
O FUTURO DA AUDITORIA NA SOCIEDADE MODERNA DESDE UM PANORAMA HISTÓRICO

THE FUTURE OF AUDITING IN MODERN SOCIETY FROM A HISTORICAL OVERVIEW

José Paulo Cosenza

*Doutor em Contabilidade e Finanças pela Universidad de Zaragoza (UNIZAR)
Professor Titular do Departamento de Contabilidade da UFF
Endereço: Rua São Paulo, 30, 1º andar, Campus do Valonguinho, Niterói, RJ, 24020-150 - Centro, Niterói - RJ, 24020-140;
E-mail: jpcosenza@id.uff.br*

*Recebido: 21/05/2024 Aprovado: 09/08/2024
Publicado: 20/08/2024*

Aline Moura Costa da Silva

*Doutora em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (UnB)
Professora Associada do Departamento de Contabilidade da UFF
Endereço: Rua São Paulo, 30, 1º andar, Campus do Valonguinho, Niterói, RJ, 24020-150 - Centro, Niterói - RJ, 24020-140
E-mail: alinemoura@id.uff.br*

RESUMO

Este artigo faz um relato histórico da evolução da auditoria e analisa as possíveis mudanças pelas quais o auditor poderá passar no futuro desempenho das funções relacionadas ao exercício de sua profissão. O objetivo deste estudo é mostrar o estado atual da auditoria contábil, refletindo sobre seus futuros desafios e tendências, de forma a motivar os auditores na decisão de se antecipar e se envolver, a partir de agora, com esse possível movimento de transformação profissional. Para tal, mostra-se que o olhar do auditor para o futuro contempla paradigmas que devem ser quebrados, indo além das análises retroativas de demonstrações financeiras, sob pena de incorrer no risco de perda de reconhecimento profissional e redução de mercado de trabalho. Este estudo contribui para a literatura ao discutir implicações associadas a previsões que o futuro profissional de auditoria precisará incorporar. São novas demandas e ferramentas, em particular a inteligência artificial, necessárias para atender aos procedimentos de auditoria do futuro, incorporando nesse processo a inteligência de negócios e tecnologias às obrigações regulamentadas do auditor. Nos achados, detectou-se uma crescente automação dos procedimentos de auditoria, a necessidade de demonstrações financeiras mais preditivas e a demanda por auditoria contínua das demonstrações e transações financeiras, para que o auditor se mantenha competitivo no mercado de trabalho e atenda a uma visão cada vez mais globalizada das atividades de auditoria.

Palavras-chave: Auditoria. Novas Tecnologias. Inteligência Artificial. Tecnologias da Informação.

ABSTRACT

This article provides a historical view of the evolution of audit and analyses the possible changes that the auditor may undergo in the future performance of functions related to the exercise of his profession. The purpose of this study is to show the current state of accounting audit, reflecting on its future challenges and

trends, in order to motivate auditors in the decision to anticipate and get involved, from now on, with this possible movement of professional transformation. To this end, we shown that the auditor's look to the future includes paradigms that must be broken, going beyond retroactive analyses of financial statements, under penalty of incurring the risk of losing professional recognition and reduction in the job market. This study contributes to the literature by discussing implications associated with predictions that the future audit professional will need to incorporate. New demands and tools, in particular artificial intelligence, are necessary to meet the auditing procedures of the future, incorporating business intelligence and technologies into the auditor's regulated obligations in this process. The findings shown an increasing automation of auditing procedures, the need for more predictive financial statements and the demand for continuous auditing of financial statements and transactions, so that the auditor remains competitive in the job market and meets an increasingly globalized view of auditing activities.

Keywords: *Audit. New technologies. Artificial Intelligence. Information Technologies.*

1 INTRODUÇÃO

Ainda que, historicamente, a verificação sempre tenha sido um componente importante no processo contábil (reconhecimento, classificação, mensuração e divulgação), o desenvolvimento dos procedimentos de controle interno tem sofrido mutações ao longo do tempo, devido às alterações de ênfase em relação aos procedimentos de auditoria aplicáveis. Por conta disso, a auditoria se desenvolveu consolidando questões pertinentes às mudanças e transformações ocorridas no ambiente de negócios das empresas, incorporando novas técnicas e progressos tecnológicos, o que leva a crer que continuará evoluindo em resposta às possíveis mudanças que venham ocorrer nos tempos futuros, já que ela é um produto do meio onde está inserida.

Convencido de que os fatos históricos não podem ser puramente objetivos, desde o momento em que se tornam fatos da história, devido ao significado que lhe dá o historiador, Carr (2002, p. 153) entende que a objetividade na história não pode ser uma objetividade de fato, mas somente de relação, isto é, da relação entre fato e interpretação, entre passado, presente e futuro. Portanto, o pressuposto tradicional de que a história sempre tem de ser explicada em termos de algo fixo e imutável é contrário à experiência do historiador, já que o absoluto na história não é algo no passado e nem no presente. Ao contrário, é algo no futuro, ainda incompleto e em processo de vir a ser, que só começará a tomar forma à medida que se desloca em sua direção (CARR, 2002, p. 154).

Neste artigo, toma-se como ponto de partida, baseado em Carr (2002, p. 157), a interpretação de que a história representa um diálogo entre acontecimentos do passado e os fins futuros que progressivamente emergem. Com dito propósito, faz-se um levantamento da história da auditoria, examinando as principais influências que tiveram fatores e componentes importantes na consolidação desta atividade como técnica e profissão no passado, a fim de se refletir sobre suas prováveis tendências no futuro. O que se almeja é oferecer uma visão histórica do desenvolvimento da auditoria contábil no mundo, por entender sua importância para a compreensão do ambiente profissional atual, já que, conforme assinala Cardoso (1997, p. 27), seu *status quo* representa medidas e atitudes profissionais já adotadas no passado, às vezes remoto. Embora seja sumamente difícil prever o futuro para qualquer profissão, há certas tendências reveladas historicamente que podem ser interpretadas à luz dos fatos futuros, mesmo que ainda sob a incipiente forma de expectativas ou probabilidades.

Nos últimos tempos, tem sido divulgado, com certa frequência, várias notícias sobre escândalos financeiros e gerenciamentos de informações contábeis, sendo um caso recente ocorrido no Brasil o escândalo "Americanas SA", em face do pedido de recuperação judicial feito pela citada empresa brasileira. Fruto da combinação de negócios das Lojas Americanas com a B2W Digital, essa empresa, atualmente proprietária das Lojas Americanas e do site Americanas.com, admitiu uma dívida, segundo Filgueiras (2023), em torno de US\$ 8,3 bilhões. Em relação a tal fato, as notícias nos meios de

comunicação esclarecem que foi detectado um "rombo contábil" que coloca em xeque, segundo Konchinski (2023), o futuro dessa empresa, já que, até onde se sabe, ela teria deixado de lançar em seu balanço dívidas contraídas para pagamento antecipado de seus fornecedores. O problema contábil neste caso ocorreu pelo fato dessa empresa fazer contabilização "inapropriada" da contratação de operações de financiamento de compras (*forfait*) e não divulgar informações sobre esse tipo de operação contábil. No mercado de varejo, é normal que as grandes empresas desse setor contraiam essa espécie de empréstimo para pagar aos seus fornecedores de produtos. Em termos práticos, a Americanas não estaria divulgando em suas demonstrações financeiras que, para pagar antecipadamente seus fornecedores, estaria contraindo empréstimos. Com esses mecanismos de *off-balance sheet*, a tendência é que a empresa mostrasse um valor econômico maior e, por consequência, suas ações ficassem mais valorizadas, devido ao menor endividamento apresentado. Embora em Finanças, com base nas teorias do *Trade Off* (MILLER, 1977) e do *Pecking Order* (MYERS, 1984; MYER; MAJLUF, 1984) se entenda que, até um certo nível, é positivo se endividar. Inclusive o mercado reage bem a esse volume ótimo de endividamento (até certo nível). Na prática, sabe-se que "uma empresa com menos dívidas vale mais que uma empresa com mais dívidas" (KONCHINSKI, 2023).

Não obstante, a grande pergunta que se faz é: "será que ninguém viu esse estranho tipo de conduta?" Principalmente considerando que a própria bolsa de valores brasileira, a B3, criou um nível de governança corporativa diferenciada chamada Novo Mercado e que se propõe a segregar empresas que prestem um maior volume de informações com melhor qualidade. A Americanas é uma das empresas que atualmente está listada e participa desse segmento. Portanto, ela tem suas ações negociadas num segmento que engloba as companhias de melhor governança corporativa da B3, ou seja, destinado à negociação de ações de empresas que adotam, voluntariamente, práticas de governança mais transparentes.

Além disso, as companhias classificadas neste segmento especial da bolsa de valores brasileira precisam considerar regras de *accountability* [isso implica na divulgação de políticas contábeis e existência de estruturas de fiscalização e controle, ou seja, instalação de uma área de auditoria interna, uma função de compliance e um comitê de auditoria], além do acatamento das obrigações determinadas na Lei das Sociedades por Ações (dita popularmente Lei das S.As.), dentre elas apresentar o parecer dos auditores independentes (BRASIL, 1976).

Diante disso, precisam passar por auditorias periódicas feitas por auditores independentes e têm a obrigatoriedade de apresentar o parecer do auditor independente, visando trazer maior segurança quanto às informações constantes nas demonstrações financeiras publicadas, garantindo, assim, ao usuário que as referidas informações estejam isentas de erros e fraudes, evidenciando de forma fidedigna a essência dos fenômenos que pretendem representar (ALBERTON; MARQUART, 2009, p. 45).

Acredita-se que seja esse o lado problemático dessa questão, já que "a existência da figura do auditor confere maior grau de confiabilidade aos dados econômico-financeiros fornecidos pelas empresas aos *stakeholders*" (CARDOSO, 1989, p. 44). Conforme Alberton e Marquart (2009, p. 43), "a segurança nos negócios depende de transparência na divulgação de informações" e "a auditoria surge como uma importante ferramenta para certificar aos investidores que as demonstrações financeiras publicadas pelas empresas listadas na bolsa de valores são fidedignas".

Nesse caso, a imagem do auditor está comumente e popularmente associada à missão de emitir, através de seu parecer de auditoria, sua opinião sobre as demonstrações financeiras, visando avaliar o grau de confiabilidade dessas demonstrações. Nesse cenário, o parecer de auditoria independente possui um grande valor para se avaliar adequadamente as informações contábeis que afetam a tomada de decisão dos usuários, já que, conforme Arruda et al. (2012, p. 231), quando uma empresa apresenta parecer de auditoria com opinião modificada, seja por "opinião com ressalva", "opinião adversa" ou "abstenção de opinião", passa uma sinalização negativa para o usuário em relação ao grau de confiança a depositar quanto à qualidade das informações prestadas pela empresa em suas demonstrações financeiras.

No caso específico citado da Americana, a PricewaterhouseCoopers (PwC) e a KPMG Auditores Independentes prestaram serviços de auditoria independente para a empresa no período em que a ela admite ter executado o gerenciamento de resultados que inflou suas demonstrações financeiras. À vista disso, cabe, então, fazer a seguinte indagação: estariam os auditores suficientemente preparados para o desempenho do importante papel que a sociedade atual lhes atribui? Esse é, de fato, o verdadeiro lado da questão que precisa ser discutido e analisado quando se reflete sobre o papel do auditor e da auditoria na sociedade contemporânea. Ao que parece, a percepção que se tem quando se pensa na contratação de auditores é a de apuração dos fatos, como passo inicial para a instauração das medidas necessárias à reparação dos possíveis danos ou prejuízos causados aos usuários da informação contábil. Nas palavras de Cardozo (1989, p. 44), "desenvolver uma atuação de apoio e proteção aos investidores, através do exame das demonstrações financeiras e outros processos técnico-contábeis".

Baseado nas considerações anteriores, este artigo faz um relato histórico da evolução da auditoria e analisa as possíveis mudanças pelas quais o auditor poderá passar no futuro desempenho das funções relacionadas ao exercício de sua profissão. Em face dessas razões, o objetivo deste estudo é mostrar o estado atual da auditoria contábil, refletindo sobre seus futuros desafios e tendências, de forma a motivar os auditores na decisão de se antecipar e se envolver, a partir de agora, com esse possível movimento de transformação profissional.

Através do presente trabalho é possível ressaltar a importância da conscientização do profissional de auditoria diante dos desafios que se antepõem no caminho dessa atividade, face ao intenso ritmo de transformação dos negócios e à disponibilidade de novas tecnologias, destacando o processo de transformação da prática de auditoria num contexto de era digital. Além disso, o presente estudo contribui com a literatura internacional, trazendo à tona um assunto que deveria ser mais amplamente abordado e discutido pelos auditores: como atuar sintonizado com as novas realidades do mercado, de modo a garantir, em um tempo mais curto, maior precisão na análise de uma enorme gama de dados e, assim, trazer insights valiosos às empresas e seus *stakeholders*?

Para isto, além desta introdução, o artigo conta com outros seis tópicos, a saber: na seção 2, são mostradas evidências pertinentes à evolução das práticas de auditoria na história das civilizações. Na seção 3, faz-se uma breve coletânea do processo de desenvolvimento da auditoria no Brasil e suas implicações. A seção 4 apresenta uma base conceitual de análise e interpretação das alterações sofridas nos objetivos e nas técnicas da auditoria ao longo do tempo. Na seção 5, mostra-se a evolução do parecer de auditoria na busca por um modelo padrão de relatório. A seção 6 traz reflexões sobre a auditoria do futuro e o futuro do auditor diante da maior complexidade dos negócios e avanços da tecnologia da informação. E, por fim, na seção 7, são apresentadas as conclusões alcançadas com o estudo e, ao final, oferecida, ainda, a bibliografia utilizada como referência para a elaboração do artigo.

2 A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA AUDITORIA

É natural que as evoluções recentes na profissão do auditor, em especial as tecnológicas e comportamentais, recebam considerável atenção por parte dos contadores. No entanto, Chatfield (1968, p. v-vi) assinala que uma mirada sobre os problemas comuns e correntes, em seu contexto contábil histórico, proporciona uma base adequada para discussão da teoria contábil contemporânea, servindo como catalisador sobre o presente e o futuro da profissão contábil. À vista disso, o conhecimento histórico do desenvolvimento da auditoria é importante para o exame das influências que provocaram mudanças iniciais nesse tipo de atividade, além de ser interessante em si mesmo, podendo levar a uma melhor compreensão do que está acontecendo no presente e oferecer pistas sobre quais poderiam ser as tendências futuras das práticas de auditoria.

A literatura contábil e outras informações disponíveis relacionadas à auditoria parecem indicar que, no início do século XX, essa profissão estaria completando sua primeira grande fase de

desenvolvimento, com sua consolidação como atividade sistemática nas empresas, principalmente as inglesas e as norte-americanas. Conforme Moyer (1951, p. 3), a função principal de uma auditoria, em dita época, era fazer o exame do relatório de administração dos diretores das corporações e seu dever mais importante era o de detectar fraudes.

Ressalte-se que, "embora a profissão de auditoria tenha crescimento comparativamente moderno, a necessidade de algum controle externo sobre a precisão das contas foi sentida mesmo nos primeiros tempos" (WOOLF, 1912, p. 147). Em vista disso, historicamente, a atividade de auditoria é contemporânea das práticas contábeis. Ambas progrediram, lado a lado, com o crescimento da civilização e a extensão do comércio entre os diferentes povos. Portanto, "a origem da auditoria remonta a um tempo pouco menos remoto que o da contabilidade" (BROWN, 1905, p. 74) e "toda sociedade que desenvolveu a manutenção sistemática de registros contábeis, também produziu algum tipo de verificação de contas" (CHATFIELD, 1977, p. 111).

Assim, apesar de o termo auditoria ser relativamente recente, trata-se de uma prática tão antiga quanto a contabilidade, encontrando-se na literatura sobre história da contabilidade (BROWN, 1905, p. 74; WOOLF, 1912, cap. 13; CHATFIELD, 1977, p. 111; MILLS, 1990; COSENZA, 1998) várias evidências de algumas práticas de auditoria realizadas pelas antigas civilizações, especialmente na Mesopotâmia, Egito, Babilônia e Pérsia. Existem igualmente traços da sua existência na Índia, mais precisamente num antigo tratado sânscrito indiano sobre política, ciência política, política econômica e estratégia militar (*Arthashastra*), escrito no séc. IV por Kaytilya, onde existiam, também, regras detalhadas relativamente à auditoria das contas públicas (SIHAG, 2004). Da mesma forma, encontram-se referências na Bíblia Sagrada em relação a questões de auditoria conduzidas oralmente, por exemplo, a Parábola dos Talentos em Mateus 25, 14-30 e Lucas 19, 11-27 e a Parábola do Administrador Infiel em Lucas 16, 1-18 (BÍBLIA DE JERUSALÉM, 1987, p. 1886-1887, 1965-1966 e 1960-1961).

Mais tarde, na Antiguidade Clássica, também os gregos e os romanos utilizaram a auditoria com a função primordial de examinar as contas, visando prevenir atos fraudulentos por parte dos gestores (BROWN, 1962, p. 697). Na Grécia, "existia um sistema muito completo de auditoria das contas públicas", onde "a ideia de *accountability* dos gestores públicos permeou todo o estado grego" (WOOLF, 1912, p. 148-149). Instituída através de "um sistema de verificação das contas públicas por meio de escriturários, cada ocupante de cargo público tinha suas contas examinadas ao término de seus mandatos" (BROWN, 1905, p.74).

Também no Império Romano há referências a mecanismos de prestação de contas por parte dos gestores e demais magistrados ao deixar o cargo (WOOLF, 1912, p. 150). Já os contadores, estavam subordinados a um determinado alto-funcionário provincial, responsável por um departamento público, e cuidavam dos documentos públicos, sofrendo sistematicamente a supervisão de auditores. De acordo com Murray (1930, p. 137), "eles parecem ter sido frequentemente desonestos e gananciosos e, quando acusados de fraude, podiam ser submetidos à tortura com o objetivo de uma revelação convincente". Durante o exame dos auditores, eles não estavam autorizados a comprar ou vender seus bens patrimoniais e após o decurso de cinco anos de finalização da auditoria, não era mais passível a abertura de suas contas (MURRAY, 1930, p. 138). Também há evidências de que "os romanos desenvolveram um elaborado sistema de verificação cruzada entre os registros dos funcionários que autorizavam gastos e aqueles que realmente recebiam e pagavam em dinheiro" (CHATFIELD, 1974, p. 111).

Com a queda do Império Romano, em meados do século IV d.C., dando início ao período que se costuma chamar de Medieval, a auditoria desenvolveu-se de mãos dadas com surgimento de novos reinos, que originaram as nações modernas da Europa. Nas cidades de Florença e Veneza, por exemplo, a auditoria se difundiu precocemente como prática comum de fiscalização dos órgãos administrativos públicos que, embora ainda frágeis, começavam a consolidar-se justamente nessa época. De acordo com Zambon (2000, p. 355), a conjugação da contabilidade com a auditoria sistemática constituiu uma forma de concretizar os projetos políticos, tornar visíveis os ideais institucionais nessas repúblicas italianas, já

que a presença generalizada dessas atividades nos mais variados níveis e órgãos da administração pública italiana tornou-se um dos fatores garantidores de que tais projetos e demandas pudessem concretizar-se e influenciar o *status quo* da época.

Tendo em vista o ambiente de utilidade e neutralidade que cercava a contabilidade, não é muito improvável presumir que a auditoria possa ter sido elevada ao papel de braço operacional de processos políticos mais amplos, espécie de "regra do jogo" que sustentava as escolhas fundamentais relativas à configuração e ao funcionamento do Estado e, sobretudo, à sua filosofia subjacente. O que se presencia neste período equivale, portanto, a uma redescoberta da prática de auditoria que, por assim dizer, emerge do passado de mãos dadas com aquele florescimento das artes e do comércio, ajudando a legitimar o trabalho do Estado e de seus representantes, dispensando a estes uma espécie de absolvição secular e anexando aos seus atos públicos uma reconhecida garantia de correção administrativa (ZAMBOM, 2000, p. 355).

Ainda nos tempos medievais, na Grã-Bretanha, "há amplas evidências de utilização de práticas de auditoria" (MATTHEWS; ANDERSON; EDWARDS, 1998, p. 97). O mecanismo de auditoria inglesa no tempo feudal seguiu um padrão semelhante de desenvolvimento, onde a prática de investigar servidores e cobradores de impostos foi estendida aos relatórios financeiros de outros funcionários que lidavam com dinheiro público, com as contas sendo examinadas pelo auditor, em nome do rei, para verificar a honestidade das pessoas encarregadas de responsabilidades fiscais (CHATFIELD, 1977, p. 111-112). A função principal do auditor não era verificar a qualidade das contas dos funcionários que faziam as coletas e, sim, detectar se eles haviam sido negligentes, agido de má-fé ou de forma fraudulenta na cobrança dos tributos e impostos (NOKE, 1981; EDWARDS, 1989, p. 37).

Com a industrialização, o crescimento econômico e o aumento do volume de operações mercantis proporcionaram ímpeto para o surgimento das grandes corporações mercantis, com a consequente transferência da gestão dos proprietários para gestores profissionais contratados (BROWN, 1962, p. 698). Esse ambiente deu oportunidade para a eclosão da auditoria, já que, até então, essa atividade compreendia uma pequena parte da prática contábil e geralmente era realizada em circunstâncias excepcionais, como falências ou reavaliação de ativos. Com isso, há o surgimento de profissionais da contabilidade independentes e especializados em auditoria de contas, haja vista a necessidade de reforçar, pela verificação externa, a correção e credibilidade das demonstrações financeiras (representavam a comunicação da administração) divulgadas aos investidores de capital (CHATFIELD, 1974, p. 113).

Por conseguinte, há o desenvolvimento da profissão de auditor, primeiramente no Reino Unido e posteriormente nos Estados Unidos, principalmente porque as aprovações de legislações societárias em ditos países passaram a exigir várias demandas que implicavam na atuação dos auditores, especialmente a exigência de demonstrações financeiras aprovadas por parecer de auditoria. Hendricksen e Van Breda (1999, p. 48) assinalam que o processo de industrialização dos Estados Unidos foi acompanhado por enorme afluxo de capitais estrangeiros e, por consequência, de auditores, vindos especialmente de firmas inglesas (*Price Waterhouse & Co.* e *KPMG Peat Marwick*) e de novas firmas norte-americanas fundadas como a *Haskins & Sells* (atualmente é parte da *Deloitte Touche Tohmatsu*).

Desde então, tem-se um forte desenvolvimento da auditoria. Antonelli, D'Alessio e Cafaro (2017) assinalam que, sob o ponto de vista histórico, a origem e evolução da auditoria no setor privado é extremamente interessante, principalmente no que diz respeito às empresas ferroviárias do século XIX. Destarte, a atividade de auditoria surge como profissão em tempos relativamente modernos, ou seja, no século XIX, desenvolvendo-se plenamente na atividade econômica norte-americana, após a construção de ferrovias e o estabelecimento e crescimento de companhias de seguros, bancos e outras sociedades anônimas (BROWN, 1905, p. 92).

Assim, embora a auditoria, como é conhecida atualmente, tenha nascido no Reino Unido, ou seja, é uma invenção puramente inglesa, por assim dizer, ela recebeu grande impulso nos Estados Unidos, de

onde emanou a maioria dos procedimentos técnicos adotados por auditores de quase todos os países do chamado mundo capitalista, inclusive o Brasil (CARDOSO, 1989, p. 45).

3 O DESENVOLVIMENTO DA AUDITORIA NO BRASIL

Anteriormente a 1946, a atividade de auditoria é praticamente inexistente no Brasil, já que quando praticada, dava-se tão somente no âmbito de empresas estrangeiras que atuavam no país e tinham que seguir as mesmas práticas contábeis adotadas por suas matrizes. Cardoso (1989, p. 45) assinala que a demanda por trabalho profissional de auditoria, geralmente de um profissional dito "medalhão" em termos de "alto gabarito" contábil, dava-se para apurar algum tipo de fraude, esclarecer suspeitas de desfalques financeiros, falências fraudulentas ou dirimir controvérsias, situando-se mais no escopo de um trabalho pericial contábil do que de uma auditoria propriamente dita.

Em 27 de maio de 1946, através do Decreto-Lei nº 9.295 (BRASIL, 1946), são criados o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e os Conselhos Regionais de Contabilidade (CRCs), sendo, então, regulamentada a profissão contábil no país, estabelecendo-se para o contador a prerrogativa de exclusividade na execução dos trabalhos de auditoria e perícia no campo da Contabilidade. Assinale-se, entretanto, que, em dita época, a palavra "auditoria" ainda não era correntemente empregada no Brasil para designar esse tipo de atividade, preferindo-se utilizar o termo "revisor de escrita" para designar o profissional que realizava as tarefas típicas desta especialização da profissão contábil. Cardoso (1997, p. 28) reitera que "o decreto-lei não criou a profissão de auditor, tão-somente atribuiu ao contador a exclusividade" na prática dessa atividade contábil. Portanto, assinala esse autor, a auditoria é uma especialização, em grau máximo, da profissão de contador.

É importante assinalar que o citado decreto-lei desempenhou um meritório e indiscutível papel na preservação da qualidade dos trabalhos de auditoria como atividade especializada a ser praticada somente pelo aluno com bacharelato em Ciências Contábeis, ou seja, o contador. Isso contribuiu para o desenvolvimento da auditoria no Brasil e ainda hoje as regras estabelecidas neste decreto se encontram em vigor e são acatadas, competindo ao CFC realizar o Exame de Qualificação Técnica (EQT) para registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI), conforme instituído pela NBC PA 13(R3) como um dos requisitos para a inscrição do contador com vistas à atuação na área da auditoria independente.

O objetivo dessa norma técnica (CFC, 2020), com a aplicação do EQT para auditor, "é aferir o nível de conhecimento e a competência técnico-profissional necessários do contador na área de Auditoria Independente", ou seja, estimular o aperfeiçoamento do contador na execução do trabalho a ser desenvolvido na área de auditoria independente, elevando o nível técnico e científico do contador brasileiro da área da auditoria independente. Ressalte-se que nem em países mais desenvolvidos economicamente que o Brasil as prerrogativas legais para preservação do direito de os contadores praticarem, exclusivamente, a auditoria são tão amplas e poderosas; nem mesmo no caso da Grã-Bretanha, dita a pátria-mãe da auditoria moderna.

No âmbito público, as reformas da legislação fiscal e da administração pública em 1964, em concomitância com a promulgação dos Decretos-Leis 199 e 200, em 25 de fevereiro de 1967 (BRASIL 1967a, 1967b), ampliaram as oportunidades para a prática da auditoria, uma vez que trouxeram a obrigatoriedade de prestação de contas pelos gestores públicos, motivando a criação de instâncias de fiscalização e controle no âmbito das atividades da administração pública brasileira. Isso é reforçado, conforme Cardoso (1989, p. 46), pela Constituição Federal de 17 de outubro de 1969, ao determinar, de modo definitivo, que os trabalhos de auditoria na fiscalização financeira e orçamentária dos recursos financeiros públicos fossem executados pelo Congresso Nacional, mediante controles externos, e pelo Tribunal de Contas da União (TCU), a quem caberia realizar as inspeções necessárias (BRASIL, 1969). Contudo, a consolidação da auditoria no serviço público brasileiro deu-se nos anos 70, com a fixação dos

procedimentos de auditoria para o serviço público federal, institucionalizando a auditoria na gestão financeira e orçamentária da União (BRASIL, 1970).

Todavia, o grande marco para a auditoria no Brasil deu-se com a criação, através da Resolução nº 88 do Banco Central do Brasil, publicada em 30 de janeiro de 1968, do registro de firmas de auditoria e de auditores independentes (BACEN, 1968), tornando posteriormente obrigatória, em 10 de maio de 1972, a auditoria realizada por auditores independentes credenciados por dita instituição governamental (BACEN, 1972a). Em seguida, em 11 de maio de 1972, foi publicada a Circular nº 179, instituindo normas gerais de auditoria a serem observadas uniformemente pelos auditores independentes na execução de seus trabalhos de auditoria (BACEN, 1972b). De acordo com Cardoso (1989, p. 46), embora criada para uso específico, essas normas "passaram a constituir um guia para outros serviços de auditoria, o que reservou à Circular 179 um importante papel no desenvolvimento da auditoria no Brasil".

Nesse mesmo período, o Conselho Federal de Contabilidade expediu duas normas tratando exclusivamente de auditoria. A primeira, Resolução nº 317, de 14 de janeiro de 1972, dispunha sobre a inscrição de auditor independente no criado Cadastro Especial de Auditores Independentes (CFC, 1972a). Todavia, Cardoso (1989, p. 47) assinala que "os requisitos para inscrição nesse cadastro contrariavam as prerrogativas já conquistadas pelos contadores através do Decreto-Lei nº 9.295, o que levou o CFC a revogar tal resolução". Já a segunda, a Resolução nº 321, de 14 de abril de 1972, aprovava as Normas e os Procedimentos de Auditoria (CFC, 1972b), consistindo no primeiro documento oriundo de um órgão profissional regulamentando a auditoria no Brasil (CARDOSO, 1989, p. 47). Esta resolução ficou vigente até o ano de 1991, quando então foi revogada pela Resolução nº 700/91, que aprovou a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Financeiras (CFC, 1991).

A partir de então, qualquer trabalho de auditoria somente terá validade legal, se realizado sob a estrita observância dos ditames emanados do órgão profissional que regulamenta a classe contábil. Várias atualizações já foram efetuadas visando preparar os auditores frente ao desenvolvimento técnico da própria atividade de auditoria. Atualmente tem-se a NBC PA – do Auditor Independente que contempla um conjunto de resoluções dirigidas a regulamentar o trabalho do auditor, em conformidade com as Normas Internacionais de Auditoria (ISAs), emanadas do *International Federation of Accountants* (IFAC), organização representativa da profissão contábil global que apoia o desenvolvimento, adoção e implementação de padrões contábeis internacionais de alta qualidade. No contexto brasileiro, no que concerne exclusivamente a assuntos relacionados com auditoria, tem-se, ainda o Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) e o Instituto dos Auditores Internos do Brasil (OIO), que ao longo do tempo vêm trabalhando no incentivo ao aperfeiçoamento técnico das práticas de auditoria no país.

Em termos empresariais, Ricardino e Carvalho (2004, p. 22) assinalam que a *Deloitte Touche Tohmatsu* foi a primeira empresa de auditoria independente a se instalar no Brasil, em 1911, no Rio de Janeiro. Logo em seguida, em 1915, ingressaria no país a *Price Waterhouse & Peat Marwick* (MILLS, 1996, p. v) e anos mais tarde se estabeleceriam outras empresas de grande porte como a *Arthur Andersen*, em 1957, e a *Arthur & Young*, antecessora da atual Ernest Young, em 1959 (RICARDINO; CARVALHO, 2004, p. 24). A chegada ao Brasil dessas empresas estrangeiras de auditoria contribuiu para a experiência e aprendizado de profissionais da contabilidade brasileiros, que egressos delas vieram a fundar suas próprias firmas de auditoria, criando as primeiras empresas brasileiras de auditoria.

4 AS ALTERAÇÕES NOS OBJETIVOS E NAS TÉCNICAS DE AUDITORIA

Ao se revisar a história da auditoria, é possível construir uma base conceitual para analisar e interpretar as alterações sofridas nos objetivos e nas técnicas da auditoria ao longo do tempo. O próprio conceito de auditoria foi se ampliando com o passar dos anos, incorporando novas utilizações técnicas

fundamentais à coleta de provas e evidências, visando responder às crescentes solicitações dos usuários interessados nos serviços de auditoria.

Modernamente, segundo Attie (2018, p. 5), a auditoria é considerada uma especialização contábil voltada a testar a eficiência do controle patrimonial implantado, com o objetivo de expressar uma opinião sobre determinado dado. Por conseguinte, a auditoria corresponde a um processo de verificação sistemática das demonstrações financeiras de uma empresa, em concomitância com outras informações contábeis produzidas por ela na gestão do negócio, a fim de garantir a fidedignidade e precisão das demonstrações financeiras apresentadas. A pessoa que assume a responsabilidade nesse processo é chamada de "auditor", que tem como objetivo planejar e executar procedimentos de auditoria de modo a conseguir obter "evidência de auditoria"ⁱⁱ apropriada e suficiente para poder tirar conclusões razoáveis nas quais basear sua opinião.

No tocante aos objetivos e técnicas de auditoria nota-se uma evolução com o passar dos anos, devido à necessidade de adequação dos procedimentos de auditoria às novas demandas do mundo dos negócios. Anteriormente a 1850 d.C., o objetivo da auditoria consistia na "detecção de fraudes". Por estar orientado a verificar a honestidade das pessoas, os métodos de verificação eram bem detalhados, todavia sem reconhecimento da importância dos controles internos nos procedimentos de auditoria. Brown (1962, p. 697) assinala que, devido ao crescimento das atividades de fabricação, a partir da Revolução Industrial, surgiram mudanças importantes na atitude de se examinar a exatidão da informação e comportamentos fraudulentos. Citam-se como exemplos a demanda por um sistema de contabilidade ordenado e padronizado e a aceitação geral da necessidade de haver uma revisão independente das demonstrações financeiras das empresas.

Entre os anos 1850 e 1905, foi agregado aos objetivos da auditoria, também, a "detecção de erros de registro", tendo nos seus limites de verificação o emprego de algumas provas extremamente detalhadas, mas ainda sem reconhecer a importância dos controles internos. As auditorias normalmente incluíam revisões muito minuciosas das transações e a preparação de registros sobre a correção das contas e das demonstrações financeiras, prática que se mostrava ineficiente e cara, além de não fornecer mecanismos satisfatórios de fortalecimento das áreas fracas nos períodos subsequentes (BROWN, 1962, p. 698).

Desde então, até 1933, os objetivos declarados da auditoria passaram a ser a "determinação da razoabilidade da situação financeira reportada" e a "detecção de erros e fraudes", tendo como limite de verificação o exame detalhado e testes de auditoria. Brown (1962, p. 699) comenta que, surpreendentemente, os auditores perceberam a importância dos controles internos e a relação entre pontos fortes e fracos implícitos em seus programas de amostragem, passando, assim, a dar um pequeno reconhecimento à importância dos controles internos para o planejamento do trabalho de auditoria e a determinação da extensão dos exames de auditoria e a execução dos procedimentos de auditoria.

A partir de 1933, indo até 1940, os objetivos declarados da auditoria continuaram os mesmos, ainda que se começasse uma articulação visando contestar o papel do auditor na detecção de erros e fraudes. Isso acontecia primordialmente nos Estados Unidos, em parte, pela influência do caso McKesson & Robbins, Inc. (agora McKesson Corporation), ocorrido em 1938 e um dos maiores escândalos financeiros do século XX (CHATFIELD, 1996, p. 409-410).

A empresa farmacêutica McKesson & Robbins foi adquirida em 1925 por F. Donald Coster, um falso nome utilizado pelo vigarista italiano Philip Mariano Fausto Música, tornando-se presidente da companhia (WIKIPÉDIA, 2022). Tratava-se de um ex-presidiário e vigarista que, ao longo de três décadas, viveu uma carreira criminosa contemplada por vários crimes de fraude (fiscal e bancária) e contrabando, tendo sido condenado por usar nomes falsos para esconder sua verdadeira identidade ao assumir o controle de empresas (SHAPLEN, 1955). No caso em referência, ele se utilizou de uma engenharia contábil onde, se aproveitando das operações comerciais legítimas da companhia, gerava documentação de vendas falsas e pagava comissões a uma empresa de distribuição de fachada que

mantinha sob seu controle. Foi constatado que cerca de US\$ 20 milhões dos US\$ 87 milhões em ativos constantes no balanço da empresa eram falsos, o que levou a *Securities and Exchange Commission* (SEC) a abrir, em dezembro de 1938, uma investigação contra Coster. Declarado culpado, foi preso e só depois que foi autuado e teve as impressões digitais coletadas para ser libertado sob fiança é que as autoridades norte-americanas perceberam sua dupla identidade. Segundo o jornal *Chicago Daily Tribune* (Dec. 17, 1938), ao ter sua fiança revogada por causa do crime de falsa identidade, Música cometeu suicídio antes que pudesse ser preso novamente.

Em relação ao caso propriamente dito, Chatfield (1974, p. 136) narra que se tratou de falhas nos procedimentos de auditoria, uma vez que a *Price Waterhouse and Company*, responsável por auditar a McKesson & Robbins, não adotou corretamente os testes de auditoria aplicáveis ao contexto. Durante os exames de auditoria feitos antes de 1935, os auditores receberam folhas de inventário assinadas ou rubricadas por funcionários da empresaⁱⁱ; depois de 1934, eles obtiveram confirmações por escrito das quantidades de estoque mantidas pelos "fornecedores" canadenses e as testaram para pedidos de compra. A cada ano, dois ou mais funcionários da empresa certificam formalmente a condição e a quantidade de estoques apresentado no balanço. Embora as contas a receber não fossem confirmadas pelo correio, os créditos nas contas dos clientes eram comparados com as entradas no livro caixa e os registros de vendas brutas de medicamentos eram verificados com os registros de estoque e com as cópias das faturas e avisos de remessa dos clientes. Todavia era tudo fictício, representado por falsificações de documentosⁱⁱⁱ. Em sua defesa, a *Price Waterhouse* alegou haver se conformado aos padrões profissionais vigentes para a realização dos trabalhos de auditoria, em especial aos procedimentos descritos no pronunciamento referente aos princípios contábeis subjacentes às demonstrações financeiras corporativas (AAA, 1936). Afirmou, ainda, que fraudes envolvendo conluio gerencial eram notoriamente evasivas e não se podia esperar que uma auditoria de balanço as revelasse. Contudo, em qualquer caso, se houvesse aplicado técnicas apropriadas no seu trabalho de auditoria e tivesse sido feita a aplicação de testes substantivos mais extensivos nas contas a receber, nos estoques e nas contas de resultado, simplesmente teriam sido detectados vários documentos falsificados pela empresa.

O fato é que, a partir do escândalo McKesson & Robbins, ocorreram grandes reformas de governança corporativa e auditoria nos Estados Unidos. A SEC passou a exigir que as empresas públicas tivessem comitês de auditoria externos e que a nomeação de auditores fosse aprovada pelos acionistas. O Instituto Americano de Contadores (atual *American Institute of Certified Public Accountants*) começou a adotar padrões de auditoria que exigiam que os auditores passassem a verificar as contas a receber e os estoques empregando testes substantivos.

Em função do ocorrido, houve, então, um forte debate na literatura sobre a responsabilidade da auditoria na detecção de fraudes, culminando num consenso de que uma auditoria normal deveria se orientar basicamente pela determinação da veracidade das demonstrações financeiras (BROWN, 1962, p. 701). No entanto, ainda persistiam dúvidas quanto ao papel da amostra de auditoria desenhada para detectar fraudes, uma vez que o grau de extensão e profundidade dependia, em grande parte, da efetividade dos controles internos.

De 1940 a 1960, o objetivo da auditoria passa a restringir-se apenas na "determinação da razoabilidade da situação financeira reportada", mas agora se passa a aceitar que o sistema de controle interno seria a base para a tomada de decisão sobre a extensão da amostra e das provas, sendo fator preponderante na determinação do alcance do exame de auditoria que se requer, ou seja, na definição da profundidade das comprovações e testes a serem feitos. Dessa forma, a relevância dos controles internos passa a ter uma importante ênfase na orientação dos procedimentos de auditoria, visando determinar a situação financeira real e as utilidades de uma empresa.

A publicação do pronunciamento de auditoria nº 30, denominado "responsabilidades e funções do auditor independente no exame das demonstrações financeiras" (CPA, 1960), trouxe esclarecimentos relativos às responsabilidades e funções do auditor independente, em relação ao seu exame das

demonstrações financeiras. Em parte, porque, desde a emissão do procedimento de auditoria nº 23 (CPA, 1949), foram levantadas questões sobre a posição assumida a respeito da responsabilidade do auditor independente pela descoberta de fraude (incluindo desfalques e outras irregularidades semelhantes) e sobre o curso adequado de conduta do auditor independente quando seu exame revelasse circunstâncias específicas que levantassem sua suspeita quanto à existência de fraude. Segundo Brown (1962, p. 702), o objetivo pretendido não foi alcançado porque não se proporcionava uma solução adequada ao problema, haja vista que o que se necessitava realmente era outra revisão sobre os objetivos reais de uma auditoria. A norma, ao contrário, preocupou-se em transferir a responsabilidade por eventuais erros ou fraudes da alçada do auditor para a incumbência dos clientes dos serviços de auditoria, no caso os administradores das empresas. Assim sendo, a apresentação adequada das demonstrações financeiras em conformidade com as normas e princípios contábeis passou a ser uma parte implícita e integral da responsabilidade dos gestores da empresa.

Diante disso, os administradores da empresa tornaram-se os responsáveis pela adoção de políticas contábeis sólidas e pelo estabelecimento e manutenção do controle interno que irá, entre outras coisas, iniciar, registrar, processar e relatar transações (bem como eventos e condições) consistentes com as afirmações da administração incorporadas nas demonstrações financeiras. Além disso, as transações envolvendo ativos, passivos e patrimônio relacionados à empresa estariam dentro do pleno e total conhecimento e controle direto da administração. Em vista disso, o auditor independente, devido à natureza da evidência de auditoria e às características da fraude, não poderia mais ser responsabilizado por fraudes ou erros detectados nas demonstrações financeiras, já que seu conhecimento sobre esses assuntos específicos e os controles internos estaria limitado ao que foi adquirido por meio da auditoria (AICPA, 1972). Ainda que ele pudesse obter segurança razoável de que distorções foram detectadas, não poderia responsabilizar-se de forma absoluta sobre a relevância das consequências acarretadas por tal erro ou fraude nas demonstrações financeiras. Assim, sua responsabilidade em relação às demonstrações financeiras que auditou caberia somente a limitar-se à expressão da sua opinião sobre elas.

Nos anos 1960-1990, o crescimento da economia mundial provoca importantes desenvolvimentos no avanço tecnológico e no tamanho e complexidade das empresas, tornando-se relevante o papel desempenhado pelos auditores, na década de 1970, na promoção de credibilidade às informações financeiras divulgadas pelas empresas e na garantia de maior eficácia das operações no mercado de capitais (PORTER; SIMON; HATHERLY, 2014). De acordo com Leung, Coram, Cooper e Richardson (2004, p. 10), o dever dos auditores, entre outros, era afirmar a veracidade das demonstrações financeiras e garantir que as mesmas estavam sendo apresentadas de forma justa, isto é, representação fidedigna, sem viés. Nota-se, então, que o papel dos auditores em relação à auditoria das demonstrações financeiras permanece o mesmo que era nos anos 1940s-1960s, ou seja, os objetivos da auditoria permaneceram inalterados. Contudo, Davies, Paterson e Wilson (1997) opinam que a auditoria, na verdade, passou por alguns desenvolvimentos críticos nesse período. Primeiramente, devido ao aumento do número de transações decorrente do contínuo crescimento do porte e complexidade das empresas, deixou de "verificar a transação nos livros" para "fiar-se no sistema", passando a depositar maior confiança nos controles internos das empresas adotando em seus procedimentos de auditoria a utilização de verificação baseada em amostragem por causa do crescente volume da atividade mercantil (SALEHI, 2011).

Além disso, conforme Teck-Heang e Md Ali (2008, p. 5), os auditores se viram compelidos a verificar e documentar o sistema contábil priorizando os fluxos de informações e a identificação de mecanismos de controles internos. Quando o controle interno da empresa era eficaz, eles reduziam o nível de testes substantivos. Essa alteração funcional na auditoria de "visão verdadeira e correta" (*true and correct view*) para "visão verdadeira e justa" (*true and fair view*) causou uma troca de paradigma no processo de auditoria, conforme Salehi (2008), o que fez com que no início da década de 1980 houvesse uma mudança nas abordagens dos auditores, fazendo maior uso de procedimentos analíticos.

Uma extensão disso foi o desenvolvimento, em meados da década de 1980, da auditoria baseada em risco (TURLEY; COOPER, 1991). Ao utilizar uma abordagem de auditoria baseada em risco, o auditor passou a se concentrar nas áreas com maior probabilidade de conter erros, mas para isso precisava obter um entendimento profundo do cliente, do negócio e sua envolvente (REIS, 2019/2020, p. 11). Portanto, os auditores colocavam forte ênfase no exame de evidências de auditoria derivadas de uma ampla variedade de fontes de informações internas e externas à empresa.

Com a evolução da informática, neste período, a maioria das empresas introduziu sistemas de computador para processar seus dados financeiros e executar, monitorar e controlar muitos de seus processos operacionais e administrativos (PORTER; SIMON; HATHERLY, 2014). Diante disso, os métodos de trabalho dos auditores foram se alterando conforme as necessidades, passando a confiar fortemente no uso de ferramentas de auditoria com apoio da computação para facilitar seus procedimentos de auditoria. Como a informatização dos sistemas e o aumento da informação processada obrigaram a que as auditorias fossem mais dependentes de sistemas informatizados, também obrigou a um investimento na análise das atividades de controle interno da entidade (TECK-HEANG; MD ALI, 2008).

Com isso, houve o surgimento de uma onda de produtos completos, vendidos como práticas multidisciplinares através do desenvolvimento de estratégias de auditoria holística, envolvendo uma ampla gama de serviços realizados para o cliente de auditoria, não relacionados à auditoria propriamente dita. Durante este período, assinalam Leung et al (2004, p. 24), a contabilidade e a auditoria tornaram-se uma indústria, com forte concorrência entre as firmas de auditoria, criando um clima confuso no relacionamento com os clientes, uma aparente falha em exercer a devida diligência por parte de alguns auditores, que acabou culminando numa das maiores fraudes mundiais na história da contabilidade: o caso Enron, que envolveu, também, a empresa de auditoria Arthur Andersen (BASTIDAS MÉNDEZ, 2007). Porter, Simon e Hatherly (2014) assinalam que a prestação de serviços de consultoria emergiu no período 1960-1990 como um objetivo secundário da auditoria e, desde então, o papel dos auditores sempre esteve fortemente associado a tais serviços de assessoria.

A partir de 1990, a profissão de auditor testemunhou mudanças substanciais e rápidas, resultantes do crescimento acelerado das economias mundiais, observando-se uma expansão da auditoria para além da função básica de atestar as demonstrações financeiras (TECK-HEANG; MD ALI, 2008, p. 5). A auditoria atual se desenvolveu em novos processos que se baseiam em uma perspectiva de risco de negócios de seus clientes (PORTER; SIMON; HATHERLY, 2014). A abordagem de risco de negócios baseia-se na noção de que uma ampla gama de riscos de negócios do cliente é relevante para a auditoria, já que se esses riscos não forem controlados, acabarão afetando as demonstrações financeiras (TECK-HUANG; MD ALI, 2008, p. 6). Além disso, ao compreender todo o conjunto de riscos implícitos nos negócios, o auditor estará em melhor posição para identificar, em tempo hábil, assuntos de importância e relevância para a profissão de auditoria.

Diante disso, a profissão de auditor começou a assumir maiores responsabilidades na obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente com relação a concluir sobre a adequação do uso pela administração do princípio da continuidade na preparação das demonstrações financeiras e, com base nas evidências obtidas, se existe incerteza material quanto à capacidade da empresa continuar operando (IAASSB, 2015a). A adoção do risco empresarial implica em o auditor atender a uma crescente preocupação da sociedade e dos reguladores sobre questões de governança corporativa, obtendo representações escritas da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança de que a administração acredita ter cumprido sua responsabilidade pela preparação das demonstrações financeiras e pela integridade das informações fornecidas (IAASSB, 2008).

Portanto, depreende-se que, atualmente, o objetivo final da auditoria é dar credibilidade às informações financeiras e não financeiras fornecidas pela administração nos relatórios anuais. Todavia, o fato de a maioria das firmas de auditoria prestar, em grande escala, serviços de consultoria para as

empresas, as instâncias reguladoras da profissão de auditoria e o público investidor em geral começam a levantar dúvidas e questionamentos quanto a real independência dessas empresas (KUMAR; ROHAN, 2015, p. 45). Em parte, porque, em geral, as receitas de consultoria costumam exceder as receitas de auditoria na maioria das principais firmas de auditoria, o que motiva indagar sobre a capacidade de uma firma de auditoria manter-se independente em questões de auditoria tendo tanta dependência de receitas provenientes de serviços de consultoria. Após uma série de escândalos contábeis e financeiros de empresas no mundo todo, citam-se como exemplos *Sunbeam*, *Waste Management*, *Xerox*, *Adelphia*, *Enron*, *WorldCom*, dentre outras, a qualidade das auditorias está sob questionamento, já que os colapsos dessas gigantes corporações provocaram uma crise de confiança no trabalho dos auditores (BOYNTON; JOHNSON, 2005).

Correntemente, o auditor tem a obrigação de responder apropriadamente quando os documentos contidos nas demonstrações financeiras auditadas e o parecer de auditoria incluem outras informações que possam prejudicar a credibilidade dos mesmos. De acordo com a ISA 720 (Revisada), a opinião do auditor sobre as demonstrações financeiras não abrange todas as informações e tampouco que ele obtenha prova de auditoria para além da exigida para formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras (IAASB, 2015b, p. 6). Ele tem a obrigação de ler e considerar as outras informações à luz de seu entendimento sobre a entidade e seu ambiente adquirido durante a auditoria (ver parágrafo 11). Portanto, há uma tentativa de agregação de um maior valor no contexto geral da auditoria, através da promoção de uma mudança no comportamento dos auditores com relação às suas responsabilidades pelas demais informações, de forma a fortalecer sua capacidade de identificar que pode haver uma inconsistência material nas demais informações e, em caso afirmativo, responder adequadamente a ela. Essa norma de auditoria vigente determina que o auditor, depois de ler as demais informações, deve analisar se há inconsistência relevante entre elas e as demonstrações financeiras e considerar se há inconsistência relevante entre elas e o conhecimento obtido por ele na auditoria. Quando identificar que tais inconsistências relevantes parecem existir ou tomar conhecimento de que outras informações parecem estar materialmente distorcidas, o auditor deve reportar apropriadamente no seu parecer de auditoria.

5 A EVOLUÇÃO DO RELATÓRIO DE AUDITORIA

Historicamente, a evolução do relatório de auditoria tem caminhado conservadoramente. Na prática, ao longo do último século, a tentativa de se encontrar um modelo "padrão" foi lenta e cautelosa (LEVY, 2020, p. 5). No início do século 1920, os relatórios de auditoria eram elaborados de forma livre e seu conteúdo era ditado apenas pelo julgamento e discricionariedade do auditor, dada a carência de normas, leis ou regulamentos oficiais disciplinando esta questão (MONTGOMERY, 2018). Abordando esse aspecto, Montgomery (2018, p. 242-246) traz substancial orientação, comentando haver duas possíveis formas de manifestação do auditor, à época: i) através de uma "certificação"; ou ii) mediante um "relatório". No primeiro caso, ele se limitava a fazer uma descrição do escopo da auditoria, seguida de uma opinião sobre sua apresentação "correta" ou não, justificando as ressalvas, em havendo. Já no segundo caso, ele fazia uma declaração consideravelmente mais detalhada, efetuando uma exposição escrita não estruturada. Ao que parece, esses dois tipos de abordagem prevaleceram e influenciaram o desenvolvimento subsequente no tocante à forma de manifestação do auditor, já que, posteriormente, ocorreu a evolução para dois tipos de parecer: um relatório longo e um relatório padrão mais curto.

Em 1933 e 1934, os relatórios de auditoria aceitos nos arquivos da SEC eram invariavelmente uma versão breve, antiga e não padronizada de um relatório resumido, apenas declarando que uma auditoria foi realizada e concluindo com uma opinião. Devido à ausência de quaisquer padrões oficiais, Levy (2020, p. 5) escreve que, normalmente, não havia referência nesses primeiros relatórios às normas de auditoria geralmente aceitas (em inglês: *Generally Accepted Auditing Standards* - GAAS), aos princípios gerais de contabilidade (em inglês: *Generally Accepted Accounting Principles* - GAAP) ou à

apresentação justa (*fair presentation*). Zeff (2002, p. 190) comenta que: "antes da década de 1930, nenhuma lei ou regulamentação obrigava as empresas a terem suas demonstrações financeiras auditadas", apesar de que muitas delas tenham feito isso por mais de uma década (cite-se: *United States Steel Corporation, E. I. du Pont de Nemours and Company, General Motors Corporation, Eastman Kodak Company, International Business Machines Corporation*)^{iv}. Isto ocorria, em parte, devido à bolsa de valores norte-americana, alguns anos antes, haver encorajado, informalmente, que as empresas publicassem demonstrações financeiras auditadas (STAUB, 1942, p. 14-15).

Em 1934, na esperança de trazer melhorias neste importante assunto, uma comissão especial de contabilidade governamental do Instituto Americano de Contadores^v preparou um boletim apresentando os princípios que, em seu julgamento, deveriam ser aplicados nas auditorias de órgãos governamentais (AIA, 1934a). Nesse documento (p. 7), se recomendava o emprego de um relatório de auditoria padrão de formato curto, em conformidade, tanto quanto possível, com as recomendações do Comitê Nacional de Contabilidade Municipal^{vi}.

Posteriormente, em 1935, emitiu novo documento onde propagava a necessidade de realização de auditorias independentes e da auditoria interna para verificação interna contínua das transações financeiras, feitas periodicamente por contadores públicos (AIA, 1935, p. 9). Essa cultura de que quanto mais frequente ou contínua fosse a auditoria, melhor seria para todos os envolvidos, foi rapidamente adotada amplamente pela profissão contábil, também no âmbito privado. Isso levou ao uso recomendado (mas não obrigatório) de um relatório expandido, "padrão" e resumido, muito parecido com aquele que, em 1974, viria, finalmente, a ser designado oficialmente como o relatório de auditoria "padrão" (LEVY, 2020, p. 5). Esse novo formato de relatório descrevia com algum detalhe a natureza dos procedimentos de auditoria empregados pelo auditor como base para a opinião de auditoria, apesar de ainda não existir nenhum pronunciamento oficial referente a princípios contábeis aceitáveis e, portanto, nenhum padrão pelo qual um leitor pudesse julgar a "correção" das demonstrações financeiras. Esta forma de certificado deixou em dúvida a responsabilidade básica do auditor e o expôs a responsabilidade indefinida. Assim, embora ainda não fizesse referência ao GAAS, o auditor usava o termo "razoavelmente presente, de acordo com os princípios contábeis aceitos" e acrescentava "consistentemente mantido", talvez na tentativa de resguardar sua responsabilidade (CAREY, 1970, p 151-155).

De acordo com Carey (1970, p. 153-154), "o objetivo era deixar claro que o exame de um auditor consistia, em grande parte, em testes e amostragem, não em uma verificação detalhada de todas as transações, e que a manifestação do auditor era uma opinião profissional e não uma declaração de fato". Em função disso, o conceito de "princípios contábeis aceitos" passou a ser referido, como um padrão contra o qual a "justiça" da evidenciação contábil poderia ser medida. Essa nova forma de relatório, por recomendação do Comitê Especial de Cooperação com Bolsas de Valores^{vii} (AIA, 1934b), foi imediatamente e amplamente adotada, sendo assim representada:

Examinamos o Balanço Patrimonial da empresa XYZ, em 31 de dezembro de 1933, e a Demonstração de Resultado do ano de 1933. Em relação a isso, examinamos ou testamos os registros contábeis da empresa e outras evidências de apoio e obtivemos informações e esclarecimentos de diretores e empregados da empresa; procedemos também a uma revisão geral dos métodos contábeis e das contas de exploração e de resultados do exercício, mas não procedemos a uma auditoria detalhada às transações. Em nossa opinião, com base em tal exame, o Balanço Patrimonial anexo e a respectiva Demonstração de Resultado apresentam adequadamente, de acordo com os princípios contábeis aceitos, consistentemente mantidos pela empresa durante o ano em análise, sua posição em 31 de dezembro de 1933 e os resultados de suas operações para esse ano.

Depois veio a lei *Securities Exchange Act of 1934*, também conhecida como "*1934 Act*" ou "*Exchange Act*"^{viii}, que trazia novas disposições relativas às responsabilidades dos auditores. Alguns anos depois, com a eclosão do caso McKesson, resultando na investigação da SEC sobre os procedimentos de auditoria, a forma padrão abreviada do relatório do auditor foi modificada, como segue:

Examinamos o Balanço Patrimonial da ABC Company, em 31 de dezembro de 1939, e a Demonstração de Resultado do ano fiscal então encerrado; revisamos o sistema de controle interno e os procedimentos contábeis da empresa e, sem fazer uma auditoria detalhada das transações, examinamos ou testamos os registros contábeis da empresa e outras evidências de suporte, por método e na medida em que consideramos apropriado. Em nossa opinião, o Balanço Patrimonial e a respectiva Demonstração de Resultado apresentam adequadamente a posição da ABC Company em 31 de dezembro de 1939 e os resultados de suas operações para o ano fiscal, em conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, princípios aplicados numa base consistente com a do ano anterior.

Levy (2020, p. 5) assinala que, em 1939, com a publicação do primeiro pronunciamento oficial dos Estados Unidos no campo da auditoria, *Statement on Auditing Procedure* (SAP), se reconhecia a aceitabilidade de um relatório detalhado, acompanhado de declarações e anexos, ou de um relatório resumido, limitado a uma declaração concisa do escopo do exame e a opinião relacionada do auditor independente sobre as demonstrações financeiras anexas do cliente. O *Statement on Auditing Procedure* 1, em outras palavras, admitiu que o auditor fizesse sua manifestação de uma forma longa ou curta, embora ainda sem referência ao GAAS, reconhecendo que este último poderia ser chamado de “certificado (hoje denominado parecer de auditoria).

Mais tarde, em 1957, com a publicação do *Statement on Auditing Procedure* 27, que visava disciplinar o caráter do exame do auditor e o grau de responsabilidade que ele estaria assumindo quando fizesse uso da aplicação de relatórios longos. Ao se estudar as práticas vigentes à época para elaboração de relatórios de formato longo, constatou-se que, em muitos casos, era utilizado o tipo usual de opinião de auditor de formato curto, cobrindo especificamente as demonstrações financeiras básicas do ano auditado, mas sem referência específica a outros dados no relatório. Como resultado desta prática, não era feita qualquer distinção entre os dados abrangidos pelo exame do auditor e os dados que porventura não tivessem sido por ele examinados, o que poderia levar a inferir que estaria a assumir mais responsabilidades do que pretendia. Se questionava a consistência dessa prática, relativamente ao conceito de estabelecer “uma indicação clara do caráter do exame do auditor, se houver, e o grau de responsabilidade que ele estaria assumindo” com relação aos dados financeiros que representassem detalhes das demonstrações financeiras básicas e aos dados estatísticos e material informativo, alguns dos quais poderiam ser de natureza não contábil (AIA, 1957, p. 20-21).

Por conta disso, foi reconhecida a importância de se eliminar ou reduzir as oportunidades para os auditores incluírem linguagem vaga e inconsistente em seus relatórios. Embora não fossem proibidos (ver AIA, 1963, p. 84-86), Levy (2020, p. 5) registra que o uso de relatórios de auditoria de formato longo foi efetivamente desencorajado, ao se alertar os auditores contra certos riscos considerados associados a eles, começando a haver uma conseqüente diminuição na utilização desse tipo de relatório. Em 1974, foi publicado o pronunciamento *Reports on Audited Financial Statements* (AICPA, 1974), que esclarecia e explicava questões relacionadas à forma de relatório padrão do auditor em uso à época e, efetivamente, proibia a emissão de relatório de auditoria de formato longo como alternativa de manifestação do auditor independente, determinando o uso prioritário do que era anteriormente chamado de relatório de “formato curto”.

Essa forma de relatório padrão do auditor, conforme determinado pelo AICPA (1974, p. 2-3), consistia em uma declaração, descrevendo a natureza do exame, geralmente em um parágrafo de abertura ou “escopo” e uma expressão da opinião do auditor, geralmente em um parágrafo de fechamento ou “opinião”, como mostrado a seguir:

(Parágrafo de escopo)

Examinamos o balanço patrimonial da Empresa X em 31 de dezembro de 19XX e as respectivas demonstrações de resultado, lucros retidos e mudanças na posição financeira para o ano encerrado naquela data.

Nosso exame foi efetuado de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas e, conseqüentemente, incluiu os exames dos registros contábeis e outros procedimentos de auditoria que consideramos necessários nas circunstâncias.

(Parágrafo de opinião)

Em nossa opinião, as demonstrações financeiras acima referidas apresentam, adequadamente, a posição financeira da Empresa X em 31 de dezembro de 19XX e os resultados de suas operações e as mudanças em sua posição financeira para o exercício então encerrado, em conformidade com princípios de contabilidade geralmente aceitos, aplicados numa base consistente com a do ano anterior.

Embora essa norma de auditoria "redesignasse" formalmente o relatório de auditoria "padrão", ela não restringia a utilização de relatórios longos. Todavia, seu uso ficou permitido, apenas, como um suplemento a um relatório padrão e curto, e raramente era publicado, exceto quando a distribuição era restrita a um usuário selecionado ou a um pequeno grupo de usuários (LEVY, 2020, p. 5).

Não obstante, em termos gerais, as mudanças mais substanciais feitas no relatório de auditoria foram introduzidas em 1988, com a norma *Reports on Audited Financial Statements* (SAS 58), que sugeriu um novo relatório de auditoria padrão (AICPA, 1988). Esse relatório geral não qualificado tinha um novo parágrafo de abertura, um parágrafo de escopo alterado e um parágrafo de opinião alterado e foi, também, reformulado para revelar com mais clareza as responsabilidades do auditor e os aspectos do processo de auditoria (SUMUTKA, 1989). Ao dar uma visão geral desse relatório e suas modificações, Sumutka (1989) explica que foi motivado por várias pressões contra fraudes nas demonstrações financeiras (a "*Treadway Commission*" era o caso mais concreto naquele momento) e a chamada "lacuna de expectativa" entre a responsabilidade que os auditores julgavam ter no desenvolvimento da sua atividade profissional e aquela que os usuários da informação financeira lhes atribuíam.

Em relação ao relatório vigente [de dois parágrafos], Sumutka (1989) assinala que esse novo modelo de relatório [de três parágrafos], no caso de parecer sem ressalvas, continha um novo parágrafo de abertura (introdutório), um parágrafo de escopo substancialmente revisado e um parágrafo de opinião alterada que não fazia referência à aplicação consistente dos princípios de contabilidade geralmente aceitos (conhecido em inglês pela sigla: GAAP). Segundo o citado autor, "essa consistência agora era implícita, não explícita como no relatório padrão anterior". Naquilo que poderia vir a ser uma modificação mais frequente neste novo relatório, referia-se ao fato de se admitir um quarto parágrafo explicativo, que poderia ser adicionado sem afetar sua natureza não qualificada. Na prática, o SAS 58 alterou substancialmente o formato padrão do relatório de auditoria, transmitindo com mais clareza as responsabilidades do auditor e a natureza do processo de auditoria. A eliminação do uso de uma opinião qualificada "sujeita a" para incertezas sobre eventos futuros e a qualificação "exceto para" para aplicação em inconsistências por causa de mudanças nos princípios de contabilidade geralmente aceitos provavelmente, na opinião de Sumutka (1989) tenderia a aumentar o uso do relatório de quatro parágrafos com uma opinião sem ressalvas. Embora a redação para ressalvas, adversas e isenções de opinião fosse revisada, as circunstâncias de sua emissão eram praticamente as mesmas de antes do SAS 58, exceto pela aplicação das novas regras relativas a incertezas e aplicações inconsistentes dos princípios de contabilidade geralmente aceitos.

6 A AUDITORIA DO FUTURO E O FUTURO DA AUDITORIA

O avanço tecnológico no ambiente dos negócios tem provocado maior complexidade no mundo econômico e empresarial, demandando novas formas de apresentação da informação contábil, mediante o emprego de uma linguagem e maneira de estruturar os dados compreensíveis a todos os grupos de interesse. Yamey (1994, p. 380) assinala que a profissão contábil e suas especializações, especialmente no que diz respeito ao uso do auditor pelas empresas, tornaram-se ainda mais importantes nos tempos

atuais, haja vista que o armazenamento e recuperação da informação contábil nas empresas mostram-se mais relevantes do que antes.

Ao se revisar a história da auditoria, é possível construir uma base conceitual para analisar e interpretar a auditoria moderna, retratando o reconhecimento do papel central que o auditor contábil assume na atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens e serviços. Um breve olhar sobre os eventos mais interessantes do passado da atividade de auditoria revela que seu progresso ao longo dessas últimas décadas, considerando o século XX como sua origem moderna, mostra que novos desafios caminham em direção aos futuros profissionais de auditoria.

Motivados por tal preocupação, várias iniciativas vêm sendo promovidas tanto pela ACCA (*Association of Chartered Certified Accountants*), como, também, por firmas de auditoria no mundo todo, citando-se especialmente Deloitte, Ernst & Young, Grant Thornton, Mazars, PricewaterhouseCoopers. O intuito é refletir sobre os impactos que o avanço da tecnologia e o contexto mundial dominante têm provocado nos serviços de auditoria e na atividade de auditoria como um todo.

O primeiro ponto de reflexão refere-se à relevância da auditoria como técnica especializada da contabilidade, dados os questionamentos surgidos quanto à utilidade das demonstrações financeiras auditadas para a tomada de decisões usuários numa economia global. Parece que as partes interessadas normalmente não encontram materialidade no conteúdo apresentado no parecer de auditoria, em termos de subsidiar seu processo decisório. Talvez, expressar uma opinião, de forma clara e objetiva, sobre as demonstrações financeiras, como é feito pelo auditor atualmente, já não seja o bastante para atender às expectativas dos *stakeholders*. A atividade de auditoria tradicionalmente dirigiu seu foco para trás, ou seja, é por natureza uma revisão do passado, realizada anualmente através do exame de rotinas de análise e relatórios baseados apenas em dados históricos (LOMBARDI; BLOCH; VASARHELYI, 2014, p. 21). Contudo, no mundo moderno, onde se tem todo tipo de informação processada, de forma rápida e precisa, em tempo real, informações sobre o passado podem já não ser mais objeto de relevância para os usuários da informação contábil (REIS, 2019, 2020, p. 24). Eles se preocupam, agora, com o futuro e só irão querer saber do passado, quando este for importante para mensurar os riscos e oportunidades de sua tomada de decisão em termos futuros.

Para Reis (2019, 2020, p. 23), "dado que a utilidade da decisão é um critério principal para relatórios financeiros efetivos, a necessidade de uma metodologia de auditoria mais oportuna e proativa é aparente". Por conseguinte, a fim mostrar sua relevância, a auditoria precisa aproveitar-se dos avanços tecnológicos e fornecer, em tempo real, garantias significativas para os usuários das demonstrações financeiras.

A "auditoria do futuro" traz visão ampla dos negócios e revoluciona a própria profissão (DELOITTE, 2021). A detecção de fraude e o combate a comportamentos oportunistas dos gestores, que historicamente foram tratados como bandeiras de um processo de auditoria, não serão mais vistos como objetivo principal da auditoria. Na visão de Hervé Hélias, CEO e Chairman do Grupo Mazars, no futuro, objetividade, confiança e melhoria de desempenho serão os objetivos primários de uma auditoria (MAZARS, 2021, p. 2). O aumento da qualidade da auditoria e melhoria da relevância dos serviços de auditoria entregues ao mercado passa por essas três questões, já que as expectativas do mundo dos negócios em relação à auditoria são para que os auditores venham a prover "opinião objetiva sobre as demonstrações financeiras", oferecer "garantia e confiança para benefício dos investidores, acionistas e reguladores" e apoiar a "melhoria de desempenho" nos negócios (MAZARS, 2021, p. 8).

Um segundo ponto de reflexão está relacionado à eficiência da auditoria, já que o mundo mudou. Logo, o modo de auditar também precisará mudar para possibilitar ao auditor a capacidade de implantar o número ideal de recursos e procedimentos operacionais apropriados para entregar uma auditoria de qualidade dentro dos prazos dos relatórios (DELOITTE, 2021, p. 16). Neste sentido, a tecnologia terá papel fundamental no futuro da auditoria, por trazer agilidade ao processo de auditoria, dando ao auditor

oportunidade para se concentrar mais profundamente no atendimento ao cliente, oferecendo *insights* de negócios que poderão ser aplicados no cotidiano empresarial.

Dessa forma, o uso da tecnologia, associada ao conhecimento do negócio e à capacidade e habilidade do auditor de entender a empresa, tornam-se critérios decisivos no recrutamento de futuros auditores. Diante do intenso ritmo de transformação dos negócios e da disponibilidade de novas tecnologias, há a expectativa de que os auditores incorporem inteligência de negócios e tecnologias às suas obrigações regulamentadas, indo além das análises retroativas de demonstrações financeiras (DELOITTE, 2017, p. 2).

De acordo com Dilek Çilingir Kostem, líder de talentos da Ernst & Young, a pandemia de Covid-19 mudou as formas de trabalho em todos os setores e os modelos de trabalho trazidos aceleraram a mudança para uma profissão de auditoria mais adaptável, tecnologicamente consciente e diversificada, sendo bem provável que as empresas de auditoria mudem para um modelo de trabalho mais flexível com base nas necessidades do auditor, da empresa de auditoria e da empresa auditada (KOSTEM, 2021). Imperam, portanto, três focos de expectativas principais na realização do trabalho de auditoria: i) necessidade de análises mais profundas; ii) maior agilidade e eficiência nas entregas; e iii) emprego de uma abordagem inovadora no trabalho, apoiada pela tecnologia.

Diante de um ambiente em transformação, aonde o cenário de negócios vem sendo impactado por novas tecnologias, espera-se que a auditoria seja mais do que um serviço para ajudar a resolver questões regulatórias, de confiança e de qualidade, já que as empresas desejam aproveitar a inovação, os dados e as novas tecnologias para extrair o máximo valor da auditoria (PWC, 2023). Diante disso, a inovação tecnológica torna-se ferramenta essencial para a realização de uma boa auditoria, independentemente do tamanho da empresa, já que proporciona grandes vantagens, em termos de redução de tarefas manuais e repetitivas, gradativamente assumidas por equipamentos e *softwares* sofisticados, e mais tempo para análise qualitativa dos dados coletados (CAMARGO, 2021).

O campo da computação possibilita usar tecnologias avançadas e a análise de grande volume de dados durante a realização dos exames de auditoria, sendo a inteligência artificial uma área que permite a resolução de problemas no campo da auditoria (ACCENSIS, 2023). Nesse contexto, imbuído da certeza de que haverá um impacto significativo no mundo dos negócios no futuro previsível para liberar novas eficiências e aumentar a produtividade em áreas do negócio, tudo leva a crer que a profissão de auditoria tenderá a caminhar para a adoção de tecnologias de inteligência artificial, como resultado para manter uma vantagem competitiva.

Ao que parece, as firmas de auditoria buscarão novas técnicas para melhorar seus processos de auditoria e os processos de auditoria se tornarão mais eficientes e econômicos, fornecendo maior percepção para as equipes de auditoria sobre os negócios que estão auditando. Tudo indica que o grande benefício obtido pelo uso da inteligência artificial na auditoria será a redução do risco de erro humano, já que as equipes de auditoria poderão identificar e corrigir rapidamente quaisquer erros automatizando tarefas específicas (ACCENSIS, 2023). Isso é muito importante nos casos em que a precisão dos dados financeiros é crucial; todavia, apesar da tecnologia trazer um empoderamento no campo da auditoria, ela não substitui aos auditores (MAZARS, 2021, p. 10).

A inteligência artificial promete transformar o trabalho dos auditores, principalmente na abordagem de questões difíceis e complexas das empresas, proporcionando uma metodologia de auditoria mais oportuna, proativa e aparente. Chama-se a atenção para o fato de que, embora o futuro da auditoria tenda a ser mais robótico, a tecnologia é um meio para um fim. Portanto, ela não irá substituir o trabalho dos auditores. Todavia, os auditores que usarem a inteligência artificial substituirão aqueles que não usarem (BEDNAREK, 2018). Embora o uso de novas tecnologias de auditoria esteja no centro dos desenvolvimentos futuros da auditoria, não serão mais importantes que as habilidades do auditor, incluindo as interpessoais, julgamento independente, conhecimento de negócio e alta gama de expertise.

À vista disso, no futuro, bons auditores deveriam apresentar as seguintes habilidades: pensamento crítico, escuta ativa, discricção, proatividade e criatividade.

O terceiro ponto de reflexão diz respeito à amplitude e extensão longitudinal do alcance dos trabalhos de auditoria. A suposição de que empresas querem apenas um auditor financeiro rígido e tradicional do seu fornecedor é ultrapassada (MAZARS, 2021, p. 26). Há uma expectativa, quanto ao futuro, para que o papel da auditoria seja ampliado, aumentando a gama de serviços ofertados para além da auditoria financeira, principalmente para treinamento e asseguarção de informações não financeiras. Esse interesse em assuntos não financeiros deverá concentrar-se na extensão da auditoria para áreas de relatório não financeiro como risco climático, diversidade de gênero e direitos humanos e sustentabilidade, visando auditar desempenho não financeiro, em termos de riscos e oportunidades do negócio. Contudo é preciso atentar para o fato de que qualquer extensão de serviços do auditor deve vir lado a lado com a separação continuada de serviços de auditoria e consultivos, visando evitar conflitos de interesse. Nesse caso, precisa haver consideração cuidadosa de como expandir o escopo enquanto evita conflitos de interesse, já que a separação de atividades de auditoria e consultivas, desmembrando firmas e suas ofertas em instituições separadas, arrisca reduzir a qualidade geral dos auditores, notadamente em termos de atrair e reter talentos e desenvolver habilidades e expertise (MAZARS, 2023).

Finalizando, tem-se como último fato de reflexão quanto ao futuro a questão da "auditoria conjunta". Virginie Chauvin, sócia da Mazars, assinala que "a auditoria conjunta reforça a qualidade de uma auditoria, principalmente para negócios complexos de grande escala" (MAZARS, 2023, p. 37). Além disso, ela comenta que, em sua visão, os benefícios da auditoria conjunta decorrem do fato de trazer para o processo de auditoria as melhores capacidades e expertises de ambas as empresas de auditoria, notáveis em três maneiras:

- Aplicação da regra dos "quatro olhos", oferecendo maior escrutínio nos resultados da auditoria e aumentando a confiança pública, sem duplicação de trabalho e com as áreas-chave de um exame de auditoria sendo sistematicamente desafiadas por ambas as firmas, que têm competências complementares;
- Compartilhamento de experiência de forma combinada pelos auditores, conjuntamente, aumentamos a capacidade de *benchmark* e entregando melhores práticas para o mercado em um setor dedicado, não apenas em informação financeira, mas também sobre controles internos e preparação de relatórios financeiros;
- Beneficiamento das empresas com uma vasta gama de experiência técnica, já que dobra a capacidade de fornecer às empresas os melhores *experts* em suas indústrias.

Enfim, há a expectativa de que auditoria conjunta traga também benefícios, em termos de "confiança aumentada para acionistas", "risco reduzido de corrupção ou erro humano" e "permitir que empresas se beneficiem de uma ampla gama de experiência técnica".

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo apresentou um panorama histórico da evolução da auditoria e examinou as possíveis mudanças que os auditores podem enfrentar num futuro próximo. O objetivo consistiu em refletir sobre o cenário atual da auditoria contábil, seus desafios e tendências, incentivando os profissionais que trabalham com auditoria a se anteciparem e se engajarem nas possíveis transformações no âmbito dessa profissão.

De forma indireta foi colocada a razão econômica da função que se esperava da auditoria no passado. Olhando rumo ao futuro, se pode descrever essa razão de forma mais objetiva. O ambiente de negócios no sistema capitalista sempre foi a base de trabalho do auditor no cumprimento de suas atribuições junto à sociedade, mediante o monitoramento dos dados econômico-financeiros constantes

das demonstrações financeiras, a fim de assegurar que eles estejam apresentados em conformidade com os padrões preestabelecidos pela sociedade para as circunstâncias.

À vista disso, o futuro acena ao presente apontando o uso equilibrado dos recursos. Os novos padrões de sustentabilidade atualmente impostos à sociedade em geral, implicam na adoção de práticas e mecanismos competitivos concatenados ao desenvolvimento sustentável. Os profissionais de auditoria não podem ficar alijados deste paradigma que se antepõe à futura realidade socioeconômica do mundo moderno, sob pena de incorrer no risco de perda de reconhecimento profissional e redução de mercado de trabalho.

A "auditoria do futuro" traz visão ampla dos negócios e revolucionará a própria profissão (DELOITTE, 2017), dado o intenso ritmo de transformação dos negócios e a disponibilidade de novas tecnologias, em diversas frentes (FERNANDES, MESCHER; GONZALES, 2021).

Portanto, é necessário reforçar o papel do auditor como "provedor de confiança" aos usuários da informação contábil (PWC, 2014). Com isto, está-se a dizer que a profissão de auditoria não será viável no futuro, da forma como ela é agora (REIS, 2019/2020, p. 23), ela precisará evoluir para ir de encontro às necessidades dos stakeholders, que, no futuro, certamente não serão as mesmas de hoje (PWC, 2019).

As novas e emergentes tecnologias, associadas ao acelerado processo de digitalização, estão mudando radicalmente o futuro da auditoria, obrigando a que os auditores tenham seus olhos voltados para o futuro, já que a tendência é a de que a auditoria seja fundamentalmente transformada nos próximos anos. Para Sebastian Stockle (Head of Innovation, Global Audit KPMG International), as necessidades da auditoria moderna exigem que a inovação esteja no centro de tudo o que o auditor faz. Portanto, é preciso apreender habilidades, competências e atribuições que as tecnologias da informação e comunicação trazem para os serviços de auditoria e aprender sobre valências e imposições, como inteligência artificial e garantia de tecnologia [incluindo segurança cibernética], auditoria contínua e big data, tópicos de tendência que impulsionam o futuro da auditoria.

Em face ao exposto, os achados desta pesquisa indicam uma crescente automação dos processos de auditoria, a necessidade de demonstrações financeiras mais preditivas e a demanda por auditoria contínua das demonstrações e transações financeiras. Essas mudanças são essenciais para que o auditor permaneça competitivo no mercado de trabalho e acompanhe a visão cada vez mais transformadora e complexa do ambiente negócios, que vem alcançando um patamar inédito de intensidade e complexidade, das práticas de auditoria, impulsionada por novas tecnologias, como a inteligência artificial e o machine learning, o fluxo veloz de informações sem fronteiras, que impõe o fornecimento de dados em tempo real e facilidade no acesso aos dados de forma remota, os modelos operacionais diversificados, que buscam trazer a análise preditiva, a automação de tarefas e a robotização de processos, dando transparência e imutabilidade informacional.

À vista disso, propõe-se à título de pesquisas futuras, estudos que integrem as ferramentas tecnológicas digitais em andamento, com a visão estratégica e as preocupações técnicas pertinentes ao exercício da atividade de auditoria contábil, a fim de que os processos de auditoria sejam implementados com qualidade, eficácia e assertividade.

REFERÊNCIAS

BÍBLIA. **A Bíblia de Jerusalém** [nova edição, revista] São Paulo: Edições Paulinas, 1987.

ACCENSIS CHARTERED ACCOUNTANTS. How Artificial Intelligence. Can Transform Audit Processes (Accensis). **PrimeGlobal**, 2023. Disponível em: <https://www.primeglobal.net/news/how-ai-can-transform-audit-processes> Acesso em: 10 jan. 2024.

ALBERTON, L.; MARQUART, A. Parecer de auditoria das companhias listadas no Nível 1 de Governança Corporativa da BOVESPA: uma análise das ressalvas, ênfases e empresas de auditoria entre os anos de 2004 e 2007. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 8, n. 23, p. 43-55, abr./jul. 2009. <http://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v8n23p43-55>

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION – AAA. **A Tentative Statement of Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements**. New York: AAA, 1936.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS – AICPA. **Responsibilities and Functions of the Independent Auditor**. SAS No. 1, section 110; SAS No. 78; SAS No. 82, p. 1593-1595, 1972. Disponível em: <https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00110.pdf> Acesso em: 10 jan. 2024.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS – AICPA. **Reports on Audited Financial Statements (Supersedes Statement on Auditing Standards No. 11, sections 510.01-515.10, 535.01-542.04, 544.01 and 547.01-547.04)**. New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1974. Disponível em: https://egrove.olemiss.edu/aicpa_sas/17 Acesso em: 10 jan. 2024.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS – AICPA. **Reports on Audited Financial Statements**. New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1988. Disponível em: https://egrove.olemiss.edu/aicpa_sas/59 Acesso em: 10 jan. 2024.

AMERICAN INSTITUTE OF ACCOUNTANTS – AIA. **Audits of governmental bodies (1934)**. New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1934a. Disponível em: https://egrove.olemiss.edu/aicpa_guides/104 Acesso em: 10 jan. 2024.

AMERICAN INSTITUTE OF ACCOUNTANTS – AIA. **Audits of Corporate Accounts [Correspondence between the Special Committee on Co-operation with Stock Exchanges of the American Institute of Accountants and the Committee on Stock List of the New York Stock Exchange, 1932-1934]**. New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1934b. Disponível em: https://egrove.olemiss.edu/aicpa_comm/58 Acesso em: 10 jan. 2024.

AMERICAN INSTITUTE OF ACCOUNTANTS – AIA. **Audits of governmental bodies (1935)**. New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1935. Disponível em: https://egrove.olemiss.edu/aicpa_guides/1300 Acesso em: 10 jan. 2024.

AMERICAN INSTITUTE OF ACCOUNTANTS – AIA. **Long-form reports; Statements on auditing procedure, No. 27**. New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1957. Disponível em: https://egrove.olemiss.edu/dl_aia/253 Acesso em: 10 jan. 2024.

ANTONELLI, Valerio; D’ALESSIO, Raffaele; CAFARO, Emanuela Mattia. Auditing Practices from a Historical Perspective: The Case Study of an Italian Railroad Company in the Mid-19th Century. **The Accounting Historians Journal**, v. 44, n. 1, p. 17-34, June 2017. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/45120224> Acesso em: 12 jan. 2024.

ARRUDA, M.P.; SOUSA, R.A.M.; PENA, T.J.S.; PAULO, I.I.S.L.M; PAULO, E. Repercussão do Anúncio dos Pareceres de Auditoria no Preço das Ações das Companhias Abertas Brasileiras. **ReFAE – Revista da Faculdade de Administração e Economia**, v. 4, n. 1, p. 230-250, 2012. Disponível em: <https://doi.org/10.15603/2176-9583/refae.v4n1p230-250> Acesso em: 12 jan. 2024.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

BANCO CENTRAL DO BRASIL – BACEN. **Resolução nº 88**. Rio de Janeiro-GB: BACEN, 1968.

BANCO CENTRAL DO BRASIL – BACEN. **Resolução nº 220**. Brasília-DF: BACEN, 1972a.

BANCO CENTRAL DO BRASIL – BACEN. **Circular nº 179**. Brasília-DF: BACEN, 1972b.

BASTIDAS MÉNDEZ, Carmen. **El caso Enron. Principales aspectos contables de auditoría y de gobierno corporativo**. Santiago de Chile: RIL editors, 2007.

BEDNAREK, John. AI will not replace auditors, but auditors using ai will replace those not using AI. **MindBridge**, 2018. Disponível em: <https://www.mindbridge.ai/blog/ai-will-not-replace-auditors-but-auditors-using-ai-will-replace-those-not-using-ai/> Acesso em: 12 jan. 2024.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N. **Assurance and the integrity of financial reporting** (8th Edition). New York: John Wiley & Son, Inc, 2005.

BRASIL. **Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946**. Brasília: Coleção de Leis do Brasil, v. 3, p. 162, 1946

BRASIL. **Decreto-Lei nº 199, de 25 de fevereiro de 1967**. Brasília: Coleção de Leis do Brasil, v. 1, p. 230, 1967a.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Brasília: Coleção de Leis do Brasil, v. 1, p. 240, 1967b.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969**. Brasília: Coleção de Leis do Brasil, v. 7, p. 3, 1969.

BRASIL. **Decreto nº 67.090, de 20 de agosto de 1970**. Brasília: Coleção de Leis do Brasil, v. 6, p. 297, 1970.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Brasília: Coleção de Leis do Brasil, v. 7, p. 105, 1976.

BROWN, R. Gene. Changing Audit Objectives and Techniques. **The Accounting Review**, v. 37, n. 4, p. 696-703, 1962. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/242358> Acesso em: 12 jan. 2024.

BROWN, Richard [ed.]. **A history of Accounting and Accountants**. Edinburgh, Scotland: T. C. & E. C. Jack, 1905 (reprinted 2003 by Beard Books, Washington, DC).

BYRNES, Paul Eric; AL-AWADHI, Abdullah; GULLVIST, Benita; BROWN-LIBURD, Helen; TEETER, Ryan; WARREN, J. Donald; VASARHELYI, Miklos. Evolution of Auditing: From the traditional approach to the future Audit. In Chan, D.Y.; Chiu, V.; Vasarhelyi, M.A. (Eds.) **Continuous Auditing: Theory and Application** (Rutgers Studies in Accounting Analytics) Bingley: Emerald Publishing Limited, p. 285-297, 2018. DOI: <https://doi.org/10.1108/978-1-78743-413-420181014>

CAMARGO, Cláudio. **A tecnologia como aliada da auditoria do futuro**. São Paulo: Ernst & Young Brasil, 2021.

CARDOSO, Júlio Sérgio S. O papel do auditor na sociedade ou o que a sociedade espera do auditor. **Revista do CRC-RS**, v. 18, n. 56, p. 44-52, 1989. Disponível em: https://www.crcrs.org.br/arquivos/revistas/tecnica/rev_056.pdf Acesso em: 12 jan. 2024.

CARDOZO, Julio Sergio de Souza. Origens e conceitos de auditoria. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 2, n. 2, p. 27-36. Disponível em: <https://doi.org/10.12979/rcmccuerj.v2i2.6661> Acesso em: 12 jan. 2024.

CAREY, John L. **Rise of the accounting profession: To responsibility and authority, 1937-1969**. v. 2. New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1970. Disponível em: https://egrove.olemiss.edu/aicpa_guides/31 Acesso em: 20 jan. 2024.

CARR. Edward Hallet. **Que é história?** 8. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2002.

CHATFIELD, Michael. **Contemporary Studies in the Evolution of Accounting Thought**. Belmont, CA: Dickenson Publishing Company. 1968.

CHATFIELD, Michael. **A History of Accounting Thought**. Hinsdale, IL: The Dryden Press, 1974.

CHATFIELD, M. McKesson & Robbins Case. In: CHATFIELD, Michael; VANGERMEERSCH, Richard (eds.). **The History of Accounting: An International Encyclopedia**. New York: Garland Publishing, pp. 409-410, 1996.

COMMITTEE ON AUDITING PROCEDURE - CAP. **Responsibilities and functions of the independent auditor in the examination of financial statements; Statements on auditing procedure, No. 30**. [Deloitte Collection at eGrove] New York: American Institute of Accountants, September 1960. Disponível em: https://egrove.olemiss.edu/dl_aia/256 Acesso em: 20 jan. 2024.

COMMITTEE ON AUDITING PROCEDURE - CAP. **Clarification of accountant's report when opinion is omitted; Statements on auditing procedure, No. 23 (revised)**. [Deloitte Collection at eGrove] New York: American Institute of Accountants, 1949. Disponível em: https://egrove.olemiss.edu/dl_aia/351 Acesso em: 20 jan. 2024.

COMMITTEE ON AUDITING PROCEDURE - CAP. **Auditing standards and procedures; Statements on auditing procedure, No. 33**. [Deloitte Collection at eGrove] New York: American Institute of Accountants, 1963. Disponível em: https://egrove.olemiss.edu/dl_aia/35 Acesso em: 20 jan. 2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Resolução CFC nº 317/72**. Rio de Janeiro: DOU, 1972a. Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_317.pdf Acesso em: 20 jan. 2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Resolução CFC nº 321/72**. Rio de Janeiro: DOU, 1972b. Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_321.pdf Acesso em: 20 jan. 2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Aprova a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis**. Brasília: DOU, 1991. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPA13\(R3\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPA13(R3).pdf) Acesso em: 20 jan. 2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Norma Brasileira de Contabilidade – NBC PA 13 (R3)**. Brasília: DOU, Edição 160, Seção: 1, p. 136, 2020. Disponível em: [https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPA13\(R3\).pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCPA13(R3).pdf) Acesso em: 20 jan. 2024.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Normas brasileiras de contabilidade: NBC PA – do auditor independente**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2020. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-pa-do-auditor-independente/> Acesso em: 20 jan. 2024.

COSENZA, José Paulo. **A evolução da escrituração contábil através dos tempos: uma revisão histórica da Contabilidade contemporânea com base na literatura contábil**. [Dissertação de Mestrado], Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, 1998.

DAVIES, Mike; PATERSON, Ron; WILSON, Allister. The development of UK GAAP. In: Mike Davies, Ron Paterson, Allister Wilson. **UK Gaap: Generally Accepted Accounting Practice in the UK**. London: Palgrave Macmillan, Chapter 1, pp. 1-37, 1997. Disponível em: https://doi.org/10.1007/978-1-349-12998-0_1. Acesso em: 20 jan. 2024.

DELOITTE. **A auditoria do futuro começa agora**. Deloitte Touche Tohmatsu, 2017.

DELOITTE. **The Future of Audit: An evolving financial reporting ecosystem in Singapore**. Deloitte & Touche LLP, 2021.

EDWARDS, John Richard. **A History of Financial Accounting**. London: Routledge, 1989.

FERNANDES, Marcelo Magalhães; MESCHER, Bruce; GONZALES, Daniel. **“Auditoria do futuro” traz visão ampla dos negócios e revoluciona a própria profissão**. Live promovida pelo Estadão Blue Studio, 22 de julho de 2021

FILGUEIRAS, Isabel. Americanas (AMER3) pede recuperação judicial; entenda o que isso significa. **Valor Investe**, 19/01/2023. Disponível em: <https://valorinveste.globo.com/mercados/renda-variavel/empresas/noticia/2023/01/19/americanas-pede-recuperacao-judicial-nao-faliu-dividas.ghtml> Acesso em: 6 fev. 2024.

FLINT, David. (1971) The role of the auditor in modern society: An exploratory essay. **Accounting and Business Research**, v. 1, n. 4, p. 287-293, 1971. DOI:10.1080/00014788.1971.9728980

HENDRIKSEN, Eldon; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade** [tradução da 5ª edição americana por Antonio Zoratto Sanvicente] São Paulo: Editora Atlas S.A, 1999.

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD – IAASB. **ISA 200 (Revised and Redrafted), “Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing”**. New York, NY: IFAC, 2008.

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD – IAASB. **International Standard on Auditing (ISA) 570 (Revised), Going Concern**. New York, NY: IFAC, 2015a.

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD – IAASB. **International Standard on Auditing ISA 720 (Revised): The Auditor’s Responsibilities Relating to Other Information and Related Conforming Amendments** [Final Pronouncement] New York, NY: IFAC, 2015b.

INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD – IAASB. **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**. 1 Edition - Volume I] New York, NY: IFAC, 2021.

KONCHINSKI, Vinicius. Rombo contábil de R\$ 20 bilhões coloca em xeque futuro das Lojas Americanas. **Brasil de Fato**, 12 de janeiro de 2023. Disponível em: <https://www.brasildefato.com.br/2023/01/12/rombo-contabil-de-r-20-bilhoes-coloca-em-xeque-futuro-das-lojas-americanas> Acesso em: 6 fev. 2024.

KOSTEM, D.Ç. **How the auditing profession is transforming to meet future challenges**. Reino Unido: Ernst & Young Global Limited, 2021.

KUMAR, E. Phalgun; MOHAN, B. Origin and development of Auditing. [Research Paper] **PARIPEX – Indian Journal of Research**, v. 4, n. 9, p. 43-46, 2015.

LEUNG, Philomena; CORAM, Paul; COOPER, Barry J.; RICHARDSON, Peter. **Modern Auditing and Assurance Services** [2nd Edition] Australia: John Wiley & Sons, 2004.

LEVY, Howard B. History of the Auditing World, Part 1. **The CPA Journal**, p. 1-7, 2020. Disponível em: <https://www.cpajournal.com/2020/11/25/history-of-the-auditing-world-part-1/> Acesso em: 6 fev. 2024.

LOMBARDI, Danielle; BLOCH, Rebecca; VASARHELYI, Miklos A. The Future of Audit. **JISTEM - Journal of Information Systems and Technology Management**, v. 11, n. 1, p. 21-32, 2014. DOI: 10.1590/S1807-17752014000100002

MATTHEWS, Derek; ANDERSON, Malcolm; EDWARDS, John Richard. **The Priesthood of Industry: The Rise of the Professional Accountant in British Management**. New York, NY: Oxford University Press, 1998.

MAZARS. **The future of audit: market view [Myths, realities and ways forward]**. Mazars, 2021.

MILLS, John Robert. **Charles William Miller 1894-1994: Memoriam S. P. A. C.** [Tradutores: Marion Mayer & John R. Mills] São Paulo: Editorial Support, 1996.

MILLS, Patti A. Agency, Auditing and the Unregulated Environment: Some Further Historical Evidence. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v.3, n. 1, p. 54-66, 1990.

MONTGOMERY, Robert Hiester. **Auditing Theory and Practice**. New York: The Ronald Press Company, 2016.

MOYER, C.A. Early Developments in American Auditing. **The Accounting Review**, v. 26, n. 1, p. 3-8, 1951. Disponível em: <http://www.jstor.org/stable/239850>. Acesso em: 6 fev. 2024.

MILLER, Merton H. Debt and taxes. **Journal of Finance**, v. 32, n. 2, p. 261-275, 1977. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6261.1977.tb03267.x>

MYERS, Stewart C. The capital structure puzzle. **Journal of Finance**, v. 39, n. 3, p. 575-592, 1984. <http://dx.doi.org/10.2307/2327916>

MYERS, Stewart C.; MAJLUF, Nicholas S. Corporate financing and investment decisions when firms have information that investors do not have. **Journal of Financial Economics**, v. 13, n. 2, p. 187-221, 1984. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(84\)90023-0](https://doi.org/10.1016/0304-405X(84)90023-0)

MURRAY, David. **Chapters in the History of Bookkeeping, Accountancy and Commercial Arithmetic**. Glasgow: Jackson Wylie & Co, 1930 (reprinted 1978 by Arno Press, New York, NY).

NOKE, Christopher. Accounting for Bailiffship in Thirteenth Century England. **Accounting and Business Research**, v. 11, n. 42, p. 137-151, 1981. DOI: <https://doi.org/10.1080/00014788.1981.9729691>

PORTER, Brenda; SIMON, Jon; HATHERLY, David. **Principles of external auditing**. [4th Edition] United Kingdom: John Wiley & Sons, Ltd, 2014.

PRICEWATERHOUSECOOPER – PwC. **Temas candentes. La auditoría del futuro y el futuro de la auditoría**. Madrid: PwC, 2014.

PRICEWATERHOUSECOOPER – PwC. **The Future of Audit Perspectives on how the audit could evolve**. PricewaterhouseCoopers LLP, 2019.

PRICEWATERHOUSECOOPER – PwC. **Revolução nos serviços de auditoria: Inovação revela todo o valor da auditoria**. São Paulo: PwC Brasil, 2023.

RAPPAPORT, Louis H. **SEC Accounting Practice and Procedure** [Volume 1] Second edition. New York: Ronald Press Company, 1963.

REIS, Pedro Manuel Baptista. **O futuro da profissão de Auditoria. 2019/2020**. Dissertação (Mestrado em Auditoria) - Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto - ISCAP, Porto, 2029/2020.

RICARDINO, Álvaro; CARVALHO, L. Nelson. Breve retrospectiva do desenvolvimento das atividades de auditoria no Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 35, p. 22-34, 2004.

SALEHI, Mahdi. Evolution of Accounting and Auditors in Iran. **Journal of Audit Practice**, v. 5, n. 4, p. 57-74, 2008.

SALEHI, Mahdi. Audit expectation gap: Concept, nature and trace. **African Journal of Business Management**, v. 5, n. 21, p. 8376-8392, 2011. Disponível em: <http://www.academicjournals.org/AJBM> Acesso em: 6 fev. 2024.

SHAPLEN, Robert. Annals of Crime: The Metamorphosis of Philip Musica. **The New Yorker**, p. 49, October 22, 1955.

SIHAG, Balbir S. Kautilya on the Scope and Methodology of Accounting, Organizational Design and the Role of Ethics in Ancient India. **Accounting Historians Journal**, v. 31, n. 2, p. 125-148, 2004. DOI: 10.2308/0148-4184.31.2.125

STAUB, Walter A. **Auditing Developments During the Present Century** [Dickinson Lectures in Accounting] Michigan: Harvard University Press, 1942.

STOCKLE, Sebastian. **All eyes on: The future of Audit**. KPMG International, 2024. Disponível em: <https://kpmg.com/xx/en/home/insights/2023/02/all-eyes-on-the-future-of-audit.html#campaign>. Acesso em: 21 maio 2024.

SUMUTKA, Alan R. Implementing SAS 58: reports on audited financial statements (statement of auditing standards). **The CPA Journal Online**, Jan 1989. Disponível em: <http://archives.cpajournal.com/old/07085934.htm> Acesso em: 6 fev. 2024.

TECK-HEANG, Lee; MD ALI, Azham. The evolution of auditing: An analysis of the historical development. **Journal of Modern Accounting and Auditing**, v. 4, n. 12, p. 1-8, 2008. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/339251518_The_evolution_of_auditing_An_analysis_of_the_historical_development Acesso em: 6 fev. 2024.

WIKIPÉDIA. **McKesson & Robbins scandal (1938)**. Wikipédia, a enciclopédia livre, 3 Junho 2022 Disponível em: [https://en.wikipedia.org/wiki/McKesson_%26_Robbins_scandal_\(1938\)](https://en.wikipedia.org/wiki/McKesson_%26_Robbins_scandal_(1938)) Acesso em: 21 maio 2024.

WOOLF, Arthur Harold. **A short history of Accountants and Accountancy**. London: Gee & Co. (Publishers) Ltd., (In: Chapter XIII, History of Auditing), pp.147-156, 1912.

YAMEY, Basil. Accounting in history. **The European Accounting Review**, v. 3, n. 2, p. 375-380, 1994.

ZAMBON, Stefano Setting the context for the modern accounting profession: audit, accountability and the College of Rasonati in the Venetian Republic (XIII-XIV Century). In: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. **Accounting and History: a selection of papers presented at the 8th World Congress of Accounting Historians**, Madrid, Spain, 19-21 July 2000, pp. 351-384.

ZEFF, Stephen A. How the U.S. accounting profession got where it is today: Part I. **Accounting Horizons**, v. 17, n. 3, p. 189-205, 2003.

ⁱ Informações usadas pelo auditor para chegar às conclusões nas quais a sua opinião se baseia. Inclui tanto as informações contidas nos registros contábeis subjacentes às demonstrações financeiras quanto as informações obtidas de outras fontes (IFAC, 2021, p. 290).

ⁱⁱ Em dita época, as práticas de auditoria eram essencialmente conduzidas diretamente por membros da gestão das empresas (BYRNES et al., 2018) e o papel dos auditores estava diretamente dependente do recebimento de informações providas por eles, acreditando-se no sentido estrito de honestidade e integridade da administração (FLINT, 1971).

ⁱⁱⁱ Foi então, que por conta disso, os auditores começaram a se tornar responsáveis por auditar o negócio, passando eles mesmos a auditar, por inspeção e observação, em vez de confiarem apenas na verificação da gestão (REIS, 2019/2020, p. 10). A inspeção física dos inventários e a confirmação das contas a receber eram medidas opcionais, segundo Byrnes et al. (2018), até serem descobertas atividades fraudulentas na McKesson & Robbins, em 1939, relacionadas à movimentação de estoques inexistentes mediante a falsificação de documentos.

^{iv} Conforme Rappaport (1963, p. 39-40), embora a exigência de relatório de auditoria só começasse a ser feita para as empresas recém-listadas em 1933, em 1926, mais de 90% das empresas industriais listadas na Bolsa de Nova York eram auditadas (322, em maio de 1926).

^v O *Special Committee on Governmental Accounting of the American Institute of Accountants*, tinha o objetivo de trazer melhorias necessárias nas contas e relatórios de órgãos públicos, para informar cidadãos, organizações cívicas e outros grupos quanto aos princípios e práticas de governo e procedimentos financeiros na área pública.

^{vi} O *National Committee on Municipal Accounting*, com sede em Chicago, era um comitê conjunto de representantes de associações nacionais de funcionários públicos e órgãos municipais e de contadores públicos, incluindo o *American Institute of Accountants*.

^{vii} Em janeiro de 1934, o *American Institute of Accountants* emitiu em forma de livreto as correspondências trocadas entre o *Special Committee on Cooperation with Stock Exchanges* e o *Committee on Stock List of the New York Stock Exchange*, onde constava um modelo sugerido para relatório de auditoria a ser adotado em conexão com os relatórios anuais das companhias listadas. Se acreditava que este novo modelo de relatório padrão pudesse ser adotado vantajosamente como um certificado para uso conjunto com os relatórios anuais divulgados aos acionistas.

^{viii} Trata-se de uma legislação histórica norte-americana que criou a *U.S. Securities and Exchange Commission* (atual SEC), autorizando-a a regulamentar a negociação no mercado secundário de valores mobiliários de empresas nos Estados Unidos, lançando as bases para a regulamentação financeira de empresas listadas nas bolsas de valores norte-americanas da época (*New York Stock Exchange, American Stock Exchange e Pacific Stock Exchange*).