

CAMINHANDO PELA ESTRADA IMPERIAL DE MANGARATIBA: EVIDÊNCIAS DE ATIVIDADES DE AUDITORIA CONTÁBIL NO BRASIL EM 1861

WALKING THE IMPERIAL ROAD OF MANGARATIBA: EVIDENCE OF ACCOUNTING AUDIT ACTIVITIES IN BRAZIL IN 1861

Área Temática: História da Contabilidade

CARLA MILENA GONÇALVES FERNANDES

Universidade Federal do Rio Grande. E-mail: carlamilenafernandes2018@furg.br

DAIANE GARCIA DOMINGUES

Universidade Federal do Rio Grande. E-mail: daiane_jugra@hotmail.com

ANDERSON BETTI FRARE

Universidade Federal do Rio de Janeiro. E-mail: anderson_betti_frare@hotmail.com

MARCO AURÉLIO GOMES BARBOSA

Universidade Federal do Rio Grande. E-mail: marcobarbosa@furg.br

Resumo: Estudos históricos, em especial na Contabilidade, auxiliam na compreensão temporal de práticas e teorias, o que pode ratificar ou desmistificar proposições já consolidadas. Não obstante, a auditoria perpassa pela mesma ótica, possuindo incipientes estudos sobre os primórdios de sua evolução, principalmente no que tange ao cenário latino-americano e, em específico, brasileiro. Nesse sentido, o estudo toma por objetivo verificar se a análise realizada da Companhia Estrada de Mangaratiba em 1861, por Sebastião Ferreira Soares (SFS), caracteriza-se como atividades de auditoria, conforme descritas no livro de sua própria autoria: “Historico da Companhia Industrial da Estrada de Mangaratiba e Analyse Critica e Economica dos Negocios desta Companhia”. Para tanto, metodologicamente, utiliza-se da análise de conteúdo, ancorado nos três objetivos do auditor elencados pela Norma Brasileira de Contabilidade (NBC). Os achados apontam indícios de atividades de auditoria no trabalho de SFS frente à demanda do Império para com a estrada, como, por exemplo, a busca por detalhes da construção da estrada que pudesse identificar possíveis fraudes. Além disso, o diagnóstico realizado por SFS pode ser um indicativo de uma avaliação que tentou reconhecer ou não distorções nas informações contábeis. Considera-se que a presente investigação contribui ao trazer evidências da possível primeira auditoria realizada no Brasil, além de poder fornecer elementos que ramifiquem a evolução histórica das atividades de auditoria, o estágio inicial da preocupação do governo com a concessão de obras públicas, bem como do papel do auditor.

Palavras-chave: *Sebastião Ferreira Soares. Auditoria Contábil no Brasil. Companhia Industrial da Estrada de Mangaratiba.*

Abstract: *Historical studies, especially in Accounting, help in the temporal understanding of practices and theories, which can ratify or demystify already consolidated propositions. However, the audit follows the same perspective, with incipient studies on the beginnings of its evolution, mainly with regard to the Latin American and, specifically, Brazilian scenario. In this sense, the study aims to verify whether the analysis carried out at Companhia Estrada*

de Mangaratiba in 1861, by Sebastião Ferreira Soares (SFS), is characterized as audit activities, as described in the book he wrote: "History of the Company Industrial Road of Mangaratiba and Critical and Economic Analysis of the Business of this Company". To this end, methodologically, content analysis is used, anchored in the auditor's three objectives listed by the Brazilian Accounting Standard (NBC). The findings point to evidence of audit activities in the work of SFS in light of the Empire's demand for the road, such as, for example, the search for details of the road's construction that could identify possible fraud. Furthermore, the diagnosis carried out by SFS may be an indication of an assessment that attempted to recognize or not distortions in accounting information. It is considered that the present investigation contributes by bringing evidence of the possible first audit carried out in Brazil, in addition to being able to provide elements that branch out the historical evolution of audit activities, the initial stage of the government's concern with the concession of public works, as well as of the auditor's role.

Keywords: Sebastião Ferreira Soares. Accounting Audit in Brazil. Mangaratiba Estrada Industrial Company.

1 INTRODUÇÃO

Por mais que a História da Contabilidade seja um tema difundido, principalmente no contexto de países anglo-saxões (SÁNCHEZ-MATAMOROS; HIDALGO, 2011), o Brasil possui carência de pesquisas que busquem suas raízes históricas no que tange à origem da Contabilidade e suas ramificações (SAYED et al., 2019). Tem-se ciência que uma das principais barreiras que corrobora com novos estudos em História da Contabilidade consiste no fato que as principais obras para análise são livros textos e manuscritos, com poucos exemplares e de difícil acesso (SAYED et al., 2017).

Por meio de pesquisas em Contabilidade com cunho histórico, novas evidências são originadas para criticar e discutir as atuais bases práticas e teóricas do conhecimento. Não diferente, a auditoria perpassa pelo mesmo viés (CRUZ; SOUSA JÚNIOR, 2018). Acerca da evolução histórica das atividades de auditoria no Brasil, até então se suspeitava que o primeiro registro formal fosse o caso da São Paulo Tramway Light & Power Company, que teve seu balanço auditado pela companhia canadense Ernst & Young (antiga Clarkson & Cross), das operações realizadas entre o período de 1899 a 1902 (RICARDINO; CARVALHO, 2004).

No entanto, têm-se evidências que, no ano de 1861, o Império delegou ao Fazendário Sebastião Ferreira Soares (SFS) o dever de realizar uma análise crítica e econômica das escriturações e demonstrações financeiras, que competiam à construção da Estrada de Mangaratiba (localizada no Rio de Janeiro/Brasil), também conhecida por "Estrada Imperial" (BARBOSA, 2009). Coerente com Pinheiro e Pinheiro (1998), essa possivelmente foi a primeira atividade de auditoria realizada no Brasil, a qual permanece descrita minuciosamente em um livro manuscrito por SFS, o qual foi intitulado por ele de "Historico da Companhia Industrial da Estrada de Mangaratiba e Analyse Critica e Economica dos Negocios desta Companhia".

Salienta-se o interesse do Império no acompanhamento e fiscalização da estrada de Mangaratiba, pois além da iniciativa privada, recursos governamentais haviam sido empregados. Neste contexto, a Companhia Industrial de Mangaratiba tinha capital total avaliado em 2\$400 réis, distribuído em 12 mil ações de 200\$000 contos cada. Seus principais acionistas foram o Tesouro Fluminense (1.500 ações), Barroso e Irmãos (650 ações) e o Comendador Joaquim Breves (400 ações) (OLIVEIRA, 2014). Em relação ao fato de o Império ter encarregado SFS para fazer uma análise crítica e econômica da companhia em questão, além das grandiosas proporções da obra para a época, percebe-se que havia o interesse e zelo pelo cuidado e transparência dos gastos e recursos públicos.

Neste ínterim, o presente estudo tem por objetivo verificar se o trabalho (manuscrito) de SFS junto a Companhia Estrada de Mangaratiba caracteriza-se como atividades de auditoria. Assim, a proposta do estudo encontra-se alicerçada em duas justificativas. A primeira consiste na realização de uma pesquisa histórica, no intento de abordar evidências da primeira atividade de auditoria no Brasil. Ainda, mediante tal pesquisa, torna-se possível compreender práticas adotadas no passado

(CARMONA, 2018), em específico a constituição de uma operação de auditoria a serviço do governo Imperial.

Outra justificativa plausível concerne na promoção da pesquisa histórica em Contabilidade no Brasil, que assim como demais países da América Latina, possuem escassos estudos e possíveis “riquezas” ocultas ou perdidas no tempo (CARMONA, 2017). Especificamente à auditoria, pouca ênfase tem sido atribuída a suas origens e evolução histórica, o que reforça a motivação para tal estudo (PARKER, 2015).

Acerca das possíveis contribuições, de forma teórica, pretende-se revisitar a discussão sobre a origem das atividades de auditoria no Brasil, em especial, trazer à tona indícios da primeira auditoria delegada a um fazendário no cerne do Período Imperial. Este que, segundo Blake (1902) e Pinheiro (1998), era um abalizado conhecedor de finanças, contabilidade e estatística.

Por sua vez, a contribuição prática decorre de forma intrínseca, ao promover subsídios para a análise da evolução temporal das atividades de auditoria, tomando por base a primeira atividade, que se tem ciência. Outro contributo prático atrela-se a expor as formas de controle, no século XIX, principalmente ao tratar de questões em âmbito público, e, conseqüentemente, o uso de recursos públicos (HOQUE et al., 2017) e concatená-las a percepção de controle no século XXI, externada por meio da Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) na resolução 2016/TA240.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Percurso da Auditoria no Brasil e o Papel do Auditor

As primeiras atividades de auditoria são tão ancestrais como a origem da própria Contabilidade, remetendo ao Império Persa. Seu imperador, Dario I, durante o processo de reformas com cunho político e administrativo, criou ofícios destinados para vigiar e acompanhar ordens e atividades de seu governo. Ainda, os profissionais encarregados com essa função possuíam como meta a garantia da adequada cobrança de impostos e a gestão do tesouro imperial (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil [IBRACON], 2012).

Perpassando a formalização da atividade de auditoria, evidências apontam o ofício de Auditor do Tesouro, criado em 1314, devido a presença de grandes companhias comerciais na Inglaterra. Após a institucionalização e legitimação do cargo perante o reinado, em 1559, a Rainha Elizabeth I promulgou a obrigatoriedade da atividade de auditoria sobre os pagamentos de agentes públicos (ATTIE, 2011).

Nesse sentido, ao tangenciar sob a contextualização brasileira, tem-se que a ideia de auditoria, sob o viés contábil, surge no período colonial (entre os anos de 1500 e 1822) quando havia a necessidade por parte do rei de Portugal em acompanhar, frente à expansão do comércio, como e de que forma os tributos era recolhidos, bem como a existência deste controle com o intuito de coibir as possíveis fraudes. Ademais, essa era uma das formas aplicadas a gestão pública no Brasil, e, que posteriormente foram adotadas por empresas privadas em virtude da ampliação do sistema capitalista que viabilizaria a concorrência entre empresas as quais inicialmente eram familiares (CRUZ; SOUSA JÚNIOR, 2018).

Ainda, no contexto brasileiro, não se tem a data precisa da primeira atividade de auditoria desenvolvida, porém existem indícios. Adentre o período de junho de 1899 a dezembro de 1902, a empresa São Paulo Tramway Light & Power teve seu balanço auditado e certificado pela Ernest & Young, que na época denominava-se Clarkson & Cross (KANITZ, 1973; RICARDINO; CARVALHO, 2004).

Acerca da primeira empresa de auditoria independente em solo brasileiro, que se tem ciência, vislumbra-se a Deloitte Touche Tohmatsu. Essa companhia, de origem estrangeira, implantou seu primeiro escritório, no Brasil, na cidade do Rio de Janeiro, em 1911. Anos depois, mais precisamente em 1917, a empresa expandiu seus negócios e abriu mais um escritório, dessa vez em Recife (RICARDINO; CARVALHO, 2004).

Apesar dos registros formais da possível primeira auditoria e da primeira empresa de auditoria a se instalar no Brasil, insere-se que a obra de SFS, a partir de uma análise crítica e econômica dos registros contábeis referente a construção da estrada de Mangaratiba, tenha condições de assumir o papel semelhante ao atualmente conhecido por dever do auditor (BARBOSA, 2009). Desta maneira, mediante os procedimentos metodológicos descritos na próxima seção, são analisadas evidências e algumas conjecturas que trazem à tona essa provável primeira atividade de auditoria no Brasil.

Consoante ao papel do profissional atuante no exercício de atividades de auditoria, o auditor, o qual possui uma série de responsabilidades, dentre elas a proatividade para detectar possíveis fraudes (SALEM, 2012). As fraudes são explicadas por comportamentos indevidos, promovidos por um ou mais indivíduos, cujos objetivos consistem em lesar e/ou se apropriar de ativos de maneira ilícita (HEMRAJ, 2004). Assim, este ramo da Contabilidade principia que a auditoria se torna um dos instrumentos mais significativos no combate não somente a redução de fraudes como na prevenção destas (CRUZ; SOUSA JÚNIOR, 2018).

Desde seus primórdios, o auditor precisa externar competências basilares para compor os reportes para os stakeholders, provendo, assim, a transparência e real situação econômico-financeira da organização (BOOCKHOLDT, 1983). Em especial às atividades financeiras, o auditor configura-se como o profissional que deve garantir a veracidade das demonstrações financeiras da instituição auditada, provendo que não existam distorções fraudulentas (AXELSEN et al., 2017).

Uma ponderação acerca da distinção no âmbito da auditoria tange a intenção desta em ser realizada de forma interna (auditoria interna) e/ou externa (auditoria externa) à organização. Apesar de ambas serem voltadas para a promoção de controle, a auditoria interna é realizada por funcionários da empresa e tem como objetivo os anseios da gestão, enquanto a auditoria externa é feita por profissionais independentes, com foco na verificação da fidedignidade das demonstrações financeiras perante terceiros (ALMEIDA, 2003; BOYTON; JOHNSON, 2005).

Castro, Vasconcelos e Dantas (2017) expõem dois objetivos que norteiam a auditoria externa: o primeiro diz respeito à verificação das demonstrações financeiras e se estas se encontram atreladas aos princípios contábeis. Já o segundo condiz com a capacidade do profissional “verificar se a aplicação desses princípios resulta numa boa apresentação da verdade, ou seja, do que realmente está acontecendo na entidade auditada” (p. 4).

Nesse sentido, a auditoria brasileira, em sua última Resolução 2016/TA240 da NBC, relata a responsabilidade do auditor em relação à fraude, no contexto das demonstrações contábeis. No item 10 da referida são listados os objetivos do auditor. Sendo eles:

- a) identificar e avaliar os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis decorrente de fraude; (b) obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas sobre os riscos identificados de distorção relevante decorrente de fraude, por meio da definição e implantação de respostas apropriadas; e (c) responder adequadamente face à fraude ou à suspeita de fraudes identificadas durante a auditoria (NBC, 2016).

Ao tangenciar a respeito do primeiro objetivo elencado pela Resolução 2016/TA240, ou seja, identificação e avaliação de riscos de possíveis alterações ou deturpações evidenciadas nas demonstrações contábeis, Roxo e Bonotto (2016) mencionam que o intento de tal objetivo é expor, por meio de um planejamento e revisão das demonstrações financeiras, as condições de evidenciar o quanto a norma está sendo materializada nos relatórios contábeis.

No tocante ao segundo objetivo, conforme o IBRACON (2012), este busca por evidenciar os subsídios que sustentam a existência ou não de distorções provenientes de fraudes. Nesse sentido, o fito da presença de possíveis indícios faz com que o profissional auditor busque por demonstrar os riscos, bem como as prováveis respostas. Este último atrelando-se ao terceiro objetivo externado pela NBC (2016).

Diante o exposto e concatenando-se a pesquisa histórica sob a ótica da auditoria, por exemplo, Napier (2002) expõe que esta tem como base evidências apoiadas em julgamentos e pontos de vista. Parker (2015) argumenta que a auditoria tem sido um fenômeno que recebeu pouca atenção

por parte dos pesquisadores. Tema este que é considerado um dos mais proeminentes quando se trata de estudos, em especial, na área pública. Assim, a contabilidade, e mais especificamente no âmbito da auditoria, há perspectivas de estudos analíticos diante um conjunto de dimensões, sendo estas: pessoas, profissões, práticas entre outras (CARNEGIE, 2014b)..

2.2 Sebastião Ferreira Soares e algumas preleções sobre a construção da Estrada de Mangaratiba no Rio de Janeiro/Brasil em 1861

Sebastião Ferreira Soares (SFS) foi um profissional brasileiro que viveu no século XIX, no cerne do Período Imperial, cujo trabalho, em sua maioria concentrou-se no estudo das finanças públicas do Brasil (BARBOSA, 2009). Pinheiro e Pinheiro (1998, p. 32) expõem que “O servidor público Sebastião Ferreira Soares – contador, auditor, estatístico, matemático, economista, historiador, filósofo e literato – teve importante produção numa época em que publicar dependia de patronato ou de talento”.

Ao tangenciar para os argumentos produzidos por SFS, em especial, neste estudo, sua produção a respeito do “Historico da Companhia Industrial da Estrada de Mangaratiba e Analyse Critica e Economica dos Negocios desta Companhia” de 1861 (Soares, 1861), ilustrado na Figura 1. Menciona-se que, segundo Pinheiro e Pinheiro (1998) “[...] trata-se de uma minuciosa auditoria nas contas da Companhia, abrangendo seis exercícios, de 1855 a 1860.” (p. 41).

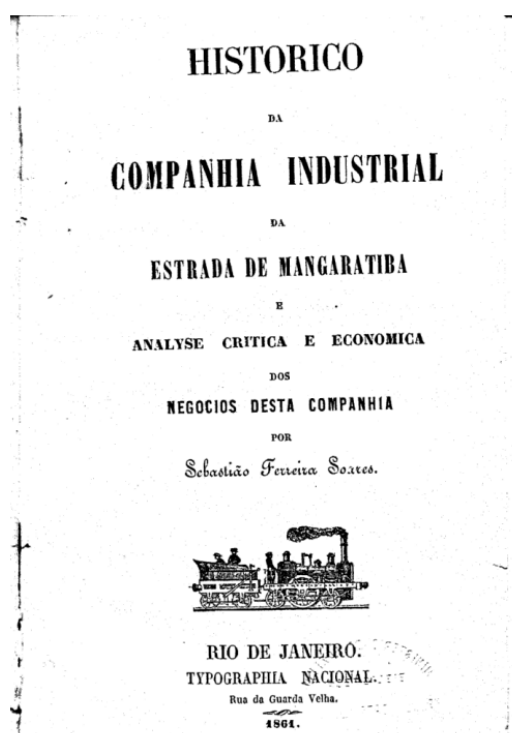


Figura 1. Capa do Livro de Soares (1861)

Fonte: Soares, S. F. (1861). Historico da Companhia Industrial da Estrada de Mangaratiba e Analyse Critica e Economica dos Negocios desta Companhia. Typographia Nacional: Rio de Janeiro.

SFS (1861) cita na página v, dedicada ao leitor que “Nunca me passou pela idéa escrever sobre semelhantes negócios, mas tendo sido nomeado perito para examinar a escripturação desta Companhia pelo Sr. Dr. João Baptista Gonçalves Campos, fui obrigado a estudar essa questão [...]”. Ademais, o intento para a efetivação de seu trabalho era devido a desconfiança por parte do Imperador do dispêndio no transcorrer da construção da Estrada (BARBOSA, 2009).

Faz-se menção que o Jornal Correio Mercantil, e Instrutivo, Político, Universal (Rio de Janeiro) em 22 de junho de 1855 em sua edição 171, publica a respeito do andamento inicial da Estrada de Mangaratiba, conforme segue:

- Os trabalhos da estrada de Mangaratiba, começados em 1º de maio, vão progredindo rapidamente sob a direcção do engenheiro em chefe Webb. Ha neste momento 300 operarios empregados nesses trabalhos. O Sr. desembargador Pacheco, director presidente da companhia, achando-se occupado actualmente na camara dos deputados, conserva em Mangaratiba o secretario da mesma companhia para que este possa obviar a qualquer occorrenda imprevista. Desde o 1º de maio a presidencia da provincia fez entrega da barreira na conformidade do contrato. Em data de 20 do corrente dirigiu o engenheiro Webb o seguinte officio ao desembargador Pacheco: Sacco de Mangaratiba, 20 de junho de 1855.

Ilmo. e Exm. Sr. presidente da companhia. – Em conformidade de suas instrucções, examinei a linha do alto da Serra até Sahy. Achei as alturas do mar, em frente daquella localidade, pouco melhor que as outras, nas mesmas distancias da terra, perto da villa de Mangaratiba, e tambem em frente da praia do Sacco, onde as embarcações fundeão. A differença, não obstante, em favor de Sahy não é tão grande que contrabalance o augmento em o comprimento da estrada ou o custo das obras.

A magnitude do empreendimento foi uma das notícias mais veiculadas em alguns jornais da época, como por exemplo, no Jornal A Pátria Folha da Província do Rio de Janeiro de 1856, em sua edição 14 pertencente à página 2:

A estrada de Mangaratiba.

A provincia do Rio de Janeiro vai dever em breve aos srs. Desembargador Joaquim José Pacheco e José Bernardes Brandão um desses serviços importantes, que nunca se esquecem. Dizemos a provincia do Rio de Janeiro porque consideramos serviço a ella feito, e tambem ao paiz, tudo aquillo que tende a favorecer os interesses dos nossos lavradores de serra acima. A incorporação da companhia da estrada de carros de Mangaratiba é sem duvida um desses pensamentos que só se realisam á força de trabalhos e sacrificios, que estão em relação com o patriotismo e dedicação dos cidadãos que a emprehenderam. Como presidente dessa companhia o sr. dr. Pacheco, e seu thesoureiro o sr. Brandão, ambos cidadãos distinctos, merecem da provincia toda a consideração e estima de que são credores pela actividade e zelo que teem desenvolvido no rapido augmento dos trabalhos da estrada, que breve terá de funcionar. [...] (grifo do autor)

Nota-se, ante o exposto, a expectativa de que a construção da estrada possibilitasse o progresso do país. Além disso, o referido Jornal no ano de 1847, em sua edição 119, constante na página 2, insere a respeito da Estrada de Mangaratiba e enfatiza que no dia 22 de maio de 1857: “É com indisivel prazer que lhe communico que no dia 16 do vigente, inaugurou-se os trabalhos dos carros na 1ª secção da estrada da companhia de Mangaratiba a S. João do Principe.” Ressalta-se, que: “Para os habitantes desta villa, foi esse dia de verdadeiro prazer; por que marcou a éra de seu engrandecimento e prosperidade.” (A PATRIA: FOLHA DA PROVINCIA DO RIO DE JANEIRO, 1857, p. 2).

O Jornal Correio Mercantil e Instrutivo Político Universal, no ano de 1855 em sua edição 242 pertencente à página 1, também mencionou a construção da Estrada, mais especificamente o número de empregados incumbidos da construção da mesma.

- Continuação activa e regularmente os trabalhos da estrada de Mangaratiba. Os empregados que nelles se occupão actualmente são 613, a saber: Engenheiros, 4; inspectores de obras, 2; feitores, 6; ferreiros, 3; carpinteiros, 9; pedreiros, 33; canteiros, 22; cavouqueiros, 30; trabalhadores livres de differentes nações, 129; ditos escravos, 115; ditos chins, 53; trabalhadores empregados nos reparos da estrada velha, 19; trabalhadores por empreitada, 188.

Não obstante, alguns jornais mencionavam acerca dos gastos transcorridos com a construção da Estrada de Mangaratiba. Percebe-se isso na passagem do Jornal denominado “O Progresso:

Jornal que trata dos melhoramentos moraes e materiaes do pais” no ano de 1859 em sua edição 5 constante na página 4 que: “Tem esta estrada custado ja alem de dous mil e dusentos contos, e apenas está feita a primeira secção, tendo a companhia empresaria sido altamente protegida pelos poderes Provinciaes e custado alguns sacrificios aos cofres publicos.” Conforme menciona o Jornal Diário de Pernambuco em 8 de janeiro de 1863, página 2 em sua edição 5:

O nosso laborioso consocio o Sr. Sebastião Ferreira Soares, offereceu dous productos da sua penna, que são o Historico da Companhia Industrial da estrada de Mangaratiba, e as Notas estatisticas sobre a producção agrícola e a carestia dos gêneros alimenticios no Imperio do Brasil. Trabalhos deste [ilegível] são sempre bem acolhidos pela nossa associação, imparcial contraste da sua benemerencia.

A partir dos subsídios proporcionados por SFS há a possibilidade de inserir, de acordo com Carnegie (2014a), que elementos históricos e, em particular, os que envolvem conjecturas contábeis além de permear discussões de forma interdisciplinar ainda promove investigações capazes de potencializar uma assimilação entre o presente e o futuro. Além disso, a busca por proposições que ratifiquem a Contabilidade como uma ciência social e que conduza os “Historiadores da Contabilidade” por uma visão de que esta possa “[...] ser difundida e possibilite impactos, se ou não, no funcionamento organizacional e social.” (GOMES et al., 2011, p. 2).

3 METODOLOGIA

O caminho metodológico a ser seguido, neste estudo, baseia-se nos preceitos estabelecidos por Bardin (2016), a qual expõe que a técnica de análise qualitativa denominada de análise de conteúdo envolve um exame analítico das comunicações, fundamentado por meio de 4 etapas. A primeira refere-se à descrição analítica do conjunto informacional; a segunda compreende as práticas a serem adotadas, como por exemplo, leitura flutuante, palavras indutoras, entre outras; a terceira corresponde a organização e categorização do conjunto textual; e a quarta refere-se as técnicas empregadas: análise categorial, análise das relações, entre outras (BARDIN, 2016).

Com relação à descrição analítica (primeira etapa), esta busca por sintetizar as principais ideias contidas no texto/obra a serem investigados. Nesse sentido, a obra intitulada “Historico da Companhia Industrial da Estrada de Mangaratiba e Analyse Critica e Economica dos Negocios desta Companhia”, contendo 304 páginas, foi escrita por SFS em 28 de dezembro de 1861.

SFS divide a referida obra no que chama de três épocas, a primeira contendo 7 capítulos, a segunda 6 capítulos, e, por conseguinte, a terceira estruturada com 7 capítulos. De forma inicial, no prólogo de sua obra, expõe que esta: “[...] não é um bem elaborado escripto de litteratura, mas simplesmente uma verdadeira e succinta narração das diversas phases porque passou esta importante associação industrial [...]” (1861, p. v).

Referindo-se a primeira época, SFS disserta a respeito de alguns aspectos topográficos dos municípios que permeiam o Porto de Mangaratiba, localizado no Estado do Rio de Janeiro/Brasil. Em sequência, explana acerca da origem de tal estrada, bem como prossegue seus argumentos sobre a organização da Companhia e de sua administração realizada por Joaquim José Pacheco (SOARES, 1861).

No tocante à segunda época, SFS insere suas proposições a respeito da gestão posterior ao Sr. Pacheco, que teve como administrador o Sr. Barão de São Gonçalo. Este que teve auxílio do Conselho Fiscal que na época era composto por alguns comendadores, dentre eles, os Srs. Antonio Joaquim Dias Braga, Antonio da Rocha Miranda e Silva e Manoel Pinto Torres Neves. Por conseguinte, esboça os acontecimentos decorrentes de tal administração até a falência da Companhia ocorrida em 13 de outubro de 1860 (SOARES, 1861).

Com relação à terceira época, SFS traz à tona o balanço geral compreendido pelo ativo e passivo da Companhia e que foi apresentado, por ele, à curadoria fiscal. Além disso, argumenta sobre algumas questões inerentes à falência da mesma, bem como busca por comparar o custo da realização

da Estrada de Mangaratiba com outras obras, de mesma magnitude, as quais ocorreram na Província do Rio de Janeiro. Por fim, termina suas proposições expondo os meios pelos quais entende que possa ser aplicada a liquidação da Companhia, sem que haja prejuízos tanto dos acionistas como dos credores (SOARES, 1861).

Ao tangenciar para a segunda etapa da análise de conteúdo, ou seja, às práticas adotadas, optou-se pela leitura flutuante para extração dos principais pontos discutidos, bem como as palavras indutoras, por meio de verbos e suas derivações. Estas, pautadas pela unidade temática que, segundo a autora, refere-se ao núcleo de sentido proporcionado pela mensagem extraída (BARDIN, 2016). Menciona-se que a busca pelas palavras indutoras se deu a partir da grafia do século XIX.

Consoante à terceira etapa, optou-se pela exploração do material, por meio de do software NVIVO. Este que, segundo Mozzato et al. (2016), tem como vantagem, além da indexação e categorização do conjunto textual, a possibilidade de uma intensificação na profundidade alcançada, por intermédio do processo de codificação que o software oferece. Além disso, para a efetivação das categorias, as mesmas buscaram por atender aos preceitos estipulados por Bardin (2016), os quais compreendem 4 regras: exaustividade; representatividade; homogeneidade; e pertinência.

A quarta e última etapa pertencente à análise de conteúdo refere-se às técnicas a serem empregadas. Neste caso, a escolha foi pelas técnicas de análise categorial e análise das relações ou coocorrências. A primeira busca por explicitar as frequências encontradas quando inseridas as palavras de busca com o intuito de assim se encontrar quais termos foram referenciados com maior regularidade e a segunda diz respeito à correlação existente entre as categorias formadas (BARDIN, 2016).

A partir das alternativas de instrumentos metodológicos percorridos por Bardin (2016), dos quais se optou por alguns, a autora argue que não há exigência quanto a sequência no ordenamento das etapas para a efetivação das categorias. No entanto, ela atenta para que todas as etapas, mesmo de forma aleatória, sejam seguidas para que a análise possa ocorrer de forma a proporcionar um rigor metodológico (BARDIN, 2016). Adiciona-se, ainda, que se optou pela preservação da escrita da época no tocante as citações proporcionadas por SFS.

Assim, baseando-se nos três objetivos elencados pela Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) na resolução 2016/TA240 e o intento em concatená-los as proposições percorridas por SFS em sua obra (Estrada de Mangaratiba), a Figura 2 demonstra as 3 categorias vinculadas aos objetivos de auditoria, e consequentemente do profissional auditor, bem como as palavras indutoras que se encontram atreladas as palavras oriundas das categorias expostas.

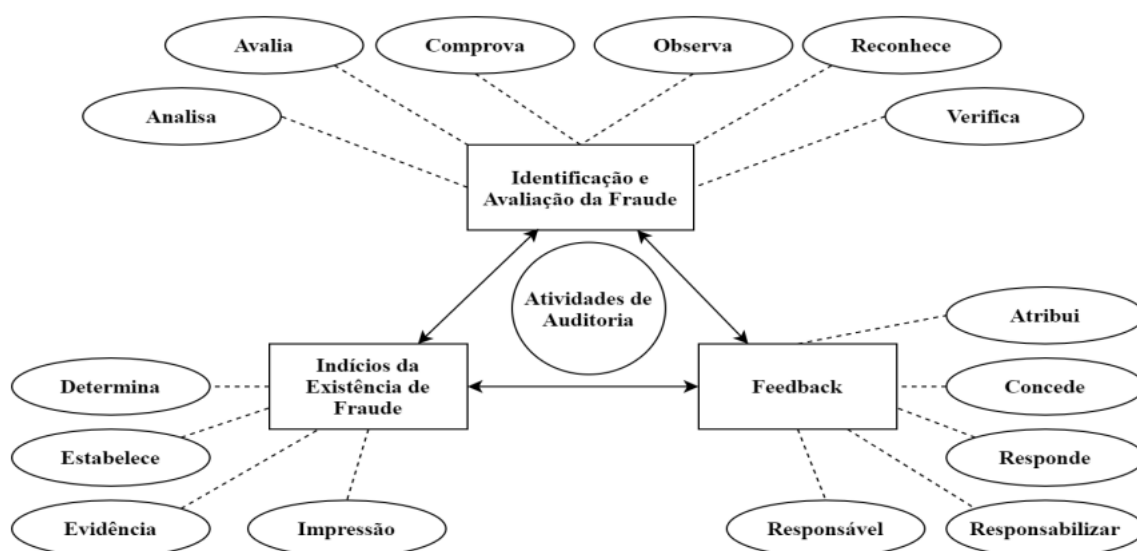


Figura 2. Categorias e as palavras indutoras
Formação das palavras indutoras, por meio do software NVivo

Diante a Figura 2 reitera-se que o fito do estudo a partir dos objetivos elencados na NBC, por meio da resolução 2016/TA240, é expor a existência de elementos que ratificassem a presença das primeiras atividades de auditoria na obra de SFS em território brasileiro.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Frente a Tabela 1 pode-se visualizar não somente as categorias e unidades temáticas que serviram como alicerce para o estudo, como também as frequências encontradas, respectivamente.

Tabela 1 – Resumo da Tabela de Frequência

Identificação e Avaliação da Fraude							
Unidade Temática	Identificar e avaliar os riscos de distorção relevante nas Demonstrações Contábeis decorrente de fraude.						
Palavras Indutoras	Analisa	Avalia	Comprova	Observa	Reconhece	Verifica	Total
Subtotal	7	10	6	51	22	21	117
Categoria	Indícios da Existência de Fraude						
Unidade Temática	Obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas sobre os riscos identificados de distorção relevante decorrente de fraude, por meio da definição e implantação de respostas apropriadas.						
Palavras Indutoras	Determina	Estabelece	Evidência		Impressão		Total
Subtotal	10	17	12		1		40
Categoria	Feedback						
Unidade Temática	Responder adequadamente face à fraude ou à suspeita de fraudes identificadas durante a auditoria.						
Palavras Indutoras	Atribui	Concede	Responde	Responsabilizar	Responsável		Total
Subtotal	3	24	10	1	8		46
Total							203

Fonte: Elaborado pelos autores (2023)

Atinente aos achados explicitados pela tabela de frequências, destaca-se que a categoria “Identificação e Avaliação da Fraude” foi a que apresentou maior ênfase quando concatenada a obra de SFS. Infere-se isso em virtude de um dos trechos extraídos, o qual diz “[...] vou entrar nas demonstrações das rendas que actualmente percebe a Companhia da Estrada de Mangaratiba, fazendo conhecida a origem de que procedem, e depois analysarei esta questão em todas as partes de que ella se compõe.” (SOARES, p. 225). Para Salem (2012) o auditor tem a responsabilidade de planejar e executar a auditoria para obter segurança que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante, causada por erro ou fraude.

Ademais, de acordo com o primeiro objetivo referenciado pela Resolução 2016/TA240, que condiz com a unidade temática do referido estudo, umas das primeiras incumbências de um auditor tange, além de identificar, também avaliar possíveis distorções nas demonstrações contábeis, as quais podem causar futuros prejuízos à empresa e/ou sociedade. Para Cruz e Sousa Júnior (2018) ao atrelar a auditoria a Contabilidade tem-se a possibilidade de melhorar tanto a eficiência quanto eficácia da organização e, conseqüentemente, de seus processos, pois segundo os autores um dos principais pontos em que o profissional auditor centra-se concerne a orientação para possíveis tomadas de decisão.

Em consonância, SFS ao mencionar que ao “[...] entrar na questão da fallencia da Companhia da Estrada de Mangaratiba, a qual pretendo analysar perfunctoriamente”. (SOARES, p. 191) argue seu intento em verificar elementos que possam ratificar a existência de deturpações quando

comparado a escrituração lançada pela Companhia nas duas administrações, pelas quais a mesma havia passado. Cita-se tal proposição pelo fato de SFS expor em um de seus parágrafos que:

Sou de opinião que assim se deverá proceder afim de verificar os enganos que houvessem, mas com o que não posso de fôrma alguma concordar é com a refundição que se fez da escripta lançada; o mais que cumpria fazer era extornar nos mesmos livros as diferenças, e proseguir nelles a liquidação da primeira administração; escripturando em livros novos a responsabilidade da gerencia do Exm. Barão de S. Gonçalo: disto resultavão duas grandes vantagens: conservarem-se as responsabilidades distinctas, e apparecerem as correcções, dos erros encontrados nos mesmos livros em que elles se tinham dado. (Soares, p. 101-102).

Salienta-se que a partir da proposição explicitada por SFS, este buscava alicerçar-se tanto pelos fatos passados quanto pelos acontecimentos decorridos da nova gestão. Atitude esta que vai ao encontro de um dos principais princípios contábeis presentes na estrutura conceitual: a comparabilidade das informações (CPC 00 (R2), 2019). Axelsena, Green e Ridley (2017) afirmam que o objetivo do auditor financeiro é obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras de uma entidade auditada estejam livres de distorção. Para tanto, faz-se necessário que o responsável pelo recolhimento das informações tenha condições de por meio de um conjunto de dados, e consequentemente de estudos minuciosos, estabelecer suas avaliações (CARNEGIE, 2014b).

Adiciona-se, ainda, a proposição arguida por SFS a respeito da premência de que antes do estabelecimento de suposições que possam não ser factíveis a realidade que haja um conhecimento tanto no que concerne ao contexto preliminar à situação quanto aos argumentos discorridos pela atual gestão. Assim, SFS esboça que:

É minha intenção ir pessoalmente verificar o estado das obras feitas pela Companhia, e colher informações, que habilitem a formar um juizo seguro ácerca das medidas, que convenha tomar para acautelar as avultadas quantias, com que os cofres Provinciaes tem concorrido para esta empresa: o pouco tempo, porém de minha administração, e a necessidade de inteirar-me de outros negócios para poder cumprir o preceito da lei [...] (SOARES, p. 173).

Nesse sentido, Salem (2012) argumenta que existe a possibilidade de que as demonstrações financeiras de uma organização sejam distorcidas, porém cabe ao gestor percebê-las e assim tomar as medidas necessárias para a cessação de tal situação. Em relação aos achados evidenciados (Tabela 1), e a partir da categoria “Indícios da Existência de Fraude” infere-se com base em um dos fragmentos auferidos a presença desta:

Segundo o systema adoptado pelo Guarda livros que organisou a escripturação da Companhia, os livros que existem erão sufficientes (tinha já enumerado quaes erão esses livros); mas conforme minha opinião seria muito mais conveniente para clareza das transacções da empresa que ao menos houvesse em cada estação, agencia ou barreira um livro de receita e despeza propria, bem como um livro de contas correntes geral na estação central onde cada responsavel à mesma Companhia tivesse aberta a sua conta individual. Com tudo sómente com os livros actuaes preencheu o guarda livros da Companhia o determinado nos seus estatutos, que deixarão isso ao arbitrio da gerencia. Concluo pois que a escripturação podia não estar feita em dia como informou o Sr. Calvet, e por isso diffcultar-se o seu exame; mas que ella estivesse irregularmente montada é com o que não posso concordar; poderia ser mais desenvolvida e minuciosa do que era [...] (SOARES, p.76).

De acordo com Cruz e Sousa Júnior (2018) e Salem (2012), os auditores são responsáveis por realizar avaliações contínuas dos riscos da ocorrência de fraude. Ainda, afirma que devem fazer uma avaliação, contínua dos riscos e adaptar sua estratégia de auditoria de acordo com suas necessidades.

Além disso, conforme o segundo objetivo referenciado pela Resolução 2016/TA240, que coincide com a unidade temática em questão, o auditor tem como uma de suas incumbências obterem evidências suficientes e apropriadas sobre os riscos de distorções resultantes de fraude. Esses indícios devem ser apresentados pelo auditor aos interessados, por intermédio da definição e implantação de respostas apropriadas. Nesse sentido, SFS relata que:

Persuado-me, pois, que desempenhei o melhor que me foi possível o trabalho de que, por pedido dos principais credores e accionistas da Companhia da Estrada de Mangaratiba, me incumbi, se não com arredondadas e sonoras phrases, ao menos com a singela verdade dos factos, e na linguagem simples dos numeros, cuja logica leva a convicção até a evidencia (SOARES, p. 299).

Pondera-se que SFS buscou evidências, segundo ele, de forma exaustiva, no intuito de demonstrar aos principais interessados, credores e acionistas da Companhia a verdadeira situação financeira desta, visto estes suspeitarem que os administradores estivessem cometendo fraude. Menciona-se essa afirmativa pela ocorrência do trecho: “Sobre a Companhia da Estrada de Mangaratiba pesavão graves imputações, que cahem por terra em vista deste historico, que demonstra por fôrma irrespondivel que ha mais exageração que verdade nas accusações feitas aos seus administradores” (SOARES, p. 296).

Acrescenta-se que SFS analisou de forma minuciosa as demonstrações contábeis da Companhia, na pretensão de avaliar os riscos de distorções, dessas demonstrações. Sobre isso comentou:

Não é minha intenção fazer increpações a ninguem, mas sim estabelecer um ponto de comparação entre as sommas gastas em estradas, pontes e canaes na Provincia do Rio de Janeiro por arrematação ou administração do Governo, com às que forão despendidas pelas administrações da Companhia de Mangaratiba na construcção das obras da sua estrada normal de rodagem, a qual não tem competidora em todo o Brasil [...] (SOARES, p. 37).

[...] com tudo o resumo que apresento demonstra aquillo que, é necessario para se conhecer o estado da Companhia da Estrada de Mangaratiba. [...] cumpre-me fazer algumas breves observações a respeito da organização desse mesmo balanço a fim de tornar mais comprehensivel o jogo de suas cifras. O balanço geral do activo e passivo da Companhia da Estrada de Mangaratiba apresenta o movimento geral das transacções realizadas por entrada e sahida [...] (SOARES, p. 197).

Nessa perspectiva, Hemraj (2004) ressalta que os padrões de auditoria exigem que os auditores mantenham e exerçam certo grau de ceticismo profissional e avaliem o nível de risco. Tais padrões ainda impõem que os auditores externos exerçam julgamento profissional em suas avaliações do risco de distorção relevante nos relatórios financeiros, como resultado de atividades fraudulentas (HOQUE et al., 2017).

No tocante aos achados da terceira e última categoria denominada “Feedback” pode-se atentar que essa obteve um resultado intermediário, visto que se destacou menos que a categoria “Identificação e Avaliação da Fraude” e alcançou maior notoriedade que a categoria “Indícios da Existência de Fraude”. Conclui-se que isso ocorreu em razão do seguinte trecho extraído:

É só em vista dos factos observados que se deve formar um juizo seguro, e não sobre supposições inventadas e destituídas de fundamentos. D'est'arte me parece que tenho provado e justificado as despesas feitas, mas nem por isso deixarei de fazer algumas comparações, para que fique respondida qualquer objecção, que por ventura se pretenda fazer a respeito (SOARES, p. 220).

Nesse sentido, infere-se que os auditores externos têm a responsabilidade de estabelecer uma comunicação apropriada entre os membros da equipe gerencial, durante a auditoria. Além disso, também é dever de um auditor informar a gerência (por escrito) a ocorrência de suspeita de fraude (HEMRAJ, 2004; HOQUE et al., 2017). Ademais, de acordo com o terceiro objetivo mencionado na

Resolução 2016/TA240, que corresponde a unidade temática “Feedback”, o auditor deve responder adequadamente face à fraude ou à suspeita de fraudes identificada durante a auditoria. Em consonância SFS cita aferindo que:

As razões por que, em these, não entendo conveniente que a Provincia continue a conceder garantias taes, achão-se expostas sob o titulo de garantias de juros a empresas. Os motivos especiaes que melevarão a não concedê-la a esta empresa já os havia declarado no parecer que tive de emittir quando foi a respeito consultado o Governo, e se achão consignados no officio que ao Secretario desta Assembléa enviou o do Governo em data de 7 de Outubro do anno findo (SOARES, p. 143).

Verifica-se que SFS buscava por aprimorar seus conhecimentos em busca de tornar suas proposições mais factíveis possíveis. Dessa maneira e a partir de um viés pragmático, a auditoria é vincular de forma significativamente crítica, pois buscam por meio de observações, levantamentos e avaliações organizadas das transações financeiras, por exemplo, e a partir desse movimento buscam externar os riscos os quais se encontram incutidos nas atividades (CRUZ; SOUSA JÚNIOR, 2018).

Para Hoque et al. (2017) o profissional contábil e, em especial, o auditor quando possui compromisso ético busca pela riqueza de detalhes, pois esse movimento ratificaria a intenção de promover de forma fiel as informações. Neste íterim, infere-se que SFS a partir da seguinte ponderação externa a arguição feita:

[...] fui obrigado a estudar esta questão a fim de poder dar uma conscienciosa resposta, aos quesitos propostos pelo Juizo Commercial. Para obter os necessarios esclarecimentos compulsei não só os documentos existentes no archivo da Companhia, como mesmo reuni todos os documentos officiaes, que sobre Companhia da Estrada de Mangaratiba pude obter (SOARES, VI).

Diante do exposto, destaca-se o zelo de SFS no resgate de todos os documentos que fizessem referência a Companhia. Salem (2012) salienta que a principal responsabilidade do auditor é legitimar a partir das documentações levantadas, e não somente expô-las aos órgãos competentes, mas também, e principalmente, prestar contas aos seus stakeholders e sociedade..

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo objetivou verificar as possíveis evidências de atividades de auditoria, delegada para uma obra de caráter público e financiada pelo Império, realizada pelo fazendário Sebastião Ferreira Soares em 1861, conforme descritas no livro de sua própria autoria: “Historico da Companhia Industrial da Estrada de Mangaratiba e Analyse Critica e Economica dos Negocios desta Companhia”.

Para isso, utilizou-se da técnica de análise de conteúdo, tendo como estrutura categórica os três objetivos do auditor listados pela NBC na resolução 2016/TA240. Assim, pôde-se observar que a categoria que auferiu maior destaque foi a “Identificação e Avaliação da Fraude”, seguida das categorias “Feedback” e “Indícios da Existência de Fraude”.

Sendo assim, os achados apontam indícios de atividades de auditoria no trabalho de SFS frente à demanda do Império para com a estrada de Mangaratiba, pois, durante a análise da obra, pôde-se verificar que SFS buscou identificar e avaliar os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis decorrente de possíveis fraudes. Assim como obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas sobre os riscos identificados de distorção relevante decorrente de fraude, além de responder adequadamente face à suspeita de distorções identificadas durante a auditoria. Nesse sentido, cumprindo todos os objetivos do Auditor elencados na NBC.

Acerca das contribuições, o estudo implica teoricamente com a discussão histórica sobre a origem das atividades de auditoria no Brasil, bem como evidencia que SFS já externava alguns dos

principais princípios contábeis do século XXI, ou seja, explicitar informações contábeis, principalmente as vinculadas a recursos públicos de forma comparável e fidedigna. Não obstante, demonstrar, por meio de seus escritos, uma análise progressiva da referida entidade, isto é, partindose da identificação e avaliação das informações contábeis, para, posteriormente, formular um diagnóstico que subsidiasse sua investigação.

Já a implicação prática decorre de forma intrínseca, ao promover subsídios para a análise da evolução temporal das atividades de auditoria, tomando por base a primeira atividade que se tem ciência. Ademais, inferir a ideia de que o elemento normativo é relevante para apoiar as proposições de análise do profissional. Porém também há necessidade de que este esteja alicerçado de cuidados éticos no exercício de sua profissão.

Uma das limitações do estudo tange a impossibilidade de acesso a documentos que atestem a delegação de SFS, por parte do Império, para realização da análise crítica econômica (conforme ele denominou), da Companhia Industrial da Estrada de Mangaratiba. Sendo assim, para estudos futuros sugere-se a confrontação da obra de SFS (1861) com outra resolução estabelecida pela NBC..

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, M. C. **Auditoria: Um Curso Moderno e Completo**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003

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

AXELSEN, M.; GREEN, P.; & RIDLEY, G. Explaining the information systems auditor role in the public sector financial audit. **International Journal of Accounting Information Systems**, n. 24, p. 15-31, 2017. doi.org/10.1016/j.accinf.2016.12.003

BARBOSA, M. A. G. Um estudo histórico biográfico sobre a vida e obra de Sebastião Ferreira Soares. **Anais da XII Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, 2009. Disponível em: www.repositorio.furg.br/handle/1/5513. Acesso em 20/04/2020.

BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2016.

BLAKE, A. V. A. S. **Diccionario bibliographico brasileiro**, ed. VII. Rio de Janeiro: Imprensa Nacional, 1902.

BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N. **Modern Auditing: Assurance Services and the Integrity of Financial Reporting**. 8. ed. United States: John Wiley & Sons, 2005.

BOOCKHOLDT, J. L. A historical perspective on the auditor's role: the early experience of the american railroads. **The Accounting Historians Journal**, n. 10, v. 1, p. 1-18, 1983.

CARMONA, S. "Whither Historical Research in Accounting?" In L. Gårseth-Nesbakk; F. Mellemvik (Eds.). **Dealing with Expectations and Traditions in Research**. p. 49-72, 2018.

CARNEGIE, G. D.; NAPIER, C. J. Critical and interpretive histories: insights into accounting's present and future through its past. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, n. 9, v. 3, p.7-39, 1996. doi.org/10.1108/09513579610121956

CARNEGIE, G. D. The present and future of accounting history. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, n. 27, v. 8, p. 1241-1249, 2014a. doi.org/10.1108/AAAJ-05-2014-1715

CARNEGIE, G. D. Methodological Insights Historiography for accounting: Methodological contributions, contributors and thought patterns from 1983 to 2012. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, n. 27, v. 4, p. 715-755, 2014b. doi.org/10.1108/AAAJ-08-2013-1430

CASTRO, R. L. C.; VASCONCELOS, J. P. B.; DANTAS, J. A. Impactos das normas internacionais de auditoria nos relatórios dos auditores sobre as demonstrações financeiras dos bancos brasileiros. **Revista Ambiente Contábil**, n. 9, v. 1, p. 1-20, 2017.

CRUZ, C. F.; SOUSA JÚNIOR, A. B. Atividade de auditoria contábil: um enfoque teórico de sua aplicação em empresas. **Entrepreneurship**, n. 2, v. 2, p. 1-16, 2018.

GOMES, D.; CARNEGIE, G. D.; NAPIER, C. J., PARKER, L. D.; WEST, B. Does accounting history matter?. **Accounting History**, n. 16, v. 4, p. 389-402, 2011. doi.org/10.1177/1032373211417993

HEMRAJ, M. B. Preventing corporate scandals. **Journal of Financial Crime**, n. 11, v. 3, p. 268-76, 2004. doi.org/10.1108/13590790410809202.

HOQUE, Z.; PARKER, L. D.; COVALESKI, M. A.; HAYNES, K. (Eds.). **The Routledge companion to qualitative accounting research methods**. Taylor & Francis, 2017.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL – IBRACON. Auditoria: Registros de uma Profissão. São Paulo: IBRACON, 2012. Disponível em: www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detInstitucional.php?cod=2. Acesso em 23/04/2020.

JORNAL A PÁTRIA FOLHA DA PROVÍNCIA DO RIO DE JANEIRO. Edição 14, 2, 1856. Disponível em: bndigital.bn.gov.br/hemeroteca-digital/. Consultado em 22/04/2020

JORNAL A PÁTRIA FOLHA DA PROVÍNCIA DO RIO DE JANEIRO. Edição 119, 2, 1847. Disponível em: bndigital.bn.gov.br/hemeroteca-digital/. Consultado em 22/04/2020.

JORNAL CORREIO MERCANTIL, E INSTRUTIVO, POLÍTICO, UNIVERSAL (Rio de Janeiro). Edição 171, 1855. Disponível em: bndigital.bn.gov.br/hemeroteca-digital/. Consultado em 22/04/2020.

JORNAL CORREIO MERCANTIL E INSTRUTIVO POLÍTICO UNIVERSAL. Edição 242, 1, 1855. Disponível em: bndigital.bn.gov.br/hemeroteca-digital/. Consultado em 22/04/2020.

JORNAL DIÁRIO DE PERNAMBUCO. Edição 5, 2, 1863. Disponível em: bndigital.bn.gov.br/hemerotecadigital/. Consultado em 22/04/2020.

JORNAL O PROGRESSO. Edição 5, 4, 1859. Disponível em: bndigital.bn.gov.br/hemeroteca-digital/. Consultado em 22/04/2020.

KANITZ, S. **Análise do parecer do Auditor**. São Paulo: Atlas, 1973.

MOZZATO, A. R.; GRZYBOVSKI, D.; TEIXEIRA, A. N. Análises Qualitativas nos Estudos Organizacionais: As vantagens no uso do Software NVIVO. **Revista Alcance**, n. 23, v. 4, p. 578-587, 2016. doi.org/10.14210/alcance.v23n4(Out-Dez).p578-587

NAPIER, C. J. The historian as auditor: Facts, judgments and evidence. **Accounting Historians Journal**, n. 29, v. 2, p. 131-155, 2022. doi.org/10.2308/0148-4184.29.2.131

OLIVEIRA, R. O mundo dos fundos: O Barão de São Gonçalo e seus escravos. Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 2014.

OTT, E.; BARBOSA, M. A. G. Uma Contribuição a Historiografia do Ensino Contábil no Estado do Rio Grande do Sul. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, n. 5, v. 4, p. 77-99, 2011. doi.org/10.17524/repec.v5i0.92

PARKER, L. Accounting historiography: Looking back to the future. **Meditari Accountancy Research**, n. 23, v. 2, p. 142-157, 2015. doi.org/10.1108/MEDAR-03-2015-0018

PINHEIRO, J. C. P.; PINHEIRO, A. V. Sebastião Ferreira Soares: um Contador no Império. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 27, p. 28-43, 1998.

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC-00 (R2). Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro, 2019. Disponível em: [static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00\(R2\).pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00(R2).pdf). Acesso em 29/04/2020.

RICARDINO, A.; CARVALHO, L. N. Breve Retrospectiva do desenvolvimento das atividades de Auditoria no Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças**, n. 35, p. 22-34, 2004. dx.doi.org/10.1590/S1519-70772004000200002

RESOLUÇÃO NBC n. 240, de 19 de agosto de 2016. Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis. Disponível em: [www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA240\(R1\).pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTA240(R1).pdf). Acesso em 02/05/2020.

ROXO, G.; BONOTTO, M. M. S. Análise das alterações nas normas de auditoria à luz do novo relatório de auditoria independente, 2016. Disponível em: www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/168713/001022480.pdf?sequence=1. Acesso em 05/05/2020.

SALEM, M. S. M. An Overview of Research on Auditor's Responsibility to Detect Fraud on Financial Statements. **The Journal of Global Business Management**, n. 8, v. 2, p. 218-229, 2012.

SOARES, S. F. Historico da Companhia Industrial da Estrada de Mangaratiba e Analyse Critica e Economica dos Negocios desta Companhia. Typographia Nacional: Rio de Janeiro, 1861.