desenvolvida para tal função. A origem da auditoria em âmbito mundial foi discutida pelos especialistas, mas foi relacionada ao início das atividades econômicas desenvolvidas pelo homem. Assim como no Brasil, é difícil determinar a data exata do surgimento da auditoria. A primeira evidência da atividade no Brasil foi observada no Decreto Lei nº 2935, de 16 de junho de 1862. O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou a resolução nº1156/2009 determinando que as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo CFC devem seguir os mesmos padrões internacionais emitidos pelo IASB (International Accounting Standards Board). O objetivo deste artigo é descrever a evolução histórica da auditoria em âmbito mundial e nacional, apresentando conceitos, classificação e procedimentos de auditoria. Como metodologia, quanto à abordagem do problema, considera-se a qualitativa, quanto ao objetivo descritiva e o procedimento técnico é a pesquisa bibliográfica. Por fim, apresentar as tendências da auditoria no Brasil, conforme trataram os artigos e livros em estudo.

Palavras-chave: História. Auditoria. Tendências.

1 Introdução

As entidades necessitam de créditos para financiar suas operações, logo se tem a necessidade de apresentar demonstrativos contábeis, pelos quais, segundo Almeida (2003), corresponde a posição patrimonial e financeira, de forma que reflitam com fidedignidade a sua real posição perante o mercado.

A auditoria, de acordo com Crepaldi (2007, p. 03), “constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e pertinente a legislação específica”. Observa-se então a importância da auditoria, para conhecê-la é preciso analisar o processo histórico, a sua origem, bem como a razão pela qual se tornou uma atividade necessária ao andamento dos negócios a que se aplicava.

A origem da auditoria foi muito discutida pelos especialistas sendo relacionada ao início das atividades econômicas desenvolvidas pelo homem e as necessidades de

* Mestre em Ciências Contábeis pela Unisinos. E-mail: <miriamfrosi@bol.com.br>.

ratificar as atividades praticadas, bem como a verificação dos registros vêm desde os primórdios no antigo Egito. No Brasil, é difícil determinar a data exata, a primeira evidência da atividade de auditoria no Brasil foi observada no Decreto Lei nº 2935, de 16 de junho de 1862 (RICARDINO; CARVALHO, 2004).

A classificação dos serviços de auditoria é relativa à forma de intervenções, pode ser interna ou externa. Com relação aos assuntos contábeis, o auditor interno e o auditor externo trabalham no mesmo campo e possuem o interesse na verificação da existência de um sistema de controle interno que funcione de forma satisfatória e de acordo com as normas legais e internas da empresa, bem como de um sistema contábil que forneça dados permitindo a preparação das demonstrações contábeis. Para fundamentar sua opinião, o auditor aplica os procedimentos de auditoria que compreendem um conjunto de técnicas que possibilitam reunir evidências e provas adequadas para a fundamentação e suporte do seu parecer.

Tais procedimentos de auditoria compreendem os testes de observância que verificam se os controles internos estão sendo cumpridos conforme o esperado, e os testes substantivos destinados a obter evidências sobre a exatidão das transações e saldos das contas nas demonstrações contábeis.

Foi em consequência do impacto da Globalização na economia brasileira e com o objetivo de padronização, de acordo com os padrões Internacionais, que aprovou-se, no dia 28 de dezembro de 2007, o projeto de Lei 3741/2000 que originou a Lei 11.638/2007, conhecida como a nova Lei das Sociedades Anônimas. Em Fevereiro de 2009, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou a resolução nº1156/2009, determinando que as normas brasileiras de contabilidade editadas pelo CFC devem seguir os mesmos padrões internacionais emitidos pelo IASB (*International Accounting Standards Board*) (CAMPELO, 2010).

Diante deste contexto, o objetivo deste artigo é, através de uma pesquisa bibliográfica, descrever, conforme trataram alguns artigos e livros, sobre a evolução histórica da auditoria em âmbito mundial e nacional, apresentando conceitos, classificação, procedimentos de auditoria e, por fim, apresentar as tendências da auditoria no Brasil.

Quanto à organização deste artigo, faz-se uma introdução do estudo descrevendo a relação contabilidade e auditoria, trata-se da evolução história da auditoria no mundo e no Brasil, sua classificação, os aspectos relacionados na auditoria independente, os procedimentos e ao final suas tendências em âmbito nacional.

Quanto ao procedimento técnico, a pesquisa foi considerada como bibliográfica que, de acordo com Gil (2010, p. 50), “é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. No que se refere à abordagem do problema, a pesquisa é enquadrada como qualitativa. Segundo Diehl e Tatim (2002, p. 74), “podem descrever a complexidade de determinado tema, a interação de certas variáveis, contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos”. Já como procedimento técnico, o mesmo foi determinado como bibliográfico. Consoante a Silva (2003, p. 60), “esta pesquisa explica e discute um tema ou problema com base em referências teóricas já publicadas em livros, revistas, periódicos, artigos científicos etc.”

2 Fundamentação teórica

A seguir apresenta-se a fundamentação teórica deste artigo, a qual apresentará os principais conceitos, análise histórica e abordagens de autores sobre os tópicos de contabilidade e auditoria.

2.1 Contabilidade e Auditoria

Attie (1998) esclarece que a auditoria surgiu da necessidade de confirmação, por parte dos investidores e proprietários, da realidade econômico-financeira, juntamente com o patrimônio das empresas. A contabilidade foi a primeira disciplina desenvolvida para auxiliar o administrador, surgindo a auditoria como ferramenta de controle e confirmação da própria contabilidade.

A origem da contabilidade está ligada à necessidade de registros do comércio, a contabilidade, com sua metodologia e critérios específicos, tem servido, ao longo do tempo, como ferramenta de registro e avaliação das atividades das empresas.

Damascena, Firmino e Paulo (2010) descrevem que as demonstrações contábeis quando são auditadas, aumentam os benefícios econômicos, pois se acredita que as mesmas estão menos sujeitas a distorções do que as que não foram examinadas pelos auditores.

Desta forma a auditoria desempenha um papel importante na economia e no desenvolvimento da empresa e seus negócios, assim como no governo e nas informações para seus usuários internos e externos (DAMASCENA; FIRMINO; PAULO, 2010).

Os mesmos autores trataram em seu artigo de um estudo sobre pareceres de auditoria, o estudo teve como objetivo principal identificar quais os fatores mais frequentes que motivam a emissão de pareceres de auditoria com ressalvas e parágrafos de ênfase nas companhias abertas. A metodologia utilizada foi análise de conteúdo e os resultados obtidos evidenciam que os motivos que mais provocam ressalvas versam sobre limitação de escopo e impossibilidade da formação de opinião, nos parágrafos de ênfase, são a existência de prejuízos contínuos, passivo a descoberto e deficiência de capital de giro.

A palavra auditoria teve origem no latim *audire*, que significa ouvir. Foram os ingleses que ampliaram seu conceito para *auditing*, voltando o seu significado para o sentido de revisão, verificação (LINS, 2011).

De acordo com Crepaldi (2004), a auditoria consiste no exame de documentos, livros e registros para a obtenção de informações e confirmações internas e externas com o objetivo de encontrar a exatidão dos fatos registrados.

Para Perez Junior (2010, p. 1), como o próprio nome diz, “a essência do trabalho de auditoria consiste na audição de informações sobre fatos sujeitos a auditoria para que o auditor possa formar opinião a respeito de sua adequação em relação a determinadas normas”.

2.1.1 Auditor Externo, Interno e Fiscal

Conforme García et al. (2009), em seu artigo La Importancia relativa en auditoría Las nuevas normas internacionales en comparación con la normativa vigente en Iberoamérica, analisou-se o conteúdo atual das normas que entraram em vigor em 15 de dezembro de 2009, e comparados com seus homólogos da Argentina,

Brasil, Chile, Colômbia, Costa Rica, México, Espanha e Portugal. O objetivo do artigo refere-se a uma análise das novas orientações e requisitos para os auditores, a administração e os responsáveis pela governança, além de comparar as normas internacionais emitidas na Argentina, Brasil, Chile, Colômbia, Costa Rica, México, Espanha e Portugal.

García et al. (2009) concluíram que se os auditores cumprirem com as novas exigências estabelecidas nos novos padrões internacionais, as próximas auditorias serão de qualidade superior, desta forma as informações financeiras serão mais transparentes.

García et al. (2009) relatam o objetivo do auditor na definição da estratégia global da auditoria como a aplicação do nível adequado de materialidade na fase de planejamento e execução. O auditor quanto ao nível de materialidade estabelecido nas demonstrações financeiras globais deve avaliar a existência de transações, saldos de contas ou informações complementares mais relevantes, neste caso, o auditor deve estabelecer níveis de menor importância.

O auditor se classifica em três categorias: independente ou externo, interno e fiscal, dependendo do vínculo do auditor com a empresa que está sendo auditada (PEREZ JUNIOR, 2010).

A seguir, o autor apresenta um quadro comparativo identificando as características dos principais tipos de auditores.

Quadro 1 – Quadro comparativo das características dos principais tipos de auditor

	Auditor Independente ou Externo	Auditor Interno ou Operacional	Auditor Fiscal (Federal Estadual, Municipal)
Sujeito	Profissional ou firma independente	Funcionário da empresa	Funcionário público
Vínculo com a empresa auditada	Contrato de prestação de serviço	Contrato de trabalho	Força de lei
Ação e objetivo	Exame das demonstrações contábeis ou de alguma área específica ou procedimento predefinido como objeto de trabalho especial	Principalmente exame dos controles internos e avaliação da eficiência e eficácia da gestão	Verificação da observância e cumprimento dos preceitos legais vigentes para apuração e recolhimento dos diversos tributos
Finalidade	Principalmente, emitir parecer sobre a adequação das Demonstrações Contábeis.	Promover, melhoria nos controles operacionais e na gestão de recursos.	Evitar a sonegação de tributos
Relatório Principal	Parecer do auditor independente	Recomendações para melhoria dos controles internos e eficiência administrativa	Relatório de fiscalização ou auto de infração
Usuários do trabalho	A empresa e o público em geral	A empresa	Governo federal, Estadual ou Municipal
Responsabilidade	Profissional civil e criminal	Trabalhista	Poder público

Fonte: PEREZ JUNIOR, 2010, p. 4.

2.1.2 Auditoria Interna

Para Crepaldi (2004), a auditoria interna constitui um conjunto de procedimentos com o objetivo de examinar a integridade e adequação dos controles internos da entidade. É uma atividade de avaliação independente destinada à revisão das operações como um serviço prestado à administração.

Os procedimentos de auditoria interna compreendem os testes de observância, para a obtenção de segurança com relação aos controles internos, se estes estão funcionando de acordo com o que a administração prevê; e os testes substantivos que buscam evidências quanto à suficiência, exatidão e validade dos dados produzidos pelos sistemas da entidade (LINS, 2011).

Os testes de observância são realizados nas áreas que precisam de maior controle, pois o risco é maior no que se refere a distorções nos saldos das demonstrações contábeis. Por isso, a auditoria verifica as áreas da empresa que apresentam maior risco, em seguida, efetua os testes necessários à avaliação (CUNHA; BEUREN; HEIN, 2006).

Os testes substantivos destinam-se a fornecer evidências quanto aos saldos e valores demonstrados nas demonstrações contábeis, com a finalidade de identificar ou não a ocorrência de erros na contabilização das transações (CUNHA; BEUREN; HEIN, 2006).

Lins (2011) apresenta um quadro contendo as características da auditoria interna executada na empresa (Quadro 2).

Quadro2 – Características da auditoria interna executada na empresa

Executor	Funcionário da empresa
Isenção para informação externa	Menor
Objetivo principal	Prevenção e detecção de falhas nos controles internos
Resultado do trabalho	Relatório de recomendações
Cliente do serviço	Em linhas gerais, alta administração e diretorias/gerências.
Sigilo	Sim
Frequência	Permanente
Detalhamento da análise	Alto

Fonte: LINS, 2011, p. 6.

Para o autor, o relatório final com os resultados do trabalho é enviado aos administradores, possui caráter geralmente confidencial e é composto por: declaração dos objetivos e extensão da auditoria, descrição geral dos trabalhos realizados e apresentação dos pontos observados juntamente com as consequências e recomendações.

De acordo com o objetivo a ser alcançado, a auditoria interna se divide em contábil, operacional, de *compliance*, de sistemas, fiscal e tributária e de qualidade e ambiental (LINS, 2011).

Contábil: foca-se nos controles internos, bem como na qualidade das informações geradas pelos mesmos. Busca o equilíbrio entre a gestão de riscos operacionais e os controles internos. Não é prestada por terceiros, e ao final do seu trabalho ocorre a emissão de um relatório composto pelo problema identificado; consequências para a empresa e as sugestões para resolver o problema.

- a. Operacional: analisa as atividades operacionais, visando avaliar e corrigir a relação custo benefício entre os recursos da empresa e sua aplicação de forma eficiente, conforme seus objetivos operacionais, táticos e estratégicos determinados pela administração;
- b. De *compliance*: verifica o cumprimento de normas aplicáveis à empresa e seus regulamentos internos. Primeiramente, avalia os riscos de sanções legais ou pecuniárias pelo não cumprimento integral ou em parte das normas pelas quais a empresa está submetida;
- c. De sistemas: juntamente com a auditoria interna contábil formam um alicerce para que a auditoria externa estabeleça o grau de confiança nos controles internos e, após, determine o volume de testes a serem realizados. Logo, é fundamental que a auditoria de sistemas efetue vários testes em busca de possíveis falhas, assim como novas tecnologias de segurança;
- d. Fiscal e tributária: avalia os procedimentos fiscais e tributários com a intenção de verificar o cumprimento das normas fiscais e tributárias. Possui como função a constante avaliação das normas legais em busca de procedimentos novos visando economia no pagamento de impostos e taxas;
- e. De qualidade e ambiental: resume-se num processo sistemático e documentado que busca identificar problemas que possam vir a ocorrer, assim como oportunidades de melhoria relacionada à qualidade dos produtos e redução dos impactos ambientais das atividades da empresa.

2.1.3 Auditoria Externa ou Independente

De acordo com Lins (2011), sua finalidade é expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis, assegurando que essas representem de forma adequada a posição patrimonial e financeira da empresa auditada. Os auditores externos e as empresas de auditoria externa devem possuir registro na Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

Lins (2011) apresenta as características gerais da auditoria externa, conforme quadro 3.

Quadro 3 – Características gerais da auditoria externa

Executor	Funcionário da empresa de auditoria independente
Isenção para informação externa	Maior
Objetivo principal	Exame das DCs com evidenciação da situação da empresa auditada através do parecer
Resultado do trabalho	Emissão de parecer
Cliente do serviço	Empresa contratante
Sigilo	Sim para Wps; não para o parecer
Frequência	Periódica
Detalhamento da análise	Baixo

Fonte: LINS, 2011, p. 10.

2.1.4 Ética e Postura Profissional do Auditor

A palavra ética deriva do grego *ethos* e significa, para Lins (2011, p. 15), “conduta relativa aos costumes derivados da convivência em sociedade,” logo, se fosse

possível medir a ética, esta dependeria da percepção da sociedade naquilo que julga ser o correto.

Dentro deste contexto, o autor destaca que o mercado de capitais, no final de 2001, conheceu um dos maiores escândalos financeiro com a fraude da Enron, uma das maiores empresas de energia do mundo juntamente com outras empresas, bancos e a maior empresa de auditoria do mundo daquela época, Artur Andersen que foi fechada, pois perdeu toda a credibilidade.

A seguir constam alguns elementos importantes relacionados ao Código de Ética Profissional, de acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

- I. exercer a profissão com zelo diligência e honestidade;
- II. guarda de sigilo com relação ao exercício profissional;
- III. comunicar desde logo ao cliente, empregador, eventual circunstância adversa que possa influir na decisão de quem lhe confiar o trabalho;
- IV. renunciar as funções que exerce, logo que positive falta de confiança;
- V. manifestar a existência de impedimento quanto ao exercício da profissão sempre que houver.

2.1.5 Procedimentos de auditoria

De acordo com a NBC T 11, os procedimentos de auditoria são um conjunto de técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar sua opinião sobre as demonstrações contábeis auditadas, esses procedimentos abrangem os testes de observância e os testes substantivos. Os procedimentos de auditoria representam os trabalhos que os auditores irão executar para obter a evidência de auditoria que suportará a opinião que será emitida. No período de elaboração do planejamento da auditoria é que será feita uma seleção dos procedimentos, sendo completado à medida que o trabalho for realizado.

Cunha, Beuren e Hein (2006) tiveram por objetivo em seu artigo, identificar os procedimentos de auditoria utilizados nos testes de observância e nos substantivos nas empresas de auditoria de Santa Catarina. O estudo foi descritivo com abordagem quantitativa. A seguir descrevem-se alguns desses procedimentos e seus conceitos de acordo com o artigo.

Os testes de observância verificam se os controles internos estão sendo cumpridos conforme o esperado e os testes substantivos são destinados a obter evidências sobre a exatidão das transações e os saldos das contas nas demonstrações contábeis (CUNHA; BEUREN; HEIN, 2006).

Devem ser observados alguns fatores quanto à aplicação dos procedimentos, Perez Junior (2011) destaca: considerações gerais sobre a empresa auditada; determinação dos riscos de auditoria; atualização das informações bases; determinação dos componentes significativos; identificação dos objetivos e riscos relativos a cada componente significativo e planejamento da abordagem geral da auditoria.

Para alcançar o objetivo final da auditoria, que é o de formar uma opinião imparcial, o auditor necessita utilizar procedimentos adequados, os quais devem proporcionar ao auditor a reunião de evidências materiais suficientes e necessárias para a formação da sua opinião. Tais evidências serão adquiridas utilizando esses procedimentos (CUNHA; BEUREN; HEIN, 2006).

2.2 Evolução Histórica da Auditoria no Mundo

Pacheco, Oliveira e Gamba (2007) tratam, em seu artigo, da evolução visível nas transações das entidades provocadas pelo advento da globalização. O problema do estudo reside na discussão mais aprofundada da auditoria no meio empresarial e sua inter-relação com o processo de Governança Corporativa.

Nesse sentido, Pacheco, Oliveira e Gamba (2007) tiveram por objetivo discorrer sobre a evolução histórica da auditoria, explicitando os tipos, evidenciando suas formas de apresentação e, por fim, apresentando suas novas tendências. Para isso, foi utilizado o método de pesquisa bibliográfica e seguem algumas considerações do artigo.

Para Pacheco, Oliveira e Gamba (2007), a origem da auditoria foi muito discutida pelos especialistas, ainda assim é possível relacioná-la ao início das atividades econômicas desenvolvidas pelo homem. A necessidade de ratificar as atividades praticadas, bem como a verificação dos registros vem desde os primórdios no antigo Egito.

O cargo de auditor foi criado na Inglaterra em 1314, por ser uma potência econômica desde a época das colonizações e que, após, tornou-se o berço do capitalismo com a Revolução Industrial. Ao alcançar certo grau de evolução, a auditoria de empresas começou com a legislação britânica, no século XIX, e a partir deste momento elaborou-se o processo de evolução da auditoria (PACHECO; OLIVEIRA; GAMBÁ, 2007).

Em 1929, com a quebra da bolsa de valores de Nova Iorque, surge a necessidade de aprimorar o sistema contábil e, em seguida, a auditoria, pois muitas empresas não tinham transparência e consistência em seus dados, ocorreu então a crise mundial. Logo, surge a necessidade de detectar falhas nas demonstrações contábeis das empresas. Com a criação do Comitê May, responsável por atribuir regras para instituições negociadas em bolsa de valores, conseqüentemente tornou-se obrigatória a auditoria independente (PACHECO; OLIVEIRA; GAMBÁ, 2007).

Com o surgimento dos órgãos, a auditoria juntamente com o desenvolvimento econômico mundial, amenizou sua aparência histórica de gerar apenas custos para a entidade e passou a ter maior relevância junto às empresas e a sociedade.

2.3 História da Auditoria no Brasil

Ricardino e Carvalho (2004), em seu artigo, trataram da Contabilidade e Auditoria em uma breve retrospectiva do desenvolvimento das atividades de auditoria no Brasil. O objetivo deste artigo foi atender a recuperação da memória de alguns aspectos que marcaram o início de atividade de auditoria no Brasil e sua influência sobre o ambiente acadêmico e editorial. Sendo que, seu segundo objetivo foi demonstrar a influência da legislação na implementação e consolidação formal da profissão.

De acordo com Ricardino e Carvalho (2004), a primeira evidência da atividade de auditoria no Brasil, foi observada no Decreto Lei nº 2935, de 16 de junho de 1862, a qual aprovava a reorganização da Cia de Navegação por Vapor – Bahiana – Anonyma, porém, conforme vários autores é difícil precisar com exatidão a data do primeiro trabalho de auditoria no país.

O primeiro parecer de auditoria foi emitido há mais de um século, e trata-se do balanço de São Paulo Tramway Light & Power Co, no período entre junho de 1899 e 31 de dezembro de 1902, foi certificado pelos auditores canadenses Clarkson e Cross.

Ricardino e Carvalho (2004) destacam a Price Waterhouse & Peat Marwick, como a primeira empresa de Auditoria Independente a se instalar no Brasil.

O Prof. Antônio Lopes de Sá foi quem editou o primeiro livro, um dos primeiros artigos sobre o tema foi publicado em 1928, intitulado “A Contabilidade na Grã-Bretanha” (RICARDINO; CARVALHO, 2004).

De acordo com Crepaldi (2007, p. 137), no Brasil, o desenvolvimento da auditoria teve influência de:

filiais e subsidiárias de firmas estrangeiras; financiamento de empresas brasileiras mediante entidades internacionais; crescimento das empresas brasileiras e necessidade de descentralização e diversificação de suas atividades econômicas; diversificação de suas atividades econômicas; evolução do mercado de capitais; das normas de auditoria promulgadas pelo Banco Central do Brasil em 1972; e criação da Comissão de Valores Mobiliários e da Lei das Sociedades Anônimas em 1976.

No ano de 1940, com o Decreto-Lei 2627 - terceira norma legal a regulamentar as atividades das Sociedades Anônimas no Brasil, permitiu ser identificada nesta Lei a obrigatoriedade do Exame das Demonstrações Contábeis por contador independente (RICARDINO; CARVALHO, 2004).

Foi a partir dos anos 40 que ocorreu uma crescente produção literária sobre o assunto, embora quase nada houvesse sido publicado a respeito das técnicas de auditoria, houve um enfoque de artigos diversos elaborados na época em defesa da necessidade dos serviços de auditoria, somente no início da década de 50 foram publicados os primeiros artigos sobre as técnicas de auditoria.

Nos anos 60, deu-se início a uma produção literária mais profunda, conforme Ricardino e Carvalho (2004), em 1962, a Revista Paulista de Contabilidade instituiu uma seção mensal voltada à Auditoria Contábil, sendo de responsabilidade do Prof. Ernesto Marra.

Ricardino e Carvalho (2004), em um artigo chamado “O Parecer do Auditor”, trouxeram a público um trabalho feito pelo Instituto dos Contadores Públicos de São Paulo, trata-se do primeiro modelo de parecer-padrão adotado no Brasil. Um mês após, foi publicado um artigo chamado “Normas Técnicas de Auditoria”.

Com o passar dos anos, o tema auditoria ganhou novos adeptos, estes defendiam a necessidade de normalização da atividade. Em novembro de 1966, as normas viriam a ser defendidas pelo Instituto dos Contadores Públicos do Brasil.

Conforme Ricardino e Carvalho (2004, p. 27), as Normas se subdividiriam: “I Normas Relativas à Pessoa do Auditor; II Normas Relativas à execução dos Trabalhos e III Normas Relativas ao Parecer”.

Os anos de 1967 e 1972 foram marcados por artigos que consolidavam o exercício da atividade e se caracterizavam, pois marcavam posições quanto ao direito do exercício da atividade ser exclusiva aos bacharéis em Ciências Contábeis e outros pelo auditor.

Foi em 1973 que o Prof. Stepten Kanitz publicou um livro denominado “Análise do Parecer do Auditor”, uma das primeiras obras brasileiras a tratar com profundidade desse tema.

Mais recentemente, a Lei nº 6.404/76, artigo 177 – Lei das Sociedades por Ações, determinou que “as demonstrações financeiras ou contábeis das companhias abertas (Ações negociadas em Bolsa de Valores) serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários (CVM) criada pela Lei nº 6.385 de 7 de dezembro de 1976” (CREPALDI, 2007, p. 138).

2.3.1 Tendências da Auditoria no Brasil

Em consequência do crescente impacto da Globalização na economia brasileira e com o objetivo de padronizar a apresentação dos resultados das empresas brasileiras, de acordo com os padrões internacionais, foi aprovado no dia 28 de dezembro de 2007 o projeto de Lei 3741/2000 que culminou na origem da Lei 11.638/2007 conhecida como a Nova Lei das Sociedades Anônimas (CAMPELO, 2010).

Decorrente desta Lei, e com o mesmo propósito em Fevereiro de 2009, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou a resolução nº1156/2009, determinando que as Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo CFC deverão seguir os mesmos padrões internacionais emitidos pelo IASB (*International Accounting Standards Board*).

Campelo (2010), no final de novembro de 2009, em consonância com as normas internacionais, o CFC aprovou as 37 novas Normas de Contabilidade Técnica de Auditoria Independente (NBC TA) e uma Norma Brasileira de Contabilidade Profissional do Auditor Independente (NBC PA).

A partir de 01 de janeiro de 2010, em consequência aos trabalhos de auditoria independente sobre as demonstrações contábeis das empresas com exercícios financeiros iniciados, devem utilizar essas Novas Normas Brasileiras de Auditoria convergidas no padrão internacional emitido pelo IFAC (*International Federation of Accounting*).

As Novas Normas de Auditoria, que mantém a mesma numeração original trazida pela IFAC serão de grande relevância e impulso para auditoria brasileira, pois os auditores independentes do Brasil poderão aplicar a sua técnica em trabalhos efetuados em qualquer país que utilizar as normas internacionais de contabilidade emitidas pela IFAC (CAMPELO, 2010).

Para o autor, uma das alterações trazidas pelas Novas Normas de Auditoria é que, ao fim dos trabalhos do auditor, não será emitido o Parecer dos Auditores, e sim o Relatório do Auditor Independente.

Para os auditores independentes no Brasil, o ano de 2010 representou um marco, pois a seus trabalhos começam a ser executados e avaliados nos padrões mundiais, conforme padronização da auditoria determinada pela Lei 11.638.

Portanto, os profissionais ligados à auditoria no Brasil deverão manter-se atualizados para que estejam preparados e assim possam atuar de acordo com as novas regras.

3 Considerações finais

No artigo de Damascena, Firmino e Paulo (2010), observou-se que a auditoria é de grande importância no mercado financeiro, pois expressa de forma clara e objetiva, por meio do parecer de auditoria, sua opinião em aspectos relevantes à posição patrimonial e financeira das demonstrações contábeis da empresa auditada.

Os autores observaram que a predominância dos pareceres-padrão ou parecer sem ressalva, e que os motivos mais frequentes dos pareceres com ressalva foram a limitação de escopo de trabalho e da impossibilidade de formar opinião. O fato pode sugerir, pois existem dificuldades nos procedimentos de auditoria em ampliar o escopo de trabalho ou limitações no tempo de execução dos procedimentos.

Nos parágrafos de ênfase, Damascena, Firmino e Paulo (2010) observaram um número elevado de indicações sobre prejuízos contínuos, passivo a descoberto e deficiências de giro.

Neste sentido os autores sugerem novos estudos na área de auditoria para analisarem o efeito das empresas denominadas *Big Four* sobre a qualidade das informações contábeis, assim como a qualidade dos serviços prestados pelas auditorias àquelas empresas classificadas como sociedades de grande porte e efeito da convergência das normas brasileiras às normas internacionais.

Por não ser objeto desse estudo, pois este trata da história da auditoria, foi pesquisado de forma superficial o assunto sobre pareceres, o que não deixa de ser relevante.

No artigo de Pacheco, Oliveira e Gamba (2007), concluiu-se que é muito difícil dizer o verdadeiro momento em que surgiu a auditoria, porém alguns autores defendem a vinda desde os tempos mais remotos, e ressaltam que é difícil imaginar a ausência da auditoria no mundo atual, incluindo o constante desenvolvimento do mercado e a complexidade das operações.

Observa-se que a auditoria veio sendo aperfeiçoada ao longo de vários anos, ganhou forças com o surgimento dos órgãos reguladores que compõem normas pronunciamentos e interpretações.

Segundo Lins (2011), no exercício da auditoria externa independente devem ser observados os seguintes aspectos. Registro na CVM, seja pessoa física ou jurídica, todo o auditor tem a obrigação de ter seu registro na CVM, sendo que a norma exige que pelo menos a metade dos sócios da empresa auditada seja cadastrada como responsável técnico na Comissão de Valores Mobiliários, para exercer atividade de auditoria.

Guarda da documentação e sigilo, toda a documentação, papéis de trabalho, relatórios, pareceres, precisam ser conservados em boa guarda por cinco anos, a partir da data do parecer. Toda a documentação da auditoria é confidencial, logo deve ser mantida em local seguro.

Responsabilidade Compartilhada, quando um papel de trabalho for preenchido pela auditoria interna do cliente, este fato não isenta o auditor independente de responsabilidade sobre qualquer tipo de erro ou fraude no seu parecer final.

Revisão externa, a cada quatro anos, os auditores deverão se submeter a uma revisão externa (*peer review*) realizada por outro auditor registrado na CVM, o qual avalia a observância das normas técnicas e profissionais.

Portanto, com o artigo de Pacheco, Oliveira e Gamba (2007), percebeu-se a constante evolução da auditoria, ao se observar a criação gradativa de órgãos reguladores, visto que as auditorias internas e externas visam aumentar a credibilidade de uma instituição.

No artigo de Ricardino e Carvalho (2004), os autores concluíram que atividade de auditoria se faz presente no Brasil há muito tempo, porém foi regulamentada a partir de 1965, e apenas em 1928 foram publicados os primeiros ensaios sobre os assuntos. O marco significativo da regulação da atividade somente ocorreria em 1965 e em 1976 seria fortalecido, pois foi criado a CVM – Comissão de Valores Mobiliários.

No mesmo ano, a Lei 6.404 – Lei das Sociedades por ações estabeleceu a obrigatoriedade da auditoria independente para as sociedades e as demonstrações contábeis.

García et al. (2009), em seu artigo cujo objetivo tratou de uma análise das novas orientações e requisitos para os auditores, a administração e os responsáveis pela

governança, em comparação com as normas internacionais emitidas na Argentina, Brasil, Chile, Colômbia, Costa Rica, México, Espanha e Portugal, concluíram que se os auditores cumprirem com as novas exigências estabelecidas nos novos padrões internacionais, as próximas auditorias serão de qualidade superior, desta forma as informações financeiras serão mais transparentes.

Cunha, Beuren e Hein (2006), em seu artigo referente aos procedimentos de auditoria, concluíram que as empresas de auditoria independente de Santa Catarina utilizam os procedimentos de auditoria abordados na fundamentação teórica do estudo. A correta aplicação desses procedimentos permite que os auditores opinem com maior segurança sobre a fidedignidade ou não das demonstrações contábeis na emissão do seu parecer.

Quanto às tendências da auditoria, conforme Campelo (2010), a auditoria passou por uma mudança significativa, portanto as auditorias independentes das demonstrações contábeis, a partir de 1º de janeiro de 2010, deverão seguir as novas normas de auditoria, conforme padronização da auditoria determinada pela Lei 11.638.

De acordo com os autores citados anteriormente, pode-se concluir que é difícil saber o verdadeiro momento da origem da auditoria, tanto no Brasil como no mundo. No entanto é difícil imaginar um cenário econômico como nos dias atuais sem que haja auditoria.

Em consequência do impacto da Globalização na economia brasileira e com o objetivo de padronização de acordo com os padrões Internacionais, se deu origem à Lei 11.638/2007 conhecida como a Nova Lei das Sociedades Anônimas.

A auditoria vem sendo aperfeiçoada ao longo dos anos, obtendo cada vez mais força e, através dos órgãos, foi sendo conquistada por normas e pronunciamentos. De forma global, as auditorias interna e externa buscam credibilidade e confiabilidade aos seus usuários, internos e externos.

Portanto, os profissionais ligados à auditoria no Brasil deverão manter-se atualizados para que estejam preparados e assim possam atuar de acordo com as novas regras. Diante deste contexto, sugere-se novas pesquisas no sentido de buscar identificar se as empresas estão de acordo com as novas normas de auditoria, conforme determina a Lei 11.638, a partir de 2010.

Referências

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria: um curso moderno e completo*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

ATTIE, William. *Auditoria: conceitos e aplicações*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BRASIL. Lei nº 6.385. Brasília 1976.

_____. Lei nº 6.404. Brasília, 1976.

_____. Lei nº 11.638. Brasília, 2007.

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Auditoria contábil: teoria e prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

_____, Silvio Aparecido. *Auditoria contábil: teoria e prática*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

- CAMPELO, Aldeir Lima de. Publicação da ASPR® - *Auditoria e consultoria* São Paulo. Disponível em: <<http://www.aspr.com.br/arquivos/FE92.pdf>>. Acesso: em 15 jun. 2011.
- CUNHA, Paulo Roberto da; BEUREN, Ilse Maria; HEIN, Nelson. *Procedimentos de auditoria utilizados pelas empresas de auditoria independente estabelecidas e Santa Catarina*. 2006. Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos. Disponível em: <http://www.unisinos.br/publicacoes_cientificas/images/stories/Publicacoes/Basev3n1/art06_cunha_beiren_hein.pdf> Acesso em: 11 jul. 2011.
- DAMASCENA, Luzivalda Guedes; FIRMINO, José Emerson; PAULO Edilson. *Estudos sobre os pareceres de auditoria: análise dos parágrafos de ênfase e ressalvas constantes nas demonstrações contábeis das companhias listadas na Bovespa*. IV Congresso ANPCONT 2010. Disponível em: <<http://www.anpcont.com.br/site/docs/congressoIV/02/CUE315.pdf>>. Acesso em: 19 jun. 2011.
- DIEHL, Astor A.; TATIM, Denise C. *Metodologia e técnica de pesquisa em ciências sociais aplicadas*. Passo Fundo: Clio, 2002.
- GARCIA, et al. *La importancia relativa en auditoría las nuevas normas internacionales en comparación con la normativa vigente en Iberoamérica*. 2009. Disponível em: <<http://redalyc.uaemex.mx/src/inicio/ArtPdfRed.jsp?iCve=39511867005>>. Acesso em: 10 de jul. 2011.
- GIL, Antônio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- LINS, Luiz dos Santos. *Auditoria: Uma abordagem prática com ênfase na auditoria externa*. São Paulo: Atlas, 2011.
- NBC T 11 – NORMAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS. Disponível em: <<http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t11.htm>>. Acesso em: 30 mai. 2011.
- PACHECO, Marcela Soares; OLIVEIRA Denis, Renato de; GAMBA Fabrício La. *A história da auditoria e suas novas tendências: um enfoque sobre governança corporativa*. X SEMEAD Seminários em Administração FEA-USP, São Paulo 2007. Disponível em: <http://www.ead.fea.usp.br/Semead/10semead/sistema/resultado/an_resumo.asp?cod_trabalho=204>. Acesso em: 12 jun. 2011.
- PEREZ JUNIOR, José Hernandez. *Auditoria de demonstrações contábeis: normas e procedimentos*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- RICARDINO, Álvaro; CARVALHO, Nelson L. Breve retrospectiva do desenvolvimento das atividades de auditoria do Brasil. *Revista Contabilidade & Finanças – USP*, São Paulo 2004.
- SILVA, Antônio C. Ribeiro. *Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade*. São Paulo: Atlas, 2003.