

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS
E CIÊNCIAS ECONÔMICAS
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

EVOLUÇÃO DA AUDITORIA CONTÁBIL NA ITÁLIA

ACADÊMICO: VICTOR SALOMÃO VILANOVA COSTA

Goiânia - GO
Dezembro de 2011

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS
E CIÊNCIAS ECONÔMICAS
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

VICTOR SALOMÃO VILANOVA COSTA

EVOLUÇÃO DA AUDITORIA CONTÁBIL NA ITÁLIA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como exigência para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas – FACE da Universidade Federal de Goiás – UFG, sob a orientação do Prof. Ms. Lúcio de Souza Machado.

Goiânia - GO
Dezembro de 2011

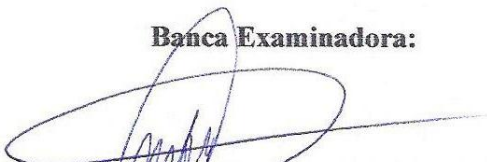
UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS
E CIÊNCIAS ECONÔMICAS
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

VICTOR SALOMÃO VILANOVA COSTA


EVOLUÇÃO DA AUDITORIA CONTÁBIL NA ITÁLIA

Monografia de Trabalho de Conclusão de Curso submetida à banca examinadora e designada como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

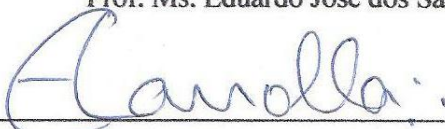
Banca Examinadora:



Prof. Ms. Lucio de Souza Machado
(Orientador)



Prof. Ms. Eduardo José dos Santos



Prof. Ms. Ercilio Zanolla

Julgada em: Goiânia, 12 de dezembro de 2011.

Dedico esta monografia à minha mãe, aos meus irmãos, aos anjos Samantha e Lucas e ao Victor que foi criança entre 1986 e 1999. A infância daquele menino explica o homem que hoje eu sou e me faz sonhar com o que um dia eu gostaria de ser.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por sempre guiar meus passos e por ter me levado à Contabilidade, através da qual renasci. A cada dia que passa acredito mesmo que Você escreve certo, mas por linhas tortas.

Agradeço à minha mãe, Conceição, e aos meus irmãos, Sam e Saulo, por tudo. Sendo filho caçula, aprendi e continuo aprendendo com vocês. Sou o que sou devido a vocês. Meu muito obrigado!

Agradeço a todos os professores que já tive na vida, da Educação Infantil ao Ensino Médio, e aos professores do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Goiás. A educação é o caminho para um futuro melhor!

Agradeço à Samantha e ao pequeno Lucas, pelos anjos que se tornaram em minha vida.

Agradeço aos meus colegas de curso Lewry, Fernando, Gustavo e Aline, pelo companheirismo durante estes quatro anos de muito estudo.

*Quanto progresso foi resultado do método contábil
das partidas dobradas! Está entre as invenções mais
grandiosas da mente humana!*
– Johann Wolfgang von Goethe (1749 – 1832)

RESUMO

A presente monografia, de caráter exploratório-bibliográfico, tem o objetivo principal de delinear, em um texto único e abrangente, a cronologia da Evolução da Auditoria Contábil desde a Pré-História, considerando o eixo Suméria – Itália – Inglaterra – Estados Unidos, com foco na Itália. Para isso, foram realizados consecutivos levantamentos bibliográficos para identificar livros acadêmicos e artigos científicos nacionais e internacionais que tratassem da temática, buscando-se uma base conceitual para consolidar a estrutura cronológica. Como resultado, constatou-se que foi na Suméria, a partir de 8.000 a.C., que surgiram o método das partidas dobradas e as técnicas contábeis da escrituração e da auditoria. Nascia a Auditoria Contábil Pré-Contemporânea, que, com suas características próprias, perduraria até o século XIX, tendo a Itália como a grande referência mundial. Com a Revolução Industrial no século XVIII e a consolidação do Capitalismo, a Inglaterra cria uma forte base em Auditoria Contábil, legando-a, posteriormente, à sua colônia, os Estados Unidos. Com a massificação e o desenvolvimento das sociedades por ações e a necessidade de confiabilidade das demonstrações contábeis para os investidores, a Auditoria Contábil ganha enorme maturidade nos Estados Unidos, que, entre 1920 e 1960, passa a ser a grande referência na profissão. A Auditoria Contábil Pré-Contemporânea se transforma, então, em Auditoria Contábil Contemporânea. A Itália passa a sofrer a influência norte-americana e também testemunha um similar desenvolvimento, culminando com a adoção das normas internacionais de Contabilidade e de Auditoria Contábil, processo em andamento e concretização em diversas nações do mundo.

Palavras-chave: Contabilidade; Auditoria Contábil; Itália.

RIASSUNTO

Questa monografia, caratterizzata come esplorativa-bibliografica, ha l'obiettivo principale di delineare, in un unico testo, la cronologia dell'Evoluzione della Revisione Contabile cominciando dalla Preistoria e considerando l'asse Sumeria – Italia – Inghilterra – Stati Uniti, concentrandosi sull'Italia. Per raggiungerlo, sono stati effettuati consecutivi sondaggi bibliografici per identificare dei libri accademici e degli articoli scientifici nazionali ed internazionali sul tema, cercando di consolidare una base concettuale per la struttura cronologica. Come risultato, si è constatato che è stata la Sumeria, dal 8.000 a.C., l'origine del metodo delle partite doppie e delle tecniche contabili di scrittura e di revisione. Era nata la Revisione Contabile Pre-Contemporanea, che, colle sue caratteristiche proprie, perdurerebbe fino al diciannovesimo secolo, avendo l'Italia come il grande riferimento mondiale. Con la Rivoluzione Industriale nel diciottesimo secolo e il consolidamento del Capitalismo, l'Inghilterra crea una solida base in Revisione Contabile, legandola poi alla loro colonia, gli Stati Uniti. Più tardi, collo sviluppo delle società per azioni e il bisogno di affidabilità dei bilanci per gli investitori, la Revisione Contabile guadagna enorme maturità negli Stati Uniti, che, tra il 1920 ed il 1960, comincia ad esser il riferimento principale nella professione. La Revisione Contabile Pre-Contemporanea diventa, quindi, la Revisione Contabile Contemporanea. Così, l'Italia è influenzata dall'esperienza americana e testimonia di un simile sviluppo, culminando coll'adozione dei principi contabili internazionali di Ragioneria e di Revisione Contabile, processo in corso di raggiungimento in diverse nazioni del mondo.

Parole-chiave: Ragioneria; Revisione Contabile; Italia.

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 - Diferenças entre a Auditoria Contábil Pré-Contemporânea e a Auditoria Contábil Contemporânea	25
QUADRO 2 - Conceitos de Auditoria Contábil Pré-Contemporânea e de Auditoria Contábil Contemporânea.....	25

LISTA DE FIGURAS

FIGURA 1 - Evolução do homem.....	18
FIGURA 2 - Fichas de barro representando registros de receitas de impostos.....	27
FIGURA 3 - Tábua de barro, datada de 2.040 a.C., com o balanço anual de uma oficina de cerâmica em Ur, na Suméria.....	28
FIGURA 4 - Mapa da Suméria, o berço da Contabilidade e da Auditoria Contábil.....	29
FIGURA 5 - Um escriba, o contador-auditor egípcio.....	30
FIGURA 6 - Demarcação do Império Persa.....	31
FIGURA 7 - O alfabeto fenício.....	32
FIGURA 8 - Demarcação do Império Romano nos Tempos de Cristo.....	35
FIGURA 9 - O relatório oral do questor romano perante o Senado deu origem ao termo auditoria.....	36
FIGURA 10 - Demarcação do Império Árabe.....	38
FIGURA 11 - Leonardo Fibonacci (1170 – 1250).....	41
FIGURA 12 - Duas páginas de <i>Liber Abaci</i> (1202), de Leonardo Fibonacci.....	43
FIGURA 13 - Benedetto Cotrugli (1416 – ?).....	45
FIGURA 14 - <i>Summa</i> (1494), de Luca Pacioli.....	46
FIGURA 15 - Luca Pacioli (1445 – 1517).....	47
FIGURA 16 - <i>La Ragioneria</i> (1880), de Fabio Besta.....	54
FIGURA 17 - Fabio Besta (1845 – 1922).....	55
FIGURA 18 - Sistemas legais no mundo. Em azul, o Direito Romano; em vermelho, o Direito Consuetudinário; em marrom, ambos; em laranja, o sistema legal islâmico.....	58
FIGURA 19 - Mapa atual da Itália, dividida em 20 províncias após sua Unificação.....	59
FIGURA 20 - Gino Zappa (1879 – 1960).....	65

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	11
1.1 Contextualização, Justificativa e Objetivos.....	11
1.2 Problema e Metodologia de Pesquisa.....	14
2 ORIGENS DA AUDITORIA CONTÁBIL	18
2.1 O nascimento da Auditoria Contábil	20
2.2 Auditoria Contábil nas primeiras civilizações humanas	25
3 EVOLUÇÃO DA AUDITORIA CONTÁBIL NA ITÁLIA	34
3.1 Auditoria Contábil na Roma Antiga.....	34
3.2 Auditoria Contábil na Itália Medieval e Moderna.....	37
3.3 As Escolas do Pensamento Contábil	51
3.4 Auditoria Contábil na Itália Contemporânea.....	56
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	71
REFERÊNCIAS CITADAS	74
REFERÊNCIAS SUGERIDAS	79
APÊNDICE – EVOLUÇÃO DA AUDITORIA CONTÁBIL	87

1 INTRODUÇÃO

Todos sabem fazer história – mas só os grandes sabem escrevê-la.

– Oscar Wilde (1854 – 1900)

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO, JUSTIFICATIVA E OBJETIVOS

Evolução da Auditoria Contábil na Itália é uma literatura histórica de relevância porque cumpre quatro grandes objetivos: (a) destaca a importância dos estudos históricos em Contabilidade no Brasil, sendo um exemplo de pesquisa normativa de qualidade, (b) delinea, em um texto único, a cronologia da Evolução da Auditoria Contábil desde a Pré-História, considerando o eixo Suméria – Itália – Inglaterra – Estados Unidos, com foco na Itália, (c) relembra e fixa que Contabilidade e Auditoria Contábil não existiriam se não fossem os sumerianos e, sobretudo, os italianos, e que a eles deve ser dado o devido respeito e reconhecimento e (d) mostra que, com a convergência contábil internacional, fica mais viável um contador ou um auditor contábil brasileiro exercer suas funções no exterior; deste modo, conhecer o passado e o presente da profissão em outros países assim como passar a dominar um segundo ou um terceiro idioma estrangeiro são os primeiros passos para a adaptação.

A Itália é um país de 2764 anos de história. Uma história de conquistas e de derrotas, de paz e de guerras, de reis e de imperadores. Uma história rica em termos sociais, econômicos, políticos, jurídicos, filosóficos, literários e, sobretudo, contábeis. Uma história que marcou profundamente a Contabilidade e a Auditoria Contábil com seus pensadores, cientistas, contadores e auditores contábeis. Uma história, entretanto, que considerável parte da classe contábil brasileira não conhece e não reconhece o devido valor por três motivos: (a) é uma classe que tende a se preocupar apenas com números, porcentagens, gráficos, tabelas e atualizações de leis, (b) é uma classe que se preocupa somente com seu próprio país, o Brasil, e, no máximo, com os Estados Unidos e (c) somente recentemente as disciplinas de História do Pensamento Contábil e Teoria da Contabilidade passaram a integrar a matriz curricular da graduação em Ciências Contábeis e, considerando a apatia natural dos estudantes e profissionais da classe por temas históricos, a repulsa inata por estes torna-se inexoravelmente explícita (PELEIAS, SILVA, SEGRETI, CHIROTTO, 2007).

Por sorte, o Brasil foi a terra de dois dos maiores historiadores contábeis que o mundo já testemunhou, os eméritos Antonio Lopes de Sá (1927 – 2010) e Paulo Schmidt, que defendeu, em 1996, pela FEA-USP, sua tese de doutorado intitulada *Uma contribuição ao estudo da História do Pensamento Contábil*. Sá (1997, p. 9) admite o profundo atraso brasileiro no campo de pesquisa histórica, colocando que a literatura de História da Contabilidade, hoje em grande desenvolvimento e levada muito a sério em várias partes do mundo, é, todavia, escassa no Brasil. Reflete, ainda, que “a necessidade de tal conhecimento [...] é muito grande, pois só através dele é possível conhecer o progresso de nossa disciplina e ter bases para ainda melhor preparar o futuro”. Nesse sentido, sobre o estudo histórico, Arruda, Silva e Turin (2003, p. 1) afirmam que

tradicionalmente, a História tem sido entendida como a reconstrução científica do passado cultural do homem com a finalidade de melhor compreender o presente e apontar diretrizes para o futuro. A História adquiriu, assim, um sentido pragmático, uma vez que ela teria, acima de tudo, uma função prática. Deste modo, ela poderia se inscrever no quadro geral das ciências, nos moldes das Ciências Naturais, porquanto seria capaz de formular problemas e equacionar respostas, utilizando-se para isto de um método próprio: a análise documental.

Antonio Lopes de Sá foi detentor de um colossal currículo. Doutor em Ciências Contábeis (1964) e em Letras (1999), 183 livros e mais de 13 mil artigos publicados no Brasil e no exterior, além de incontáveis prêmios e títulos. Um contador-escritor que, além de dominar os números, dominou profundamente as letras: foi poliglota e amplo conhecedor da língua italiana, muito utilizada por ele no aprofundamento de seus estudos históricos em Contabilidade, recebendo grande influência de obras de cientistas e historiadores contábeis italianos como Federigo Melis (1914 – 1973) e Vincenzo Masi (1893 – 1977), líder intelectual da Escola Patrimonialista e do qual foi amigo íntimo.

A Itália, como se não bastasse ter dado origem ao termo *auditoria* e ao Direito Romano, ter praticado a Auditoria Contábil mais completa e complexa da Idade Antiga à Moderna, ter sistematizado em livros e divulgado mundialmente o método das partidas dobradas com Leonardo Fibonacci, Benedetto Cotrugli e Luca Pacioli, foi ainda palco: (a) das Escolas do Pensamento Contábil, que deram à Contabilidade sua cientificidade e à Auditoria Contábil seu arcabouço teórico atual e (b) da Revolução Comercial e Urbana e do Renascimento, que modificaram profundamente cada aspecto que se possa imaginar da vida humana. Assim, Cruz (2008, p. 8), conhecendo estes fatos, é magnânimo em apenas duas linhas ao colocar que

a Auditoria Contábil, numa visão histórica mais compromissada com a pesquisa, não deve ser referenciada como originária da Inglaterra [...].

Cabe destacar que Itália e Brasil não são países distantes um do outro. O Brasil é tido como o segundo coração para vários países, porque acolheu milhões de imigrantes na transição do século XIX para o século XX. De acordo com a Embaixada da Itália no Brasil (<http://www.ambbrasil.esteri.it>), hoje, dos 190 milhões de brasileiros, 25 milhões (13%) são de descendência italiana, parcela que, embora esteja espalhada por todo o Brasil, concentra-se mais nas regiões sul e sudeste, onde teve papel de destaque no desenvolvimento econômico da época. Conforme destaca Bueno (2009),

a Itália, hoje, é o 13º maior parceiro econômico do Brasil, um dos principais investidores estrangeiros no Brasil e presente no Brasil através de grandes companhias, como Fiat e Pirelli. Aproximadamente 300 empresas italianas têm presença direta no Brasil, número duplicado ao longo dos últimos dez anos.

Brasil e Itália são irmãos, suas histórias estão umbilicalmente entrelaçadas. Entre os descendentes de italianos no Brasil e os brasileiros morando na Itália, existe um potencial e uma vontade muito fortes de trabalharem como intermediários entre estas duas culturas (BUENO, 2009). Conhecer a história de um e de outro, portanto, conforme ressaltam Arruda, Silva e Turin (2003), nos ajuda a compreender nosso presente e apontar diretrizes para o futuro. Estudar a história de um ou de outro, como não poderia deixar de ser na área de Auditoria Contábil, também nos ajuda a entender o presente desta profissão em ambos os países.

Hoje, o campo de pesquisa em Evolução da Auditoria Contábil está bem consolidado. Nos livros e artigos científicos nacionais e internacionais encontra-se facilmente matéria histórica em Auditoria Contábil. Entretanto, nenhuma das inúmeras referências consultadas traz, em um texto único e abrangente, com riqueza de detalhes, uma cronologia que considere a importância conjunta da Suméria, da Itália, da Inglaterra e dos Estados Unidos, eixo fixo e comprovado que sustentou a evolução da Auditoria Contábil. A presente monografia, pois, se ocupa desta lacuna.

Considerando o eixo exposto, Suméria – Itália – Inglaterra – Estados Unidos, a presente monografia traz também uma divisão inédita, em dois períodos, da história da Auditoria Contábil, a saber: (a) Auditoria Contábil Pré-Contemporânea, dominada pela Suméria e, principalmente, pela Itália, e que vai da Pré-História ao século XIX e (b) Auditoria Contábil Contemporânea, dominada pela Inglaterra e pelos Estados Unidos e que vai do século XIX aos dias atuais, passando a Itália a ser coadjuvante da experiência norte-americana.

Inglaterra e Estados Unidos foram muito importantes para o desenvolvimento da Auditoria Contábil no mundo. Porém, milênios antes, nas primeiras civilizações humanas e na península itálica, esta atividade profissional, com suas características próprias, já era realizada com profundidade. Esta monografia definitivamente coloca em cheque a afirmação de que a Auditoria Contábil nasceu na Inglaterra e nos Estados Unidos, como alguns pesquisadores de origem anglo-saxã orgulhosamente decretam.

Como se sabe também, neste despontar do século XXI estamos vivenciando um período contábil bastante fértil devido à efetivação do processo de harmonização contábil mundial.

Diversas áreas do conhecimento, como a Medicina e a Engenharia, são universais. Da mesma forma que se cura uma gripe e se constrói um prédio no Brasil, se cura uma gripe e se constrói um prédio no Japão, por exemplo.

A Contabilidade, porém, nunca teve esta característica universal. Somente nos anos recentes, com a convergência contábil, é que as práticas contábeis no mundo inteiro estão ganhando uniformidade. Nota-se, pois, que a convergência contábil atua como agente unificador das nações, estreitando as relações profissionais contábeis e auditoriais contábeis.

Um contador e um auditor contábil, agora, poderão mais facilmente exercer sua profissão em outros países, e conhecer o passado e o presente da Auditoria Contábil das principais economias do mundo, caso aqui da Itália, assim como procurar dominar um segundo ou terceiro idioma estrangeiro, são os primeiros passos básicos e essenciais.

Esta monografia, portanto, constrói fecundas pontes para que o auditor contábil brasileiro conheça mais de sua profissão em um país histórico e economicamente importante como é a Itália.

1.2 PROBLEMA E METODOLOGIA DE PESQUISA

Silva (2008, p. 16) define problema como “uma questão a responder que orienta a realização do trabalho formulado como pergunta”.

Assim, a presente pesquisa está relacionada com o interesse natural do homem em conhecer mais não somente de seu passado, mas do de outros povos. Foi o passado de outros

povos que condicionaram nossa atual conjuntura sócio-econômica, política, religiosa e cultural. Em síntese, conhecer o passado de outros povos nos ajuda a entender nosso presente, porque não estamos isolados uns dos outros, existe um fluxo comunicante contínuo.

A Escrituração e a Auditoria, enquanto técnicas contábeis, nascem com a própria Contabilidade e pesquisadores são unânimes em colocar a Auditoria Contábil como um fenômeno social (TECK-HEANG, AZHAM, 2008). As sociedades da Antigüidade exigiam a Auditoria, ainda que embrionariamente. Gradativamente, a Suméria, a Itália, a Inglaterra e os Estados Unidos impulsionaram as atividades da área.

Trazer em um texto único e abrangente a cronologia da Evolução da Auditoria Contábil com foco na Itália é um grande desafio e a questão que norteia esta monografia é: cronologicamente, como evoluiu a Auditoria Contábil na Itália?

A monografia se caracteriza como exploratório-bibliográfica. Segundo Gil (2002, p. 41), as pesquisas exploratórias têm como objetivo “proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito”, assim como alcançar “o aprimoramento de ideias”. Ainda, sobre pesquisa bibliográfica, escreve que

é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Embora em quase todos os estudos seja exigido algum tipo de trabalho desta natureza, há pesquisas desenvolvidas exclusivamente a partir de fontes bibliográficas. Boa parte dos estudos exploratórios pode ser definida como pesquisas bibliográficas (GIL, 2002, p. 46).

Inicialmente foi realizado um levantamento bibliográfico na Biblioteca Central da Universidade Federal de Goiás para apontar livros acadêmicos que contivessem capítulos ou trechos sobre a história da Contabilidade e da Auditoria Contábil. As obras que tratavam sobre este assunto eram, exclusivamente, sobre Auditoria Contábil, Teoria da Contabilidade e História do Pensamento Contábil.

A maioria dos livros acadêmicos sobre Auditoria Contábil trazia breves passagens sobre o histórico da profissão, geralmente nos seus capítulos iniciais. A maioria priorizava Inglaterra e Estados Unidos, pouquíssimos a Itália e raríssimos ofereciam uma contextualização geral.

Os livros sobre Teoria da Contabilidade e História do Pensamento Contábil, ao contrário dos de Auditoria Contábil, traziam uma visão mais holística da evolução da Contabilidade, contextualizando as Idades Antiga, Média, Moderna e Contemporânea.

Analisando cuidadosamente os capítulos, notou-se que muitas das contribuições e eventos evolutivos da Contabilidade relacionavam-se com a Auditoria Contábil.

Assim, o estudo conjunto das obras de Auditoria Contábil, de Teoria da Contabilidade e de História do Pensamento Contábil, considerando as pequenas contribuições de cada um dos diversos autores, permitiu a criação da base conceitual para consolidar a estrutura cronológica. Os principais autores de Auditoria Contábil foram Araújo, Arruda e Barretto (2005), Boynton, Johnson e Kell (2002), Cruz (2008), Franco e Marra (2001) e Oliveira (2008) e de Teoria da Contabilidade e de História do Pensamento Contábil foram Hendriksen e Van Breda (1999), Iudícibus (2006), Lopes e Martins (2007), Sá (1997), Sá (2006) e Schmidt e Santos (2005).

Livros de História Geral, de nível médio, serviram como inspiração para a contextualização histórica dos eventos contabilísticos e auditoriais contábeis, da Pré-História à Idade Contemporânea. Os dois referenciais teóricos utilizados foram Arruda, Silva e Turin (2003) e Figueira (2004).

Um segundo levantamento preliminar foi realizado através da rede mundial de computadores para identificar artigos científicos nacionais e internacionais que tratassem da história da Auditoria Contábil e da Contabilidade.

A presente monografia é abrangente, mas não esgota o tema. Apenas alguns artigos científicos foram utilizados como referencial teórico para consolidar aspectos e lacunas deixados pelos livros acadêmicos supramencionados. Os principais artigos utilizados foram os de Carqueja (2002), Coronella (2008), Pacheco, Oliveira e La Gamba (2007) e Teck-Heang e Azham (2008). Visando um maior aprofundamento por parte do leitor na temática da Evolução da Auditoria Contábil, ao final de certas seções são sugeridas as referências que não foram utilizadas para a elaboração cronológica do texto, mas que contribuem para um entendimento mais holístico da matéria em questão.

Concomitantemente, outros levantamentos bibliográficos realizados através da rede mundial de computadores permitiram identificar uma legião de artigos de opinião, dissertações, monografias, manuais, legislações e sites que complementaram a cronologia da Auditoria Contábil. Foram de particular utilidade as referências puramente italianas, como os artigos de opinião de Santorelli (2007), as monografias de Leto (1997), Matergia (2001) e Sgalambro (2007), principalmente porque versavam sobre os eventos históricos da Auditoria Contábil na Itália Contemporânea, e o manual de D'Alessio (2010), por conter a evolução da

Auditoria Contábil na Itália dos séculos XX e XXI. As legislações e os sites italianos serviram para constatação dos fatos e servem como uma fonte rápida de contato do leitor com a Itália.

Todas as referências levantadas estão escritas em língua portuguesa, língua inglesa e língua italiana.

É importante redestacar que as referências trazem, uma a uma, sem exceção, apenas pequenas contribuições histórico-evolutivas, esparsadamente, sem trazer a ideia da existência de um eixo fixo e comprovado que sustentou a evolução da Auditoria Contábil. É com bastante rigor, portanto, que *Evolução da Auditoria Contábil na Itália* traça cronologicamente a Evolução da Auditoria Contábil desde a Pré-História, considerando o eixo Suméria – Itália – Inglaterra – Estados Unidos, com foco na Itália, num lapso de 10 mil anos de história.

Desta forma, nesta monografia: o item 2, sobre as origens da Auditoria Contábil, abriga a Pré-História e a Idade Antiga, com estudos sobre o nascimento da Auditoria Contábil e sua prática nas primeiras civilizações humanas; e o item 3, sobre a evolução da Auditoria Contábil na Itália, abriga todas as Idades, da Antiga à Contemporânea, com estudos sobre as atividades contabilísticas e auditoriais contábeis na Roma Antiga e na Itália Medieval e Moderna, sobre as contribuições das Escolas do Pensamento Contábil para a área e, finalmente, com o delineamento dos principais eventos históricos da Auditoria Contábil na Itália Contemporânea, do século XVIII aos dias atuais.

Embora a Itália seja o foco da pesquisa, considerar-se-á, também, a importância da Inglaterra e dos Estados Unidos para o desenvolvimento da profissão. Assim, acompanharão, no decorrer do delineamento cronológico, passagens que irão valorizar e confirmar as principais contribuições destes dois países, conferindo uma maior contextualização.

2 ORIGENS DA AUDITORIA CONTÁBIL

O passado se contempla somente para dar razão ao presente e prognosticar o futuro com maior segurança.

– Fabio Besta (1845 – 1922)

Para melhor compreender as origens e a evolução das atividades de Auditoria Contábil, é primordial revisar as divisões didáticas da História, pois dividi-la em períodos facilita o trabalho de reconstituir cientificamente o passado do homem. Assim, tradicionalmente, divide-se o estudo da História em dois períodos: Pré-História e História.

A Pré-História compreende o período que vai do surgimento e evolução biológica do homem, da espécie *Australopithecus pithecanthropus erectus* (500.000 a.C.) à nossa atual *Homo sapiens sapiens* (25.000 a.C.), até o surgimento da escrita cuneiforme pelos sumérios e da hieroglífica pelos egípcios, por volta de 4.000 a.C.. Seu estudo se faz a partir do que Arruda, Silva e Turin (2003, p. 5) chamam de “documentos mudos”, ou seja, “instrumentos, armas, desenhos, pinturas e restos humanos”, pois, como ainda não existia a escrita como meio de registro, são os únicos vestígios que possibilitam o homem contemporâneo conhecer o modo de vida do homem pré-histórico. Desta forma, é evidente que a Arqueologia, com sua metodologia própria de pesquisa, teve grande papel para o avanço do conhecimento sobre os eventos históricos desta época.

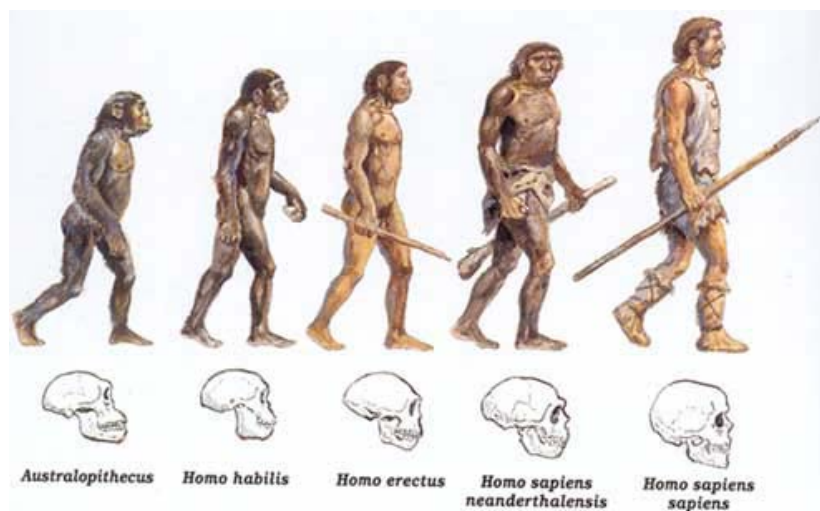


Figura 1 – Evolução do homem. Fonte: <<http://3.bp.blogspot.com/-LkRA3DcK3Ok/TfyddVrLPvI/AAAAAAAAABR8/OiTYyraCHIw/s400/evolucao.jpg>>. Acesso em: 1 dez. 2011.

A Pré-História se divide em três grandes períodos: o Paleolítico (500.000 a 10.000 a.C.), o Neolítico (10.000 a 5.000 a.C.) e a Idade dos Metais (5.000 a 4.000 a.C.), nos quais, progressivamente, foram descobertos o fogo e a roda e o homem deixou de ser nômade para se tornar sedentário, ou seja, se assentou em vilas e cidades, desenvolvendo significativamente a agricultura e praticando a domesticação de animais. Gradativamente, o homem foi dominando a metalurgia e a própria natureza, tornando-se soberano sobre ela e sobre as demais espécies.

Schmidt e Santos (2005) enaltecem, em específico, a Arqueologia da Contabilidade, campo de pesquisa que revelou dois fatos muito importantes que ocorreram na Pré-História: a utilização da conta primitiva e o surgimento do primeiro sistema contábil da humanidade, que já se utilizava do método das partidas dobradas.

A conta primitiva é, reconhecidamente, a primeira manifestação contábil da humanidade. Surgida no Paleolítico, por volta de 20.000 a.C., era através dela que o homem representava em rochas, artisticamente, com desenhos e riscos, respectivamente, a qualidade (por exemplo, batatas e carneiros) e a quantidade (por exemplo, 45 batatas e 15 carneiros) do seu patrimônio individual ou familiar (SÁ, 2006). As gravações eram feitas com estiletos ou ossos pontiagudos e o homem buscava, desta forma, memorizar o que dispunha e que não precisava mais buscar na natureza, porque armazenara.

A respeito disso, Federigo Melis, um dos maiores historiadores italianos em Contabilidade, afirma, oportunamente, que desde que o homem se preocupou com o amanhã, preocupou-se, também, em ‘fazer as contas’. Bem verdade, a conta primitiva era uma peça contábil autêntica e, portanto, antes mesmo que o homem soubesse escrever e calcular de forma abstrata, estas manifestações já ocorriam (SÁ, 1997).

A função da Contabilidade, logo no seu primeiro momento, como se vê, já era a de “controlar, medir e preservar o patrimônio familiar” (IUDÍCIBUS, MARION, 2007). Nessa perspectiva, Iudícibus (2006, p. 34) coloca, com segurança e de forma conclusiva, que “o homem primitivo, ao inventariar o número de instrumentos de caça e pesca disponível, ao contar seus rebanhos, ao contar suas ânforas de bebidas, já estava praticando uma forma rudimentar de Contabilidade”.

Outra revelação possível graças à Arqueologia da Contabilidade foi a do primeiro sistema contábil da humanidade, constituído de fichas e caixas de barro e que já existia milênios antes de Cristo, na Suméria. A Suméria, como será visto, é, oficialmente, o berço do

método das partidas dobradas e das técnicas contábeis de escrituração e de auditoria. Em outras palavras, o berço da Contabilidade e da Auditoria Contábil no mundo.

Por vezes, a classe contábil pode tecer um olhar crítico e desconfiado para a veracidade de afirmações desta natureza. Devido a isso, como bem ressalta Sá (1997), para se reconhecer que Contabilidade e Auditoria Contábil já eram praticadas na Pré-História e na Idade Antiga, é muito importante que as diferenças destas atividades entre o hoje e o ontem, ao longo dos milhares de anos, devam ser consideradas e respeitadas.

A História, por sua vez, inicia-se exatamente no momento em que aparecem os documentos escritos, por volta de 4.000 a.C., e divide-se em quatro grandes períodos: Idade Antiga, Idade Média, Idade Moderna e Idade Contemporânea.

A Idade Antiga se estende do aparecimento da escrita até a desagregação do Império Romano do Ocidente (476 d.C.), a Idade Média se estende da desagregação do Império Romano do Ocidente até a tomada de Constantinopla pelos turcos (1453 d.C.), a Idade Moderna se estende da tomada de Constantinopla pelos turcos até a Revolução Francesa (1789 d.C.) e a Idade Contemporânea, por sua vez, se estende da Revolução Francesa até os dias atuais.

2.1 O NASCIMENTO DA AUDITORIA CONTÁBIL

Segundo Boynton, Johnson e Kell (2002), a Auditoria Contábil começa em época tão remota quanto a Contabilidade. Quanto à origem desta, e com bastante autoridade, Sá (1997, p. 15) afirma que “nasceu com a civilização e jamais deixará de existir em decorrência dela”. Auditoria Contábil e Contabilidade, portanto, são tão antigas quanto a própria humanidade.

Como se sabe, com o sedentarismo do homem, surgiu a necessidade de controle do produto da agricultura e da domesticação de animais e a solução para este viés foi justamente a utilização da conta primitiva. A conta primitiva é considerada uma escrita contábil e, por ser anterior ao aparecimento da escrita comum, Araújo, Arruda e Barretto (2005) e Schmidt e Santos (2005) colocam a Contabilidade, portanto, como a mola propulsora para a criação da escrita comum e, como consequência, da contagem abstrata. Sá (2006, p. 23) corrobora esta linha de raciocínio, afirmando categoricamente que “foi a escrita contábil que deu origem à escrita comum e não o inverso”. Entretanto, apenas a conta primitiva não era suficiente para

um eficiente controle, que, progressivamente, ganhava magnitude e complexidade com a formação das grandes civilizações.

Para Schmidt e Santos (2005), era necessário um sistema mais completo para o registro das mercadorias, dos proprietários e de possíveis direitos e obrigações surgidos nas transferências. Era necessário, portanto, um sistema contábil, ainda que embrionário, para o controle das atividades econômicas. Foi quando surgiu, na Suméria, o primeiro sistema contábil da humanidade, constituído de fichas e caixas de barro, que já se utilizava do método das partidas dobradas e que foi amplamente aprimorado nos milhares de anos a seguir.

A partir daí, com a técnica contábil da escrituração sendo praticada a todo vapor, a humanidade estava a um passo de ver o aparecimento da técnica contábil da auditoria. Sobre o surgimento e a função dos primeiros auditores contábeis, Araújo, Arruda e Barretto (2005, p. 9) escrevem que os registros das trocas de bens e serviços na Antigüidade “foram usados como base para a cobrança de impostos e é bem provável que eles já fossem, mesmo que empiricamente, conferidos por pessoas independentes para certificar suas adequações”.

Portanto, foi a partir do momento em que terceiros começaram a analisar a adequação e a exatidão dos registros contábeis e a emitir opinião independente sobre a confiabilidade das atividades econômicas em geral e dos relatórios elaborados por meio de um sistema contábil que nasceu a Auditoria Contábil.

Assim, de forma concatenada, pode-se resumir o que já foi dito até aqui da seguinte maneira: a necessidade de controle econômico da agricultura e da domesticação de animais fez surgir a escrita contábil através da conta primitiva; a escrita contábil impulsionou o surgimento da escrita comum e da contagem abstrata; juntas, a escrita contábil, a escrita comum e a contagem abstrata, através de um sistema contábil, permitiram o aparecimento da técnica contábil da escrituração por partidas dobradas; e, no momento da análise da adequação e da exatidão da escrituração dos registros por um terceiro independente, nasce a técnica contábil da auditoria.

Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 34) e Cruz (2008, p. 6) legitimam esta forma de nascimento da Auditoria Contábil com opiniões precisas. Os primeiros escrevem que “sempre que o avanço da civilização tinha implicado que a propriedade de um homem fosse confiada, em maior ou menor extensão, a outro, a desejabilidade da necessidade de verificação da fidelidade do último tornou-se clara”; o segundo, por sua vez, escreve que “desde que o homem conheceu a escrita, os registros contábeis passaram a ser praticados” e que “o exame

documental e a escrituração contábil sempre foram o ponto de referência para legitimar a Auditoria Contábil”.

Por muito tempo, entretanto, como bem afirma Sá (1997, p. 11), “a maior parte de nosso saber se situou apenas no campo dos registros e das demonstrações, em razão do imenso valor que a humanidade atribuiu à escrita, como arte, e ao poder da memória gravada que ela ofereceu como fonte de evidência, controle, base de decisão e prova”. De fato, “guardar memória dos acontecimentos, disciplinar tais memórias em demonstrativos, analisar por meio de outros registros e tudo informar foram (as únicas) preocupações dos contadores das idades antigas” (SÁ, 2006, p. 29). Assim, o desenvolvimento da Contabilidade e da Auditoria Contábil foi muito lento ao longo dos séculos.

Fica evidente, portanto, que existem diferenças entre a Auditoria Contábil de ontem e a Auditoria Contábil de hoje. Da Idade Antiga até a Idade Moderna, a atividade de Auditoria Contábil foi muito menos sistematizada se comparada à dos dias atuais, que tornou-se o que é hoje principalmente devido à profunda maturação do mercado de capitais e das sociedades por ações, com a conseqüente obrigatoriedade de verificação das suas demonstrações contábeis, sobretudo para proteger a figura do investidor (NIYAMA, SILVA, 2011). Devido a isso, a presente monografia divide a história da Auditoria Contábil em dois períodos bem distintos: Auditoria Contábil Pré-Contemporânea e Auditoria Contábil Contemporânea.

Assim, durante milhares de anos, estando em um estágio ainda rudimentar e não convencional, a Auditoria Contábil Pré-Contemporânea tratou-se apenas da revisão, inspeção, verificação e fiscalização das contas e impostos pessoais, familiares, comerciais, empresariais ou governamentais, por meio de análise documental contábil, com a elaboração ou não de relatórios escritos ou orais visando apontar a adequação, a exatidão e a veracidade destas contas e impostos e, principalmente, detectar fraudes e erros.

Para compreender como se praticavam as atividades auditoriais contábeis da Idade Antiga à Idade Moderna, portanto, deve-se sempre ter em mente esta concepção de Auditoria Contábil Pré-Contemporânea.

Duas outras características da Auditoria Contábil Pré-Contemporânea também devem ser destacadas e dizem respeito aos seus usuários e à inexistência, durante muito tempo, de pré-requisitos para seu exercício profissional.

A Auditoria Contábil Pré-Contemporânea, embora tenha sido muito utilizada para atestar a exatidão das contas pessoais, familiares, comerciais e empresariais, seu principal

usuário sempre foi o governo, pois, como bem provocou Martins (1988, p. 18), “o Estado Arrecadador se maravilhou tanto com a Contabilidade, que passou a se achar na condição de único usuário”. Além disso, até o surgimento das primeiras associações profissionais na Idade Média, a partir do século XIV, como será visto, para um indivíduo tornar-se contador e auditor contábil bastava que ele simplesmente possuísse a habilidade necessária e estivesse disposto a praticá-la como profissão, sendo irrestrito, portanto, o exercício da Auditoria Contábil. Devido à pouca especialização da Auditoria Contábil Pré-Contemporânea, era uma constante, assim, o mesmo indivíduo ser contador e auditor contábil ao mesmo tempo.

Quando se estuda a evolução da Auditoria Contábil e não se observam, não se consideram e, sobretudo, não se respeitam estas diferenças entre a Auditoria Contábil Pré-Contemporânea e a Auditoria Contábil Contemporânea, como bem lembra Cruz (2008, p. 6), acaba-se subestimando

a contribuição dos povos ameríndios, africanos, asiáticos e oceânicos. Felizmente, alguns pesquisadores estão adotando a busca das manifestações contábeis e auditoriais contábeis genuínas, independentemente do continente envolvido. O pesquisador contábil brasileiro, professor Antonio Lopes de Sá, já encontrou suficientes evidências de que os ditos povos bárbaros tinham amplo desenvolvimento nas técnicas contábeis e auditoriais contábeis, em investigações científicas que realizou no Museu de Louvre e no Museu Britânico, na prática de Contabilidade e de Auditoria Contábil tida como usual na civilização por parte de povos da Antigüidade.

Esta monografia se diferencia justamente por trazer, em um texto único e abrangente, a cronologia da Evolução da Auditoria Contábil desde a Pré-História, com as contribuições contabilísticas e auditoriais contábeis das primeiras civilizações humanas, dos sumérios aos romanos, destacando sua importância. Fica-se ainda em aberto, entretanto, como escreveu Cruz (2008), pesquisas mais aprofundadas sobre outros povos, como os ameríndios, os africanos, os asiáticos e os oceânicos.

Apesar das diferenças entre a Auditoria Contábil Pré-Contemporânea e a Contemporânea, ao se revisar o conceito atual de Auditoria Contábil pode-se notar semelhanças quanto ao seu objeto e seu objetivo, reforçando ainda mais o fato de que a partir da Idade Antiga já se praticava uma atividade auditorial contábil de valor.

Embora em essência sejam parecidas, as definições atuais de Auditoria Contábil variam substancialmente entre autores e mesmo entre organizações nacionais e internacionais em matéria de Auditoria Contábil, fazendo com que se tenha em mãos dezenas de conceituações diferentes.

Franco e Marra (2001, p. 28) parecem os mais justos e trazem duas definições, uma sintética e uma analítica. A definição sintética coloca a Auditoria Contábil como “o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão destes registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes”. A definição analítica, por sua vez, coloca a Auditoria Contábil como:

A técnica contábil que – através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções e na obtenção de informações e confirmações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade – objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com princípios fundamentais e normas de Contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.

Franco e Marra (2001, p. 31) ressaltam também que, “embora a Auditoria Contábil não se destine especificamente à descoberta de fraudes, erros ou irregularidades praticadas por administradores ou funcionários, ela freqüentemente apura tais fatos, através dos procedimentos que lhes são próprios”. A descoberta de fraudes e erros, como se sabe, era um dos principais objetivos da Auditoria Contábil Pré-Contemporânea e, mesmo nos dias atuais, vê-se que ainda possui relevante papel nas atividades da área.

Portanto, mesmo com as evidentes diferenças diacrônicas, ao se comparar as atividades auditoriais contábeis de outrora com o conceito atual de Auditoria Contábil, ainda constata-se grandes semelhanças e fica-se ainda mais reconhecido que a partir da Idade Antiga, de fato, já se praticava Auditoria Contábil.

O Quadro 1 abaixo traz uma síntese das diferenças já discutidas entre a Auditoria Contábil Pré-Contemporânea e a Auditoria Contábil Contemporânea.

Auditoria Contábil	Pré-Contemporânea	Contemporânea
Vigência	Idade Antiga até o século XIX	Séculos XIX, XX e XXI
Referências mundiais	Suméria e, principalmente, Itália	Inglaterra e Estados Unidos
Características gerais	Rudimentar e não-convencional	Sistematizada e complexa
Principais usuários	Governo, além do uso individual e comercial	Sociedades por ações, investidores
Registro profissional	Não-obrigatório	Obrigatório
Educação formal	Não-obrigatória	Obrigatória
Parecer de Auditoria	Oral ou escrito, facultativo	Escrito, obrigatório

Normas e Fiscalização	Ausentes	Presentes
Objetivo	Detectar fraudes e erros	Proteger o investidor e fornecer informações aos seus usuários para tomada de decisão ao atestar a confiabilidade das demonstrações

Quadro 1 – Diferenças entre a Auditoria Contábil Pré-Contemporânea e a Auditoria Contábil Contemporânea.

Tendo em mente estas diferenças, o Quadro 2, por sua vez, traz, em definitivo, o conceito de Auditoria Contábil Pré-Contemporânea e de Auditoria Contábil Contemporânea.

Auditoria Contábil	Conceito
Pré-Contemporânea	Revisão, inspeção, verificação e fiscalização das contas e impostos pessoais, familiares, comerciais, empresariais ou governamentais, por meio de análise documental contábil, com a elaboração ou não de relatórios escritos ou orais visando apontar a adequação, a exatidão e a veracidade destas contas e impostos e, principalmente, detectar fraudes e erros.
Contemporânea	Técnica contábil que – através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções e na obtenção de informações e confirmações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade – objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com princípios fundamentais e normas de Contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.

Quadro 2 – Conceitos de Auditoria Contábil Pré-Contemporânea e de Auditoria Contábil Contemporânea.

2.2 AUDITORIA CONTÁBIL NAS PRIMEIRAS CIVILIZAÇÕES HUMANAS

Durante a Idade Antiga, compreendida entre 4.000 a.C. e 476 d.C., existiu um mosaico de civilizações, que, numericamente, passam das dezenas. Dez destes povos, entretanto, devido a sua importância política, econômica e cultural, se destacaram dos demais: os sumérios, os egípcios, os babilônios, os assírios, os caldeus, os persas, os fenícios, os hebreus, os gregos e os romanos.

Segundo a literatura técnica, existem registros de atividades de Auditoria Contábil em todas estas civilizações, em diferentes graus de complexidade. Como lembra Iudícibus (2006, p. 35), “o grau de desenvolvimento das teorias contábeis e de suas práticas está diretamente

associado, na maioria das vezes, ao grau de desenvolvimento comercial, social e institucional das sociedades, cidades ou nações”. Assim, é evidente que a Auditoria Contábil realizada na Suméria, a primeira civilização humana, foi bem menos complexa que aquela da Roma Antiga, em seu vasto império, por exemplo.

Através dos levantamentos bibliográficos realizados, constatou-se de imediato que, na literatura técnica, são menos freqüentes os relatos diretos e aprofundados sobre as atividades auditoriais contábeis dos babilônios, dos assírios, dos caldeus e dos hebreus. Assim, serão tratadas com maior zelo apenas as atividades auditoriais contábeis dos sumérios, dos egípcios, dos persas, dos fenícios, dos gregos e, no capítulo II, dos romanos.

Os primeiros contadores e auditores contábeis da humanidade foram sumerianos (SÁ, 1997). Na grande maioria das referências históricas contábeis, é muito forte a associação da origem da Contabilidade e da Auditoria Contábil aos sumérios, que, através do sistema contábil das fichas e caixas de barro, constantemente aprimorado por eles ao longo dos séculos, já praticavam as técnicas de escrituração e de auditoria desde, aproximadamente, 8.000 a.C.

A comprovação deste fato se deve à Arqueologia da Contabilidade. Sobre a metodologia de pesquisa deste campo do conhecimento, escrevem Schmidt e Santos (2005, p. 13-14) que “os vestígios encontrados de sistemas contábeis são produto do estudo científico de restos de culturas humanas derivadas de conhecimentos desenvolvidos em tempos pré-históricos”. De fato, foram justamente em sítios arqueológicos em Israel, Síria, Iraque, Turquia e Irã, onde se situava a Mesopotâmia e seu mosaico de civilizações, entre elas a Suméria, que pesquisadores encontraram as fichas e as caixas de barro, os dois artefatos que constituíam o primeiro sistema contábil da humanidade.

Através deste sistema já se executavam apurações de custos, controle de inventário, controles gerenciais de produtividade, orçamentos de receita e despesa pública e, sobretudo, revisão das contas, a principal atividade auditorial contábil na época. Eram volumosos os registros de fatos contábeis e administrativos e já eram produzidos balanços de qualidade, demonstrações e sumários de fatos patrimoniais. Em tempos remotos, portanto, os auditores contábeis sumerianos já verificavam a exatidão e a adequação de todo este arsenal de documentos.



Figura 2 – Fichas de barro representando registros de receitas de impostos. Fonte: <http://upload.wikimedia.org/wikipedia/commons/6/64/Various_Mesopotamian_clay_tablets_1_REM.JPG>. Acesso em: 1 dez. 2011.

O método das partidas dobradas nasceu na Suméria e já era utilizado neste sistema contábil das fichas e caixas de barro. A respeito disso, Sá (2006, p. 23) relata que “o ‘meu’ e o ‘seu’ deram, na época, origem a registros especiais de ‘débito’ (o que alguém tem que me pagar) e ‘crédito’ (o que eu devo pagar a alguém). Schmidt e Santos (2005, p. 15-17) aprofundam ainda mais a explicação do funcionamento do sistema:

Cada mercadoria ou animal do rebanho era representado por uma ficha mantida na caixa. As transações eram representadas por transferências de fichas de barro, refletindo a entrada ou a saída física de ativos. Por exemplo, a transferência de um carneiro de um pastor para outro representava a transferência de uma ficha de barro de uma caixa para outra. Portanto, a entrada de uma ficha (representando um carneiro) dentro de uma caixa (representando um pastor X ou um curral) correspondia a um crédito na conta carneiro contra um débito na conta pastor X, enquanto uma eventual saída desta mesma ficha, desta mesma caixa, caracteriza um crédito para a conta pastor X contra um débito na conta pastor Y. Esta transferência de uma localização para outra caracteriza um sistema de partidas dobradas.

Sá (1997, p. 24) revela ainda detalhes preciosos, descrevendo que

os registros eram feitos em plaquinhas de argila fresca, sulcadas por estiletes de madeira, pontiagudos, com a ponta prismática, em base triangular, e tinham, em geral, dimensões de 4 cm a 5 cm de comprimento por 2,5 cm a 3 cm de largura. A escrita já não era na base de desenhos, mas de símbolos (ideográfica) e, por sua forma de cunha, recebeu a denominação de cuneiforme.

As primeiras escritas, surgidas por volta de 4.000 a.C., como se sabe, foram a cuneiforme sumeriana e a hieroglífica egípcia. A escrita cuneiforme era quase que exclusivamente contábil e “foi mais utilizada nesse sentido que para qualquer outro” (SÁ, 1997, p. 24). Este fato reforça a hipótese que a escrita contábil surgiu mesmo antes da escrita

comum, sendo a Contabilidade, portanto, a mola mestra para o desenvolvimento da humanidade.

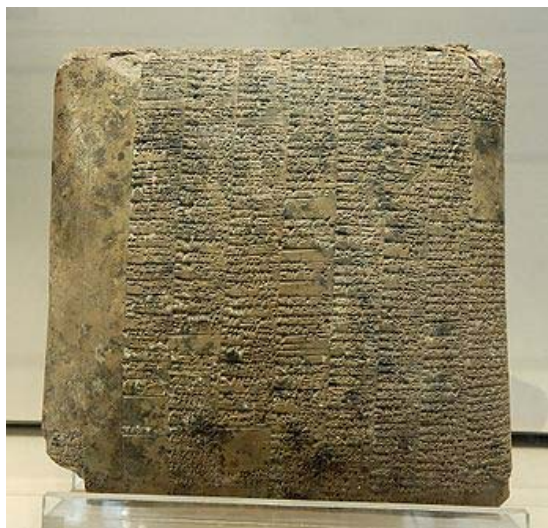


Figura 3 – Tábua de barro, datada de 2.040 a.C., com o balanço anual de uma oficina de cerâmica em Ur, na Suméria. Fonte: <<http://contadorarocha.files.wordpress.com/2011/08/per3.jpg>>. Acesso em: 1 dez. 2011.

Aprofundando-se sobre as atividades auditoriais contábeis na Suméria, Sá (2006) relata que existem provas arqueológicas de inspeções e verificações de registros realizados entre a família real de Urukagina e o templo sacerdotal sumeriano. Segundo o pesquisador (1994, p. 13-14):

Na Suméria, [...] a escrita contábil já havia conquistado um razoável grau de evolução e o trabalho de registrar já era confiado a profissionais especialistas. Provas, também, de revisões ou conferências dos registros para identificar a exatidão foram encontradas. Uma primitiva, mas eficiente Auditoria Contábil já ocorria 2.600 a.C., feita por revisores ou inspetores de contas na época do Rei Urukagina.

Os templos e palácios religiosos, de fato, desempenhavam papel fundamental nas sociedades antigas, pois a eles cabia o controle da escrituração contábil e da economia, influenciando sobre os processos de registros. Segundo Sá (1997), contavam-se aos milhares os empregados nos templos e palácios para produzirem as peças contábeis. Desta forma, os primeiros contadores e auditores contábeis da humanidade exerciam suas funções especificamente nestes templos. Cabe ressaltar, entretanto, que a atividade contabilística e auditorial contábil não era privativa destes órgãos religiosos e públicos, mas também adotada por comerciantes e homens de maior volume de riqueza.

Na Suméria, três cidades-estado se destacavam: Ur, Uruk e Lagash (FIGUEIRA, 2004). O Rei Urukagina foi governador de Lagash por um período de 20 anos e é reconhecido, historicamente, por ter combatido a corrupção e buscado, por meio de seu

código legal, a equidade e a liberdade. Como bem relembra Sá (1997, p. 172), “a história dá-nos notícias de corrupção desde os mais remotos tempos”. Assim, a Auditoria Contábil já despontava como ferramenta de combate à corrupção e o Rei Urukagina, por sua vez, foi a primeira entidade, em todos os tempos, a tornar obrigatória a atividade auditorial contábil em uma célula social.

Sobre o surgimento dos auditores contábeis na Suméria, especificamente em Lagash, onde Urukagina governava, Cruz (2008, p. 7) é brilhante:

Em Lagash (2.825 a 2.725 a.C.), os fatos ou acontecimentos já eram registrados em contas com títulos próprios e definidos para identificar pagamentos e fornecimentos. Tais contas já eram apurações de resultados, ou seja, de forma concreta apurava-se o que se gastou, o que se apurou e qual o proveito ou a perda do que ocorreu. A profissionalização e a especialização não demoraram a aparecer como complemento natural dos hábitos sociais praticados. O surgimento de profissionais e especialistas nitidamente identificados na sociedade de então foi fator decisivo para que acontecessem as fiscalizações do desempenho e, com elas, a Auditoria Contábil.



Figura 4 – Mapa da Suméria, o berço da Contabilidade e da Auditoria Contábil. Fonte: <<http://www.galeon.com/projetochronos/chronosantiga/isabelle/mapasum.jpg>>. Acesso em: 1 dez. 2011.

O Rei Urukagina, milênios atrás, portanto, já se utilizava dos serviços de profissionais especialistas, os auditores contábeis sumerianos, para combater a corrupção. Esta prática passou a ser tão recorrente que, mesmo nos dias de hoje, Auditoria Contábil e Corrupção continuam umbilicalmente relacionadas, no sentido de que o exercício efetivo da primeira exerce grande influência para atenuar a segunda.

Conforme relata Niyama (2005), uma pesquisa da Ernst & Young, uma das quatro maiores empresas especializadas em Auditoria Contábil e consultoria do mundo, apontou que os países que possuem a maior quantidade de auditores contábeis por número de habitantes,

como Nova Zelândia, Inglaterra, Canadá, Estados Unidos, Itália, Dinamarca, Holanda, França e Alemanha, apresentam as mais baixas taxas de corrupção do mundo. No Brasil, a relação é de um auditor contábil para cada 25.000 habitantes, enquanto que a faixa ótima, na qual os países acima se situam, é de um para 1.000-5.000 habitantes (MARION, 2005).

Fica provado, desta maneira, que os sumérios foram os primeiros contadores e auditores contábeis da humanidade. Entretanto, os egípcios, os persas, os fenícios, os gregos e os romanos também executaram atividades contabilísticas e auditoriais contábeis de nobre valor e de complexidade gradativamente mais elevada que as dos sumérios.

No Egito Antigo, a economia era controlada pelo faraó e os contadores-auditores eram os escribas, “aqueles que aprendiam a lidar com números e a manejar a complicada escrita egípcia” (FIGUEIRA, 2004, p. 20). Em verdade, o escriba era considerado o “máximo profissional” no Egito Antigo, o mais digno de todos, e a ele confiavam-se tarefas administrativas de alto significado, inclusive diplomáticas e militares (SÁ, 1997).

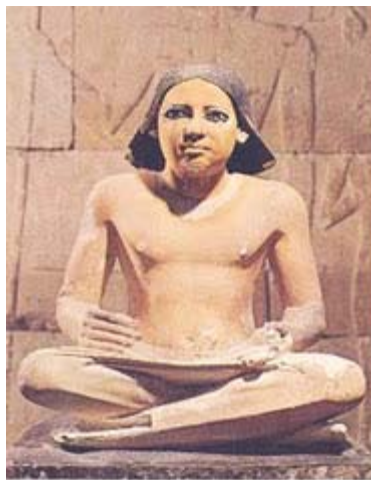


Figura 5 – Um escriba, o contador-auditor egípcio. Fonte: <<http://www.quatrocantos.com/humor/imagens/fabulas/escriba2.jpg>>. Acesso em: 1 dez. 2011.

Os escribas executavam atividade auditorial contábil exatamente quando da “verificação dos registros de arrecadação de impostos” (PACHECO, OLIVEIRA, GAMBA, 2007, p. 4). Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 34) corroboram este fato escrevendo que os faraós providenciavam aos escribas verificações independentes nos registros de arrecadação de impostos e que,

por volta do ano 2.000 a.C., [...] já existia a obrigação da existência de livros e documentos comerciais. Os egípcios deram grande passo no desenvolvimento da Contabilidade ao escriturarem as contas tendo como base o valor de sua moeda, o

dos serviços de auditoria em organizações sociais grandes ou complexas”. Considerando a vastidão do Império Persa, deve-se imaginar o quão inestimável era o valor profissional daquele que ocupava o cargo de sátrapa.

Por volta de 1.500 a.C., os fenícios, os mais exímios marinheiros e comerciantes da Antigüidade, inventaram o nosso alfabeto atual, o que intensificou o comércio no Mar Mediterrâneo, por eles dominado durante mais de 800 anos. De fato, “o desenvolvimento do alfabeto está relacionado com a busca de uma forma rápida e fácil de registrar as transações comerciais” (FIGUEIRA, 2004, p. 31).

Ⲁ	Ⲃ	Ⲅ	Ⲇ	Ⲉ	Ⲋ	Ⲍ	Ⲏ
aleph	beth	gimel	daleth	he	waw	zayin	heth
A	B	C,G	D	E	F,U	Z	H
Ⲑ	Ⲓ	Ⲕ	Ⲗ	Ⲙ	Ⲛ	Ⲝ	Ⲟ
teth	yod	kaph	lamed	mem	nun	samekh	
T	I,J	K	L	M	N	S	
Ⲡ	Ⲣ	Ⲥ	ⲧ	ⲩ	ⲫ	ⲭ	
ayin	pe	sade	qoph	resh	shin	taw	
O	P	S	Q	R	S	T	




Figura 7 – O alfabeto fenício. Fonte: <http://3.bp.blogspot.com/-XRaW-tlRK7E/TeTZfXFre5I/AAAAAAAAAJI/cTL6AAHSrw/s1600/alfabeto_fenicio.gif>. Acesso em: 1 dez. 2011.

Considerando que os fenícios foram os maiores comerciantes da época, exercendo uma verdadeira talassocracia, o domínio dos mares, é óbvio que executavam brilhantemente atividades contábilísticas e auditoriais contábeis. Entretanto, seu maior legado para a humanidade acabou sendo o alfabeto, que foi aperfeiçoado pelos gregos e adotado pelos romanos.

Na Grécia Antiga, os contadores-audidores eram conhecidos como *apodectai* e o Estado controlava toda a produção através dos registros contábeis, feitos de forma sistematizada e possibilitando um apurado conhecimento do patrimônio estatal (BOYNTON, JOHNSON, KELL, 2002). Sá (1997) ressalta que os trabalhos contábeis e auditoriais

contábeis eram de rara importância no mundo grego, observados dentro do maior rigor e da maior seriedade.

A maior parte dos *apodectai* voltava seus esforços para a iniciativa pública, sendo sua maior preocupação o orçamento do Estado. Assim, eles verificavam a adequação das contas governamentais relativas às receitas e despesas públicas, aos tributos e ao pagamento de pessoal, a principal despesa da época.

Boynton, Johnson e Kell (2002, p. 20) dimensionam bem a magnitude e a abrangência da atividade governamental na Grécia Antiga ao colocarem que um dos documentos contábeis mais evoluídos da Antigüidade, datando de 454 a 90 a.C., foi encontrado na Grécia e continha registros contábeis que revelavam não somente todos os contribuintes de impostos do Império Grego como também “os preços relativos dos produtos, o poder aquisitivo da moeda e o custo de vida daquela época”. Esta descoberta corrobora que, de fato, na Grécia Antiga, a Contabilidade e a Auditoria Contábil eram observadas dentro do maior rigor e da maior seriedade pelos *apodectai*.

Diante do exposto, fica evidente que os contadores e os auditores contábeis, durante milhares de anos, dos sumérios aos gregos, foram os grandes responsáveis pelo funcionamento sinérgico do sustentáculo contábil e econômico das sociedades antigas. Neste período, a atividade de Auditoria Contábil, entretanto, alcançaria seu máximo esplendor somente na Roma Antiga.

Para um maior aprofundamento nos assuntos tratados até aqui, ver Alexander (2002), Baskerville (2010), Buesa (2010), Carqueja (1998, 2002), Iudícibus, Martins e Carvalho (2005), Martin (2002), Martins (1988), Martins (2001), Mauss, Bleil e Bonatto (2007), Melis (1950), Pacheco, Oliveira e La Gamba (2007) e Silva (2009).

3 EVOLUÇÃO DA AUDITORIA CONTÁBIL NA ITÁLIA

A partir das pinturas de Michelangelo, o Criador fez a Itália.

– Mark Twain (1835 – 1910)

3.1 AUDITORIA CONTÁBIL NA ROMA ANTIGA

A história da Roma Antiga compreende um período de exatamente 1229 anos, entre 753 a.C., ano de sua fundação, e 476 d.C., ano da desagregação do Império Romano do Ocidente. Neste mais de um milênio, a Roma Antiga vislumbrou três formas diferentes de organização política: a Monarquia (753 a 509 a.C.), a República (509 a.C. a 27 d.C.) e o Império (27 a 476 d.C.).

A origem de Roma é das mais imprecisas, sendo muitas informações a respeito de sua fundação lendárias ou registradas em relatos literários. O que se tem como razoavelmente oficial é que os irmãos gêmeos Rômulo e Remo, descendentes do príncipe troiano Enéias, foram os responsáveis pela fundação de Roma, no ano de 753 a.C. (FIGUEIRA, 2004).

Toda a história romana durante o período monárquico é baseada em lendas. Assim, as atividades de Contabilidade e Auditoria Contábil, de modo factual, iniciam-se somente a partir da República, alcançando sua máxima maturidade durante o Império.

De um modo geral, Sá (1997, p. 30) caracteriza o mundo romano como “imenso e poderoso”, pois, “sucendo ao grego, foi palco de grandes acumulações de riqueza, com muito maior extensão de terras, aprimorados sistemas de administração, rica ciência jurídica e contou com grandes intelectuais, além de uma estrutura social bem definida”.

As duas principais instituições da República Romana eram o Senado e os Magistrados. O Senado, neste período, era o órgão principal do governo e, além de controlar a política e a economia, nomeava também os magistrados. Existiam diversos tipos de magistrados, que cumpriam funções distintas na administração pública. Um deles era justamente o questor, nome que recebia o contador-auditor romano, o mais completo profissional contábil de toda a Idade Antiga (ARRUDA, SILVA, TURIN, 2003).

Os pesquisadores históricos contábeis são unânimes e colocam a Contabilidade e a Auditoria Contábil dos romanos como de excelente qualidade e muito superiores às que

herdou de outros povos. Assim, de 509 a.C. a 476 d.C., do início da República até a desagregação do Império Romano do Ocidente, os questores serão os maiores responsáveis por reger, orquestralmente, todo o arcabouço contábil da maior extensão de terras da Antigüidade.

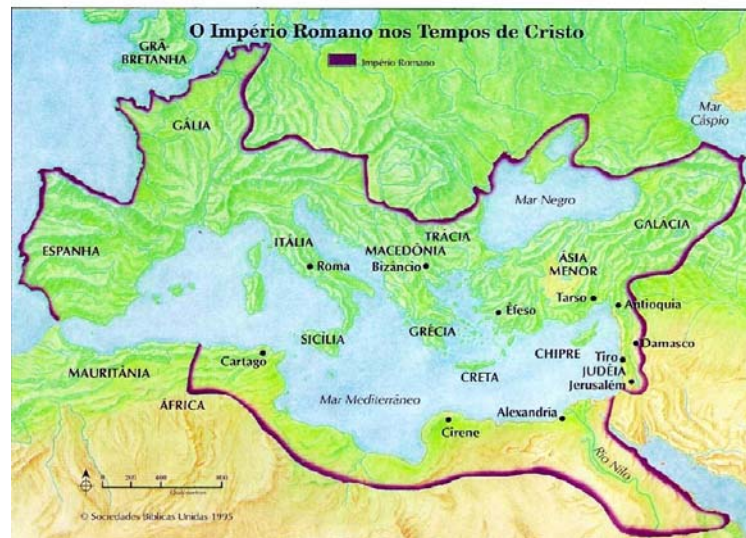


Figura 8 – Demarcação do Império Romano nos Tempos de Cristo. Fonte:

<<http://files.psicologiaadm.webnode.com.br/200000018-dfcffe0c95/013-Imperio-Romano.jpg>>. Acesso em: 1 dez. 2011.

A Auditoria Contábil da Roma Antiga é caracterizada como extremamente analítica, pois uma das principais preocupações dos questores foi o instituto da prova dos livros contábeis, com a análise dos fatos patrimoniais por atividades. Tanto isso é verdade que, segundo Sá (2006), amplo era o uso dos livros na Antigüidade Clássica porque ampla era a análise dos fatos.

Assim, os romanos mantinham um livro de escrituração de fatos patrimoniais para cada atividade que era desenvolvida, como, por exemplo, o livro de fabricação do azeite, o livro da fabricação do vinho, o livro dos bens patrimoniais, o livro das despesas e receitas, entre outros. Dentre todos, foi de notória importância o livro chamado *Codex accepti et expensi*, um livro básico de prova bastante utilizado pelos questores e que se destinava fundamentalmente a movimentos de caixa e de contas correntes.

Posteriormente, considerando a imensidão do Império e a necessidade de controle das conquistas, da colonização, das concessões, das ocupações e das alienações, tornaram-se comuns inspeções contábeis nas diversas colônias e províncias para verificar se “os impostos devidos a Roma eram adequadamente cobrados e recolhidos pelos governadores das regiões

conquistadas” (ARAÚJO, ARRUDA, BARRETTO, 2005, p. 9). Assim, a atividade auditorial contábil que era a usual na Era Pré-Contemporânea, ou seja, de arrecadação de impostos e de revisão, inspeção, verificação e fiscalização das contas governamentais, atinge sua máxima complexidade na Roma Antiga, exigindo questores cada vez mais especializados e dedicados.

Segundo Sá (1997), o questor romano, além de possuir relevância profissional extrema, sendo um gestor com imenso poder e responsabilidade, recebia a alcunha de Contador-Geral do Estado, centralizando e integrando toda a Contabilidade Pública romana.

Os questores, perante o Senado, tinham a obrigação também de proferir o relatório oral de suas atividades, ou seja, o seu parecer de Auditoria. Segundo Teck-Heang e Azham (2008, p. 1), “a palavra *auditoria* tem origem da palavra latina *audire*, que significa *ouvir*”. Sendo o latim a língua oficial da Roma Antiga, o significado do *ouvir* remete, então, ao Senado ouvindo o relatório oral dos questores (Carqueja, 2002).



Figura 9 – O relatório oral do questor romano perante o Senado deu origem ao termo *auditoria*. Fonte: <<http://4.bp.blogspot.com/-eAxnIJ1ICPU/TWLMq3BsFyI/AAAAAAAAABcU/viqfZNYs9Ow/s400/Senado+romano+1.jpg>>. Acesso em: 1 dez. 2011.

Fica comprovado, desta maneira, que foi a Roma Antiga, ou se preferir, a Itália, a precursora que deu origem ao termo *auditoria*, que tem raiz latina e não do anglo-saxão *audit*, como decretam muitos pesquisadores, principalmente de origem inglesa e norte-americana.

Além de uma Contabilidade e de uma Auditoria Contábil ímpares, um dos maiores legados deixados pela Roma Antiga foi o Direito Romano, segundo Figueira (2004, p. 64), “a

mais notável contribuição romana à cultura ocidental”. Conforme ressaltam Lopes e Martins (2007), no Direito Romano, ou *Code Law*, vale aquilo que está na lei e, como se sabe, existe uma estreita relação entre a legislação, a Contabilidade e a Auditoria Contábil, que são interdependentes e indissociáveis nos países que adotam este sistema legal, como a Itália e o Brasil.

O Direito Romano será determinante para a forma como irá evoluir a Auditoria Contábil na Itália Contemporânea e, devido a isso, nesta monografia, ainda será dado um tratamento mais detalhado no que tange suas características.

Após a morte do Imperador Teodósio, em 395 d.C., o Império Romano foi dividido em dois: o Império Romano do Ocidente, com sede em Roma, e o Império Romano do Oriente, com sede em Constantinopla. O Império Romano do Oriente conseguiu se organizar e sobreviver, com o nome de Império Bizantino, até 1453, ano em que foi tomado pelos turcos; entretanto, em 476, devido a uma complexa conjuntura de fatores sócio-econômicos, políticos e religiosos, o Império Romano do Ocidente se enfraquece e é desagregado. Chega a Idade Média e, com ela, a estagnação provocada pelo feudalismo. Segundo boa parte dos historiadores, o século das trevas.

Para um maior aprofundamento nos assuntos tratados até aqui, ver Marques e Lira (2005) e Temin (2006).

3.2 AUDITORIA CONTÁBIL NA ITÁLIA MEDIEVAL E MODERNA

Antes de se desenvolver os estudos sobre as atividades contabilísticas e auditoriais contábeis na Itália durante a Idade Média e a Idade Moderna, entre os séculos V e XVIII, de 476 a 1789, é muito importante revisar os principais eventos históricos que marcaram este período, visto que impactaram sobremaneira na evolução da Contabilidade e da Auditoria Contábil, sempre ligadas aos fenômenos e às transformações sócio-econômicas e políticas.

Durante os séculos VI e VII, o mundo testemunhou a expansão não somente da fé islâmica, sob os preceitos de Maomé e do Corão, como também a do Império Árabe sobre o antigo Império Persa, o norte da África, a Península Ibérica e grande parte do Mar Mediterrâneo.

Esta colossal expansão afetou profundamente a Europa Ocidental cristã, pois a Igreja Católica condenava o contato, sobretudo comercial, com os muçulmanos. O Mar Mediterrâneo, monopolizado pelos árabes, acentuou a decadência comercial da Europa, que passou a se voltar para a terra, tornando-se dependente dela. Desta maneira, o feudalismo forma-se em toda a Europa Ocidental, embora alguns comerciantes italianos e bizantinos, a contragosto da Igreja, continuassem o comércio com os muçulmanos.

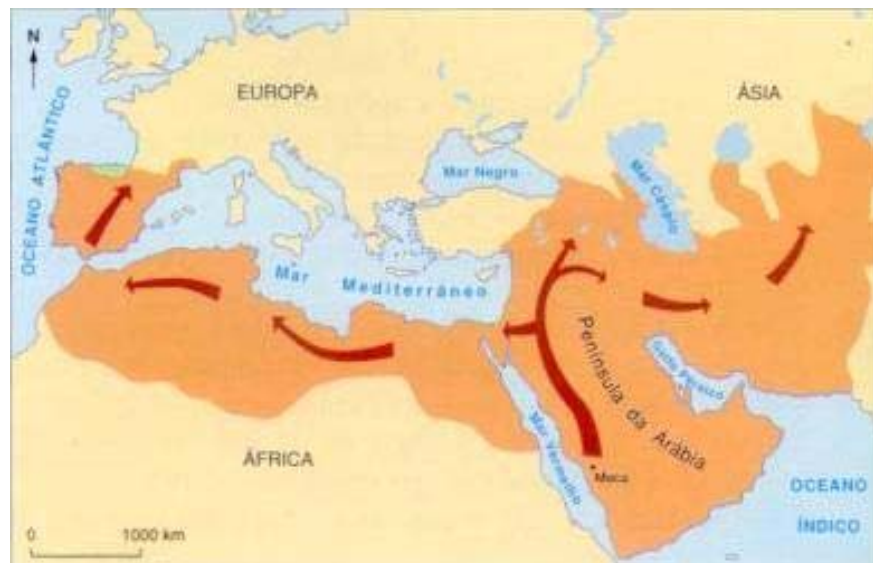


Figura 10 – Demarcação do Império Árabe. Fonte:

<http://www.libanoshow.com/home/cultura_arabe/iberica/muculm1.jpeg>. Acesso em: 1 dez. 2011.

O feudalismo, portanto, foi o sistema sócio-econômico e político predominante na Europa Ocidental durante a Idade Média, sendo caracterizada por forte religiosidade, sociedade de ordens e extrema fragmentação política em um sem-número de reinos e feudos. Com o desaparecimento do comércio e das cidades, o centro de vida transfere-se de vez para o campo, onde a agricultura volta a tornar-se a atividade mais importante.

Assim, durante mais de 400 anos, entre os séculos VII e XI, não somente o Mar Mediterrâneo, como também Jerusalém, a Terra Santa, esteve sob domínio dos muçulmanos. A Igreja Católica, indignada, decide então realizar uma empreitada audaciosa: reúne nobres e lhes faz um apelo pela libertação da Terra onde Jesus viveu. Assim, a Igreja Católica, com uma razão religiosa e também com o interesse de conquistar terras, prestígio e riquezas no Oriente, inicia as Cruzadas para expulsar os árabes do Mar Mediterrâneo e de Jerusalém.

Com as oito Cruzadas, realizadas entre os anos de 1096 e 1270, começa, portanto, e fatidicamente, o Renascimento Comercial e Urbano da Europa Ocidental, que traduziu-se “no desenvolvimento do comércio e das cidades” (FIGUEIRA, 2004, p. 91).

As moedas voltam a circular. Os cambistas, que realizavam o câmbio, ou seja, a troca de moedas, passam a realizar empréstimos e a fazer outras operações financeiras. Surgem os bancos, palavra de origem italiana que designava o assento ocupado pelo cambista. A burguesia entra em cena, novas cidades desenvolvem-se. Na Península Itálica, nas cidades de Florença, Gênova e Veneza, o comércio era o mais intenso da Europa, pois estas cidades continuaram mantendo relações comerciais com o Oriente séculos antes das Cruzadas.

A tríade guerra, peste e fome, considerada por muitos como uma ira divina, assolou o continente europeu durante o século XIV, dizimando mais de 1/3 de sua população. Entretanto, a Europa Ocidental sobrevive e vive, na seqüência, o despontar das luzes: o Renascimento, o Mercantilismo e o Capitalismo, a tríade do progresso.

Seguem a expansão marítimo-comercial, o movimento iluminista, a Revolução Industrial e a Revolução Francesa, que põem fim de vez ao feudalismo e marcam a consolidação do Capitalismo, modo de produção que irá orquestrar o mundo de 1760 até o século XX, ditando o modo de vida dos dias atuais.

Tendo em mente estes eventos históricos, portanto, fica mais fácil a compreensão de como a Contabilidade e a Auditoria Contábil irão se desenvolver e de que forma serão praticadas neste período.

Auxiliará muito o estudo, também, conhecer a divisão da história da Contabilidade feita por Federigo Melis, a saber: Contabilidade Antiga, compreendida da Pré-História até o ano de 1202, e Contabilidade Moderna, compreendida do ano de 1202 até os dias atuais (SÁ, 1997).

O emérito historiador divide o período da Contabilidade Moderna, ainda, em três grandes períodos: o da Sistematização (1202 a 1494), o da Literatura (1494 a 1840) e o da Era Científica (1840 aos dias atuais).

No período da Contabilidade Antiga, como se sabe, testemunharam-se, primeiramente, manifestações rudimentares de arte e pré-escrita, dedicadas à simples memória rudimentar da riqueza, e, na seqüência, a disciplina dos registros e o estabelecimento de métodos de organização da informação, com o surgimento do método das partidas dobradas e das técnicas

contábeis da escrituração e da auditoria, alcançando maturidade máxima durante a Roma Antiga e sofrendo declínio com o feudalismo medieval.

No período da Sistematização, de 1202 a 1494, testemunha-se uma profunda preocupação com a evidência de causa e efeito do fenômeno patrimonial, ocorrendo, em definitivo, como o nome já indica, a sistematização do método das partidas dobradas através das publicações dos italianos Leonardo Fibonacci, Benedetto Cotrugli e Luca Pacioli.

No período da Literatura, de 1494 a 1840, testemunha-se a divulgação mundial do método das partidas dobradas através da produção e da difusão do conhecimento contábil por autores preocupados em ensinar, por meio de livros escritos, a forma de como realizar os registros e as demonstrações.

Por fim, no período da Era Científica, de 1840 aos dias atuais, testemunha-se a incessante busca de raciocínios, definições e conceitos, surgindo, assim, as primeiras teorias empíricas, as primeiras obras científicas e, como conseqüência disso, as conhecidas escolas do pensamento contábil, abrindo caminho para a lógica do conhecimento contábil, que transcendeu a simples informação. Segundo Iudícibus (2006), é neste período que, pela primeira vez, a teoria avança com relação às necessidades e às reais complexidades das sociedades. Sá (1997) atenta também para o importante fato de que, a partir da década de 1950, iniciou-se também a preocupação em normalizar as informações e de penetrar na interpretação conceitual e no entendimento profundo e holístico dos fenômenos patrimoniais, tudo suportado pelo considerável avanço da tecnologia da informação.

A Itália, além de ter praticado a Contabilidade e a Auditoria Contábil mais maduras durante o período da Contabilidade Antiga, vai dominar também, quase completamente, o período da Contabilidade Moderna, de 1202 até o início do século XX. De fato, os contadores e auditores contábeis italianos, juntos aos ingleses, serão os grandes responsáveis por reger a forma de se pensar e de se praticar Contabilidade e Auditoria Contábil durante estes mais de 700 anos, quando, somente então, os Estados Unidos passarão a ser o grande maestro para o desenvolvimento da profissão.

A Auditoria Contábil, durante todo este período, continua em sua fase Pré-Contemporânea, ou seja, suas atividades continuam focadas tão somente na revisão, inspeção, verificação e fiscalização das contas e impostos pessoais, familiares, comerciais, empresariais ou governamentais, por meio de análise documental contábil, com a elaboração ou não de

relatórios escritos ou orais visando apontar a adequação, a exatidão e a veracidade destas contas e impostos e, principalmente, detectar fraudes e erros.

Mudanças significativas na Auditoria Contábil Pré-Contemporânea surgirão, como será visto, somente com o aparecimento das primeiras associações profissionais, a partir do século XIV, e com a Revolução Industrial, a partir do século XVIII.

Inicia-se agora, então, o delineamento dos principais eventos contabilísticos e auditoriais contábeis ocorridos na Itália nos períodos da Sistematização e da Literatura, entre 1202 e 1840, cobrindo, portanto, o resto da Idade Média e toda a Idade Moderna.

O período da Sistematização (das partidas dobradas) se inicia exatamente com um italiano, Leonardo Fibonacci (1170 – 1250), e sua obra máxima *Liber Abaci* (Livro do Ábaco), publicada em 1202. Benedetto Cotrugli e Luca Pacioli, outros dois italianos, darão continuidade e consolidarão o método até o ano de 1494.

Apesar de ele e sua família terem origem na cidade italiana de Pisa, Fibonacci passou grande parte de sua infância e adolescência no norte da África acompanhando sempre o trabalho de seu pai, um rico fiscal alfandegário que trabalhava em portos norte-africanos, onde, conforme relatam Hendriksen e Van Breda (1999, p. 43), o pequeno Fibonacci “aprendeu tanto a língua quanto a matemática dos árabes”.



Figura 11 – Leonardo Fibonacci (1170 – 1250). Fonte: <<http://www.nndb.com/people/922/000095637/fibonacci-2.jpg>>. Acesso em: 1 dez. 2011.

Os diversos portos por onde acompanhava seu pai coligavam a Itália, o Mar Mediterrâneo e todo o Oriente Médio, permitindo que Fibonacci, durante este longo contato com o mundo do comércio, aprendesse técnicas matemáticas completamente desconhecidas no Ocidente assim como o sistema numérico árabe, para ele de muito mais fácil utilização que o sistema numérico romano. Fibonacci, desta maneira, tornou-se tanto um exímio

matemático, como contador e auditor contábil da exatidão das contas mercantis e náuticas. Retornando com sua família à cidade de Pisa, escreveu, então, *Liber Abaci*, difundindo a cultura árabe, da qual foi profundo conhecedor.

Liber Abaci foi um compêndio de cálculos financeiros aplicados às operações mercantis, embora ainda sem nenhuma pretensão científica (IUDÍCIBUS, 2006). Segundo Ribeiro Filho, Lopes e Pederneiras (2009), apesar de se referir ao ábaco, não tratava dele, mas sim de aritmética, de álgebra e de cálculos comerciais diversos, como cálculo da margem de lucro, conversão de pesos e medidas, câmbio, sociedades e juros.

O livro tem caráter contábil no seu terceiro capítulo, de quinze. Conforme reconhece Sá (1994, p. 24), o compêndio foi fruto da prática contábil nas navegações marítimas e cuida, no capítulo referido, das “normas contábeis que um tesoureiro e um contador devem seguir no registro das despesas relativas aos exercícios de um navio mercantil”. Assim, *Liber Abaci* foi o primeiro livro na história que esboçou a noção de Contabilidade por partidas dobradas e que foi amplamente divulgado no mundo (IUDÍCIBUS, MARION, 2007). O italiano Leonardo Fibonacci, portanto, foi o primeiro contador e auditor contábil da Contabilidade Moderna.

Uma das principais características do *Liber Abaci*, também, é que ele inicia, em definitivo, a história dos números no Ocidente, popularizando o sistema numérico arábico na Europa. Iudícibus e Marion (2007, p. 35) reforçam esta questão ao colocarem que “é praticamente no século XIII que os números arábicos vieram substituir o sistema greco-romano e hebraico, que usavam letras para contar e calcular”. Além da dificuldade de se usar o sistema romano na Contabilidade e na Auditoria Contábil, antes de *Liber Abaci* sequer existia ainda a noção do número zero na Europa.

Entretanto, a reação aos números arábicos nem sempre foi favorável, visto que a Igreja “considerou seu uso heresia e, em 1299, sua utilização foi banida em Florença” (HENDRIKSEN, VAN BREDA, 1999, p. 43). A proibição, felizmente, não durou muito e o sistema numérico arábico viria a ser incentivado, inclusive, pelo gênio Luca Pacioli.

O ano de 1202 coloca-se, então, como o ponto de partida para a sistematização das partidas dobradas por meio de manuscritos e livros. Assim, Schmidt e Santos (2005) e Iudícibus (2006) relatam que o método já começava a ser amplamente aplicado a partir de 1280 em empresas do norte da Itália. Sá (1997, p. 36) reforça esta linha de raciocínio ao colocar que a obra de Fibonacci “é demarcatória de um período da história da Contabilidade

não só porque é uma literatura mercantil e de cálculos aplicados ao comércio, mas também porque a atmosfera já era a do aparecimento da partida dobrada”.

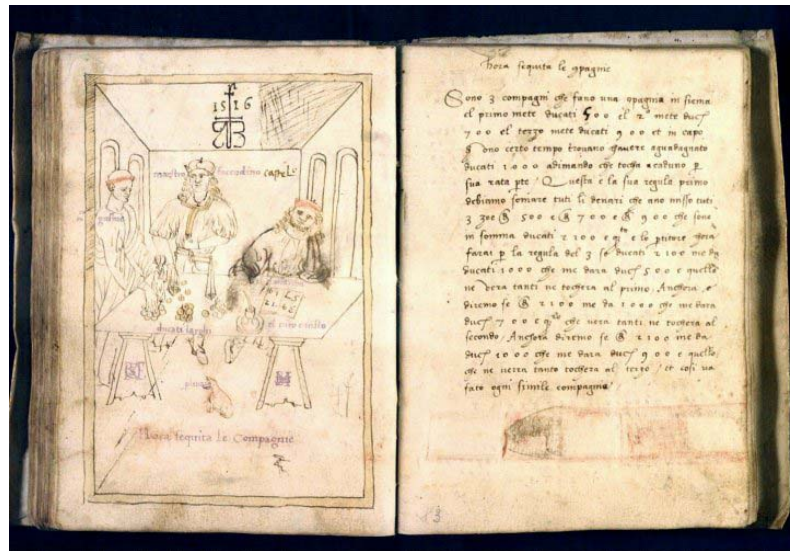


Figura 12 – Duas páginas de *Liber Abaci* (1202), de Leonardo Fibonacci. Fonte:

<http://nicholasvmmuseum.wikispaces.com/file/view/Liber_Abaci.jpg/101797615/Liber_Abaci.jpg>. Acesso em: 1 dez. 2011.

Desta maneira, a partir do século XIII, aumenta-se, progressivamente, o número de empresas na Itália e na Europa. De fato, à medida que o comércio se expandia e a riqueza era acumulada, a negociação individual cada vez mais ia sendo substituída pelo comércio por meio de associações. O uso de sociedades permitia que os riscos da navegação marítima de longo curso fossem compartilhados e que a riqueza fosse combinada à audácia dos jovens mercadores. Deste modo, a formação de empresas foi importante no desenvolvimento da Contabilidade porque levou ao reconhecimento da firma como entidade separada e distinta das pessoas de seus proprietários.

Hendriksen e Van Breda (1999) chamam a atenção para duas importantes empresas italianas na época, a Giovanni Farolfi & Companhia e a Rinieri Fini & Irmãos, que praticavam Contabilidade e Auditoria Contábil com regularidade em suas atividades. Sobre as empresas italianas na Idade Média, de um modo geral, Sá (1997, p. 37) escreve que

existe uma vasta documentação contábil de diversas companhias italianas da Idade Média. Tais companhias adotavam os livros Diário, Razão, Caixa, dos sócios, de compras e vendas, das possessões, das expedições, de pequenas despesas, de vendas a varejo, de produção, das feiras, das viagens, das filiais, de balanços, etc. Os sistemas de custos já eram realizados no século XIV e quem analisa a documentação da época pode surpreender-se com a grande quantidade do trabalho contábil no levantamento dos custos.

Por volta de 1340, conforme relatam Hendriksen e Van Breda (1999), um sistema completo de escrituração por partidas dobradas também já podia ser encontrado nos arquivos municipais da cidade de Gênova.

Durante todo este período, entre os séculos XI e XIII, as Cruzadas estavam acontecendo a todo vapor e o comércio era intenso entre os portos de Florença, Gênova, Veneza e o Oriente. Como se sabe, mesmo a Igreja condenando a relação comercial com os árabes, a Itália de Leonardo Fibonacci era um dos poucos países que mantinha este tipo de contato.

Os cruzados precisavam de navios e suprimentos e, em troca, traziam do Oriente produtos como sedas, especiarias, cereais e lã, que necessitavam de contabilização e de revisão desta contabilização. Com a Revolução Comercial e Urbana já em andamento, neste ambiente de comércio em grande escala a Contabilidade despontou ainda mais como “o instrumento capaz de fornecer as informações necessárias para o gerenciamento dos negócios” (SCHMIDT, SANTOS, 2005, p. 21). Assim, conforme descreve Iudícibus (2006, p. 36),

é fácil entender [...] por que a Contabilidade teve seu florescer, como disciplina adulta e completa, nas cidades italianas de Florença, Gênova, Veneza, Pisa e outras. Estas cidades e outras da Europa fervilhavam de atividade mercantil, econômica e cultural, mormente a partir do século XIII até o início do século XVII. Representaram o que de mais avançado poderia existir, na época, em termos de empreendimentos comerciais e industriais incipientes.

Para Schmidt e Santos (2005, p. 26), a Contabilidade Moderna pode ser vista como “resultado direto da mudança social e econômica vividas por estas e outras cidades da Itália”. Hendriksen e Van Breda (1999, p. 45), por sua vez, resumem perfeitamente a importância da Itália para a Contabilidade ao colocarem que

a Itália do século XIV foi o país mais afortunado no qual estes eventos convergiram. Foi o destinatário da sabedoria acumulada por gerações de estudiosos da Mesopotâmia, do Egito, da Índia e do Oriente Médio. [...]. A Contabilidade Moderna, portanto, é [...] um produto do Renascimento da Itália.

Após Leonardo Fibonacci, como se sabe, dois outros importantes contadores italianos tiveram destaque para a sistematização final do método das partidas dobradas: Benedetto Cotrugli e Luca Pacioli.

O contador italiano Benedetto Cotrugli (1416 – ?), dando seqüência ao trabalho de Fibonacci, escreveu, em 1458, 36 anos antes da obra de Pacioli, o monumental *Il libro*

dell'arte di mercatura (O livro da arte mercantil), que, segundo muitos historiadores contábeis, foi o primeiro manuscrito no qual, pela primeira vez na história da humanidade, era descrito, de forma completa, o sistema de registro contábil pelo método das partidas dobradas (SÁ, 2006).



Figura 13 – Benedetto Cotrugli (1416 – ?). Fonte:

<http://2.bp.blogspot.com/_GWRkj0xzGRw/StubqgcaSjI/AAAAAAAAAGo/tTrffMTqHWU/s400/contabilidad.jpg>. Acesso em: 1 dez. 2011.

Entretanto, como relembram Schmidt e Santos (2005), seu trabalho não teve a mesma ressonância que o trabalho de Pacioli especialmente por ter sido um manuscrito, com poucos exemplares, e não um livro impresso, instrumento de muito mais fácil penetração na sociedade do que um simples manuscrito.

Johannes Gutenberg (1398 – 1468), inventor e gráfico alemão, é reconhecido na História por ter introduzido a forma moderna de impressão de livros, através da prensa móvel, o que, desde o século XV, possibilitou a divulgação e a cópia muito mais rápida de livros e jornais, em escala mundial.

Luca Pacioli, deste modo, teve a sorte de a tecnologia de impressão de livros chegar na Itália justamente na véspera da publicação de sua obra *Summa de arithmetica, geometria, proportioni e proportionalità* (Coleção de conhecimentos de aritmética, geometria, proporções e proporcionalidade), na cidade de Veneza, em 1494, divulgando universalmente o método das partidas dobradas. Além disso, na época, as obras acadêmicas eram consideradas mais sérias quando escritas em latim e não em italiano, proveniente do latim vulgar, como foi o caso da obra de Cotrugli.

Luca Pacioli (1445 – 1517) atuou a maior parte de sua vida como professor em universidades de cidades como Florença, Pisa, Bolonha e Perúgia e é considerado um dos produtos mais autênticos do Renascimento, tendo como amigo mais íntimo nada menos que Leonardo da Vinci (1452 – 1519), para muitos o maior gênio da história (HENDRIKSEN, VAN BREDA, 1999). Era tão próxima a amizade entre os dois que as ilustrações artísticas da segunda obra mais importante de Luca Pacioli, *De Divina Proportioni*, publicada em 1509, foram de autoria de Leonardo.

O *Summa* foi um livro de Aritmética e Geometria, mas que incluía uma seção sobre o método das partidas dobradas, ensinando a escriturar e fazendo recomendações sobre práticas de comércio e burocracias de registros. Conforme relata Sá (2006), a obra teve tal difusão que muitos europeus, ao se referirem às partidas dobradas, falavam do “método italiano” ou do “método de Veneza”.



Figura 14 – *Summa* (1494), de Luca Pacioli. Fonte: <http://2.bp.blogspot.com/-CpoRR84abU4/TruWCbskJ3I/AAAAAAAAAJy/wBfAPc-gzx0/s1600/summa_title_thumb.jpg>. Acesso em: 1 dez. 2011.

Devido à gigantesca circulação e fama mundial da obra, muitos chegavam e ainda nos dias de hoje chegam a admitir que Luca Pacioli é o inventor das partidas dobradas e o pai da Contabilidade, o que é absolutamente errôneo, visto que não somente a Contabilidade, como também a Auditoria Contábil, são um produto genuinamente sumeriano, sendo praticadas, pelo menos, 5 mil anos antes do *Summa* e de Luca Pacioli.

Entretanto, os méritos de Pacioli são inquestionáveis. Hendriksen e Van Breda (1999, p. 39-40), por exemplo, chamam a atenção para a espetacular atualidade, mesmo 500 anos depois, dos ensinamentos do matemático e contador italiano em sua obra. Sobre o que fazer após a confecção de um balancete, por exemplo, escreveu o grande mestre:

Para que tudo fique mais claro no encerramento [...], é necessário [...] somar numa folha de papel todos os débitos do Razão e colocá-los do lado esquerdo e somar todos os créditos e colocá-los do lado direito e depois estas últimas somas serão ressomadas; uma das somas será o total dos débitos e a outra será o total dos créditos. [...] se as duas somas forem iguais, ou seja, uma for igual à outra, [...] sua conclusão será a de que seu Razão terá sido bem mantido. [...]; mas, se uma das somas for maior que a outra, terá havido um erro no seu Razão, [...] com diligência, será melhor que o encontre com a inteligência que Deus lhe deu e com os recursos de raciocínio que tiver adquirido e que são muito necessários para o bom comerciante [...]; caso contrário, não sendo um bom contador em seus negócios, andará como um cego e muitas perdas poderão surgir. [...]

Com tom de humor e reforçando ainda mais a atualidade do *Summa* e, sobretudo, de Luca Pacioli, Hendriksen e Van Breda (1999, p. 41) também escrevem que

nos 500 anos desde que Pacioli escreveu seu livro, a Contabilidade propriamente dita tem permanecido virtualmente constante. Pacioli se sentiria muito confortável com os sistemas contábeis que encontramos hoje. Sem dúvida, vários instrumentos financeiros o surpreenderiam, mas, uma vez que lhe fosse explicado que simplesmente representam novas formas de crédito a serem lançados no lado direito do balanço, ele não teria dificuldade alguma.

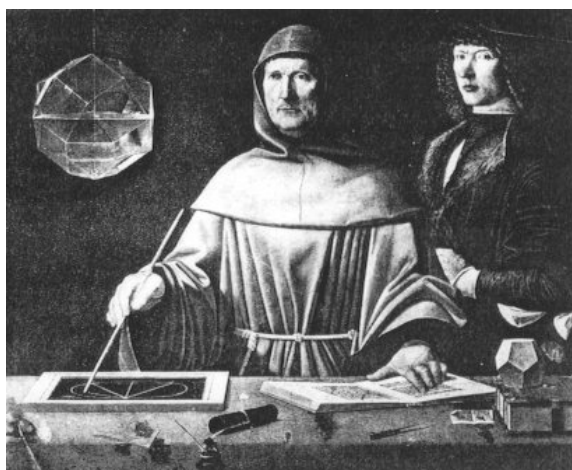


Figura 15 – Luca Pacioli (1445 – 1517). Fonte: <<http://fluff.info/blog/asst/pacioli.jpg>>. Acesso em: 1 dez. 2011.

Summa, portanto, foi, oficialmente, o primeiro livro impresso, utilizando-se da tipografia de Gutenberg, que conteve o método das partidas dobradas explicado de forma completa (SCHMIDT, SANTOS, 2005). Com a publicação desta obra, o período da Sistematização chega ao seu fim e inicia-se o período da Literatura. Assim, começam a surgir

várias obras, também impressas, tanto na Itália como em outros países europeus, promovendo a divulgação mundial do método.

Hendriksen e Van Breda (1999) relatam, por exemplo, que escritores holandeses popularizaram as ideias de Pacioli por volta de 1607, sendo mais tarde traduzidas para o francês. Confirma este fato Iudicibus (2006, p. 45), escrevendo que, depois da obra de Pacioli, “muitos e muitos tratadistas apareceram na Itália e em outros países, melhorando aqui e acolá um ou outro detalhe da obra do mestre”. Entretanto, o *Summa* permaneceria insuperado por dezenas e dezenas de anos.

Durante todo este período, da Sistematização e da Literatura, entre 1202 e 1840, eventos importantes ocorridos na Itália e na Inglaterra marcaram a Auditoria Contábil Pré-Contemporânea, dando a ela novas características.

Na Idade Média, a Auditoria Contábil era praticada também na Inglaterra. Conforme lembram Boynton, Johnson e Kell (2002), nobres de castelos medievais indicavam auditores contábeis que revisavam os registros e os relatórios preparados pelos criados.

O primeiro grande evento histórico de magnitude que deu novas características para a Auditoria Contábil Pré-Contemporânea foi a criação, no ano de 1314, precisamente na Inglaterra, do primeiro cargo de *auditor contábil*, exatamente nesta nomenclatura. Destaca-se que, desde tempos remotos, milhares de contadores já realizavam Auditoria Contábil, mas não existia ainda um termo específico para esta profissão como o é *auditor contábil*. Assim, esta monografia se utilizou da nomenclatura *auditor contábil* para os indivíduos que praticavam esta profissão antes de 1314 apenas por questões práticas, visando a fácil compreensão.

Na transição da Idade Média para a Idade Moderna, a Auditoria Contábil inglesa começa a se vincular fortemente à fiscalização das receitas e despesas públicas. Para os ingleses, Auditoria Contábil era, principalmente, o exame dos livros contábeis e a fiscalização das contas governamentais. Araújo, Arruda e Barretto (2005) comprovam este fato ao colocarem que, mesmo muito tempo depois, no reinado de Elizabeth I (1533 – 1603), as contas públicas continuavam sendo o principal objeto de exame.

Com a criação do cargo de auditor contábil em 1314, do século XIV em diante começaram a surgir, então, as primeiras associações profissionais de contadores e de auditores contábeis na Inglaterra, na Itália e na Europa (FRANCO, MARRA, 2001). Oliveira (2008) cita como exemplos os conselhos profissionais londrinos, o Tribunal de Contas de Paris e, na Itália, o Colégio dos Contadores e a Academia dos Contadores. O ano exato de aparecimento

de cada um é ainda desconhecido, mas muitos historiadores contábeis consideram o Colégio dos Contadores italiano, instituído em Veneza, como uma das primeiras associações profissionais de contadores e de auditores contábeis do mundo.

A partir da criação das associações profissionais, a profissão de auditor contábil foi ganhando progressiva maturidade, principalmente porque ser admitido nelas e tornar-se, de fato, um auditor contábil, não era tarefa das mais fáceis. Mattos (2005, p. 23) explicita bem esta dificuldade ao colocar que “o candidato, para conseguir admissão, tinha de completar aprendizado de seis anos como contador praticante e submeter-se a exame”.

Entretanto, como será visto, é somente a partir do século XIX que surgiram o registro obrigatório profissional e os primeiros institutos técnicos onde a educação formal em Contabilidade e em Auditoria Contábil começaria a ser levada a sério.

No contexto da expansão marítimo-comercial, na transição do século XV para o século XVI, conforme relatam Hendriksen e Van Breda (1999, p. 46), ocorria um procedimento curioso envolvendo a Auditoria Contábil e a figura do italiano Cristóvão Colombo (1451 – 1506). Colombo, nascido em Gênova, local dos mais antigos registros contábeis da Idade Média, durante sua viagem, era sempre acompanhado por um auditor contábil nomeado pela corte espanhola justamente para fiscalizar suas “tapeações [...] quando começasse a calcular o custo do ouro e das especiarias que acumulasse”.

Esta curiosidade propicia apenas uma pequena amostra da importância que tinha o auditor contábil quando da expansão marítimo-comercial europeia rumo aos novos continentes.

Enquanto isso, na Itália dos séculos XV e XVI, Sá (2006) coloca que existia uma prática fervorosa de Auditoria Contábil e Jund (2007, p. 5) o corrobora escrevendo que o auditor contábil italiano, nesta época, era

um proficiente guarda-livros, a serviço do mercador italiano [...] que, pela reputação de sua sabedoria e conhecimento técnico, passou a ser consultado por outros sobre a escrituração de suas transações. Supõe-se que a auditoria se estabeleceu como profissão distinta da atividade contábil para um único usuário no momento em que o especialista em escrituração deixou de praticá-la para prestar assessoria aos demais especialistas e mercadores, transformando-se em consultor público federal.

A partir do século XVI, entretanto, as cidades italianas começaram a decair tanto politicamente quanto como centros de comércio. Com o descobrimento do Novo Mundo e a abertura de novas rotas de comércio, os centros comerciais deslocaram-se para Portugal, Espanha, Inglaterra e Holanda.

No século XVIII, a partir do ano de 1760, começa a Revolução Industrial na Inglaterra, o grande processo de transformação sócio-econômica que consolidou o Capitalismo como modo de produção. Surgem novas máquinas, novas fontes de energia, como o vapor e a eletricidade, e novas relações de trabalho (FIGUEIRA, 2004). A Inglaterra, a partir de então, com suas grandes companhias de comércio, inicia a disseminação de investimentos e empreendimentos em diversos locais e países, entres eles os Estados Unidos, sua antiga colônia.

Com o crescimento do Capitalismo e com a massificação destas grandes companhias nos Estados Unidos, surge, então, a noção de sociedade de capital aberto. Com isso, quatro variáveis começam a se interrelacionar: a sociedade por ação, o acionista, as demonstrações contábeis da sociedade por ação e o auditor contábil.

É precisamente neste momento que a Auditoria Contábil Pré-Contemporânea, depois de milênios, desde a Suméria, ganha um novo *approach*, uma nova roupagem e começa a evoluir extraordinariamente, transformando-se na Auditoria Contábil Contemporânea que se conhece nos dias de hoje.

Neste contexto evolutivo, Hernandez Perez Junior (2006, p. 11) atenta para o fato de que a técnica contábil de auditoria começará a se desenvolver, de forma notável, “a ponto de hoje não ser ela um instrumento de mera observação apenas, estático, mas também de orientação, de interpretação e de previsão de fatos, tornando-se dinâmica e ainda em constante evolução”.

Franco e Marra (2001) e Attie (2006, p. 7) descrevem perfeitamente este novo *approach*. Os primeiros colocam que a transformação da Auditoria Contábil Pré-Contemporânea na Auditoria Contábil Contemporânea ocorreu paralelamente ao desenvolvimento econômico da Inglaterra, da Holanda e dos Estados Unidos, onde hoje a profissão é mais desenvolvida, e teve como mola propulsora o aparecimento e o crescimento das grandes empresas multigeograficamente distribuídas, as sociedades por ações, formadas pela participação de capital de muitas pessoas, os acionistas, que têm, na confirmação da realidade econômico-financeira destas empresas, a proteção ao seu investimento. O segundo, por sua vez, complementa brilhantemente os primeiros escrevendo que

a causa da evolução da Auditoria Contábil, que é decorrente da evolução da Contabilidade, foi a do desenvolvimento econômico dos países, síntese do crescimento das empresas e da expansão das atividades produtoras, gerando crescente complexidade na administração dos negócios e práticas financeiras como uma força motriz para o desenvolvimento da economia de mercado. A veracidade das informações, o correto cumprimento das metas, a aplicação do capital investido

de forma lícita e o retorno do investimento foram algumas das preocupações que exigiram a opinião de alguém não ligado aos negócios e que confirmasse, de forma independente, a qualidade e a precisão das informações prestadas, dando, desta forma, o ensejo ao aparecimento do Auditor Contábil Contemporâneo.

Antes de adentrar no mundo da Auditoria Contábil Contemporânea com profundidade, delineando-se os principais eventos históricos que marcaram a sua história na Itália, do século XVIII aos dias atuais, será dado um tratamento especial às Escolas do Pensamento Contábil, responsáveis pelo início do período da Era Científica da Contabilidade, a partir de 1840. Atenção específica será direcionada às Escolas Administrativa, Personalista e Controlista, que muito contribuíram para a formação de uma parte do arcabouço teórico atual da Auditoria Contábil.

3.3 AS ESCOLAS DO PENSAMENTO CONTÁBIL

Para melhor compreender a importância das Escolas do Pensamento Contábil para a Contabilidade e para a Auditoria Contábil, é importante conhecer, inicialmente, dois conceitos introdutórios: o de Pensamento e o de Pensamento Contábil.

Pensamento, segundo Schmidt e Santos (2005, p. 1), “é um substantivo que indica o conjunto de fenômenos cognoscitivos (que se podem conhecer) e intelectivos (que se podem compreender)”. Pensamento Contábil, como consequência, “é aquele que reflete as ideias, as opiniões e as reflexões dos contabilistas em determinada época em relação a um conjunto de fenômenos históricos vividos pela Contabilidade”.

Sobre o processo de formação de uma Escola do Pensamento Contábil, Schmidt e Santos (2005, p. 2) trazem uma visão sintética e Sá (1997, p. 60) uma visão analítica. Para os primeiros, uma Escola é formada “a partir de um conjunto de pensamentos simultâneos nas mentes dos contabilistas”. Sá, por sua vez, pensa que,

como em todos os ramos do conhecimento humano, também, na Contabilidade, a ciência construiu-se de teorias. Há um caminho natural para isto [...]. As observações levam a raciocínios organizados que geram conceitos, estes produzem enunciados ou teoremas e, estes, [...] as teorias. Os que criam bases doutrinárias e teorias, como os mestres, passam a ter adeptos e assim se forma uma Escola Científica, de pensamentos semelhantes. Quando vários mestres, com suas próprias observações, partindo de uma teoria principal, formam suas teorias derivadas, em diversos locais, estabelece-se uma corrente científica de pensamentos semelhantes.

Segundo o emérito pesquisador, foi visando situar o verdadeiro objeto de estudo da Contabilidade que as Escolas do Pensamento Contábil se estabeleceram, cada uma com seu líder intelectual e com suas características próprias. Buscava-se esclarecer que a Contabilidade tinha a preocupação maior com a essência da riqueza individualizada e não simplesmente com a forma de registrar e informar, que tinha sido sempre a tônica da Contabilidade até então, sobretudo no período da Literatura. Inicia-se, então, a partir de 1840, o período da Era Científica, das doutrinas, das Escolas do Pensamento Contábil.

Sá (1997) e Schmidt e Santos (2005) admitem a existência de nove Escolas do Pensamento Contábil, seis das quais foram italianas: a Contista (1494, pré-científica), a Administrativa – Materialismo Substancial (1840), a Personalista (1867), a Controlista (1880), a Norte-Americana (1887), a Alemã ou Reditualista (1917), a Aziendalista (1922), a Patrimonialista (1926) e a Neopatrimonialista (1988). Desta maneira, cientistas, professores e contadores como Francesco Villa, Giuseppe Cerboni, Fabio Besta, Gino Zappa e Vincenzo Masi são apenas alguns das dezenas de italianos que, de forma compromissada, buscaram “alçar a Contabilidade na direção de um objeto de estudo” (RIBEIRO FILHO, LOPES, PEDERNEIRAS, 2009, p. 24).

A respeito desta busca pelo objeto de estudo da Contabilidade, Sá (2006, p. 34), de forma sucinta, resume a filosofia de cada uma das Escolas supramencionadas:

Os contistas imaginavam que a Contabilidade deveria dedicar-se ao estudo das contas; os personalistas defendiam o estudo dos aspectos de direitos e das obrigações que envolviam os donos da riqueza e tudo o que com esta se relacionasse; os controlistas admitiam que o objetivo era estudar a matéria sob o ângulo do controle da riqueza e o que de forma correlata com este se relacionasse; os reditualistas observaram a predominância do lucro como objetivo; os aziendalistas admitiam que a empresa é o objeto de nosso estudo e que a Contabilidade nada mais faz que inserir-se em um complexo de matérias que se aplicam ao campo celular social; os patrimonialistas reconheceram que o objeto de estudo da Contabilidade é o patrimônio, enquanto riqueza gerada para cumprir o fim aziendale; e os neopatrimonialistas admitem que o objeto de estudo é o patrimônio das células sociais, mas estudado sob a ótica das funções sistemáticas e, estas, em relação à eficácia.

Das seis escolas italianas do pensamento contábil que existiram, as que mais contribuíram para a formação de uma parte do arcabouço teórico atual da Auditoria Contábil foram a Administrativa, a Personalista e, principalmente, a Controlista de Fabio Besta. Todas estas contribuições serão descritas agora, constatando-se, assim, como surgiram, de forma embrionária, os conceitos de controle, fonte de evidências, estudo e aplicação das leis e das normas, usuário e controle interno, eficiência, documentação, supervisão e monitoramento e julgamento das demonstrações contábeis.

A Escola Administrativa (1840) inaugurou o período da Era Científica da Contabilidade, sendo a primeira a considerar a Contabilidade como o conjunto de conhecimentos e operações com o objetivo de controle da gestão, sendo o controle em si uma das principais ferramentas da Auditoria Contábil. Francesco Villa (1801 – ?), seu principal pensador, é considerado o precursor do estudo da Contabilidade como fonte de informação gerencial, que é de onde o auditor contábil adquire todas as evidências necessárias para a execução dos procedimentos de seu trabalho.

Na Escola Personalista (1867), Giuseppe Cerboni (1827 – 1917), um de seus principais mentores, já considerava a importância do estudo das leis que governam as aziendas e dizia que sua aplicabilidade deveria normatizar as administrações para melhor alcançarem os fins das entidades (SCHMIDT, SANTOS, 2005). Hoje em dia, como se sabe, um dos papéis do auditor contábil é, na execução da auditoria das demonstrações contábeis, observar a conformidade e a adequação das práticas com as leis e as normas que as disciplinam.

A Escola Controlista (1880) surge com a apresentação do trabalho *La Ragioneria* de Fabio Besta (1845 – 1922), para muitos italianos a Bíblia da Contabilidade, inaugurando, entre 1883 e 1888, os anos da máxima maturidade da Contabilidade Científica na Itália (SÁ, 1997). Na linha de pensamento desta escola, a Contabilidade é considerada, finalmente, como a ciência do controle econômico. Para os controlistas, havia já uma grande preocupação com o usuário interno e o controle era o papel máximo da Contabilidade, num esforço que visava impedir o desperdício, antes, durante e depois dos trabalhos, ou seja, os conceitos de eficiência, eficácia e efetividade, tão aplicáveis no campo da Auditoria Contábil, já eram levados em questão na época.

O ápice do pensamento controlista surgiu quando Besta classificou as funções do controle econômico, ou da Contabilidade, em três tipos: antecedentes, concomitantes e subseqüentes.

As funções antecedentes do controle, segundo ele, ditavam a necessidade de estatutos, contratos, regulamentos, atas, escrituras públicas, notas, circulares e inventários para se determinar a composição patrimonial da entidade. Para ele, era preciso ser previamente e claramente delimitadas a natureza, a época e a extensão dos trabalhos de controle e de toda a documentação necessária para sua consecução.

As funções concomitantes do controle, por sua vez, caracterizavam-se pela vigilância das tarefas, isto é, ditava que os indivíduos deveriam ser vigiados e estimulados enquanto executavam as tarefas com o objetivo de proteger a entidade, o que coincide com o trabalho de supervisão e monitoramento que o auditor contábil externo exerce em suas atividades.

As funções subseqüentes do controle, finalmente, obrigavam o exame ou julgamento dos fatos em seus aspectos jurídicos e econômicos, ou seja, confrontando o que foi feito com o que deveria ser feito, sendo as demonstrações contábeis os principais instrumentos para este controle.

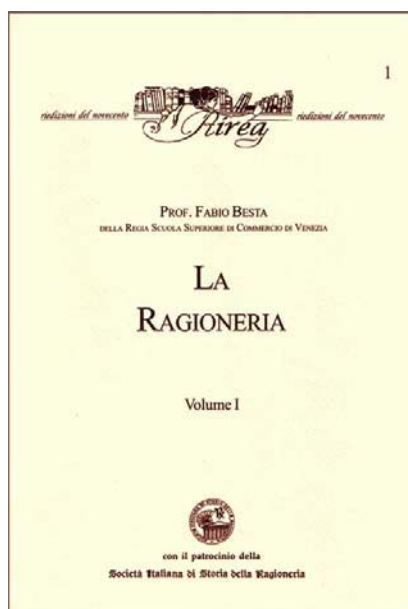


Figura 16 – *La Ragioneria* (1880), de Fabio Besta. Fonte: <http://www.rirea.it/images/riedizioni%20900/La%20ragioneria_Besta.jpg>. Acesso em: 1 dez. 2011.

Prova-se, portanto, que Besta já dispunha, em finais do século XIX, de todo o arcabouço teórico que, posteriormente, iria reger a Auditoria Contábil Contemporânea. De fato, a teoria bestana e o atual framework conceitual dos IFRS (*International Financial Reporting Standards*), quando comparados, mostram diversas similaridades (PAGLIETTI, 2009).

Iudícibus (2006, p. 46) e Sá (1997, p. 84) corroboram esta visão dos fatos. O primeiro, além de considerar Besta, junto com Pacioli, os maiores vultos da Contabilidade até o momento, em todos os tempos, reforça que “muitas teorias hoje tornadas famosas pelos autores norte-americanos tiveram seu primeiro expositor em Besta”. O segundo, por sua vez, escreve que

o que Besta nos apresenta no Volume 3 de sua *La Ragioneria* é matéria histórica do mais alto teor de pesquisa, inclusive competente para alicerçar as demais obras que se seguiriam no século XX. A importância, pois, do que representou para a Contabilidade a obra de Besta é deveras muito grande e merece todo o destaque como uma das mais expressivas produções da Era Moderna Científica.



Figura 17 – Fabio Besta (1845 – 1922). Fonte:

<http://www.fae.edu/intelligentia/pensadores/img/fabio_best.jpg>. Acesso em: 1 dez. 2011.

Sá (1997, p. 84-85) não poupa elogios ao grande mestre, qualificando sua seriedade científica como “extraordinária e abrangente”, colocando sua obra, junto com a de Hendriksen e Van Breda, como o estudo mais profundo e completo sobre teoria contábil e reconhecendo que seu trabalho “contribuiu para o surgimento da moderna Controladoria de Gestão apoiada em um sistema de informações, com visão multidisciplinar, [...] que serve de base para a tomada de decisão”.

Iudícibus (2006, p. 36-37), entretanto, tece duras críticas às Escolas do Pensamento Contábil italianas, caracterizando-as por terem uma “prolixidade teórica monótona e cansativa”. O pesquisador explica suas razões ao colocar que

aos poucos, mas inexoravelmente, talvez devido à falta de aplicação e comprovação de algumas de suas ideias e devido ao excessivo culto da personalidade que se desenvolveu entre mestres e discípulos, o vigor da Escola Italiana aplaca-se, perdendo substância e ímpeto. A Escola Italiana, [...] não amparada, usualmente, por uma pesquisa indutiva de vulto e baseada em concepções generalizantes de algumas mentes privilegiadas, produziu trabalhos repetitivos, excessivamente teóricos, apenas pelo gosto de serem teóricos, e não se nota muita aderência dos autores aos princípios da pesquisa, mas apenas uma livre difusão das ideias.

Para ele, os italianos davam “demasiada preocupação com a demonstração de que a Contabilidade é Ciência, quando o mais importante é conhecer bem as necessidades

informativas dos vários usuários da informação contábil e construir um modelo ou sistema contábil de informação adequado”.

Nessa linha de raciocínio, acrescenta que os italianos “fizeram da Contabilidade ou quiseram dar-lhe, talvez, uma roupagem excessivamente vistosa, mas, assim mesmo, conseguiram, na época, vender ao mundo esta imagem”. Por fim, como que reconhecendo que sua crítica foi dura, coloca que o saldo deixado pelas contribuições da Itália e pelos demais europeus é altamente positivo (IUDÍCIBUS, 2006).

Iudícibus, um dos mais importantes pesquisadores contábeis brasileiros, durante a década de 1960, ocasião em que defendeu sua tese de doutorado, intitulada *Contribuição à teoria dos ajustamentos contábeis*, fez viagem aos Estados Unidos com uma equipe de professores da FEA-USP para estudar o modelo didático contábil norte-americano, país responsável pelo notável progresso da Contabilidade e da Auditoria Contábil entre 1920 e 1960. Retornando ao Brasil, a equipe publicou, em 1971, a consagrada obra *Contabilidade Introdutória*, hoje em sua 11ª edição, revolucionando o ensino da Contabilidade no Brasil.

Ter este histórico de profundas (e importantes) influências norte-americanas pode ser uma das razões que o motivou a realizar suas duras críticas, que para alguns podem soar injustas.

Para um maior aprofundamento nos assuntos tratados até aqui, ver Antinori (2004), Aranha (2002), Arlinghaus (2004), Catturi (2008), Ciambotti (2009), Marques e Lira (2009), Paglietti (2009), Pin (1999), Rey (2005), Ribas, Maciel e Kelm (2008), Riccaboni, Giovannoni, Giorgi e Moscadelli (2006), Sangster (2010), Yamey (2004) e Zimmerman (1977).

3.4 AUDITORIA CONTÁBIL NA ITÁLIA CONTEMPORÂNEA

Como já exposto, o sistema legal vigente na Itália é o do Direito Romano, cujas características vieram a influenciar notoriamente a evolução da Contabilidade e da Auditoria Contábil neste país durante a Idade Contemporânea. Para melhor compreender o alcance destas características, cabe agora, portanto, conhecê-las detalhadamente.

Tradicionalmente e didaticamente, pode-se reconhecer duas grandes tradições no Direito: o Direito Romano, ou *Code Law*, e o Direito Consuetudinário, ou *Common Law*.

O Direito Romano é normalmente praticado em países que estiveram sob influência do Império Romano e, posteriormente, sob influência do Código Comercial Francês, como Itália, França, Espanha, Portugal, Alemanha, entre outros. Por extensão, grande parte dos países que foram colônias ibéricas na América do Sul também adota este sistema. No Direito Romano, como explicam Lopes e Martins (2007, p. 25 e 53), as normas emanam do texto legal, isto é, “para que algo tenha valor é necessário que haja uma menção clara e específica na lei”.

Tendo isto em mente, os autores delinham suas principais características, a saber: (a) a Contabilidade e a Auditoria Contábil sofrem um processo de regulação muito intenso, com forte presença do governo nos assuntos contábeis, impondo seus interesses através de leis, normas e decretos, que são a base normativa para a prática profissional, (b) maior preocupação com a forma jurídica do que com a essência econômica das atividades contábeis, (c) o mercado de capitais tende a ser menos desenvolvido, com a estrutura acionária concentrada nas mãos de poucos acionistas, (d) maior grau de influência da legislação tributária sobre a Contabilidade; na Alemanha, por exemplo, a Contabilidade confunde-se com o Código Tributário, e (e) menor prestígio, relevância e impacto social da profissão contábil.

O Direito Consuetudinário (do latim: *consuetudo*, hábito), por sua vez, é normalmente praticado na Inglaterra e em países que fizeram parte do Império Britânico, como Estados Unidos, Canadá, Austrália, Nova Zelândia, Malásia, entre outros. Como o significado do nome já indica, a origem da regulamentação nestes países está mais ligada aos costumes e às tradições.

Assim, de forma antiparalela ao Direito Romano, Lopes e Martins (2007, 53-58) traçam suas principais características, a saber: (a) a regulamentação da Contabilidade e da Auditoria Contábil é emitida por órgãos da iniciativa privada e não pelo governo, que, mesmo quando possui a autoridade para regulamentar a profissão e as práticas contábeis, transfere tal autoridade para estes órgãos, que acomodam membros da profissão e do mercado em seus quadros decisórios, (b) maior preocupação com a essência econômica do que com a forma jurídica das atividades contábeis, (c) o mercado de capitais tende a ser bem desenvolvido, com a estrutura acionária dispersa entre um grande número de acionistas e não nas mãos de poucos acionistas, (d) menor grau de influência da legislação tributária, sendo a Contabilidade

e a tributação tratados como assuntos diferentes, e (e) maior prestígio, relevância e impacto social da profissão contábil.

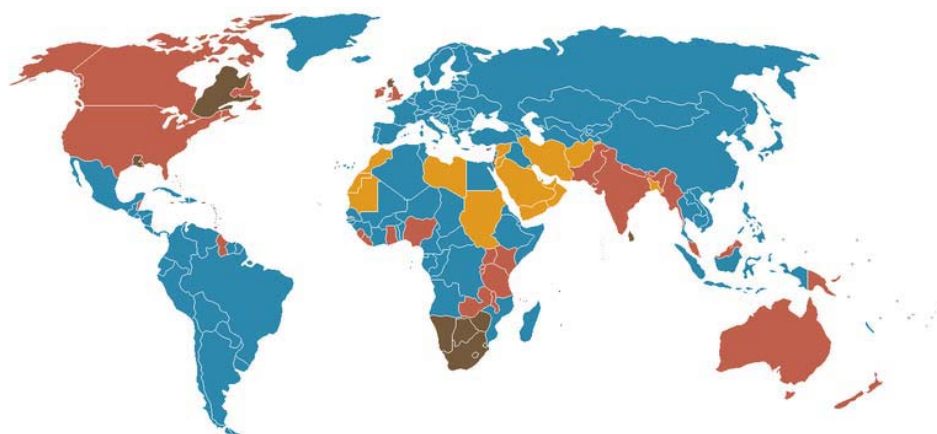


Figura 18 – Sistemas legais no mundo. Em azul, o Direito Romano; em vermelho, o Direito Consuetudinário; em marrom, ambos; em laranja, o sistema legal islâmico. Fonte: <<http://upload.wikimedia.org/wikipedia/commons/2/21/LegalSystemsOfTheWorldMap.png>>. Acesso em: 1 dez. 2011.

Conhecendo as características do Direito Romano, portanto, fica mais fácil compreender como irá evoluir a Auditoria Contábil na Itália Contemporânea, de 1789 aos dias atuais.

É justamente neste período pós-Revolução Industrial que a Auditoria Contábil Pré-Contemporânea italiana e mundial, adquirindo um novo *approach*, já discutido, se transformará na Auditoria Contábil Contemporânea, “num processo lento e gradual” (MATERGIA, 2002, p. 15).

Assim, considerando a influência do Direito Romano sobre a profissão, as seguintes fontes normativas irão reger a Contabilidade e a Auditoria Contábil na Itália Contemporânea: o Código Comercial Italiano de 1865, o Decreto nº 2.966/1866, a Lei nº 327/1906, o Código Civil Italiano de 1942, a Lei nº 216/1974, o Decreto do Presidente da República nº 136/1975, o Decreto Legislativo nº 88/1992, o Decreto Legislativo nº 58/1998, o Regulamento EU nº 1606/2002 e o Decreto Legislativo nº 39/2010.

Assim, segundo Leto (1997, p. 6), a maturação começa quando o Código Comercial Francês, de 1808, e a Lei das Companhias, de 1844, chegam ao Reino da Itália e influenciam o Código Comercial Italiano, redigido em 1865. A partir deste Código, já nascia a exigência de que todas as empresas italianas preparassem suas demonstrações a cada dois anos e que

estas, segundo Hendriksen e Van Breda (1999), fossem aprovadas por auditores contábeis, que já recebiam “reclamações, por parte de sócios e acionistas [...], de violações do Código Comercial e de contas e relatórios inexatos”. No ano seguinte, em 1866, conforme relata o pesquisador, “o governo instituiu, através do Decreto nº 2.966, um novo órgão de controle sobre as sociedades e sobre os bancos [...] Este órgão, instituído pelo Ministério das Finanças, tinha como objetivo principal garantir a observância da lei [...] (LETO, 1997, p. 6).

Assim, de um lado, o Código Comercial Italiano obriga a preparação e a verificação das demonstrações contábeis a cada dois anos e, de outro, um órgão governamental garante a observância à lei, ou seja, fiscaliza se as empresas estariam ou não fazendo suas demonstrações e submetendo-as aos auditores contábeis.

Nesta época, estava em processo de andamento a Unificação Italiana, que demorou 22 anos para se concretizar (1848 – 1870), sendo um dos momentos mais grandiosos da história italiana, no qual a Itália tornou-se, finalmente, um Estado de fato e de direito, visto que, desde a Idade Média, a península Itálica era apenas um conjunto de reinos e ducados (FIGUEIRA, 2004).

Antes da Unificação, o ensino da Contabilidade e da Auditoria Contábil na Itália não tinha um espaço adequado. Coronella (2008) ressalta que somente com a Lei Casati (*Legge Casati*), de 1859, que redefiniu o sistema escolástico italiano, é que nasceram os primeiros institutos técnicos, sob controle do Ministério da Agricultura, Indústria e Comércio.



Figura 19 – Mapa atual da Itália, dividida em 20 províncias após sua Unificação. Fonte: <http://upload.wikimedia.org/wikipedia/commons/7/70/Italie_par_r%C3%A9gions_sans_noms.svg>. Acesso em: 1 dez. 2011.

A admissão nas associações profissionais, que não era nada fácil, era obrigatória para o exercício da profissão. Entretanto, como se sabe, a profissão contábil e auditorial contábil poderia ser exercida sem que o cidadão houvesse completado estudos específicos, bastando ter a habilidade necessária, noções de Aritmética e conhecer os livros comerciais. O surgimento dos primeiros institutos técnicos, portanto, dá mais maturidade à profissão.

Como será visto, apesar de a admissão ser obrigatória, sequer existia ainda o registro obrigatório profissional formal, que, na Itália, para Contadores viria somente em 1906 e para Auditores Contábeis somente em 1992.

Com a promulgação do Código Comercial Italiano em 1865, foram criados, também, os primeiros cursos de Contabilidade e Comércio (*Ragioneria e Commercio*), que já conferiam o diploma, em nível superior, de Contador e Perito Comercial (*Ragioniere e Perito Commerciale*), garantindo, portanto, a *laurea*, o bacharelado. Fabio Besta viveu justamente nesta época, tornando-se contador no ano de 1868, aos 23 anos de idade, no Instituto Técnico de Sondrio (SCHMIDT, SANTOS, 2005).

Desde então, na Itália, o cidadão que obtém o grau de bacharelado em Contabilidade (*Ragioneria*) se torna Contador (*Ragioniere*), recebendo o título honorífico “Rag.” antes de seu nome. O *Ragioniere* também é conhecido na Itália como *Commercialista*. Obtendo o grau de doutorado, o cidadão italiano recebe o título honorífico conjunto de “Dott. Rag.” (do italiano *dottore*, doutor).

Para a maioria dos historiadores contábeis e também para Coronella (2008), a Contabilidade italiana viveu seu período áureo neste período, final do século XIX, ocasião em que foi registrado um verdadeiro fermento contábil, referente ao seu estudo, ao seu ensino e à profissão. Além do reconhecimento jurídico da profissão, esta foi também a época dos primeiros congressos italianos de Contabilidade e dos primeiros prêmios e concursos para as melhores obras.

O 1º Congresso Italiano de Contabilidade, realizado em Roma no ano de 1879, por exemplo, conforme relata Sá (1997, p. 85), foi um

palco de acalorados debates [...], personalistas fizeram oposição aos contistas, controlistas fizeram oposição aos personalistas. Tais divergências de ideias sempre contribuíram positivamente para o pensamento humano, especialmente quando se mantiveram no nível das ideias, sem ataques pessoais.

Neste congresso, ninguém menos que Besta, Cerboni e Rossi “provocaram grandes discussões entre os adeptos de uma ou outra corrente, com uma paixão somente comparável

às discussões clubísticas. Este fato demonstra o interesse com que as camadas de estudantes acompanhavam o desenvolvimento da Contabilidade” (IUDÍCIBUS, 2006, p. 36). Foi justamente nestes anos, entre 1879 e 1880, que Besta apresentou ao mundo sua ciclópica e monumental *La Ragioneria*, que tanto influenciou o que hoje se conhece em matéria de Auditoria Contábil.

É também durante este período relatado até agora, entre 1789 e 1880, que surgem, na Inglaterra e na Holanda, segundo Boynton, Johnson e Kell (2002), as que se tornariam as principais empresas de Auditoria Contábil no mundo, as Big Four, cronologicamente: Deloitte (1845), Ernst & Young (1849), Price Waterhouse (1849) e KPMG (1870).

Como já referido, na Itália, uma maior regulamentação do exercício da profissão de Contador vêm somente a partir de 1906. Assim, aos 15 de junho de 1906, no Castelo de Racconigi, localizado na província italiana de Cuneo, o Rei Vítor Emanuel III (1869 – 1947), conforme relata Santorelli (2007), firma a Lei nº 327, publicada três dias depois na Gazeta Oficial do Reino (*Gazzetta Ufficiale del Regno*) e que tornou obrigatório, em definitivo, o registro profissional de Contador no Colégio dos Contadores. O registro obrigatório profissional formal para auditores contábeis, como já dito, viria somente em 1992.

Na Inglaterra e nos Estados Unidos, o registro obrigatório profissional formal para contadores já havia sido instituído em 1880, com a criação do Instituto de Contadores Registrados da Inglaterra e, em 1887, com a criação do Instituto Americano.

Nas décadas posteriores, conforme relata Matergia (2002, p. 15),

Um passo importante no caminho para a difusão da Revisão na Itália foi o nascimento do primeiro Instituto de Revisão Aziendal, fundado em Milão em 1924; este instituto representou, entre outras coisas, o substrato cultural da qual tomaram vida os primeiros trabalhos acadêmicos dedicados ao tema da Revisão Aziendal. A primeira obra, nesse sentido, foi *A técnica da revisão (La tecnica della revisione)*, de Remo Malinverni, publicado em 1929.

De fato, na primeira metade do século XX já era desenvolvida uma vasta literatura sobre a prática da Auditoria Contábil, cujas preocupações eram, principalmente, tratar sobre os vários modos de descobrir as fraudes e os erros e colocar a eficiência como característica básica da prática auditoria contábil (SGALAMBRO, 2007).

A busca pela eficiência nos trabalhos de Auditoria Contábil era tão recorrente na literatura europeia e norte-americana que a obra do Dott. Rag. Remo Malinverni, a mais famosa sobre Auditoria Contábil na Itália, contava justamente com um prefácio, do Professor Luigi Brasca (1882 – 1929), diretor da Biblioteca de Contabilidade Aplicada na Itália, que

reforçava esta tônica, escrevendo que “no momento em que é geral o esforço visando maior e melhor eficiência azidental, cada estudo em torno das ineficiências, de modo a descobri-las e, sobretudo, de eliminá-las, é digno de se despender considerável atenção”.

Na época, conforme relata Sgalambro (2007), já se sabia também que o profissional de Auditoria Contábil tinha uma

grande missão a se cumprir. Deve (ele) ser um sacerdote. À perfeita e absoluta honestidade deve-se unir profunda competência e cultura. Deve ser um técnico. Técnico nas contas. Técnico nas escrituras. Verdadeiramente técnico, rápido, fulminante nos cálculos, calculador como Arquimedes, conhecedor de cada método de Contabilidade e de nossa partida dobrada [...].

É oportuno destacar que a Auditoria Contábil na Itália é reconhecida como Revisão Contábil (*Revisione Contabile*) ou Revisão Aziendal (*Revisione Aziendale*) e o Auditor Contábil como Revisor Contábil (*Revisore Contabile*), Revisor Aziendal (*Revisore Aziendale*) ou, ainda, Revisor Legal (*Revisore Legale*). Nota-se que ambos os termos, Auditoria e Revisão, carregam a mesma semântica, ou seja, a de ‘ouvir’, ‘rever’, ‘verificar’, ‘corrigir’ e, em última análise, ‘fazer exame minucioso’, que é o objetivo precípua da profissão.

Uma característica que diferencia o auditor contábil italiano do auditor contábil brasileiro, por exemplo, é que o primeiro se ocupa de controlar e verificar a conformidade das demonstrações contábeis com as leis não somente das empresas privadas como também das sem fins lucrativos e das públicas, que no Brasil é restrito a cargo público aberto para profissionais de qualquer formação acadêmica.

Durante as décadas de 20 e 30, entretanto, a influência da Itália sobre a Contabilidade e a Auditoria Contábil começa a perder força para os Estados Unidos, devido ao seu grande desenvolvimento econômico e devido à grande herança contábil que a Inglaterra lhes legou.

É oportuno conhecer, portanto, como se deu esta herança e quais os motivos levariam os Estados Unidos a se tornar o líder mundial na Contabilidade e na Auditoria Contábil na transição do século XIX para o século XX. Assim, conforme relatam Hendriksen e Van Breda (1999, p. 50),

à medida que empreendimentos comerciais foram dando lugar a companhias permanentes e mais capital era exigido para empreendimentos industriais, as contas de capital dos proprietários e as demonstrações de lucro adquiriram maior importância e a Contabilidade começou a produzir relatórios periódicos aos proprietários. Poucas empresas abertas existiam antes do século XIX, quando a formação de sociedades por ações passou a ser possível. Os ingleses condicionaram o registro de sociedades por ações a uma auditoria contábil anual obrigatória, mas tal exigência não foi feita nos Estados Unidos. A Auditoria Contábil inglesa conduziu ao surgimento da profissão de contador neste país. Os contadores ingleses e

escoceses vieram aos Estados Unidos examinar companhias nas quais os britânicos tinham investido, o que impulsionou o surgimento da profissão de contador neste país.

Deste modo, as grandes exigências de capital conduziram à criação, nos Estados Unidos, das grandes corporações, as sociedades por ações, e, com o tempo, da Auditoria Contábil obrigatória. Neste período, como se conclui, “a industrialização dos Estados Unidos foi acompanhada por enorme afluxo de capital estrangeiro, particularmente da Inglaterra, a maior potência econômica da época”. Era natural, portanto, que contadores e auditores contábeis ingleses especializados acabassem indo para os Estados Unidos (HENDRIKSEN, VAN BREDA, 1999).

Este cenário norte-americano, aliado ao formidável desenvolvimento do mercado de capitais e ao extraordinário ritmo de desenvolvimento econômico e político que este país experimentou e ainda experimenta, passa a constituir, então, um campo fértil para o avanço das teorias e práticas contábeis.

Os Estados Unidos, portanto, herdando uma excelente tradição no campo da Auditoria Contábil da Inglaterra e criando sólidas bases, passam de fato a ser a grande referência em matéria contábil e auditorial contábil no mundo.

Assim, a partir de 1920, ocorre a “americanização” do entendimento das normas e dos procedimentos de Contabilidade e de Auditoria Contábil. Sobre a influência das empresas prestadoras de serviços de Auditoria Contábil, especialmente as Big Four, sobre as italianas e as brasileiras, Hendriksen e Van Breda (1999) relatam que elas

levaram uma grande vantagem, em termos de Auditoria Contábil, sobre as congêneres puramente nacionais, em virtude da sólida tradição e estrutura preexistentes, dos procedimentos e dos manuais adotados (poucas ou nenhuma firma nacional possuía manuais sobre como auditar os vários grupos) e da mentalidade de treinamento existente. [...] Se considerarmos que quase todas as grandes subsidiárias de multinacionais são por elas auditadas, veremos que a influência sobre os procedimentos adotados, por meio da imitação das grandes companhias, foi acentuada [...]. Assim, a importância desta orientação é fundamental para entender a passagem da orientação europeia para a norte-americana [...].

Complementando esta linha de raciocínio, Iudícibus e Marion (2007) citam, de forma conclusiva, quatro razões para a ascensão da Escola Norte-Americana, a saber: (a) o grande objetivo americano passou a ser atender aos usuários da informação contábil, com a Contabilidade sendo apresentada como algo útil para a tomada de decisões, evitando-se endeusá-la demasiadamente, (b) ênfase à Contabilidade Aplicada e à Contabilidade Gerencial,

deixando de lado a preocupação de querer provar que a Contabilidade é uma ciência, (c) enorme importância direcionada à Auditoria Contábil, buscando a transparência das demonstrações contábeis para os investidores das sociedades por ações e outros usuários e (d) universidades em busca de qualidade, com grandes investimentos em pesquisas no campo contábil e a conseqüente valorização do ensino nos Estados Unidos, com professores em dedicação exclusiva e alunos dedicados em período integral.

Entre 1929 e 1934 ocorreram importantes eventos que impactaram o desenvolvimento da Auditoria Contábil nos Estados Unidos.

Com o crash da Bolsa de Valores de Nova York e com a grande depressão econômica no país, em 1929 é criado o Comitê May, “um grupo de trabalho instituído com a finalidade de estabelecer regras de Contabilidade e de Auditoria Contábil para as empresas que tivessem suas ações negociadas em Bolsa de Valores, tornando obrigatória a auditoria contábil independente das suas demonstrações contábeis”. (OLIVEIRA, 2008, p. 3).

Um ano depois, em 1930, o Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*) passa a ser o órgão responsável por estabelecer normas contábeis e auditoriais contábeis, tendo importância decisiva para o desenvolvimento de suas práticas.

E três anos depois, em 1934, surge a Comissão de Valores Mobiliários dos Estados Unidos (SEC – *Security and Exchange Commission*), que aumentou a importância da profissão do auditor contábil como guardião da adequacidade e transparência das informações contábeis das organizações e sua divulgação para o mercado de capitais e para toda a sociedade (ATTIE, 2006).

Assim, conforme relata Leto (1997), a Itália, munida com o seu Código Comercial, o Decreto nº 2.966, a Lei nº 327, um fomento literário em Auditoria Contábil e apoiando-se na experiência da Inglaterra e dos Estados Unidos, testemunha, a partir da década de 1920, o surgimento, o desenvolvimento e a multiplicação das sociedades por ações e das empresas prestadoras de serviços auditoriais contábeis.

Com a Auditoria Contábil Contemporânea em voga na Itália, Leto (1997) já relata o dever de inspeção e de controle das demonstrações contábeis das sociedades por ações italianas por parte dos auditores contábeis, uma genuína atividade auditorial contábil contemporânea. Já era obrigatório, também, a emissão do Parecer de Auditoria, ou seja, de uma opinião do auditor contábil sobre a exatidão formal e substancial das demonstrações.

Neste primeiro momento, o Parecer de Auditoria era conhecido como Certificação do Balanço (*Certificazione di Bilancio*), sendo futuramente atualizado para Juízo sobre o Balanço (*Giudizio sul Bilancio*), termo atualmente em uso na Itália.

Apoiando-se no desenvolvimento auditorial contábil da Inglaterra e dos Estados Unidos, conforme escrevem Hendriksen e Van Breda (1999), nas faculdades da Itália, por exemplo, muitos textos começavam a apresentar influência norte-americana e as principais empresas passariam a contratar na base da experiência contábil de inspiração norte-americana.

Durante as décadas de 20 e 30, outro importante evento acontece, que foi o surgimento da Escola Aziendalista de Gino Zappa (1879 – 1960), cujos trabalhos foram tão impactantes que influenciaram profundamente Vincenzo Masi (1893 – 1977), Antônio Lopes de Sá (1927 – 2010) e, por conseguinte, as Escolas Patrimonialista e Neopatrimonialista, que colocaram o objeto da Contabilidade como o patrimônio, conceito atualmente e mundialmente aceito e difundido.

Schmidt e Santos (2005) reforçam que as ideias de Gino Zappa se tornaram uma das pilstras fundamentais da reforma doutrinária ocorrida na Contabilidade mundial no século XX, sendo ele responsável também por inspirar o estabelecimento da padronização da Contabilidade na Itália, que se iniciou na década de 1930 e integrou numerosos decretos presidenciais e ministeriais com o objetivo de aumentar consideravelmente a quantidade e a qualidade das informações nas demonstrações contábeis italianas.



Figura 20 – Gino Zappa (1879 – 1960). Fonte:

<http://www.fae.edu/intelligentia/pensadores/img/gino_zappa.gif>. Acesso em: 1 dez. 2011.

Com isso, no decorrer de todo o século XX e começo do século XXI, uma nova série de leis e decretos é promulgada na Itália, protagonizando a história da Contabilidade e da

Auditoria Contábil na medida em que (a) criou a Comissão de Valores Mobiliários italiana (CONSOB – *Commissione Nazionale per Le Società e La Borsa*), (b) estabeleceu o registro obrigatório profissional formal e os pré-requisitos mínimos para seu exercício e (c) determinou variadas medidas que deram maior dinamismo, segurança, praticidade e complexidade às atividades de Auditoria Contábil na Itália, alinhando-as às práticas internacionais.

Tendo todas estas leis e decretos já mencionados anteriormente, cabe agora, portanto, conhecer a contribuição de cada uma delas, visto que, do ano de 1942 ao ano de 2010, revolucionaram a Contabilidade e a Auditoria Contábil na Itália. O manual de D'Alessio (2010) é a referência mais completa que serviu de inspiração para o delineamento cronológico da evolução deste período.

Assim, o pontapé é dado aos 6 de março de 1942, quando é instituído o Código Civil Italiano, que até hoje dita todas as normas de Contabilidade no país. Mais detalhes sobre a extensão do Código ainda serão dados.

Após a Segunda Guerra Mundial (1939 – 1945), a partir dos anos 60, a Itália sofre um desenvolvimento econômico sem precedentes, multiplicando-se o número de contadores, que passam a figurar na primeira fila de importância e de prestígio na escala de trabalho no país.

Pela Lei nº 216, de 07 de junho de 1974, é instituída a Comissão de Valores Mobiliários italiana (CONSOB). A CONSOB é uma autoridade administrativa independente, com sede em Roma, dotada de personalidade jurídica e plena autonomia e cuja atividade envolve a tutela dos investidores, a eficiência, a transparência e o desenvolvimento do mercado mobiliário italiano, com o objetivo de controlar o funcionamento da Bolsa de Valores italiana.

Nos dias de hoje, ela fiscaliza as sociedades por ações e as empresas de Auditoria Contábil, impondo obrigações normativas e informativas. Suas atribuições ampliaram com o decorrer do tempo em função do próprio desenvolvimento do mercado financeiro e da legislação em matéria.

O Decreto do Presidente da República nº 136, de 31 de março de 1975, representa a atualização da Lei nº 216/1974 e sua grande importância foi tornar obrigatória a Auditoria Contábil de todas as sociedades por ações italianas, instituindo, também, em seu artigo 8º, o Registro Especial (*Albo Speciale*), sob responsabilidade da CONSOB, para registrar, de forma obrigatória, todas as pessoas jurídicas que prestam serviços de Auditoria Contábil na Itália.

Com esta obrigatoriedade da Auditoria Contábil sobre as demonstrações contábeis de todas as sociedades por ações, o artigo 2409-bis do Código Civil italiano passa a ter, então, a seguinte redação: “O controle contábil da sociedade será exercido por um revisor contábil de uma sociedade de revisão inscrita no registro instituído pelo Ministério da Justiça”.

O Decreto Legislativo nº 88, de 27 de janeiro de 1992, determinou, pela primeira vez, que a Auditoria Contábil na Itália pudesse ser feita de duas vias: (a) por pessoa física e (b) por pessoa jurídica, tornando obrigatório, finalmente, o registro profissional da pessoa física no Registro dos Auditores Contábeis (*Registro dei Revisori Contabili*) junto ao Ministério da Justiça (*Ministero della Giustizia* – antigo *Ministero di Grazia e Giustizia*).

Hoje, os requisitos de registro estipulados para a pessoa física são idoneidade moral, domicílio na Itália, bacharelado trienal em matérias econômicas, aziendais ou jurídicas, três anos de prática profissional em empresa de Auditoria Contábil, ser aprovado no exame de qualificação técnica e, finalmente, inscrição no Registro dos Auditores Contábeis.

Os requisitos de registro estipulados para a pessoa jurídica, por sua vez, são sede na Itália e maioria dos seus diretores inscritos no Registro dos Auditores Contábeis.

Na Itália, os cursos superiores (*lauree*) têm duração de três anos e são, portanto, chamados de bacharelados trienais (*lauree triennali*). Nas diversas universidades, geralmente há um único departamento agregando as três áreas, o Direito (*Diritto*), a Economia e a Contabilidade (*Ragioneria* ou, às vezes, *Economia Aziendale*).

A disciplina de Auditoria Contábil é normalmente ensinada para os estudantes do último ano do triênio dos cursos de Economia e Contabilidade. A Universidade de Verona (*Università degli Studi di Verona*), por exemplo, oferece a disciplina Auditoria Contábil e Sistemas de Controle (*Revisione Aziendale e Sistemi di Controllo*) com o seguinte programa, que aborda de maneira abrangente o estudo da Auditoria Contábil atual:

- a) o papel do Revisor Contábil;
- b) a Revisão Contábil na Itália e a sua disciplina jurídica;
- c) a planificação da Revisão Contábil;
- d) a análise do sistema de controle interno;
- e) as instrumentos operacionais da atividade de Revisão Contábil;
- f) a revisão dos ciclos operacionais;
- g) a fase conclusiva da Revisão Contábil;

- h) a revisão do balanço consolidado, a confiança do balanço de sustentabilidade e as verificações periódicas;
- i) sistemas de controle interno e a Revisão Interna;
- j) a atividade da Revisão Interna.

O exame de qualificação técnica, cuja aprovação é obrigatória para o registro profissional, ocorre uma vez por ano em Roma, consistindo em provas escritas e orais direcionadas à avaliação de conhecimento teóricos do candidato e da sua capacidade de aplicá-los na prática. As disciplinas cobradas são:

- a) Contabilidade Geral;
- b) Contabilidade Analítica e Gerencial;
- c) Balanços do Exercício e Consolidados;
- d) Controle da Contabilidade e dos Balanços;
- e) Direito Civil e Comercial;
- f) Direito Falimentar;
- g) Direito Tributário;
- h) Direito do Trabalho e da Previdência Social;
- i) Sistemas de Informação e Informática;
- j) Economia Política e Aziendal e Princípios Fundamentais de Gestão Financeira;
- k) Matemática e Estatística.

O Decreto Legislativo nº 58, de 24 de fevereiro de 1998, foi o responsável por atualizar, como já referido, o termo Certificação do Balanço (*Certificazione di Bilancio*) para Juízo sobre o Balanço (*Giudizio sul Bilancio*).

Pelo Regulamento EU nº 1606, de 19 de julho de 2002, as sociedades por ações europeias foram obrigadas a adotarem as normas internacionais de Contabilidade na redação e na publicação dos balanços (*IFRS – International Financial Reporting Standards*). Para todas as outras sociedades ficou como facultativo se devem ou não utilizar os princípios contábeis internacionais (PESENATO, 2010).

O Decreto Legislativo nº 6, de 17 de janeiro de 2003, passou a obrigar, também, as sociedades limitadas italianas (*Srl – società a responsabilità limitata*) à Auditoria Contábil,

principalmente quando estabelecem relações com a administração pública ou com institutos de crédito, ocasião em que devem apresentar suas demonstrações de maneira certificada. O Conselho Fiscal (*Collegio Sindacale*) é o órgão responsável pela vigilância de todas as sociedades limitadas e também das cooperativas italianas.

A partir de 2008, o registro no *Albo Speciale* das empresas que prestam serviços de Auditoria Contábil passou a ser responsabilidade do Conselho Nacional dos Doutores Comercialistas e dos Profissionais Contábeis (CNDCEC – *Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili*), outro órgão de grande importância contábil na Itália.

O CNDCEC, hoje, tem a função de exprimir, de modo coeso, todas as instâncias nacionais em matéria contábil. O Conselho cumpre, especificamente, com quatro deveres bem definidos, a saber: (a) emanar normas contábeis para a redação das demonstrações das empresas privadas, públicas e sem fins lucrativos para as quais não é prevista a aplicação das IAS, (b) auxiliar o legislador ao emanar normas contábeis e correlatas, (c) oferecer apoio na Itália na aplicação das normas contábeis internacionais e (d) promover a cultura contábil. Os princípios contábeis emanados pelo CNDCEC são sempre apreciados pelo Banco da Itália (*Banca d'Italia*), pela CONSOB e por Ministérios competentes.

Na Itália, não existe uma lei específica que rege a Contabilidade como existe no Brasil, caso da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Como se sabe, é o próprio Código Civil italiano que expressa, por exemplo, a estrutura esperada do Balanço Patrimonial, assim como dita tudo que se espera ser feito em matéria contábil e jurídica nas práticas profissionais. Desta forma, o CNDCEC se baseia no Código Civil para emanar novos princípios e novas normas, atendendo às exigências nacionais e internacionais relativas às práticas profissionais contábeis em constante evolução.

O Decreto Legislativo nº 39, de 27 de janeiro de 2010, finalmente, impôs a adoção obrigatória das normas internacionais de Auditoria Contábil, conhecidas pelos brasileiros como as Normas Técnicas de Auditoria Independente (NBC-TA). A partir do Decreto Legislativo nº 39/2010, portanto, todos os padrões ISA (*International Standards on Auditing*) estipulados, como independência, controle de qualidade, documentação, educação profissional continuada, entre outros, passaram a constituir as práticas da Auditoria Contábil italiana.

Com o processo de harmonização contábil internacional e com a revigoração do estado de independência (*indipendenza*), o Auditor Contábil italiano também passou a ser chamado de Auditor Independente (*Revisore Indipendente*). Hoje, portanto, a Contabilidade e a Auditoria Contábil vivem um período diferenciado e especial: uma profissão exigente, mas que conquista, cada vez mais, posição de destaque e de importância na sociedade e na economia italiana e mundial.

Para um maior aprofundamento nos assuntos tratados até aqui, ver Agnese (2005), Agostinelli (2006), Alessio (1999), Almeida (2002), Alves, Santos, Reis e Ferreira (2011), Andrei, Marchini e Tibiletti (2005), Bertolo (2006), Cabrita (2008), Carassus e Gregorio (2003), Castagna (2007), Cilloni (2005), Cordazo (2009), Coronella (2008), Dimonaco (1998), Di Pietra (2003), Dorel e Veronica (2009), Ercolini (2008), Fiorito (2008), Francis, Khurana e Pereira (2001), Gianfranco (2010), Guadengo (2001), Imhoff (2003), Massuci (2007), Merola (2009), Nardi (1997), Newman, Petterson e Smith (2006), Ojo (2010), Ongarato (2009), Paronuzzi (2008), Pereira (2010), Pettinato (2003), Pierluca (2004), Pili (1999), Sgalambro (2007), Smith, Sagafi-Nejad e Wang (2008), Souza e Scarpin (2006), Spagnuolo (2005), Staubus (2010), Teck-Heang e Azham (2008) e Tettamanzi (2000).

Para um entendimento mais amplo do Direito Romano e do Direito Consuetudinário, ver Apple e Deyling (1995), Brito e Oliveira (2008), Dogan (2003), Guimarães (2009), Hadfield (2006), Lengeling (2008), Licht, Goldschmidt e Schwartz (2005) e Posner (2009).

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

À medida que a história é contada, torna-se rapidamente evidente que a Contabilidade e a Auditoria Contábil foram produtos de muitas mãos e de muitas terras.

Conforme se constata na literatura consultada, o método das partidas dobradas e as técnicas contábeis de escrituração e de auditoria surgiram na Suméria, milênios antes de Cristo, sendo constantemente aprimoradas por outras civilizações ao longo dos séculos e atingindo seu esplendor máximo, na Idade Antiga, no Império Romano.

Iniciava-se o período da Auditoria Contábil Pré-Contemporânea, que, perdurando até o século XIX, teve como grandes representantes a Suméria e a Itália e tratava-se da revisão, inspeção, verificação e fiscalização das contas e impostos pessoais, familiares, comerciais, empresariais ou governamentais, por meio de análise documental contábil, com a elaboração ou não de relatórios escritos ou orais visando apontar a adequação, a exatidão e a veracidade destas contas e impostos e, principalmente, detectar fraudes e erros.

Na Idade Antiga, os contadores-audidores de cada civilização possuíam um nome específico através do qual eram reconhecidos. Assim, tinha-se o escriba do Egito, o sátrapa da Pérsia, o *apodectai* da Grécia e o questor da Roma Antiga.

Com a desagregação do Império Romano e com a Expansão Árabe, instala-se o feudalismo na Europa, que renasceria somente com as cruzadas católicas, dando gatilho à Revolução Comercial e Urbana e, posteriormente, ao Renascimento. Neste período, o método sumeriano das partidas dobradas sofre sua sistematização e sua divulgação mundial com as obras dos italianos Leonardo Fibonacci, Benedetto Cotrugli e Luca Pacioli. Leonardo Fibonacci foi um revisor de contas nato, sendo o primeiro contador e o primeiro auditor contábil da Contabilidade Moderna. Além disso, com a pesquisa notou-se que, se existe mesmo um verdadeiro “pai da Contabilidade”, este deveria ser Benedetto Cotrugli e não Luca Pacioli.

A partir do século XIV surgem as primeiras associações profissionais de contadores e de auditores contábeis, com pré-requisitos para admissão. Entretanto, a obrigatoriedade do registro profissional e de educação formal só surgiria a partir do século XIX.

Com a Revolução Industrial iniciada no século XVIII na Inglaterra, o Capitalismo é consolidado como modo de produção e ocorre a massificação e o desenvolvimento das

grandes companhias, surgindo a noção de sociedade de capital aberto. Com isso, quatro variáveis começam a se interrelacionar: a sociedade por ação, o acionista, as demonstrações contábeis da sociedade por ação e o auditor contábil.

A Auditoria Contábil Pré-Contemporânea ganha, assim, um novo *approach*, transformando-se em Auditoria Contábil Contemporânea, passando a ter como grandes representantes a Inglaterra e os Estados Unidos, que, devido ao seu espetacular desenvolvimento entre 1920 e 1960, desenvolveu profundamente a profissão, tornando-se o país referência para o mundo.

Assim, da Idade Antiga à Idade Contemporânea, conforme ressalta Sá (1997), a evolução da Contabilidade e da Auditoria Contábil foi influenciada, especificamente, por dez fatores: o aparecimento das cidades, a estrutura dos estados e do poder religioso, o surgimento da moeda, a concentração de riquezas, a divisão do trabalho, o domínio dos mares, a expansão marítimo-comercial, a revolução industrial, a revolução científica e a informática.

Durante os séculos XIX e XX, na Itália, considerando as influências de seu sistema legal, o Direito Romano, uma série de leis e decretos presidenciais e ministeriais, em conjunto com o Código Civil Italiano, vão reger a evolução da Auditoria Contábil Contemporânea no país, sendo, obviamente, muito influenciado pela experiência norte-americana.

Deste modo, surgem, desenvolvem-se e massificam-se, também em terras italianas, as sociedades por ações e as empresas prestadoras de serviços auditoriais contábeis. Posteriormente, é criada a Comissão de Valores Mobiliários italiana para fiscalizar a profissão e a Auditoria Contábil passa a ser obrigatória para as sociedades por ações.

Em seguida, variadas medidas foram determinadas para dar maior dinamismo, segurança, praticidade e complexidade às atividades de Auditoria Contábil na Itália, alinhando-as às práticas internacionais.

A presente monografia, delineando a cronologia da Evolução da Auditoria Contábil, coloca em cheque verdades que eram tidas como absolutas, como a de que a Auditoria Contábil surgiu na Inglaterra apenas na Idade Média e a de que a origem do termo *auditoria* é anglo-saxã, quando na verdade é proveniente do latim da Roma Antiga.

Esta cronologia da Evolução da Auditoria Contábil, considerando o eixo Suméria – Itália – Inglaterra – Estados Unidos, é muito pouco adotada. O que se vê na maioria dos livros acadêmicos e artigos científicos é um excesso de saudosismo direcionado para a Inglaterra e para os Estados Unidos e uma ignorância em relação à cronologia factual. Raramente é

destacada a importância e as peculiaridades de cada nação, observando-se, considerando-se e, sobretudo, respeitando-se as diferenças entre a Auditoria Contábil Pré-Contemporânea e a Auditoria Contábil Contemporânea.

Daí os méritos de *Evolução da Auditoria Contábil na Itália*, que, como já referido, também cria um ambiente propício para o desenvolvimento de pesquisas mais aprofundadas na temática. O foco desta vez foi a Itália, mas sabe-se que muito se pode pesquisar sobre a Evolução da Auditoria Contábil de outros países europeus, como Portugal, Espanha, França, Alemanha, de países de outros continentes e mesmo de povos antigos.

Evolução da Auditoria Contábil na Itália, portanto, se coloca como diretriz norteadora para a temática e deixa em aberto pesquisas seguindo a linha de raciocínio apresentada. Pesquisas que respeitem a cronologia factual da Auditoria Contábil e, principalmente, que se utilizem de uma abordagem histórica mais holística, não se limitando apenas à Idade Contemporânea.

REFERÊNCIAS CITADAS

AMBASCIATA D'ITALIA A BRASILIA. Disponível em: [ttp://www.ambbrasil.esteri.it](http://www.ambbrasil.esteri.it)>.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. ARRUDA, Daniel Gomes. BARRETTO, Pedro Humberto Teixeira. **Auditoria Contábil**: enfoque teórico, normativo e prático. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ARRUDA, José Robson de Andrade. SILVA, Francisco Alves da. TURIN. Eva. **História Antiga, Medieval e Moderna**. São Paulo: CERED, 2003.

ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BOYNTON, William C. JOHNSON, Raymond N. KELL, Walter G. **Auditoria**. 1. ed. São Paulo, Atlas, 2002.

BUENO, Barbara. **Brasil e Itália – Uma ótima relação de negócios**, 2009. Disponível em: <http://www.brasilnaitalia.net/2009/10/brasil-e-italia-uma-otima-relacao-de.html>

CARQUEJA, Hernâni O. Actividade Contabilística até Luca Pacioli. **Revista Contabilidade e Comércio**, 2002.

COMMISSIONE NAZIONALE PER LE SOCIETÀ E LA BORSA. Disponível em: <http://www.consob.it>>.

CONSIGLIO NAZIONALE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI. Disponível em: <http://www.consrag.it>>.

CORONELLA, Stefano. Il Periodo Aureo della Ragioneria Italiana. **Università degli Studi di Napoli**, 2008.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria Governamental**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

D'ALESSIO, Raffaele. **Dossier Revisione Legale**, Itália: Il Sole 24 Ore, 2010.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. LOPES, Jorge. PEDERNEIRAS, Marcleide. **Estudando Teoria da Contabilidade**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FIGUEIRA, Divalte Garcia. **História**. 2. ed. São Paulo: Ática, 2004.

FRANCO, Hilario. MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HENDRIKSEN, Eldon S. VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HERNANDEZ PEREZ JUNIOR, José. **Auditoria de Demonstrações Contábeis: normas e procedimentos**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

ITÁLIA. **Decreto del Presidente della Repubblica n. 136**, de 31 de março de 1975. Disponível em: <http://www.isaonline.it/s/gestione/show-main-frame.inc.php?url=/mag/Dpr136-1975.html>. Acesso em: 1 dez. 2011.

ITÁLIA. **Decreto Legislativo n. 39**, de 27 de janeiro de 2010. Disponível em: <http://www.camera.it/parlam/leggi/deleghe/testi/10039dl.htm>. Acesso em: 1 dez. 2011.

ITÁLIA. **Decreto Legislativo n. 58**, de 24 de fevereiro de 1998. Disponível em: <http://legxv.camera.it/parlam/leggi/deleghe/testi/98058dl.htm>. Acesso em: 1 dez. 2011.

ITÁLIA. **Decreto Legislativo n. 88**, de 27 de janeiro de 1992. Disponível em: <http://guide.supereva.it/diritto/interventi/2001/04/40604.shtml>. Acesso em: 1 dez. 2011.

ITÁLIA. **Il Codice Civile Italiano**, de 16 de março de 1942. Disponível em: http://www.jus.unitn.it/cardozo/obiter_dictum/codciv/Codciv.htm. Acesso em: 1 dez. 2011.

ITÁLIA. **Legge n. 216**, de 07 de junho de 1974. Disponível em: <<http://www.consob.it/main/documenti/Regolamentazione/normativa/leg216.htm?symbblink=/main/trasversale/risparmiatori/ruolo/legge.html>>. Acesso em: 1 dez. 2011.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; et al. **Contabilidade Introdutória**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. MARION, José Carlos. **Introdução à Teoria da Contabilidade**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

JUND, Sérgio. **Auditoria: conceitos, técnicas, normas e procedimentos**. 9. ed. São Paulo: Elsevier, 2007.

LETO, Rosa. **I mutamenti della revisione contabile alla luce del testo unico della finanza**. Monografia de Graduação. Università degli Studi di Siena, 1997-98.

LOPES, Alexsandro Broedel. MARTINS, Eliseu. **Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem**. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARION, José Carlos. **Contabilidade, uma profissão empolgante**, 2005. Disponível em: <http://www.marion.pro.br/portal/modules/wfdownloads/uploads/contab_prof_empolgante.zip>.

MARTINS, Eliseu. Uma Geral na Contabilidade. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, 1988.

MATERGIA, Diego. **I conflitti di interessi nelle società di revisione contabile**. Monografia de Graduação. Università degli Studi di Perugia, 2001-02.

MATTOS, Manuel Salésio. **Os Auditores no Brasil e a Satisfação desses Profissionais nas Grandes Empresas de Auditoria**. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis. Centro de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Regional de Blumenau, 2005.

OLIVEIRA, Luís Martins de, et al. **Curso Básico de Auditoria**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

NIYAMA, Jorge Katsumi. SILVA, Cesar Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PACHECO, Marcela Soares. OLIVEIRA, Denis Renato de. LA GAMBA, Fabricio. A História da Auditoria e suas Novas Tendências - Um Enfoque sobre Governança Corporativa. **X Seminário em Administração**, 2007.

PAGLIETTI, Paola. Exploring the role of accounting history following the adoption of IFRS in Europe. The case of Italy. **Revista Española de Historia de La Contabilidad**, 2009.

PELEIAS, Ivam Ricardo. SILVA, Glauco Peres da. SEGRETI, João Bosco. CHIROTTO, Amanda Russo. Evolução do Ensino da Contabilidade no Brasil: Uma Análise Histórica. **Revista Contabilidade & Finanças**, 2007.

PESENATO, Alberto. **Manuale di revisione contabile per imprese industriali, commerciali e PMI**. Verona: IPSOA, 2010.

SÁ, Antonio Lopes de. **História Geral e das Doutrinas da Contabilidade**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

_____, Antonio Lopes de. **Teoria da Contabilidade**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____, Antonio Lopes de. **Teoria da Contabilidade Superior**. Belo Horizonte: União de Negócios e Administração, 1994.

SANTORELLI, William. **La nostra storia per un futuro comune**. CONSRAG PRESS: Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, 2007.

_____, William. **Ragionieri, una storia lunga un secolo.** CONSRAG PRESS: Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili, 2007.

SCHMIDT, Paulo. SANTOS, José Luiz dos. **História do Pensamento Contábil.** São Paulo: Atlas, 2005.

SGALAMBRO, Alberto. **La revisione contabile dal '900 ad oggi.** Monografia de Graduação. Università Telematica Guglielmo Marconi, 2007-08.

SILVA, Amilton Paulino. **A Percepção dos Profissionais de Auditoria quanto ao Ensino de Auditoria Contábil nos Cursos de Graduação em Ciências Contábeis do Brasil.** Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis. Universidade de Brasília, 2008.

TECK-HEANG, Lee. AZHAM, Ali. The evolution of auditing - An analysis of the historical development. **Journal of Modern Accounting and Auditing**, 2008.

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI VERONA. Disponível em: <<http://www.univr.it>>.

REFERÊNCIAS SUGERIDAS

AGNESE, Vincenzo. **La revisione contabile alla luce della nuova riforma del diritto societário.** Monografia de Graduação. Libera Università Internazionale di Studi Sociali G. Carli di Roma, 2005-06.

AGOSTINELLI, Cinzia. **La corporate governance tra collegio sindacale e società di revisione. Il caso italiano.** Monografia de Graduação. Università Politecnica delle Marche, 2006-07.

ALESSIO, Donatello. **L'impatto dell'Euro sull'attività di revisione aziendale.** Monografia de Graduação. Università degli Studi di Bari, 1999-00.

ALEXANDER, John R. **History of Accounting.** New York: Association of Chartered Accountants in the United States, 2002.

ALMEIDA, José Joaquim Marques de. A auditoria legal na União Europeia: enquadramento, debate actual e perspectivas futuras. **Revista Contabilidade & Finanças**, 2002.

ALVES, Sandra Raquel. SANTOS, João Carvalho. REIS, Nuno Rosa. FERREIRA, Manuel Portugal. Contabilidade Enquanto Ciência. **XIII Congresso de Contabilidade e Auditoria**, 2011.

ANDREI, Paolo. MARCHINI, Pier Luigi. TIBILETTI, Veronica. The impact of the adoption of International Financial Accounting Standards (IFRS) on consolidated financial statements of italian enterprises. **28th EAA Annual Congress**, 2005.

ANTINORI, Carlo. La Contabilità Pratica Prima di Luca Pacioli: Origine della Partita Doppia. **Revista Española de Historia de La Contabilidad**, 2004.

APPLE, James G. DEYLING, Robert. P. **A Primer on the Civil-Law System.** United States: Federal Judicial Center, 1995.

ARANHA, José A. Moura. A classificação científica da Contabilidade. **Revista Economia & Pesquisa**, 2002.

ARLINGHAUS, Franz-Josef. **Medieval Italy: An Encyclopedia**. New York: Routledge, 2004.

BASKERVILLE, R. F. The Cultural Theory of (Accounting) History. **Accounting & Business History Research Unit Annual Conference**, 2010.

BERTOLO, Elisa. **Il futuro dei principi contabili per le PMI e gli effetti per la revisione contabile**. Monografia de Especialização. Università Cattolica Del Sacro Cuore di Milano, 2006-07.

BRITO, Jaime Domingues. OLIVEIRA, Flávio Luís de. A Convergência do Sistema da Civil Law ao da Common Law e a Concretização dos Direitos. **Revista Intertemas**, 2008.

BUESA, Natasha Young. A Evolução História da Contabilidade como Ramo do Conhecimento. **Revista Eletrônica Gestão e Negócios**, 2010.

CABRITA, Pedro Miguel Alão. **A relevância da informação financeira antes e após a adoção das IAS/IFRS**. Dissertação de Mestrado em Contabilidade. Instituto Universitário de Lisboa, 2008.

CARASSUS, David. GREGORIO, Georges. Gouvernance et Audit Externe Legale: une approche historique comparée à travers l'obligation de reddition des comptes. **Communication aux 9èmes journées d'histoire de la comptabilité et du management**, 2003.

CARQUEJA, Hernâni O. Actividade Contabilística até Luca Pacioli. **Revista Contabilidade e Comércio**, 2002.

_____, Hernâni O. História e Teoria da Contabilidade – Breve Reflexão. **Jornal do Técnico de Contas e da Empresa**, 1998.

CASTAGNA, Carluigi. **La revisione aziendale e la corporate governance**. Monografia de Graduação. Università degli Studi di Brescia, 1997-98.

CATTURI, Giuseppe. Gestazione, Nascita e Difusione in Europa del Metodo Italiano di Contabilità Scuole e Libri d'Abaco dal XIV al XVII Secolo. **VI Encuentro de trabajo sobre Historia de La Contabilidad**, 2008.

CIAMBOTTI, Massimo. La storia della ragioneria e la storia socio-politica. **Revista Española de Historia de La Contabilidad**, 2009.

CILLONI, Andrea. La genesi della contabilità matriciale e la "ragioneria scientifica" del secolo decimonono. **Revista Española de Historia de La Contabilidad**, 2005.

CORDAZO, Michela. **The Impact of IFRS on Accounting Practices - Evidence from Italian Listed Companies**. 2009. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=1504862>

CORONELLA, Stefano. Il Periodo Aureo della Ragioneria Italiana. **Università degli Studi di Napoli**, 2008.

DAN, Gianluca. PEVERELLI, Marco. Guida alla revisione legale dei conti. Itália: Il Sole 24 Ore, 2010.

DIMONACO, Vincenzo. **La corporate governance in Italia - l'attività di controllo del collegio sindacale**. Monografia de Graduação. Seconda Università degli Studi di Napoli, 1998-99.

DI PIETRA, Roberto. The adoption of International Accounting Standards in Italy: The Run-Up to 2005. **26th Annual Congress of the European Accounting Association**, 2003.

DOGAN, Stacey L. Code Versus The Common Law. **Journal of Telecommunications and High Technology Law**, 2003.

DOREL, Mates. VERONICA, Grosu. **Comparative Study Romania-Italy Concerning the Implementation of IAS/IFRS**. 2009. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=1325370>

ERCOLINI, Chiara. **L'armonizzazione contabile dell'Unione Europea - uno sguardo alla situazione italiana**. Monografia de Graduação. Università degli Studi di Siena, 2008-09.

FIORITO, Rosalba. **La prima adozione degli IAS/IFRS**. Monografia de Graduação. Seconde Università degli Studi di Napoli, 2008-09.

FRANCIS, Jere R. KHURANA, Inder K. PEREIRA, Raynolde. **Investor Protection Laws, Accounting and Auditing Around the World**, 2001. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=287652>

GIANFRANCO, Capodaglio. Un momento importante per la professione contabile in Italia. **Revista Italiana di Ragioneria e di Economia Aziendale**, 2010.

GUADENGO, Mariana. **Il ruolo dell'organo di revisione negli enti locali**. Monografia de Graduação. Università degli Studi di Salerno, 2001-02.

GUIMARÃES, Lucas Noura de Moraes Rêgo. Common Law, Civil Law e a Análise Econômica do Direito. **XVIII Congresso Nacional do CONPEDI**, 2009.

HADFIELD, Gillian K. The quality of Law in Civil Code and Common Law Regimes. **American Law & Economics Association Annual Meetings**, 2006.

IMHOFF, Eugene A. Accounting Quality, Auditing and Corporate Governance. **Accounting Horizons**, 2003.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. MARTINS, Eliseu. CARVALHO, L. Nelson. Contabilidade - Aspectos Relevantes da Epopeia de sua Evolução. **Revista Contabilidade & Finanças**, 2005.

KING, Thomas A. **More Than a Numbers Game - A Brief History of Accounting**. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc., 2006.

LENGELING, Dominik. **Common law and civil law – differences, reciprocal influences and points of intersection**. Toronto: Siegen, 2008.

LETO, Rosa. **I mutamenti della revisione contabile alla luce del testo unico della finanza**. Monografia de Graduação. Università degli Studi di Siena, 1997-98.

LICHT, Amir N. GOLDSCHMIDT, Chanan. SCHWARTZ. Shalom H. Culture, Law, and Corporate Governance. **International Review of Law and Economics**, 2005.

MARQUES, Maria da Conceição da Costa. LIRA, Miguel Maria Carvalho. A Contabilidade nas Repúblicas Italianas da Baixa Idade Média: O Berço da Digrafia. **VI Encuentro de Trabajo sobre Historia de la Contabilidad**, 2009.

_____, Maria da Conceição da Costa. _____, Miguel Maria Carvalho. A Evolução da Contabilidade na Civilização Romana. **XIII Congreso AECA**, 2005.

MARTIN, Nilson Cano. Da Contabilidade à Controladoria - A Evolução Necessária. **Revista Contabilidade & Finanças**, 2002.

MARTINS, Eliseu. Uma Geral na Contabilidade. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, 1988.

MARTINS, Maria de Fátima Oliveira. Um Passeio na Contabilidade, da Pré-História ao Novo Milênio. **Adcontar**, 2001.

MASSUCCI, Paola. **Gli statuiti principi di revisione quale strumento di metodo e regola nello svolgimento della revisione contabile**. Monografia de Graduação. Università degli Studi di Perugia, 2007-08.

MATERGIA, Diego. **I conflitti di interessi nelle società di revisione contabile**. Monografia de Graduação. Università degli Studi di Perugia, 2001-02.

MAUSS, César Volnei. BLEIL, Claudedir. BONATTO, Aline. A evolução da Contabilidade e seus objetivos. **IV Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia**, 2007.

MELIS, Federigo. **Storia della Ragioneria**. Bolonha: Zuffi, 1950.

MEROLA, Giuseppe. **Le frodi nella revisione contabile - ruoli e responsabilità alla luce di talune evidenze empiriche**. Monografia de Graduação. Università degli Studi di Salerno, 2009-10.

NARDI, Alessandro. **La globalizzazione dei mercati finanziari e l'armonizzazione internazionale delle regole contabili**. Monografia de Graduação. Università degli Studi Roma Tre, 1997-98.

NEWMAN, Paul. PATTERSON, Evelyn. SMITH, Reed. **The Role of Auditing in Investor Protection**. 2003. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=421660>

OJO, Marianne. The Role of the IASB and Auditing Standards in the Aftermath of the 2008-2009 Financial Crisis. **European Law Journal**, 2010.

ONGARATO, Armani. **L'attività di revisione contabile**. Monografia de Graduação. Università degli Studi di Verona, 2009-10.

PACHECO, Marcela Soares. OLIVEIRA, Denis Renato de. LA GAMBA, Fabricio. A História da Auditoria e suas Novas Tendências - Um Enfoque sobre Governança Corporativa. **X Seminário em Administração**, 2007.

PAGLIETTI, Paola. Exploring the role of accounting history following the adoption of IFRS in Europe. The case of Italy. **Revista Española de Historia de La Contabilidad**, 2009.

PARONUZZI, Norberto. **Le responsabilità degli organi di controllo societari**. Monografia de Especialização. Università degli Studi Ca'Foscari di Venezia, 2008-09.

PEREIRA, Antonio Gualberto. Teoria dos Contratos, Governança Corporativa e Auditoria: delineamentos para a discussão em teoria da contabilidade. **VII Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia**, 2010.

PETTINATO, Lucrezia. **La responsabilità penale dei revisori**. Monografia de Graduação. Libera Università Internazionale di Studi Sociali G. Carli di Roma, 2003-04.

PIERLUCA, Francesca. **Evoluzione della normativa sulla revisione contabile in base al Provvedimento sulla tutela del risparmio**. Monografia de Graduação. Università degli Studi Roma Tre, 2004-05.

PILI, Alessandro. **U.S. GAAP - aspetti generali e comparazione con i principi contabili italiani**. Monografia de Graduação. Università degli Studi di Cagliari, 1999-00.

PIN, Antonio. La Partita Doppia di Luca Pacioli. **Studi e Note di Economia**, 1999.

POSNER, Richard A. Law and Economics in Common-Law, Civil-Law, and Developing Countries. **Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêuticos e Teoria do Direito**, 2009.

REY, Javier Docampo. Reading Luca Pacioli's Summa in Catalonia: An early 16th-century manuscript on algebra and arithmetic. **International Workshop – The Origins of Algebra: From al-Khwarizmi to Descartes**, 2005.

RIBAS, Marinês. MACIEL, Eliana Ribas. KELM, Marinho Luís. Os caminhos percorridos pela ciência contábil e os desafios contemporâneos da Controladoria. **18º Congresso Brasileiro de Contabilidade**, 2008.

RICCABONI, Angelo. GIOVANNONI, Elena. GIORGI, Andrea. MOSCADELLI, Stefano. Accounting and power: evidence from the fourteenth century. **Accounting History**, 2006.

SANGSTER, Alan. Using accounting history and Luca Pacioli to put relevance back into the teaching of double entry. **Accounting, Business and Financial History**, 2010.

SGALAMBRO, Alberto. **La revisione contabile dal '900 ad oggi**. Monografia de Graduação. Università Telematica Guglielmo Marconi, 2007-08.

SILVA, Rodrigo Antonio Chaves da. Filosofia da Contabilidade. **Contabilidade e Informação**, 2009.

SMITH, L. Murphy. SAGAFI-NEJAD, Tagi. WANG, Kun. Going International - Accounting and Auditing Standards. **Internal Auditing**, 2008.

SOUZA, José Carlos de. SCARPIN, José Eduardo. Fraudes Contábeis: as Respostas da Contabilidade nos Estados Unidos e na Europa. **III Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia**, 2006.

SPAGNUOLO, Giovanni. **Le norme etico-professionali - l'indipendenza legale e professionale del revisore**. Monografia de Graduação. Università degli Studi di Bologna, 2005-06.

STAUBUS, George J. **Accounting, Accountability, Auditing, and Financial Scandals Over the Centuries**. 2010. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=1733229>>.

TECK-HEANG, Lee. AZHAM, Ali. The evolution of auditing - An analysis of the historical development. **Journal of Modern Accounting and Auditing**, 2008.

TEMIN, Peter. The Economy of Early Roman Empire. **Journal of Economic Perspectives**, 2006.

TETTAMANZI, Patrizia. Controllo interno, revisione interna e corporate governance in italia e nel regno unito - un'indagine empirica. **Serie Economia Aziendale**, 2000.

YAMEY, Basil S. Pacioli's De Scripturis in the Context of the Spread of Double Entry Bookkeeping. **Revista Española de Historia de La Contabilidad**, 2004.

ZIMMERMAN, V. K. Import-Export Activities of Italy Ca. 1400 - Some Economic and Accounting Considerations. **Business and Economic History**, 1977.

APÊNDICE – EVOLUÇÃO DA AUDITORIA CONTÁBIL

15 bilhões a.C.	Surgimento do universo.
4,5 bilhões a.C.	Surgimento do planeta Terra.
3,5 bilhões a.C.	Surgimento da vida na Terra.
500.000 a.C.	Surgimento da espécie humana. Início da Pré-História.
25.000 a.C.	A espécie humana desenvolve-se ao nível <i>Homo sapiens</i> .
20.000 a.C.	Surgimento da conta primitiva.
8.000 a.C.	Surgimento, na Suméria, do método das partidas dobradas e das técnicas contábeis de escrituração e de auditoria. Nasce a Auditoria Contábil Pré-Contemporânea.
4.000 a.C.	Surgimento da escrita cuneiforme sumeriana e hieroglífica egípcia. Término da Pré-História e início da História.
2.600 a.C.	Maturidade da Auditoria Contábil na Suméria no reinado de Urukagina.
2.000 a.C.	Atividades de Auditoria Contábil no Egito, na Pérsia e na Fenícia.
1.500 a.C.	Invenção do alfabeto.
753 a.C.	Fundação de Roma.
500 a.C.	Atividades de Auditoria Contábil na Grécia Antiga e na Roma Antiga.
0	Nascimento de Jesus Cristo.
476	Desagregação do Império Romano do Ocidente.
622	Início da Expansão Árabe. Gradativamente se consolida o Feudalismo na Europa.
1096	Início das Cruzadas e da Revolução Comercial e Urbana na Itália.
1202	Publicação de <i>Liber Abaci</i> , de Leonardo Fibonacci, o primeiro contador e auditor contábil da Contabilidade Moderna. Início da sistematização do método das partidas dobradas. Progressivo desenvolvimento das empresas na Itália. A Itália é a referência mundial em matéria de Contabilidade e de Auditoria Contábil.
1270	Término das Cruzadas.
1314	Criação do cargo de auditor contábil, na Inglaterra. Surgimento das primeiras associações profissionais de contadores e de auditores contábeis na Europa. Prática fervorosa de Contabilidade e de Auditoria Contábil na Itália.
1453	Desagregação do Império Romano do Oriente.
1458	Publicação de <i>Il libro dell'arte di mercatura</i> , de Benedetto Cotrugli.
1494	Publicação do <i>Summa</i> , de Luca Pacioli. Término da sistematização do método das partidas dobradas e início de sua divulgação mundial.
1500	Auditoria Contábil das contas governamentais na Inglaterra. Grande papel da Auditoria Contábil na expansão marítimo-comercial.

1760	Início da Revolução Industrial na Inglaterra. Gradativamente se consolida o Capitalismo e se desenvolvem as grandes companhias, fazendo surgir a noção de sociedade de capital aberto. Quatro variáveis começam a se interrelacionar: a sociedade por ação, o acionista, as demonstrações contábeis da sociedade por ação e o auditor contábil. A Auditoria Contábil Pré-Contemporânea torna-se Auditoria Contábil Contemporânea. Inglaterra começa a herdar sólidas bases em Auditoria Contábil para sua colônia, os Estados Unidos.
1789	Revolução Francesa.
1840	Início da Era Científica da Contabilidade com as Escolas do Pensamento Contábil italianas.
1845	Fundação da Deloitte.
1848	Início da Unificação Italiana.
1849	Fundação da Ernst & Young e da Price Waterhouse.
1865	Promulgação do Código Comercial Italiano, obrigando a preparação e a verificação das demonstrações contábeis a cada dois anos e criando os primeiros cursos de Contabilidade para a educação formal de contadores e de auditores contábeis na Itália. A Auditoria Contábil no país é feita somente por pessoas jurídicas.
1866	Decreto nº 2.966, criando um órgão governamental para fiscalizar se as empresas estariam ou não fazendo suas demonstrações e submetendo-as aos auditores contábeis. Emissão do Parecer de Auditoria (Certificação do Balanço) é obrigatório.
1870	Término da Unificação Italiana. Fundação da KPMG.
1879	1º Congresso Italiano de Contabilidade.
1880	Publicação de <i>La Ragioneria</i> , de Fabio Besta. Criação da Escola Controlista. Obrigação do registro profissional formal para contador na Inglaterra.
1887	Obrigação do registro profissional formal para contador nos Estados Unidos.
1906	Lei nº 327, tornando obrigatório o registro profissional formal do contador italiano no Colégio dos Contadores.
1918	Fim da Primeira Guerra Mundial. Estados Unidos começa a desenvolver-se espetacularmente e torna-se a referência mundial em matéria de Contabilidade e de Auditoria Contábil. A Itália passa a ser coadjuvante no cenário mundial, sendo influenciada pela experiência norte-americana.
1924	Fundação do Instituto de Revisão Aziendal, em Milão, representando o substrato cultural da qual tomaram vida os primeiros trabalhos acadêmicos dedicados ao tema da Auditoria Contábil na Itália.

1926	Criação da Escola Aziendalista de Gino Zappa. O patrimônio passa a ser o objeto da Contabilidade. Zappa será a inspiração para a padronização da Contabilidade na Itália.
1929	Publicação de <i>La tecnica della revisione</i> , de Remo Malinverni, a obra mais famosa de Auditoria Contábil na Itália. Crash na Bolsa de Valores de Nova Iorque. A auditoria contábil das demonstrações contábeis das sociedades por ações nos Estados Unidos passa a ser obrigatória.
1930	Criação, nos Estados Unidos, do AICPA, que passa a estabelecer normas contábeis e auditoriais contábeis, tendo importância decisiva para suas práticas.
1934	Criação da Comissão de Valores Mobiliários nos Estados Unidos para fiscalizar a Auditoria Contábil no país, aumentando significativamente a importância da profissão no mundo.
1942	Início da padronização da Contabilidade na Itália com a instituição do Código Civil Italiano, que dita as normas de Contabilidade no país.
1945	Fim da Segunda Guerra Mundial. A Itália, progressivamente, sofre enorme desenvolvimento econômico, multiplicando-se o número de contadores no país.
1974	Lei nº 216, criando a Comissão de Valores Mobiliários na Itália com a mesma função daquela dos Estados Unidos.
1975	Decreto nº 136, tornando obrigatória a auditoria contábil das demonstrações contábeis das sociedades por ações na Itália e obrigatório o registro das pessoas jurídicas que prestem serviços de Auditoria Contábil.
1992	Decreto nº 88, determinando que a auditoria contábil das demonstrações contábeis na Itália pudesse ser feita tanto por pessoas jurídicas como por pessoas físicas. Tornou obrigatório, também, o registro das pessoas físicas que prestem serviços de Auditoria Contábil.
1998	Decreto nº 58, atualizando o termo Certificação do Balanço para Juízo sobre o Balanço.
2002	Regulamento EU nº 1606, obrigando as sociedades por ações europeias a adotarem as normas internacionais de Contabilidade.
2003	Decreto nº 6, tornando obrigatória, também, a auditoria contábil das demonstrações contábeis das sociedades limitadas na Itália.
2010	Decreto nº 39, tornando obrigatória a adoção das normas internacionais de Auditoria Contábil para todas as empresas italianas.