

MONALISA
PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E ATUÁRIA
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

***A Percepção das BigFour e de seus Auditores Independentes
para com o Programa de Educação Profissional Continuada***

São Paulo – SP

2014

**A Percepção das *BigFour* e de seus auditores independentes
para com o Programa de Educação Profissional Continuada**

Monografia apresentada ao Departamento de Contabilidade, da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária, da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como pré-requisito para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, orientada pelo Professor Mestre Cláudio Rafael Bifi.

São Paulo – SP

2014

AVALIAÇÃO:

ASSINATURA DO ORIENTADOR:

DATA:

“A persistência é o caminho do êxito.”

(Charles Chaplin)

*Dedico esse trabalho aos amigos que
se mantiveram presentes e que sempre me incentivam.*

*Agradeço às pessoas que,
direta ou indiretamente, me ajudaram neste trabalho e,
ao meu professor orientador, Ms. Claudio Rafael Bifi.*

SUMÁRIO

LISTA DE TABELAS	9
LISTA DE GRÁFICOS.....	10
RESUMO	13
ABSTRACT	14
Introdução.....	15
1. Auditoria.....	33
1.1. Origem da Auditoria	18
1.2. Auditoria Externa ou Independente	18
1.3. Desenvolvimento da Auditoria	19
1.4. Evolução da Auditoria Externa no Brasil	19
1.4.1. Normas de Auditoria Geralmente Aceitas	22
1.5. Órgãos Relacionados com os Auditores	24
1.5.1. CVM	24
1.5.2. Ibracon	28
1.5.3. CFC e CRC	30
1.5.5. CPC.....	31
2. Treinamento e Desenvolvimento.....	33
2.1. Treinamento Interno	33
2.2. Programas de Treinamento para Auditoria.....	34
3. Obrigatoriedade do Treinamento.....	38
3.1. Obrigatoriedade nos Estados Unidos	38
3.1.1. Diretrizes Gerais para Auditores Independentes Qualificados (CPAs)	39
3.1.2. Documentação de registro dos créditos de CPE	40
3.1.3. Normas para os programas de CPE	40
3.2. Obrigatoriedade no Brasil	42

3.3. As Empresas Pesquisadas	49
3.3.1. PricewaterhouseCoopers.....	50
3.3.2. Deloitte Touche Tohmatsu.....	50
3.3.3. KPMG.....	51
3.3.4. Ernst & Young	51
4. Metodologia da Pesquisa	52
5. Análise de Dados	56
6. Considerações Finais	82
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	84
Apêndice A – Pesquisa PEPC – Capacitadoras.....	89
Apêndice B – Pesquisa PEPC – Auditores.....	96

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Perfil de amostra

Tabela 2 – Percepção dos profissionais experientes

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Perfil da amostra: número de respostas diárias

Gráfico 2 – Perfil da amostra: para os cursos realizados no exterior, você já identificou divergência de análise entre cursos similares?

Gráfico 3 – Perfil da amostra: na sua opinião, qual a carga horária anual considera adequada para sua atualização técnica?

Gráfico 4 – Perfil da amostra: considerando a agenda de clientes, você teria disponibilidade para participar do treinamento interno caso ele não fosse obrigatório?

Gráfico 5 – Perfil da amostra: você ministra ou já ministrou aulas (graduação / pós graduação) em faculdade?

Gráfico 6 – Perfil de amostra: você participa ou já participou de comissões técnicas em entidades contábeis (CFC, CRC ou Ibracon)?

Gráfico 7 – Perfil da amostra: você já publicou alguma produção intelectual? (Entrevista concedida não é considerada produção intelectual)

Gráfico 8 – Perfil da amostra: como tomou conhecimento da obrigatoriedade da norma do PEPC?

Gráfico 9 – Perfil da amostra: a pontuação exigida pelo PEPC impacta em sua atuação em campo?

Gráfico 10 – Perfil da amostra: você participa/participou de outros treinamentos que, apesar de agregar valor a sua atuação, não valiam créditos para o PEPC?

Gráfico 11 – Perfil da amostra: você conhece outras empresas (além da que atua) e/ou instituições que oferecem treinamentos pontuados para fins do PEPC?

Gráfico 12 – Perfil da amostra: você já precisou recorrer a treinamentos dessas empresas para atender ao PEPC?

Gráfico 13 – Perfil da amostra: em caso afirmativo, a que você atribui essa necessidade?

Gráfico 14 – Perfil da amostra: você participa de treinamentos que não agregam para sua atuação apenas para completar a pontuação requerida pelo PEPC?

Gráfico 15 – Perfil da amostra: caso o treinamento não fosse obrigatório pelo PEPC, você deixaria de participar dos treinamentos internos oferecidos pela empresa na qual atua?

Gráfico 16 – Perfil da amostra: de quem é a obrigatoriedade pela entrega do relatório de atividades?

Gráfico 17 – Perfil da amostra: você considera o prazo de 31/jan razoável para a entrega do relatório de atividades?

Gráfico 18 – Perfil da amostra: como você acredita que deveria ser o reporte do relatório de atividades?

Gráfico 19 – Perfil da amostra: o cumprimento ao PEPC é exigido ainda que esteja atuando fora do país. Essa afirmação é:

Gráfico 20 – Perfil da amostra: o cumprimento ao PEPC é exigido caso deixe de atuar em auditoria. Essa afirmação é:

LISTA DE ABREVIATURAS

BCB – Banco Central do Brasil

CFC – Conselho Federal de Contabilidade

CMN – Conselho Monetário Nacional

CNAI – Cadastro Nacional de Auditor Independente

CNSP – Conselho Nacional de Seguros Privados

CPC – Comitê de Pronunciamento Contábeis

CRC – Conselho Regional de Contabilidade

CVM – Comissão de Valores Mobiliários

IAIB – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

IASB – *International Accounting Standards Board*

Ibracon – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil

IFRS – *International Financial Reporting Standards*

NASBA – *National Association of State Boards of Accountancy*

NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade

NBC P – Normas Brasileiras de Contabilidade Profissionais

NBC PA – Normas Brasileiras de Contabilidade Profissionais de Auditoria

PEPC – Programa de Educação Profissional Continuada

SFN – Sistema Financeiro Nacional

SRF – Secretaria da Receita Federal

SUSEP – Superintendência de Seguros Privados

T&D – Treinamento e Desenvolvimento

RESUMO

Este trabalho tem por objetivo demonstrar quais as principais mudanças advindas da norma do Programa de Educação Profissional Continuada e o impacto que elas causaram às empresas de auditoria e aos seus auditores, e se de fato ela tem sido a responsável pela melhora na performance dos profissionais e na qualidade dos serviços prestados pelas empresas de auditoria. Para tanto, utilizou-se de uma revisão da literatura focada em treinamento e desenvolvimento voltado para empresas de auditoria, correlacionando-a as exigências propostas pela norma para as grandes empresas de auditoria, integrantes do seleto grupo denominado *BigFour*, assim como de seus profissionais, público alvo do referido programa. Como metodologia adotou-se pesquisa descritiva, de natureza quantitativa, de campo e transversal, tanto para as áreas responsáveis pela aplicação da norma nas empresas citadas quanto para os profissionais. Os resultados demonstram que apesar dessas empresas e de seus profissionais concordarem com o objetivo da norma, as exceções nela presentes têm prejudicado em seu atendimento, ocasionando apenas punições, já que ainda não foi possível mensurar o quanto a qualidade do serviço prestado por essas firmas melhorou após a norma.

Palavras chaves: auditoria, treinamento, norma, educação continuada, PEPC.

ABSTRACT

This paper's goal is to show the main changes caused by the Continuous Professional Education Program standard and the impact they caused to auditing companies and their auditors and, if in fact, it has been responsible for improvement in the professionals' performance and in the quality of auditing companies' work. In order to achieve that, there was a review on the literature focused on training and development for auditing companies, correlating it to the demands imposed to the big auditing companies by the standard, member of the selective group called BigFour, as well to their employees, targets of the aforementioned program. The methodology used was the descriptive research of quantitative nature, on field and transversal, at the areas responsible for applying the standards at the companies as well as the professionals. The results show that despite these companies and their employees agreeing with the standard's goal, the exceptions in it make it hard to act completely according to it, resulting only in punishment because it has not been yet possible to measure if the work quality has improved since the standard was set.

Key words: auditing, training, standard, continuous education, PEPC.

Introdução

Tema:

A Percepção das *BigFour* e de seus auditores independentes para com o Programa de Educação Profissional Continuada.

Delimitação do Tema/Assunto:

O tema proposto se mostra de grande relevância na medida em que diversas mudanças, tanto as organizacionais quanto as legislativas, interferem e influenciam no serviço prestado pelo auditor independente, que deve estar em constante desenvolvimento, no entanto, o ponto chave é o quanto a obrigatoriedade pela norma veio acrescer nesse sentido.

Contextualização do Objeto-Problema:

Uma empresa de auditoria independente, assim como as demais companhias do sistema capitalista, tem por objetivo o lucro, ou seja, obter um maior volume de receita a um menor custo possível. O principal capital de uma empresa de auditoria externa é o seu quadro de profissionais. Assim, seu sucesso dependerá da qualidade de seu pessoal. Por esse motivo, a maioria das empresas de auditoria propõe treinamentos internos a fim de qualificar seus profissionais para a prestação do serviço de auditoria.

Do outro lado, o Conselho Federal de Contabilidade, através da NBC P 4 criou o Programa de Educação Profissional Continuada (PEPC), com o “intuito de manter, atualizar e expandir os conhecimentos técnicos e profissionais, as habilidades e as competências indispensáveis à qualidade e ao pleno atendimento às normas que regem o exercício da atividade de auditoria independente”, a fim de elevar o nível do serviço prestado e mitigar os riscos inerentes à profissão.

No entanto, mesmo após 10 anos da implantação da norma que rege os preceitos do PEPC, muito se tem discutido quanto a sua aplicabilidade e quais foram as principais

mudanças para as empresas de auditoria e para seus profissionais, público alvo da referida norma.

Justificativas:

Este estudo visa demonstrar o quanto a norma está disseminada entre os auditores das grandes firmas de auditoria, assim como, quais as principais dificuldades encontradas tanto pelos auditores quanto por essas firmas no que tange o Programa de Educação Profissional Continuada do Sistema CFC/CRC's.

Objetivos:

O presente trabalho pretende demonstrar quais as principais mudanças que a norma trouxe às empresas de auditoria e aos profissionais, e se de fato ela tem sido a responsável pela melhora na performance dos profissionais e na qualidade dos serviços prestados por essas empresas.

Referencial Teórico:

Para tanto, pesquisou-se diversas literaturas voltadas para os assuntos treinamento, desenvolvimento, qualificação e aprendizagem, dos autores Dal Mas (2000), Eboli (2002), Marcondes (2008), entre outros, correlacionando-os ao planejamento da profissão do auditor independente, muito bem descrito por Almeida (2010), Attie (1987) e outros. Também se fez necessário compilar todas as normas relacionadas ao PEPC, de forma que fosse possível analisar sua atualização e seu impacto nos treinamentos oferecidos pelas empresas de auditoria.

Metodologia:

A metodologia utilizada, além da pesquisa bibliográfica, se deu por meio de duas pesquisas de campo, sendo a primeira com os profissionais responsáveis pelos

treinamentos internos das grandes companhias de auditoria do mundo, e a segunda, com os profissionais que devem atender ao PEPC, em conformidade com a norma da profissão.

O trabalho será estruturado da seguinte forma:

Capítulo 1 – Abordará o histórico da profissão de auditoria, tratando mais a fundo a especialidade da auditoria externa ou independente, traçando um paralelo entre o aumento das exigências na legislação e o aumento da competição entre as empresas.

Capítulo 2 – Breve resumo da literatura acerca do tema treinamento e desenvolvimento, alinhando-a as práticas comumente adotadas pelas grandes empresas de auditoria independente, além de evidenciar as formas de planejamento sugeridas pelos autores pesquisados para as etapas de execução dos treinamentos.

Capítulo 3 – Tratará com maior evidência os programas de treinamento e desenvolvimento específicos para os auditores independentes, inclusive correlacionando-os às exigências de atualização e aprimoramento da profissão através de legislações próprias, além de informar, de forma resumida, dados das empresas analisadas.

Capítulo 4 – Discorrerá sobre a metodologia utilizada para as pesquisas de campo para a execução deste trabalho.

Capítulo 5 – Tratará do objeto da pesquisa e, demonstrará os resultados obtidos, analisando os dados das pesquisas de campo com os profissionais responsáveis pelos treinamentos das firmas de auditoria, e aos auditores independentes de fato, foco deste trabalho.

Por fim, serão feitas as considerações finais, que pretende concluir as implicações práticas da norma do PEPC, além de evidenciar a análise quanto a percepção dos auditores independentes.

Cabe ressaltar que o estudo teve três principais limitações, a saber: a primeira, o fato de a auditoria ser uma atividade relativamente nova no Brasil, haja vista a forma como ainda são tratadas as legislações específicas brasileiras em comparação aos países em que a importância da auditoria foi reconhecida há muitos anos; a segunda, relaciona-se a primeira, já que o fato de ser a profissão nova no país, quase não há bibliografias que discorrem sobre o tema, precisando a análise ser feita de modo comparativo e intuitivo; e, por último, o pouco tempo disponível para a elaboração do mesmo.

1. Auditoria

1.1. Origem da Auditoria

A origem da palavra Auditoria dá pistas de sua função original. Vem do latim *audite*, que significa ouvir. No antigo Império Persa, no qual Dario I, ao realizar a reforma político-administrativa, criou a função de “olhos e ouvidos do rei”, funcionários encarregados de vigiar a ação dos governadores das províncias persas, garantir o cumprimento das ordens imperiais e fiscalizar a cobrança de impostos e o uso do tesouro real.

Segundo Crepaldi (2004, p. 23), Auditoria é o estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos e operações desenvolvidas por determinada empresa ou setor, cujo objetivo é mensurar a exatidão dos registros contábeis, a fim de evitar situações que propiciem fraudes, desfalques e subornos.

1.2. Auditoria Externa ou Independente

Conforme Almeida (2010, p. 1), a auditoria externa ou auditoria independente surgiu como parte da evolução capitalista. Com a expansão do mercado e o acirramento da concorrência, as empresas que antes eram, em sua maioria, familiares, passaram a investir no desenvolvimento tecnológico, a fim de reduzir custos, aprimorar procedimentos, de modo que se tornassem mais competitivas.

Entretanto, para que essas mudanças fossem possíveis, era necessário um volume cada vez maior de recursos, impossíveis de serem subsidiados por suas operações ou apenas com o patrimônio de seus proprietários. Assim, as empresas passaram a captar esses recursos junto a terceiros e instituições financeiras, o que as levou a abrir o capital para novos acionistas.

No entanto, para estimular a vinda de futuros investidores, era preciso demonstrar ao mercado a posição patrimonial e financeira, a capacidade de gerar lucros, além da administração financeira dos recursos da empresa, para que o futuro investidor pudesse

avaliar a segurança, a liquidez e a rentabilidade de seu investimento. Essas informações eram obtidas através da análise das demonstrações contábeis da empresa.

Como essas demonstrações eram emitidas por um funcionário da empresa, o que ocasionalmente causava certo desconforto, já que o profissional estava subordinado aos administradores, os futuros investidores passaram a exigir que essas demonstrações fossem analisadas por um profissional com conhecimento técnico reconhecido e independente da empresa. Sendo esse profissional – o auditor externo ou auditor independente – responsável pela análise das demonstrações contábeis e emissão de uma opinião sobre esta.

1.3. Desenvolvimento da Auditoria

Levando-se em consideração o conhecimento necessário para o exame das demonstrações contábeis, o auditor externo ou independente é o profissional formado em Ciências Contábeis,

Desde a fase inicial do desenvolvimento de técnicas de auditoria, surgiram muitas dúvidas relacionadas à amplitude dos testes, por esse motivo, é importante destacar que o exame das demonstrações contábeis é realizado por amostragem, tendo em vista o pouco tempo de que as empresas dispõem para análise, além do alto custo do serviço de auditoria.

Sendo assim, a análise do auditor externo é identificar erros que, individual ou cumulativamente, possam levar a uma interpretação errônea sobre as demonstrações contábeis, influenciando a decisão do investidor em comprar ou não ações da empresa.

Paralelamente, para evitar a ocorrência de erros, normalmente a própria empresa desenvolve um sistema de controle interno. Com a implantação de um bom sistema de controle interno, o risco da ocorrência de um erro será consideravelmente menor. Também será esse sistema que determinará a amplitude dos testes de auditoria do auditor externo. Ainda conforme Almeida (2010, p. 3), cabe ressaltar que existe o procedimento do volume mínimo de testes, a fim de se evitar o conluio, a incompetência e a negligência.

1.4. Evolução da Auditoria Externa no Brasil

Nas últimas décadas, diversas empresas com associações internacionais de auditoria externa se instalaram no Brasil, trazendo um conjunto de técnicas de auditoria, permanentemente aperfeiçoadas, em função da necessidade legal de os investimentos no exterior serem auditados.

Mas foi somente em 1965, pela Lei nº. 4.728, que disciplinou o mercado de capitais no país e estabeleceu medidas para o seu desenvolvimento, que foi mencionada pela primeira vez na legislação brasileira a expressão “auditores independentes”. Posteriormente, o Banco Central do Brasil – BCB – estabeleceu uma série de regulamentos, tornando obrigatória a auditoria independente em quase todas as entidades do Sistema Financeiro Nacional – SFN – e companhias abertas. E em 1972, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou as normas e os procedimentos de auditoria, elaborados pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IAIB –, atualmente denominado Ibracon (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil).

Já em 1976, a Lei das Sociedades por Ações nº. 6.404, determinou que as demonstrações financeiras ou contábeis de companhias abertas seriam obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários – CVM.

A Instrução CVM nº. 308/99, dispõe sobre o registro e o exercício da atividade de auditoria independente no âmbito do mercado de valores mobiliários e define os deveres e responsabilidades das entidades auditadas no relacionamento com os auditores independentes.

Em 2007, com a publicação da Lei nº. 11.638, as normas brasileiras foram convergidas com as internacionais de auditoria.

Conforme Almeida (1996, p. 24), existem questões muito fortes no que tange a independência de um profissional de auditoria em relação à empresa auditada, impedindo a realização da auditoria caso o auditor independente possua quaisquer vínculos com a empresa auditada, seja ele conjugal, de parentesco, como sócio, administrador ou qualquer outra situação de conflito de interesse. Inclusive, cumpre ressaltar que durante a execução do serviço de auditoria, o auditor externo tem acesso a diversas informações confidenciais da empresa, e as deve manter em sigilo, mesmo dentro da própria empresa.

Também pela transparência de seu trabalho, são listados abaixo os deveres e responsabilidades do auditor independente para o exercício de sua função:

- zelo profissional;
- aplicar as normas de auditoria;
- verificar a observância pela companhia dos limites das emissões de seus valores mobiliários;
- atentar para a existência de garantias no caso de emissões de debêntures;
- observar quanto a atos praticados pela administração em desacordo com as disposições legais;
- elaborar relatório-comentário;
- guardar papéis de trabalho de auditoria pelo prazo de três anos;
- assinar eventos subsequentes não divulgados;
- assinalar falta de divulgação de informações relevantes e a inobservância dos princípios contábeis;
- obter carta de representação da administração; e
- estar atento quanto à continuidade normal dos negócios da companhia.

É importante salientar que o custo principal de um prestador de serviços em auditoria é com pessoal, portanto, por ocasião de uma concorrência, o auditor externo colhe informações junto à empresa para que possa estimar, por área e categoria de profissional necessário, as horas que serão gastas no serviço de auditoria, e possa assim, fazer sua proposta de serviço.

Na maioria das vezes, esse serviço é executado em duas fases, geralmente chamadas preliminar e final. A primeira representa as visitas que o auditor faz à empresa antes do encerramento do exercício social, cujo objetivo principal é obter maior conhecimento de suas operações e tentar identificar previamente problemas relacionados à contabilidade, impostos e auditoria, enquanto que a segunda, é realizada após o

encerramento do exercício, quando o auditor independente completa o exame das demonstrações financeiras, emitindo enfim, sua opinião.

É importante salientar que as demonstrações financeiras elaboradas pela empresa, são de inteira responsabilidade da companhia auditada. Conforme Almeida (2010, p. 15), o auditor externo é um profissional contratado pela empresa para opinar sobre suas demonstrações financeiras, que representam informações fornecidas por esta; conseqüentemente, a responsabilidade do auditor externo restringe-se a sua opinião ou parecer emitido.

Não obstante, é obrigação do auditor independente, examinar as demonstrações contábeis de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas; portanto, não é seu objetivo principal detectar irregularidades (roubos, erros propositais etc.), ainda que estas possam vir a seu conhecimento durante a execução do serviço de auditoria.

Há também outros motivos, além dos de obrigação legal, que levam uma empresa a contratar os serviços de auditoria externa, tais como: imposição de um banco para ceder empréstimos, de um fornecedor para financiar a compra de matéria-prima, para atender as exigências do próprio estatuto ou contrato social da companhia, para efeito de compra, incorporação, fusão ou cisão da empresa, entre outros.

1.4.1. Normas de Auditoria Geralmente Aceitas

As normas de auditoria representam as condições necessárias a serem observadas pelos auditores externos no desenvolvimento do serviço de auditoria, e são as seguintes:

- normas relativas à pessoa do auditor:
 - a auditoria deve ser executada por pessoa legalmente habilitada, perante o CRC;
 - o auditor deve ser independente em todos os assuntos relacionados com o seu trabalho;
 - o auditor deve aplicar o máximo de cuidado e zelo na realização de seu exame e na exposição de suas conclusões.

- normas relativas à execução do trabalho:
 - o trabalho deve ser adequadamente planejado; quando executado por contabilistas-assistentes, estes devem ser convenientemente supervisionados pelo auditor responsável;
 - o auditor deve estudar e avaliar o sistema contábil e o controle interno da empresa, como base para determinar a confiança que neles se pode depositar, bem como fixar a natureza, a extensão e a profundidade dos procedimentos de auditoria a serem aplicados;
 - os procedimentos de auditoria devem ser estendidos e aprofundados até a obtenção dos elementos comprobatórios necessários para fundamentar o parecer do auditor.

- normas relativas ao parecer:
 - o parecer deve esclarecer: (1) se o exame foi efetuado de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas; (2) se as demonstrações contábeis examinadas foram preparadas de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos; (3) se os referidos princípios foram aplicados, no exercício examinado, com uniformidade em relação ao exercício anterior;
 - salvo declaração em contrário, entende-se que o auditor considera satisfatórios os elementos contidos nas demonstrações contábeis examinadas e nas exposições informativas constantes das notas que as acompanham;
 - o parecer deve expressar a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis tomadas em conjunto. Quando não se puder expressar opinião sem ressalvas sobre todos os elementos contidos nas demonstrações contábeis e notas informativas, devem ser declaradas as razões que motivaram esse fato. Em todos os casos, o parecer deve conter indicação precisa da natureza do exame e do grau de responsabilidade assumida pelo auditor.

1.5. Órgãos Relacionados com os Auditores

Os principais órgãos brasileiros relacionados com os auditores são a CVM, o Ibracon, o CFC e CRCs e o CPC.

1.5.1. CVM

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM), criada pela Lei nº. 6.385/76, é uma entidade autárquica vinculada ao Ministério da Fazenda. Ela funciona como um órgão fiscalizador do mercado de capitais do Brasil. O auditor externo ou independente, para exercer atividades no mercado de valores mobiliários (companhias abertas e instituições, sociedades ou empresas que integram o sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários), está sujeito ao registro na CVM.

Segundo a Instrução nº. 308/99 da CVM, o registro do auditor independente compreende duas categorias – pessoa física e pessoa jurídica.

As exigências para fins de registro de “Auditor Independente – Pessoa Física” são as seguintes:

- estar registrado em Conselho Regional de Contabilidade, na categoria de contador;
- haver exercido atividade de auditoria de demonstrações contábeis, dentro do território nacional, por período não inferior a cinco anos, consecutivos ou não, contado a partir da data de registro em Conselho Regional de Contabilidade, na categoria de contador;
- estar exercendo atividade de auditoria independente, mantendo escritório profissional legalizado, em nome próprio, com instalações compatíveis com o exercício da atividade, bem como a privacidade no relacionamento com seus clientes;
- possuir conhecimento permanentemente atualizado sobre o ramo de atividade, os negócios e as práticas contábeis e operacionais de seus clientes, bem como possuir estrutura operacional adequada ao seu número e porte; e

- ter sido aprovado em exame de qualificação técnica, do Conselho Federal de Contabilidade.

Já as exigências para fins de registro na categoria de “Auditor Independente – Pessoa Jurídica” são as seguintes:

- estar inscrita no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, sob a forma de sociedade civil, constituída exclusivamente para a prestação de serviços profissionais de auditoria e demais serviços inerentes à profissão de contador;
- que todos os sócios sejam contadores e que pelo menos metade desses sejam cadastrados como responsável técnico;
- constar no contrato social, ou ato constitutivo equivalente, cláusula dispondo que a sociedade responsabilizar-se-á pela reparação de dano que causar a terceiros, por culpa ou dolo, no exercício da atividade profissional e que os sócios responderão solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais, depois de esgotados os bens da sociedade;
- estar regularmente inscrita, bem como seus sócios e demais responsáveis técnicos regularmente registrados, em Conselho Regional de Contabilidade;
- estarem todos os responsáveis técnicos autorizados a emitir e assinar parecer de auditoria em nome da sociedade, exercido atividade de auditoria de demonstrações contábeis, dentro do território nacional por período não inferior a cinco anos, consecutivos ou não, contados a partir da data do registro em Conselho Regional de Contabilidade, na categoria de contador;
- terem sido todos os responsáveis técnicos aprovados em exame de qualificação técnica, do Conselho Federal de Contabilidade;
- manter escritório profissional legalizado em nome da sociedade, com instalações compatíveis com o exercício da atividade, de auditoria independente, em condições que garantam a guarda, a segurança e o sigilo dos documentos e informações decorrentes dessa atividade, bem como a privacidade no relacionamento com seus clientes; e

- o manter quadro permanente de pessoal técnico adequado ao número e porte de seus clientes, com conhecimento constantemente atualizado sobre o seu ramo de atividade, os negócios, as práticas contábeis e operacionais.

A instrução nº. 308/99 da CVM estabelece os seguintes deveres e responsabilidades dos auditores independentes:

I - verificar:

a) se as demonstrações contábeis e o parecer de auditoria foram divulgados nos jornais em que seja obrigatória a sua publicação e se estes correspondem às demonstrações contábeis auditadas e ao relatório ou parecer originalmente emitido;

b) se as informações e análises contábeis e financeiras apresentadas no relatório da administração da entidade estão em consonância com as demonstrações contábeis auditadas;

c) se as destinações do resultado da entidade estão de acordo com as disposições da lei societária, com o seu estatuto social e com as normas emanadas da CVM; e

d) o eventual descumprimento das disposições legais e regulamentares aplicáveis às atividades da entidade auditada e/ou relativas à sua condição de entidade integrante do mercado de valores mobiliários, que tenham, ou possam vir a ter reflexos relevantes nas demonstrações contábeis ou nas operações da entidade auditada.

II - elaborar e encaminhar à administração e, quando solicitado, ao Conselho Fiscal, relatório circunstanciado que contenha suas observações a respeito de deficiências ou ineficácia dos controles internos e dos procedimentos contábeis da entidade auditada;

III - conservar em boa guarda pelo prazo mínimo de cinco anos, ou por prazo superior por determinação expressa desta Comissão em caso de Inquérito Administrativo, toda a documentação, correspondência, papéis de trabalho, relatórios e pareceres relacionados com o exercício de suas funções;

IV - indicar com clareza, e em quanto, as contas ou subgrupos de contas do ativo, passivo, resultado e patrimônio líquido que estão afetados pela adoção de procedimentos contábeis conflitantes com os Princípios Fundamentais de Contabilidade, bem como os

efeitos no dividendo obrigatório e no lucro ou prejuízo por ação, conforme o caso, sempre que emitir relatório de revisão especial de demonstrações trimestrais ou parecer adverso ou com ressalva;

V - dar acesso à fiscalização da CVM e fornecer ou permitir a reprodução dos documentos referidos no item III, que tenham servido de base à emissão do relatório de revisão especial de demonstrações trimestrais ou do parecer de auditoria; e

VI - possibilitar, no caso de substituição por outro auditor, resguardados os aspectos de sigilo e mediante prévia concordância da entidade auditada, o acesso do novo auditor contratado aos documentos e informações que serviram de base para a emissão dos relatórios de revisões especiais de demonstrações trimestrais e pareceres de auditoria dos exercícios anteriores.

Parágrafo único. Constatada qualquer irregularidade relevante em relação ao que estabelece os incisos I e II, o auditor independente deverá comunicar o fato à CVM, por escrito, no prazo máximo de vinte dias, contados da data da sua ocorrência.

A instrução nº. 308/99 proíbe o auditor de prestar serviços de auditoria das demonstrações contábeis quando ele não for independente em relação à entidade, conforme já mencionado, e veda as seguintes atividades consideradas incompatíveis:

- adquirir ou manter títulos ou valores mobiliários de emissão da entidade, suas controladas, controladoras ou integrantes de um mesmo grupo econômico; ou
 - prestar serviços de consultoria que possam caracterizar a perda da sua objetividade e independência.
- determinação de valores para efeito de constituição de provisões ou reservas técnicas e de provisões para contingências;
 - planejamento tributário;
 - remodelamento dos sistemas contábil, de informações e de controle interno; ou
 - qualquer outro produto ou serviço que influencie ou que possa vir a influenciar as decisões tomadas pela administração da instituição auditada.

Finalizando, a Instrução nº. 308/99, a CVM determina ainda:

- o Auditor Independente – Pessoa Física e o Auditor Independente – Pessoa Jurídica não podem prestar serviços para um mesmo cliente, por prazo superior a cinco anos consecutivos, contados a partir da data desta Instrução, exigindo-se um intervalo mínimo de três anos para sua recontração;
- os auditores independentes deverão manter uma política de educação continuada de todo o seu quadro funcional e de si próprio, conforme o caso, segundo diretrizes aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), com vistas a garantir a qualidade e o pleno atendimento das normas que regem o exercício da atividade de auditoria de demonstrações contábeis.
- A CVM também estabelece normas de contabilidade a serem seguidas pelas citadas sociedades, como por exemplo, avaliação de investimentos pelo método de equivalência patrimonial; consolidação de demonstrações financeiras, reavaliação de ativos.

1.5.2. Ibracon

O Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon) surgiu com o objetivo de concentrar em um único órgão a representatividade dos profissionais auditores, contadores com atuação em todas as áreas e de estudantes de Ciências Contábeis.

A seriedade desse trabalho, reconhecida por órgãos reguladores como a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) e o Banco Central, garante que a produção técnica do Instituto seja referendada e sirva como sustentação para as normas que cada uma destas entidades emite.

Criado oficialmente em 13 de dezembro de 1971, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, na época denominado com a sigla IAIB, concretizou o sonho dos profissionais que buscavam maior representatividade perante o poder público e a sociedade.

A transformação para a sigla Ibracon aconteceu em 1º. de julho de 1982, quando o Instituto decidiu após assembleia abrir o quadro associativo para contadores de varias áreas de atuação. Desde então, passou a ser denominado Instituto Brasileiro de Contadores.

Anos mais tarde, em 8 de junho de 2001, a Diretoria Nacional aprovou a ideia de voltar a acentuar a característica de cuidar da classe dos auditores, porém como o nome Ibracon já estava consolidado, tanto no meio profissional como nos setores público e empresarial, optou-se por mantê-lo, mudando apenas a denominação para Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, como está atualmente, com abrangência de auditores, contadores e estudantes.

Os principais objetivos desse Instituto são os seguintes:

- o fixar princípios de contabilidade;
- o elaborar normas e procedimentos relacionados com auditoria (externa e interna) e perícias contábeis.

O Ibracon está dividido em seis câmaras, denominadas, como segue:

- o Câmara de Auditores Independentes;
- o Câmara de Auditores Internos;
- o Câmara de Peritos Judiciais;
- o Câmara de Contadores da Área Privada;
- o Câmara de Contadores da Área Pública;
- o Câmara de Professores.

O Ibracon tem as categorias de associados, membros e estudantes. O membro deverá estar registrado no CRC e atuando na área profissional correspondente à câmara em que deseja participar, enquanto que o estudante deverá comprovar que está estudando no curso de Ciências Contábeis.

A exemplo da CVM, o Ibracon também emite normas de contabilidade, a seguir exemplificadas:

- empréstimo compulsório à Eletrobrás;
- contabilização de variações cambiais;
- receitas e despesas – resultados;
- investimentos;
- estoques;
- consolidação;
- contratos de construção, fabricação ou serviços;
- contingências;
- imobilizado;
- ativo diferido;
- imposto de renda diferido;
- reavaliação de ativos.

Vale destacar que a CVM, sempre que julga necessário aos interesses do mercado, referenda em ato próprio as normas emitidas pelo Ibracon.

1.5.3. CFC e CRC

O Conselho Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais de Contabilidade (CFC e CRC) foram criados pelo Decreto-lei nº. 9.295, de 27 de maio de 1946. Esses conselhos representam entidades de classe dos profissionais de contabilidade, ou seja, é o local onde o aluno, após concluir o curso de Ciências Contábeis na universidade, se registra na categoria de contador.

A finalidade principal desses conselhos é o registro e a fiscalização do exercício da profissão de contabilista.

1.5.5. CPC

Em função das necessidades de convergência internacional das normas contábeis (redução de custo de elaboração de relatórios contábeis, redução de riscos e custo nas análises e decisões, redução de custo operacional); centralização na emissão de normas dessa natureza (no Brasil, diversas entidades o fazem); e, representação e processo democráticos na produção dessas informações (produtores da informação contábil, auditor, usuário, intermediário, academia, governo), o CPC foi idealizado a partir da união de esforços e comunhão de objetivos das seguintes entidades:

- Abrasca – Associação Brasileira das Companhias Abertas;
- Apimec Nacional – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais;
- Bovespa – Bolsa de Valores;
- CFC – Conselho Federal de Contabilidade;
- Fipecafi – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras; e
- Ibracon – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.

Criado pela Resolução CFC nº. 1.055/05, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC – tem como objetivo “o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais”. (ALMEIDA, 2010, p. 11)

O CPC é totalmente autônomo das entidades representadas, deliberando por 2/3 de seus membros, sendo dois representantes por entidade, na maioria contadores, sem

remuneração. A estrutura necessária para seu funcionamento é fornecida pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Além dos 12 membros atuais, representados pela Abrasca, Apimec Nacional, Bovespa, CFC, Fipecafi e Ibracon, sempre serão convidados a participar representantes de outros órgãos, tais como Banco Central do Brasil (BCB), Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Secretaria da Receita Federal (SRF) e, Superintendência de Seguros Privados (SUSEP). Outras entidades ou especialistas poderão ser convidados, e também poderão ser formados Comissões ou Grupos de Trabalho para temas específicos.

O CPC é responsável por emitir pronunciamentos, orientações e interpretações técnicas, sendo os primeiros obrigatoriamente submetidos a audiências públicas.

Por fim, o CPC possui quatro coordenadorias, de Operações, de Relações Institucionais, de Relações Internacionais e Técnica, de forma a organizar o seu funcionamento perante a profissão contábil.

2. Treinamento e Desenvolvimento

“As atividades de treinamento, tal como realizadas ainda hoje, têm suas origens no início do processo de industrialização, no final do século XIX, quando se passou do trabalho artesanal para o de produção em massa.” É a partir desse pressuposto que, Marcondes (2008, p. 262), nos coloca frente às primeiras atividades de treinamento. Se antes, um trabalho era executado por um mestre artesão, que ensinava a seus aprendizes a arte do ofício, no início do século XX, em consonância aos estudos de Taylor, houve “a racionalização do trabalho, a padronização de tarefas, a redução de tempo e de movimentação de componentes e produtos de linha de produção, a necessidade de treinar uma quantidade cada vez maior de trabalhadores cresceu significativamente”, surgindo assim, os programas de treinamento com o objetivo de ajustar as pessoas às necessidades dos processos produtivos.

2.1. Treinamento Interno

Segundo Cuadrado et al. (1996, p. 629-630), uma definição importante para treinamento é: “*acción y resultado de entrenar o entrenarse. Em otras palabras, preparar el manejo o práctica de una cosa*”¹. Por essa definição, Plantullo (2008, p. 53-54) conclui que o objetivo de um modelo de treinamento é a busca constante de se atingir um determinado conjunto de objetivos.

É importante destacar que a gestão do conhecimento é uma forma de obtenção de um diferencial competitivo por meio da maximização dos talentos e das competências essenciais de seus colaboradores.

“Na análise teórica, pauta-se pela verificação dos vínculos existentes entre o comportamento organizacional, o processo criativo, a cultura empresarial, as políticas de gestão de pessoas e a utilização de ferramentas tecnológicas, que maximizem resultados na gestão dos conhecimentos individual e organizacional.” (PLANTULLO, 2008, p. 81)

¹ *Ação e resultado de treinar o treinando. Em outras palavras, preparar a gestão ou a prática de uma coisa.* (Tradução livre da autora deste trabalho)

Diante do atual cenário de intensa competitividade, da busca pela maximização de acertos e, conseqüentemente, de seus lucros, as empresas procuram colocar em destaque a capacidade de seus colaboradores. Tal fato faz com que as organizações invistam no desenvolvimento humano, de modo a criar vantagem competitiva, cujo resultado esperado é a maior valorização da empresa no mercado, além da qualificação profissional de seu pessoal.

Invariavelmente, algumas pessoas mantêm-se contrárias a educação e treinamento no ambiente empresarial, entendendo que todo o aprendizado necessário ocorreu em uma escola e, principalmente, até determinada idade.

É importante destacar que além do treinamento em sala, há diversas outras formas de educação comumente utilizadas, tais como: participações em seminários, congressos, convenções; encontros na empresa; pesquisa em artigos e livros; entre outros.

Algumas empresas, ainda estimulam a pesquisa individual, criando, por vezes, programas internos, e premiando os estudos realizados que agreguem benefícios para a empresa e seu pessoal. Quando essas pesquisas são voltadas ao público externo, geralmente, além do prêmio fornecido, a empresa acaba por contratar o profissional.

2.2. Programas de Treinamento para Auditoria

Conforme descrito por Attie (1987, p. 115), “as constantes mudanças ocorridas na conjuntura, o avanço tecnológico na comunidade e a diversidade de negócios praticados em geral tornem perfeitamente claro que o auditor precisa estar em constante renovação e aprendizado, a fim de não se tornar obsoleto em curto espaço de tempo”, fica evidente que a auditoria externa deve manter-se atualizada na proporção das mudanças ocorridas. Uma empresa que não possuir programas formais e contínuos de desenvolvimento educacional e de treinamento para o seu pessoal, tende a se tornar obsoleta, o que fará com que perca competitividade no mercado.

No entanto, Dal Mas (2000, p. 27) explica que antes mesmo da realização do treinamento para os profissionais de auditoria, o planejamento e controle apropriados nos trabalhos evitam o desperdício de tempo. Em outras palavras, de nada adianta o

profissional receber todas as diretrizes para a execução do trabalho, se o planejamento do trabalho em si, não estiver adequado. Em suma, para se obter melhores resultados e evitar o desperdício de tempo, deve-se dar aos profissionais instruções adequadas e controle de horas apropriados. Explica ainda que apesar de diversos procedimentos da profissão constarem em livros específicos, na prática, os procedimentos a serem aplicados e sua extensão dependem do julgamento profissional.

Como já mencionado, a qualidade dos serviços das firmas de auditoria independente depende da capacidade de seu pessoal, portanto, o investimento em treinamento é primordial para o desenvolvimento dos profissionais, e a sobrevivência dessas firmas.

Conforme salientado por Plantullo (2008, p. 53-54), o treinamento deve seguir três grandes vetores, tais como o pré-treinamento, o treinamento e o pós-treinamento. A maioria das firmas de auditoria, na prática, divide seus treinamentos em três etapas, a saber: treinamento inicial, em serviço e anual.

O treinamento inicial é ministrado aos novos profissionais da firma, geralmente na categoria de *trainee*. Além de apresentar conteúdo técnico essencial para sua atuação, tem como objetivo a adaptação desse novo profissional na empresa. O treinamento em serviço é um aprendizado contínuo, onde o auditor menos experiente será supervisionado por um auditor responsável, geralmente com uma ou duas categorias acima da sua, como por exemplo, o *trainee* é supervisionado por um assistente, que é supervisionado por um semissênior, sendo este supervisionado pelo sênior, e assim, sucessivamente. Já o treinamento anual é aquele que atualiza e aprimora as qualidades do profissional para sua nova função, levando em conta a possibilidade de sua promoção na firma de auditoria.

É comum as empresas de auditoria realizarem diversas reuniões formais, com os mais variados propósitos. Essas reuniões podem ser usadas para comunicar rotinas administrativas, para planejar e documentar o desenvolvimento de cada profissional, de modo a identificar as necessidades individuais e aquelas de acordo com os serviços em que o profissional participa, para discutir assuntos técnicos e novidades da profissão, e assim por diante, sendo consideradas as horas despendidas para essa finalidade, como horas de treinamento, já que existe a troca de conhecimentos entre os profissionais.

Segundo Attie (1987, p. 113), para cada categoria dentro da escala hierárquica, devem-se definir metas de educação e treinamento específicos com base nas necessidades de cada auditor, assim como nas necessidades atingidas para o nível hierárquico em que o auditor se encontra. Por esse motivo, cada departamento de auditoria necessita de um programa formal de treinamento para cada posição de auditor. Esse levantamento deve ser realizado em todos os treinamentos.

É também, finalidade do treinamento, capacitar todo o pessoal da auditoria, de modo a evitar um mínimo de trauma e menor deslocação de rotina, com a perda de um profissional indispensável. Pois, quando se possui toda uma equipe treinada, sempre haverá alguém capaz de assumir as tarefas, antes executadas por outro profissional.

O programa de treinamento formal de auditoria, além de incluir as matérias para o exercício da função, deve encorajar a participação dos auditores mais qualificados como instrutores dos cursos destinados aos profissionais de categoria inferior, a fim de lhes conferir a experiência adquirida ao longo dos anos.

Por esse motivo, normalmente, são os profissionais mais experientes (gerentes e sócios) os instrutores dos treinamentos internos, justamente por possuírem conhecimento tácito e explícito no que diz respeito aos assuntos relacionados com contabilidade, auditoria e impostos.

Antonelli (2002) *apud* Loiola, Nérís e Bastos (2006, p. 125) observa que quanto maior o conhecimento, maiores são os incentivos para a geração do conhecimento.

Corroborando com as idéias transmitidas, o trecho abaixo, extraído da obra de Marcondes:

"É inegável que o gerente concentra não apenas experiência nos processos do negócio, como também é o responsável pela preservação dos valores inerentes à cultura da empresa. [...] O gerente, como um facilitador da aprendizagem, torna-se o elo mais efetivo para conectar os funcionários às metas e objetivos a serem alcançados pela empresa." (MARCONDES, 2008, p. 274-275)

De forma similar aos já mencionados, Almeida (2010, p. 456-457) relaciona alguns pontos a serem observados quando do planejamento dos treinamentos:

- o ideal seria que cada auditor tivesse no mínimo 50 horas de treinamento dessa natureza por ano;
- os auditores devem ser divididos em grupos, de acordo com a experiência;
- os temas, os instrutores e a carga horária devem ser determinados com antecedência;
- as aulas devem ter, também, uma parte de exercícios práticos, de modo a possibilitar que os auditores sedimentem os conhecimentos teóricos;
- os resultados dos cursos devem ser avaliados, a fim de que a firma de auditoria se assegure de que os objetivos planejados foram alcançados;
- atualmente os auditores devem comprovar educação continuada junto aos Conselhos Regionais de Contabilidade, de forma a permitir que continuem atuando nessa profissão.

Outro fator tão importante quanto o planejamento do treinamento é sua avaliação, pois ela tem por objetivo apresentar se houve progresso do treinando, podendo ainda resultar em promoções, demissões, aumento por méritos, dados para aconselhamento e, fontes para determinar as áreas dos próximos treinamentos.

Há também a avaliação de reação, onde as firmas de auditoria utilizam questionário padrão para avaliar a qualidade do treinamento, o grau de conhecimento do instrutor, o material didático utilizado e a logística do curso. São exemplos de notas: (1) O trabalho não proporcionou base para julgamento; (2) Requer melhoria; (3) Satisfatório; (4) Muito bom; e (5) Excelente.

Por fim, é válido salientar que o treinamento profissional apesar de fornecer ao auditor melhoria de postura e desempenho profissional, não tem a função de suprimir o curso superior, o qual conduz o profissional a um conhecimento importante que não pode ser alcançado por outro meio.

3. Obrigatoriedade do Treinamento

3.1. Obrigatoriedade nos Estados Unidos

O *CPE - Continuing Professional Education* (Educação Profissional Continuada) é o pronunciamento sobre normas que tem como objetivo proporcionar um arcabouço para o desenvolvimento, apresentação, mensuração e relato de programas emitido conjuntamente pelo *AICPA - American Institute of Certified Public Accountants* (Instituto Americano de Auditores Independentes) e pela *NASBA - National Association of State Boards of Accountancy* (Associação Nacional dos Conselhos Estaduais de Contabilidade) exigido para que os auditores independentes qualificados (CPAs) mantenham sua competência profissional e forneçam serviços profissionais de qualidade. Os CPAs têm a responsabilidade de cumprir todos os requisitos, regras e regulamentos de Educação Profissional Continuada (*CPE*) dos conselhos estaduais de contabilidade, assim como associações de afiliados e outras organizações profissionais.

As normas têm por objetivo ser um documento com vida longa (foram revisadas pela última vez em 2012). Conforme surgem as dúvidas a respeito da execução e aplicação das normas, elas serão apresentadas ao Grupo de Trabalho das Normas de *CPE*. O Grupo de Trabalho das normas de *CPE* reunir-se-á a cada três meses e as datas de reuniões programadas serão publicadas no *site* da NASBA (LearningMarket.org). A NASBA comunicará as conclusões do Grupo de Trabalho das Normas de *CPE* ao patrocinador específico do programa de *CPE*. Interpretações autorizadas somente serão emitidas pelo Comitê Consultivo de *CPE* em determinados casos quando o assunto não for abordado nas normas. Todas as interpretações emitidas pelo Comitê Consultivo de *CPE* serão revisadas e consideradas pelo Comitê Conjunto AICPA/NASBA de normas de *CPE* na próxima revisão das normas.

O direito de usar o título de auditor independente qualificado (*Certified Public Accountant - CPA*) é regulado pelos conselhos de contabilidade a bem do interesse público, impondo um dever de manter a confiança pública e o conhecimento, habilidades e capacidades correntes em todas as áreas em que os profissionais prestam serviços. Os CPAs têm que aceitar e cumprir suas responsabilidades éticas perante o público e a profissão independentemente do campo de atuação.

A profissão de contador caracteriza-se por uma explosão de conhecimentos relevantes, mudanças e expansão correntes e complexidade cada vez maior. A tecnologia em franco desenvolvimento, a globalização do comércio, uma especialização cada vez maior, regulamentações em profusão e a natureza complexa das transações comerciais criaram um ambiente dinâmico que exige que os CPAs mantenham e aumentem continuamente seu conhecimento, habilidades e capacidades.

O desenvolvimento contínuo de competência profissional envolve um programa de atividades educacionais por toda a vida profissional. Educação Profissional Continuada (*CPE*) é o termo utilizado nessas normas para descrever as atividades educacionais que ajudam os CPAs a atingir e manter a qualidade de seus serviços profissionais.

As normas a seguir foram estipuladas em reconhecimento à diversidade da prática e experiência dos CPAs. Elas estabelecem um arcabouço para o desenvolvimento, apresentação, medição e elaboração de relatórios sobre programas de *CPE*, ajudando assim a assegurar que os CPAs recebam uma *CPE* de qualidade necessária para que eles cumpram suas obrigações de maneira a servir o interesse público. Essas normas podem também se aplicar a outros profissionais em virtude de emprego ou afiliação. Os conselhos estaduais de contabilidade têm a palavra final sobre a aceitação de cursos individuais para crédito de *CPE*.

3.1.1. Diretrizes Gerais para Auditores Independentes Qualificados (CPAs)

É recomendável que a seleção de atividades de aprendizagem seja um processo cuidadoso, refletido que aborde os planos profissionais presentes e futuros do *CPA* individual, o nível atual de conhecimento e habilidades e a competência adicional desejada ou necessária para aproveitar futuras oportunidades e/ou assumir responsabilidades profissionais.

As áreas de atuação dos CPAs não restringem a necessidade de *CPE*. Os CPAs que realizam serviços profissionais precisam ter uma ampla gama de conhecimentos, habilidades e capacidades. Assim, o conceito de competência profissional pode ser interpretado de maneira vasta. Dessa maneira, uma educação continuada aceitável inclui

programas que contribuem para o desenvolvimento e manutenção de habilidades profissionais.

Os CPAs têm a responsabilidade de cumprir todos os requisitos, regras e regulamentos de Educação Profissional Continuada (*CPE*) dos órgãos estaduais de licenciamento, outras entidades governamentais, associações de afiliados e outras organizações ou órgãos profissionais. É recomendável que os CPAs entrem em contato com cada entidade apropriada à qual eles estão subordinados para determinar suas exigências específicas ou quaisquer exceções às normas aqui apresentadas.

3.1.2. Documentação de registro dos créditos de CPE

Os CPAs são responsáveis pelo relato preciso do número adequado de créditos de *CPE* ganhos e devem manter documentação apropriada de participação em atividades de aprendizagem.

A fim de proteger o interesse público, os órgãos reguladores exigem que os CPAs documentem a manutenção e desenvolvimento da competência profissional por meio do envio periódico de relatórios a respeito da *CPE*. Para fins de conveniência, a medição é expressa em créditos de *CPE*. No entanto, o objetivo da *CPE* deve ser sempre a manutenção/melhoria das competências profissionais, não a obtenção de créditos. O cumprimento de requisitos regulatórios e outros exige que os CPAs mantenham a documentação de sua participação em atividades destinadas a manter e/ou melhorar a competência profissional. Na ausência de requisitos legais ou outros, uma política razoável é a de reter a documentação por um mínimo de cinco anos a partir do final do ano em que as atividades de aprendizagem forem concluídas.

3.1.3. Normas para os programas de CPE

- Norma nº 1 - Os patrocinadores dos programas de *CPE* são responsáveis pelo cumprimento de todas as normas aplicáveis e outros requisitos de *CPE*.

- Norma nº 2 - As atividades patrocinadas de aprendizagem devem ser baseadas nos objetivos e resultados relevantes que claramente articulam o conhecimento, as habilidades e capacidades que podem ser obtidas pelos participantes nas atividades de aprendizagem.
- Norma nº 3 - Os patrocinadores dos programas de *CPE* devem desenvolver e executar atividades de aprendizagem de maneira consistente com os pré-requisitos em termos de educação, experiência e/ou preparação avançada de participantes.
- Norma nº 4 - Os patrocinadores dos programas de *CPE* devem utilizar as atividades, materiais e sistemas de fornecimento de informações que sejam atuais, tecnicamente precisos e elaborados de maneira eficaz.
- Norma nº 5 - Os patrocinadores dos programas de *CPE* de grupo e de estudo individual devem assegurar que as atividades de aprendizagem sejam revistas por pessoas qualificadas que não aquelas que desenvolveram os programas para assegurar que o programa seja tecnicamente preciso e atual e aborde os objetivos estipulados de aprendizagem.
- Norma nº 6 - Os patrocinadores dos programas de *CPE* de atividades de aprendizagem de estudo independente devem ser qualificados na matéria.
- Norma nº 7. Os programas de grupo baseados na Intranet devem empregar metodologias que claramente definam objetivos de aprendizagem, guiem o participante ao longo do processo e forneçam evidência da conclusão satisfatória do programa pelo participante.
- Norma nº 8 - Os programas de estudo individual devem empregar metodologias de aprendizagem que claramente definam objetivos de aprendizagem, guiem o participante ao longo do processo e forneçam evidência da conclusão satisfatória do programa pelo participante.
- Norma nº 9 - Os patrocinadores dos programas de *CPE* cujos cursos são desenvolvidos para venda e/ou para públicos externos devem fornecer materiais descritivos que permitam aos CPAs avaliar a adequação das atividades de aprendizagem.
- Norma nº 10 - Os patrocinadores dos programas de *CPE* devem assegurar que os instrutores estejam habilitados tanto com relação ao conteúdo do programa e quanto aos métodos de instrução utilizados.
- Norma nº 11 - Os patrocinadores dos programas de *CPE* devem utilizar uma maneira eficaz de avaliar a qualidade da atividade de aprendizagem com relação ao

conteúdo e à apresentação, assim como fornecer um mecanismo para que os participantes avaliem se os objetivos de aprendizagem foram atingidos.

- Norma nº 12 - Os patrocinadores dos programas de *CPE* devem assegurar que os métodos de instrução empregados sejam adequados às atividades de aprendizagem.
- Norma nº 13 - As atividades de aprendizagem patrocinadas são medidas pelo tamanho real do programa, com um período de 50 minutos equivalente a um crédito de *CPE*.
- Norma nº 14 - O crédito de *CPE* para atividades de aprendizagem consistentes em estudo individual deve ser baseado por um teste piloto do tempo de conclusão representativo ou pelo cálculo pela utilização da fórmula de contagem de palavras prescrita.
- Norma nº 15 - Os instrutores ou líderes de discussão das atividades de aprendizagem poderão receber créditos de *CPE* por seu tempo de preparação e apresentação na medida em que as atividades mantenham ou melhorem sua competência profissional e exijam o atendimento dos requisitos destas Normas de *CPE*.
- Norma nº 16 - Escritores de artigos publicados, livros ou programas de *CPE* podem receber crédito de *CPE* para seu tempo de pesquisa e redação na medida em que mantenha ou melhore sua competência profissional.
- Norma nº 17 - Os créditos de *CPE* recomendados por um patrocinador do programa de *CPE* de estudo independente não devem exceder o tempo que o participante dedicou à conclusão das atividades de aprendizagem especificadas no contrato.
- Norma nº 18 - Os patrocinadores dos programas de *CPE* devem fornecer aos participantes na conclusão do programa ou depois dela documentação de sua participação (certificado de conclusão).
- Norma nº 19 - Os patrocinadores dos programas de *CPE* devem manter documentação adequada (eletrônica ou em papel) por um mínimo de cinco anos para respaldar o cumprimento destas normas e os relatórios que podem ser exigidos dos participantes.

3.2. Obrigatoriedade no Brasil

De acordo com o disposto na Instrução CVM nº. 308, de 14 de maio de 1999, especificamente o artigo 34, que trata da obrigatoriedade de uma política de educação continuada aos auditores independentes e, considerando que a constante evolução e a crescente importância da auditoria independente exigem atualização e aprimoramento técnico e ético, de forma a não apenas manter, mas ampliar a capacitação e a qualidade para a realização de trabalhos dessa categoria, foi instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade, em 27 de setembro de 2002, o Programa de Educação Profissional Continuada (PEPC), que torna obrigatórias as Normas para Educação Profissional Continuada para os contadores que exercem a atividade de auditor independente, com cadastro na Comissão de Valores Mobiliários.

Assim, com a atribuição de alcançar o desempenho adequado empreendido pelo CFC, em regime de cooperação com a CVM e o Ibracon, resolveu aprovar a NBC P 4 – Normas para Educação Continuada, com vistas a garantir a qualidade e o pleno atendimento das normas que regem o exercício da atividade de auditoria de demonstrações contábeis, a partir do exercício de 2003.

Conforme previsto na norma citada “Educação Profissional Continuada é a atividade programada, formal e reconhecida que o contador, na função de auditor independente, com registro em Conselho Regional de Contabilidade e com cadastro na Comissão de Valores Mobiliários, denominado auditor independente, e os demais contadores que compõem o seu quadro funcional técnico deverão cumprir, com o objetivo de manter, atualizar e expandir seus conhecimentos para o exercício profissional”.

Em princípio, a NBC P 4 exigia dos auditores independentes e demais contadores do quadro funcional técnico, o cumprimento mínimo de 12, 24 e 32 pontos, respectivamente para os anos de 2003, 2004 e 2005.

O cálculo dos referidos pontos são atribuídos mediante análise de Comissão específica, que determina o grau de complexidade dos assuntos abordados nos cursos, podendo ser classificados como básico, intermediário e avançado, tendo sua carga horária dividida por 4, 2 ou 1, respectivamente.

O cumprimento das exigências estabelecidas na NBC P 4 deverá ser comprovado pelo profissional atuante em auditoria independente, mediante relatório anual das atividades realizadas, encaminhado ao Conselho Regional de Contabilidade de sua

jurisdição até 31 de janeiro do ano subsequente. Sendo emitido pelo CRC, em meados de abril, certidão que comprove, ou não, o cumprimento do referido programa a cada profissional.

Cabe ressaltar que o cumprimento desta resolução será exigido a partir do ano subsequente à obtenção do cadastro na CVM ou ao início das atividades em auditoria independente pelo profissional, respectivamente.

O não cumprimento, pelos auditores independentes e pelos demais contadores que compõem o seu quadro funcional técnico, das disposições da referida norma, constitui infração ao art. 2º, Inciso I, e art. 11, Inciso IV, do Código de Ética Profissional do Contabilista.

Art. 2º São deveres do Profissional da Contabilidade:

I – exercer a profissão com zelo, diligência, honestidade e capacidade técnica, observada toda a legislação vigente, em especial aos Princípios de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade, e resguardados os interesses de seus clientes e/ou empregadores, sem prejuízo da dignidade e independência profissionais;

Art. 11 O Profissional da Contabilidade deve, com relação à classe, observar as seguintes normas de conduta:

IV – acatar as resoluções votadas pela classe contábil, inclusive quanto a honorários profissionais.

Também em alinhamento com a Instrução CVM nº. 308, o CFC, em regime de franca cooperação com a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e o Instituto de Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), instituiu o Exame de Qualificação Técnica, com o objetivo de aferir a obtenção de conhecimentos, competência técnico-profissional e qualidade, bem como o desenvolvimento de programa de educação continuada.

Dessa forma, a aprovação em exame de qualificação técnica passou a ser um dos requisitos para a inscrição do contador na atividade de auditoria independente no Cadastro Nacional de Auditores Independentes, além de comprovar exercício em atividade de auditoria, por no mínimo, cinco anos. Aos auditores com vistas à atuação em auditoria de instituições reguladas pelo Banco Central do Brasil, também passou a ser exigida

aprovação em prova específica, além da aprovação no exame geral. Assim, em 23 de julho de 2004, o CFC criou a NBC P 5 – Norma sobre o Exame de Qualificação Técnica para Registro no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI).

Em 18 de fevereiro de 2005, o CFC emitiu a Resolução nº. 1018, que retirou a exigência de comprovação de atuação em atividades de auditoria independente, para inscrição no exame e posterior registro em CNAI, passando a exigir apenas registro em situação regular em Conselho Regional de Contabilidade, na categoria de contador.

Já em 25 de agosto de 2006, de acordo com a Resolução do CNSP nº. 118, de 22 de dezembro de 2004, da Superintendência de Seguros Privados, o CFC, através da Resolução nº. 1.077 também passou a aplicar exame específico para atuação em auditoria de instituições reguladas pela SUSEP. Em outubro do mesmo ano, conforme previsto no artigo nº. 27 da Resolução do Conselho Nacional de Seguros Privados (CNSP), o CFC comunicou que os auditores que comprovassem atuação em auditoria de entidades seguradoras, teriam anotada em seu registro no CNAI, sua qualificação em entidades supervisionadas pela SUSEP.

É importante destacar que a aprovação em Exame de Qualificação Técnica específico para BCB e SUSEP deveriam ser renovadas em período não superior a cinco anos, conforme disposto em resoluções próprias, CMN nº. 3.198 e CNSP nº. 118. Essa exigência, no entanto, foi revogada com a implantação do Programa de Educação Profissional Continuada, quando este passou a exigir a participação em cursos específicos voltados a essas instituições, conforme já mencionado.

Com a criação do Exame de Qualificação Técnica para obtenção do CNAI (Cadastro Nacional do Auditor Independente), e como um dos requisitos para obtenção do registro na CVM, alterou-se a resolução CRC nº. 1.077, sendo incluído o trecho “inscrito no Cadastro Nacional de Auditores Independente (CNAI)” na Resolução CFC nº. 995/04.

Em 9 de dezembro de 2005, o CFC alterou novamente a resolução que trata do Programa de Educação Profissional Continuada devido a necessidade de adequação às novas diretrizes técnicas da aplicabilidade da contabilidade e do ensino. Nessa resolução, a alteração de maior impacto não se deu no aumento da pontuação que deveria ser atendida pelo auditor independente, mantida em 32 pontos, mas sim, na forma de análise dos cursos,

determinando um limite de pontos por curso, de modo a obrigar o profissional a diversificar as atividades realizadas para o cumprimento do programa.

Na prática, essa limitação prejudicou diversos profissionais que anteriormente atendiam a pontuação requerida apenas com os cursos anuais fornecidos internamente por suas empresas de auditoria, além de prejudicar a logística interna de algumas empresas, no que tange o credenciamento de cursos. Na época, verificou-se o desmembramento do cadastro de cursos, antes credenciados como único, passando a possuir módulos, fases, separação de assuntos, a fim de “escapar” da limitação imposta.

Já no ano seguinte, a resolução passou por novas alterações. A principal delas foi a criação do triênio calendário, onde o auditor passava a cumprir 96 pontos a cada três anos. A princípio, a divisão da pontuação pelos três anos, perfaz a mesma quantidade de pontos exigida em resolução anterior, no entanto, a criação do triênio calendário, flexibilizava a pontuação atingida pelo profissional, podendo o profissional obter mais ou menos pontos em um dos anos do triênio, sem que isso o prejudicasse. É importante salientar que esse atendimento está subordinado a obtenção de um mínimo de créditos anuais (20 pontos), e que o triênio calendário é definido pelo CFC.

Em 12 de dezembro de 2008, outra resolução foi aprovada, alterando e revogando a resolução anterior. Nesta – Resolução CFC nº. 1.146 – o CFC, além de aprovar novo triênio (2009 a 2011), passou a exigir pontuações específicas inclusas naquela já exigida, aos auditores independentes aprovados em exame de certificação do Banco Central do Brasil (BCB) e Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), em atividades específicas relativas à auditoria independente em instituições financeiras e em sociedades seguradoras, de capitalização e em entidades abertas de previdência complementar, respectivamente.

Mesmo com o triênio em andamento, em 30 de março de 2009, a Comissão de Valores Mobiliários emitiu a Deliberação CVM nº. 570 em função da adoção do padrão contábil internacional emitido pelo *International Accounting Standards Board – IASB*, a partir da sanção da Lei nº. 11.638/07, no que tange a padronização das normas internacionais de contabilidade. Essa deliberação passou a exigir dos profissionais a participação de cursos ou eventos relacionados aos pronunciamentos emitidos pelo IASB ou CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis).

Essa exigência se aplica aos responsáveis técnicos, pessoa física ou jurídica, e todos os profissionais da equipe técnica com categoria a partir de supervisor, devendo atender 10, 15 e 12 pontos, nos anos de 2009, 2010 e 2011, respectivamente. É importante salientar que essa pontuação está inserida na pontuação do PEPC. O descumprimento constitui infração grave, para os efeitos do disposto no § 3º, do art. 11 da Lei nº. 6.385/76.

Art 11. A Comissão de Valores Mobiliários poderá impor aos infratores das normas desta Lei, da lei de sociedades por ações, das suas resoluções, bem como de outras normas legais cujo cumprimento lhe incumba fiscalizar, as seguintes penalidades:

I - advertência;

II - multa;

III - suspensão do exercício de cargo de administrador de companhia aberta ou de entidade do sistema de distribuição de valores;

IV - inabilitação para o exercício dos cargos referidos no inciso anterior;

V - suspensão da autorização ou registro para o exercício das atividades de que trata esta Lei;

VI - cassação da autorização ou registro indicados no inciso anterior.

[...]

§ 3º - As penalidades dos incisos III a VI somente serão aplicadas nos casos de infração grave, assim definidos em normas da Comissão, ou de reincidência.

Seguindo a tendência de exigir assuntos correlatos as áreas de atuação do auditor independente, o Banco Central do Brasil, através do Conselho Monetário Nacional, alterou a Resolução CMN nº. 3.198/04, que prevê a manutenção da certificação em exame organizado pelo CFC, mediante cumprimento do PEPC, desde que comprove exercício em auditoria independente em instituições financeiras, além de 120 horas de treinamento a cada período de três anos, com o mínimo de 20 por ano, contados a partir de 30 de junho de 2009, tendo preponderância de tópicos relativos a operações realizadas no âmbito do sistema financeiro ou aplicáveis aos trabalhos de auditoria independente. A não

observância desses requisitos ensejará aprovação em novo exame, com período não inferior a três anos.

Esta última, acabou por conflitar os períodos que devem ser considerados pelas empresas de auditoria, tendo em vista o fato de o período desta (julho a junho) divergir das resoluções anteriores (janeiro a dezembro), ainda que as horas requeridas também sejam consideradas inseridas na pontuação do PEPC.

Através da Resolução CFC nº. 1.377 de 8 de dezembro de 2011, nova alteração da NBC PA 12 foi publicada, onde sua principal alteração foi desmembramento do triênio, voltando o programa a ser considerado ano a ano, com pontuação requerida em 40 horas/pontos, aumento de 8 pontos, se considerada a pontuação média anual requerida na última norma. Além dessa mudança, também passou a ser exigido que o atendimento da pontuação requerida fosse de pelo menos 50% de participação como aquisição de conhecimento (aluno), a exclusão da classificação por complexidade de temas, tornando o ponto diretamente proporcional a hora, o aumento do limite de pontos por curso de 20 para 30 pontos.

Estas alterações ficaram em vigor até 2012, pois em 11 de dezembro de 2013, o CFC novamente alterou a norma que trata do PEPC: NBC PA 12 (R1). Nesta última atualização, as principais mudanças foram: o CFC desobrigou do cumprimento da norma aos profissionais que, apesar de pertencerem ao quadro funcional das firmas de auditoria, não exerciam cargos de liderança (desde que também não possuíssem o registro no CNAI), o percentual requerido da pontuação como aquisição de conhecimento passou de 50 para 20% e por fim, passou a aceitar que profissionais com afastamento justificado do trabalho (licença maternidade, enfermidades ou acidentes de trabalho) poderiam cumprir a pontuação exigida de forma proporcional ao período de atuação.

Até o dia 22 de outubro de 2014, encontrava-se em audiência pública, nova redação para a NBC P 12 (R1), que possivelmente passará a ser tratada como NBC PG, pois sua obrigatoriedade será estendida também aos responsáveis técnicos pelas demonstrações contábeis das companhias sujeitas à contratação de auditoria independente pela CVM, BCB e SUSEP ou sociedades de grande porte nos termos da Lei Federal nº. 11.638/07, e também aos auditores que atuam em empresas não reguladas por essas instituições.

3.3. As Empresas Pesquisadas

As empresas estudadas fazem parte do seleto grupo das maiores empresas contábeis especializadas em auditoria e consultoria do mundo, as quais é atribuída a nomenclatura de *BigFour*, justamente por serem líderes mundiais no setor. Fazem parte deste grupo as empresas PricewaterhouseCoopers, Deloitte Touche Tohmatsu, KPMG e Ernst & Young, comumente chamadas por Price, Deloitte, KPMG e Ernst.

É interessante destacar que esse grupo tem se tornado cada vez mais restrito, diante da competitividade do mercado onde atuam. Corrobora com isto o fato desse grupo já ter sido composto por oito empresas, sendo denominado até 1989, por *BigEight*, composto à época pelas empresas Arthur Andersen; Coopers and Lybrand; Ernest Whitney; Deloitte Haskins Sc Sells; Peat, Marwick, Mitchell & Co.; Price Water House; Touche Ross; e, Arthur Young.

Este grupo este foi reduzido devido a algumas fusões entre as empresas. Das oito (*BigEight*) tornaram-se cinco, pois a Price se uniu com a Coopers e a Ernst se uniu com a Arthur Young. A Touche Ross se uniu a Deloitte e a Arthur Andersen continuou sozinha até quebrar em 2002, envolvida no escândalo da Enron – uma das companhias líderes no mundo em distribuição de energia (eletricidade, gás natural) e comunicações – em 2001, onde foi acusada de complacência com as fraudes realizadas nessa empresa. Mesmo tendo sido inocentada pela Suprema Corte dos Estados Unidos em 2005, a empresa não conseguiu se reerguer após ter perdido seu prestígio conquistado no mercado. Ou seja, as oito (*BigEight*) viraram quatro (*BigFour*).

A atividade da auditoria é bastante dinâmica e está em constante mutação, o que, além de requerer maior atenção dos órgãos específicos, também requer treinamento profissional, no sentido de padronizar e estabelecer técnicas de auditoria, minimizando o risco e o custo do serviço.

Como dito anteriormente, o produto principal de uma empresa de auditoria é seu quadro funcional e considerando que a profissão passa por constantes mudanças, faz-se imprescindível ter como desse planejamento, a capacitação de seus colaboradores. Por esse motivo, há um grande investimento entre as empresas de auditoria em treinamentos específicos para preparar o seu profissional para o mercado.

Assim, é imprescindível que uma boa empresa de auditoria desenvolva um programa adequado de treinamento que tenha como objetivo principal o crescimento qualitativo de toda a equipe técnica da auditoria, contribuindo para o desenvolvimento pessoal, técnico e gerencial do profissional. Esse desenvolvimento, além de satisfazer as exigências originadas pela rápida expansão da profissão e a permanente necessidade de as empresas prestarem serviços de qualidade, também é extremamente importante para o progresso pessoal de seu quadro de profissionais, tornando-os qualificados para o desempenho de suas funções.

Para tanto, o plano de carreira nessas empresas de auditoria é bem estruturado. Dentre as chamadas *BigFour* (Price, Deloitte, KPMG e Ernst), nota-se inclusive a preferência pelo profissional em vias de se formar na universidade, sem experiência anterior, justamente por essas empresas possuem treinamentos internos específicos para prepará-los para o mercado onde atuam. Esses treinamentos são ministrados de acordo com a categoria de cada profissional, preparando-o para o próximo cargo, além das constantes atualizações que se fazem necessárias perante as exigências dos órgãos reguladores.

Dessa forma, pode-se observar a importância atribuída à área de T&D nas empresas de auditoria, uma vez que é imprescindível que o profissional esteja bem preparado para atuar de forma eficiente e eficaz, confirmando o prestígio adquirido ao longo dos anos pela empresa em que presta serviço e, claro, mantendo sua competitividade.

Abaixo, um breve resumo das empresas analisadas:

3.3.1. PricewaterhouseCoopers

A PwC atua em 157 países, e conta com aproximadamente 184.000 profissionais. No Brasil, está presente em 9 estados (SP, MG, RS, PR, SC, GO, PE, RJ e BA) além do Distrito Federal, com aproximadamente 5.300 profissionais distribuídos em 19 escritórios.

3.3.2. Deloitte Touche Tohmatsu

A DDT atua em 150 países, e conta com aproximadamente 200.000 profissionais. No Brasil, possui 13 escritórios distribuídos em 9 estados (ASP, MG, PR, CE, SC, RS, RJ, PE e BA) além do Distrito Federal, com aproximadamente 5.000 profissionais.

3.3.3. KPMG

A KPMG atua em 155 países, e conta com aproximadamente 155.000 profissionais. No Brasil, está presente em 13 estados (SP, PA, MG, MT, PR, SC, CE, GO, RJ, PE, RS e AM) além do Distrito Federal, distribuídos em 26 escritórios, com aproximadamente 3.700 profissionais.

3.3.4. Ernst & Young

A EY atua em 155 países, e conta com aproximadamente 175.000 profissionais. No Brasil, está presente em 10 estados (SP, MG, SC, PR, CE, GO, RS, PE, RJ e BA) além do Distrito Federal, com aproximadamente 3.500 profissionais.

4. Metodologia da Pesquisa

O presente capítulo tem por objetivo apresentar a metodologia utilizada, a fim de se evidenciar as hipóteses levantadas neste trabalho. Como referencial metodológico, este trabalho utiliza os critérios propostos por Vergara (2007).

Trata-se de pesquisa descritiva, quanto aos fins, a fim de expor as características dos profissionais que atuam em auditoria independente, além de estabelecer correlações entre as variáveis encontradas através de pesquisa de campo aplicada aos responsáveis pelo planejamento e execução dos treinamentos, quanto aos meios.

Primeiramente, foi aplicada pesquisa em campo, junto às áreas de T&D das empresas estudadas, com o objetivo de se obter qual a visão das áreas responsáveis pelo planejamento dos treinamentos internos e quais mudanças ocorreram em decorrência da norma do PEPC, com o intuito de analisar se elas foram positivas ou negativas no que tange a realidade dessas firmas de auditoria. A fim de facilitar o levantamento de dados, foi aplicada pesquisa com questões objetivas e, ao final da pesquisa, foi incluído espaço aberto, não obrigatório, para que as empresas pudessem deixar comentários acerca de alguma questão que não tenha sido abordada na pesquisa. As questões utilizadas na entrevista constam no apêndice A, e seus resultados, serão apresentados no próximo capítulo.

Para facilitar a análise proposta acima, as questões foram divididas em dois grupos, a saber:

- Grupo 1 – Impacto da PEPC no planejamento dos treinamentos internos (questões de 1 a 17): o objetivo deste grupo de questões é o de comparar se a implementação da norma alterou significativamente os procedimentos internos para o planejamento dos treinamentos para os profissionais de auditoria, e se essas mudanças causaram impactos positivos ou negativos para a empresa.
- Grupo 2 – Percepção dos preparadores dos treinamentos para com a norma do PEPC (questões de 18 a 32): a finalidade desse grupo de perguntas é mensurar o conhecimento e o quanto as limitações da norma e o suporte oferecido pelos CRC's podem impactar no cumprimento da obrigatoriedade do PEPC pelos auditores na visão das áreas de T&D das firmas pesquisadas.

Também para os auditores independentes, efetuou-se o levantamento das informações através de pesquisa de campo. Os instrumentos utilizados foram 151 questionários, com profissionais de diferentes categorias, atuantes nas empresas estudadas e requeridos a cumprir a norma do PEPC. Essa pesquisa teve como base perguntas que relacionassem a atualização técnica e o conhecimento dos auditores da norma do PEPC, com a finalidade de se descrever e quantificar a percepção que possuem quanto a norma da sua profissão e qual o suporte dado pelas empresas em que atuam.

Essa pesquisa também foi aplicada apenas com questões de múltipla escolha, justificadas por dois motivos: o primeiro, por entender da dificuldade que as pessoas têm de expor suas opiniões, e o segundo, a fim de se evitar interpretações ambíguas quanto as perguntas formuladas.

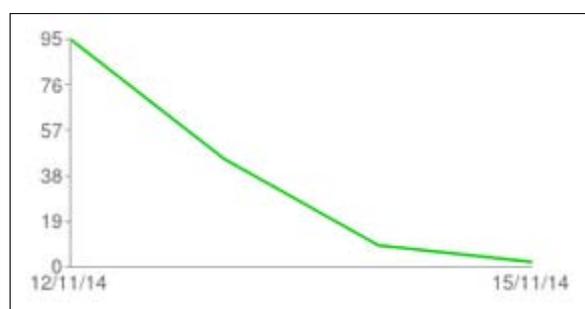
Dessa forma, as questões foram divididas em quatro grupos, conforme descritos abaixo:

- Grupo 1 – Dados de identificação (questões de 1 a 5): tem por objetivo traçar um perfil dos respondentes da pesquisa, além de delimitar as características dos profissionais do grupo respondente e do grupo analisado. Nesse grupo de perguntas, foram utilizadas respostas de múltipla escolha, de formar a se moldar alguns padrões de respostas e grupos de idade e cargo similares.
- Grupo 2 – Atualização técnica (questões de 6 a 10): compreender como o usuário executa sua atualização técnica, se apenas com os treinamentos internos ou se ele busca outras formas de atualização fora da organização em que atua. Assim como no primeiro grupo de perguntas, também é composto por questões de múltipla escolha.
- Grupo 3 – Conhecimento da norma do PEPC (questões de 10 a 23): a finalidade desse grupo de perguntas é mensurar o conhecimento dos usuários para com a norma do PEPC, além de verificar se a obrigatoriedade imposta pela norma impacta positiva ou negativamente em sua atuação em campo.
- Grupo 4 – Percepção de profissionais experientes para com a norma do PEPC (questões de 24 a 28): esse grupo de perguntas tem por objetivo analisar se a norma em questão tem considerado a experiência adquirida ao longo do tempo e o seu impacto no serviço prestado pelas grandes firmas de auditoria.

A pesquisa final encaminhada por *e-mail* aos profissionais, consta no apêndice B deste trabalho.

À pesquisa aplicada aos auditores independentes, foi dada ao grupo intervalo de quatro dias para as respostas, a fim de se obter sem muita demora, os dados para análise, até mesmo porque, quando aplica-se pesquisas com um intervalo maior, a frequência de respostas é decrescente, como pode ser observado no gráfico abaixo. Já a pesquisa aplicada às áreas de T&D das empresas estudadas, ficou aberta para respostas por doze dias, no entanto, ainda assim não se atingiu o objetivo principal, que era o de obter a participação das quatro empresas de auditoria pertencentes ao grupo *BigFour*, todavia, diante do prazo para término deste trabalho, foi necessário dá-la por encerrada e considerar na análise a percepção de apenas três das empresas pesquisadas.

Gráfico 1 – Perfil da amostra: número de respostas diárias



Fonte: elaborado pela autora

Por fim, como todo método tem suas limitações, também foram encontradas algumas dificuldades quanto à coleta e tratamento dos dados e cabem considerações a respeito.

A limitação quanto ao acesso às áreas de T&D das empresas, visto que como aluna funcionária de uma das empresas pesquisadas, acredita-se que isso tenha prejudicado o acesso às informações das outras empresas, por serem concorrentes diretas. Outra limitação importante foi o prazo para a finalização deste, o que se tornou um empecilho em

realizar outros levantamentos e ainda, aguardar o resposta da PwC, que alegou falta de tempo para responder a pesquisa aplicada.

Ainda assim, é interessante verificar que com o levantamento de informações disponíveis em *sites* e relatórios financeiros entre as quatro grandes do ramo serem similares, inclusive no que se refere aos números, e ainda, que muitas das respostas das pesquisas tivemos resultados idênticos entre as três respondentes, podemos concluir que ainda que não tenhamos obtido resposta das quatro empresas na pesquisa enquanto Capacitadora², apesar de aparentemente limitar, não deixa de delinear o campo de pesquisa, já que as ações entre essas empresas são consideradas equivalentes.

² Conforme descrito na NBC PA 12 (R1), Capacitadora é a entidade que promove atividades de Educação Profissional Continuada consoante as diretivas desta Norma.

5. Análise de Dados

Em conformidade com os objetivos propostos, a escolha da metodologia foi feita com base na acessibilidade das empresas e ao público analisado, com o propósito de analisar o quanto a norma do PEPC impactou nos treinamentos realizados pelas firmas de auditoria assim como no dia-a-dia dos auditores independentes.

Primeiramente, e até mesmo para que seja mantida uma sequência lógica, vamos iniciar pela pesquisa aplicada às áreas de T&D dessas empresas no que tange o planejamento anual do programa de treinamento aos profissionais de auditoria e o impacto causado pela norma na forma como ocorre à execução desse planejamento. As perguntas utilizadas na pesquisa estão descritas no apêndice B.

A amostra é composta de três das quatro grandes empresas do ramo de auditoria externa do mundo, o que representa 75% da amostra proposta, sendo que as respondentes foram: Ernst & Young, KPMG e Deloitte Touche Tohmatsu. Conforme mencionado anteriormente, a PricewaterhouseCoopers alegou não haver tempo hábil para sua participação na presente pesquisa.

Na sequência, serão explicadas as questões que compõem o 1º. grupo de perguntas, onde buscou-se comparar o planejamento dos treinamentos internos para os profissionais de auditoria e quais mudanças significativas ocorreram após a implantação da norma do PEPC.

Dentre as empresas respondentes, obteve-se a informação de que é investido anualmente em torno de 30 milhões de reais em treinamento. Ressalta-se que esse investimento foi alterado devido a implementação da norma do PEPC, por 67% das empresas pesquisadas. Inclusive, destaca-se que essas empresas são tidas como preparadoras da maioria dos profissionais que atuam em auditoria independente, justamente pelo grande investimento feito em treinamento interno.

Destaca-se que em todas as empresas, os treinamentos obrigatórios são divididos por categoria (nível hierárquico). O objetivo pretendido com a divisão dos cursos é o de organizar os treinamentos de forma modular, de acordo com cada categoria, para que o profissional, a cada passo na carreira, obtenha o conhecimento requerido para sua função.

Quanto a isso, é importante destacar que as empresas estudadas possuem plano de carreira pré-definido, de forma que o profissional de auditoria independente ingressa na empresa com um plano de carreira já estabelecido.

Quanto às horas despendidas em treinamento, as empresas foram unânimes em afirmar que a carga horária oferecida para o *staff*³ de auditoria, considerando todos os treinamentos disponibilizados, inclusive aqueles não validados para fins do PEPC, excedem 80 horas anuais, demonstrando o quanto o treinamento para esses profissionais é primordial, uma vez que não existe formação específica para a atuação em auditoria, portanto, é o treinamento interno que desenvolverá o profissional para o domínio das matérias, da metodologia e das ferramentas da auditoria. Normalmente, esses treinamentos são reformulados a cada ano, de acordo com as normas vigentes e as necessidades internas.

Em contrapartida, quando questionadas qual a carga horária validada para fins do PEPC, o primeiro terço respondeu que entre 50 e 60 horas, o segundo, entre 70 e 80 horas e o último, que a carga horária validada é a mesma que aquela oferecida.

Já para os cargos de liderança (supervisor, gerente, diretor e sócio), as horas empregadas entre as empresas estão entre 50 e 80 horas, no entanto, ainda que a carga horária ofertada seja superior àquela requerida pela norma, 2/3 das empresas informaram que a carga horária efetivamente validada pelo Sistema CFC/CRC⁴ é inferior a 50, enquanto o outro terço que a carga horária validada está entre 60 e 70 horas, destacando-se o fato de que em ambas as avaliações, a carga horária validada é inferior àquela oferecida.

Assim, pode-se concluir que a carga horária efetivamente aplicada, independente da categoria, não necessariamente é validada pela norma, demonstrando uma falha, ou no planejamento das empresas de auditoria, ou da análise por parte da Comissão de Educação Profissional Continuada, uma vez que como explicado anteriormente, as empresas de auditoria partem do pressuposto de que todos os treinamentos oferecidos são primordiais para o desempenho de cada função, o que vem a conflitar com o fato de que nem todos

³ *Staff* é um termo inglês que significa "pessoal", no sentido de equipe ou funcionários. O termo é utilizado para designar as pessoas que pertencem ao grupo de trabalho de uma organização. Nas empresas em questão, tratam-se dos profissionais que não supervisionam equipes de trabalho.

⁴ Sistema CFC/CRC's refere-se às diretrizes das Comissões de Educação Profissional Continuada (CEPC), das Câmaras de Desenvolvimento Profissional e Plenários do Conselho Federal de Contabilidade e dos Conselhos Regionais de Contabilidade, no que tange a avaliação dos cursos realizados pelas Capacitadoras credenciadas.

os treinamentos são aceitos para fins do PEPC, ainda que o objetivo da norma seja equivalente aquele proposto no planejamento das firmas de auditoria.

Nesse ponto, talvez seja interessante mencionar que todas as empresas já possuíam treinamentos formais para as equipes de auditoria antes da exigência do CFC, assim como sempre consideraram esses treinamentos obrigatórios, até mesmo pelo fato de que os treinamentos estão atrelados a ascensão na carreira.

As empresas pesquisadas entendem por unanimidade de que são necessários outros treinamentos para o desenvolvimento dos profissionais, além dos treinamentos técnicos obrigatórios, tais como treinamentos de liderança, trabalho em equipe, oficina de texto, entre outros assuntos, que auxiliam no desempenho das equipes de auditoria e no diferencial do serviço prestado.

Ainda assim, todas elas também afirmam terem mudado sua política interna de treinamento para se adaptar a norma do CFC, seja aumentando a carga horária, ou mesmo, a qualidade do treinamento proposto.

Questionadas como avaliam a performance dos seus profissionais do ponto de vista dos aspectos técnicos, desde a implementação da norma, 67% afirmou que a norma é fundamental para o desenvolvimento dos trabalhos em campo, enquanto 33% julgou indiferente a implementação da norma, uma vez que os treinamentos já eram aplicados dentro da firma. No entanto, apenas uma delas respondeu que existe pesquisa interna para avaliar se o desempenho dos profissionais melhorou após a norma, contradizendo, de certa forma, os 67% que afirmaram que a norma é fundamental para o desenvolvimento dos trabalhos em campo, uma vez que não há pesquisa que mensure a melhoria no desempenho dos profissionais.

Outro ponto importante a destacar é que todas as empresas afirmaram aplicar benefícios afim de estimular a participação nos treinamentos internos, assim como punição quando da não participação, quando há treinamentos que não podem deixar de ser feitos, como as atualizações exigidas por normas específicas da profissão, tais como: Ética e Independência, US GAAP, SOX, entre outros. Apesar de não se ter questionado quais os possíveis benefícios ou punições aplicadas, tomando-se como base a similaridade entre as empresas, pode-se citar como exemplo aquelas de conhecimento da aluna deste trabalho,

como funcionária de uma destas empresas, a saber: promoção funcional, como benefício e, medida disciplinar, como punição.

67% das empresas pesquisadas acreditam que os profissionais não participariam do treinamento oferecido caso ele não fosse mandatório.

A partir da 18ª. questão, as perguntas passam a tratar o conhecimento que as empresas têm da norma e qual o impacto causado por ela.

Considerando que a norma determina que a empresa é co-responsável quando do não cumprimento do PEPC, questionou-se às empresas se é requerida comprovação de treinamento realizado quando da contratação do profissional no decorrer do exercício, assim como se é verificado se o profissional está em dia com o PEPC nos exercícios anteriores quando de sua contratação, onde apenas uma delas informou verificar se o profissional contratado possui pontuação no período em que está sendo admitido, todavia, nenhuma delas verifica quanto ao histórico do profissional no que diz respeito ao cumprimento da norma nos anos anteriores.

Neste ponto, vale destacar que há certa morosidade para que o CFC baixe o registro do CNAI do profissional e para que os CRC's o autuem pelo não cumprimento do PEPC – alias, destaca-se que mesmo que desde a criação da norma essas prerrogativas existam, elas passaram a ser aplicadas somente em 2012 – assim, caso a empresa contrate o profissional que já se enquadre nessa situação, ela se solidarizará com o problema e deverá ser responsável por isso, uma vez que a contratação do profissional irregular poderá causar riscos pelos serviços prestados por este, em nome da empresa que o contratou.

Questionadas se concordam com a limitação imposta pela norma aos cursos de auto-estudo⁵, ainda que 2/3 afirmem concordar, quando questionadas se essa limitação impacta no atendimento da pontuação requerida pelos profissionais, 2/3 confirmam que sim, essa limitação impacta negativamente. Dessa forma, é possível observar que ainda que concordem com a limitação imposta, é de conhecimento que ela impacta no atendimento da norma pelo profissional. Inclusive, esse fator pode ser um dos motivos pela redução da carga horária oferecida da efetivamente validada pela norma.

⁵ Para fins de pontuação, considera-se o estudo dirigido, previamente credenciado, com conteúdo e referência bibliográfica indicados pela Capacitadora, exigindo-se aproveitamento mínimo de 75% obtido por meio de objeto formal de avaliação (instrumento presencial ou virtual), conforme definido pela NBC PA 12.

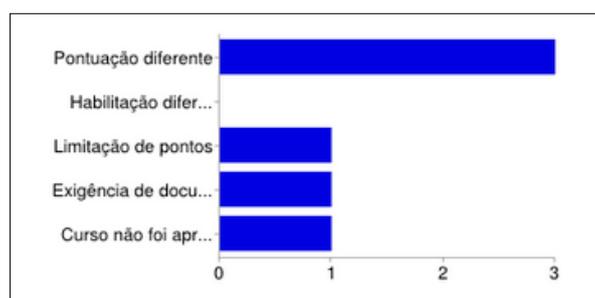
Um ponto importante também abordado nessa pesquisa foi quanto ao suporte e orientação recebida pelos Conselhos Regionais de Contabilidade no que diz respeito às diretrizes da norma que regulamenta o PEPC. 67% das empresas respondentes afirmam receber orientação acerca da aplicação da norma, no entanto, os mesmos 67% informam que já receberam orientações distintas entre os CRC's para as mesmas situações. Ora, se a norma é nacional, entende-se que ela deva ser aplicada da mesma forma em São Paulo ou no Amazonas, inclusive, se a relacionarmos com um dos princípios de nossa Constituição, no que diz respeito à isonomia, quando uma mesma situação não deve ser tratada de maneira diferente.

Esse fato tende a impactar negativamente no planejamento das firmas de auditoria, e conseqüentemente, aos profissionais, que ficam à mercê de análise da CEPC, sem que possa tomar como base situações anteriores e similares a sua para validar seu cumprimento no referido programa.

Um exemplo de que esse fato ocorre com certa frequência é quando da análise de cursos realizados no exterior. Profissionais que atuam nas firmas-membros fora do território nacional por um período, apesar de participarem de cursos, assim como ocorre no Brasil, geralmente têm problemas para atender ao PEPC, pois quando da análise da CEPC, normalmente os cursos não são validados integralmente, o que faz com que não consigam atender a pontuação requerida.

Neste ponto, as Capacitadoras foram categóricas em afirmar que já identificaram divergência quando da análise de atividades realizadas no exterior. Dentre as divergências identificadas, destacam-se as indicadas no gráfico abaixo.

Gráfico 2 – Perfil da amostra: para os cursos realizados no exterior, você já identificou divergência de análise entre cursos similares?



Fonte: elaborado pela autora

É importante salientar que uma vez que essas firmas-membros atendem uma padronização de processos, metodologias, ferramentas e requerimentos entre elas, os cursos oferecidos passam pelo mesmo critério, de forma que os cursos realizados no Brasil são similares aos cursos realizados nos Estados Unidos, assim como aqueles oferecidos na Europa, e assim, sucessivamente. Inclusive, vale lembrar que desde 2007, com a harmonização das normas internacionais de contabilidade (IFRS), tornou-se ainda mais evidente a similaridade dos processos e as praticas adotados, não devendo, dessa forma, diferenciar cursos pelo simples fato de não terem ocorrido em território nacional.

Ainda acerca deste assunto, também é válido mencionar que grande parte dos cursos realizados no Brasil são programas de treinamento aplicados primeiramente no exterior, em sua maioria, nos Estados Unidos, e todos eles, válidos pelo *AICPA* e pela *NASBA*, entidades similares aos Conselhos Regionais de Contabilidade e que também possuem regras para fins do programa de Educação Profissional Continuada (*CPE*) aos auditores regulados (*CPA*). Inclusive, possuem esse programa muito antes do PEPC instituído pelo CFC.

Diante dessas dificuldades, procurou-se questionar às empresas como elas acreditam que deveria ser exigida a pontuação aos profissionais que atuarão no exterior por um período, e todas elas concordam que os profissionais deveriam atender a pontuação de forma proporcional à atuação em território nacional. Com isso, evitar-se-ia a dificuldade da validação dos cursos realizados no exterior, o custo com traduções de certificados que muitas vezes não são aceitos pela CEPC, e a baixa do registro do profissional, ainda que ele não estivesse atuando sob as leis brasileiras por um determinado período.

Dando continuidade a questão da proporcionalidade, também questionou-se às firmas de auditoria se a alteração da última norma, quanto ao aceite da proporcionalidade de pontuação para casos de afastamento justificados, tais como, licença maternidade, enfermidades e acidentes de trabalho, seriam suficientes para que o profissional que porventura tenha se afastado temporariamente da empresa, pudesse atender a norma, a qual tivemos reprovação de 67%, sob alegação de que as empresas possuem um cronograma pré definido dos cursos internos que podem vir a conflitar com esse período de afastamento.

Nesse ponto, explica-se que não é que a empresa não possua cursos disponíveis para que o profissional possa atender a norma, mas sim o quanto o curso disponível poderá agregar conhecimento ao profissional, ou se ele o fará apenas para atender ao requerido pela norma.

No que diz respeito ao reporte anual que as empresas devem fazer ao CRC em que se mantém credenciadas, quanto aos cursos realizados, instrutores e participantes certificados, questionou-se se a implantação do sistema do CRC SP facilitou este reporte, a qual todas as respondentes afirmaram que sim. Entretanto, é válido ressaltar uma dificuldade. Todas as empresas estudadas, e conforme já mencionado anteriormente, possuem escritórios em diversos estados, assim como, os profissionais possuem CRC em outros Regionais que não o de São Paulo, já que o CRC exige que o profissional possua registro na jurisdição em que atua, o que inviabiliza o reporte de todos os profissionais, sendo possível neste sistema apenas o reporte dos profissionais que possuem registro no CRC SP. Destaca-se dessa forma a ineficiência desse sistema, uma vez que sendo a norma obrigatória em nível nacional, o sistema deveria ser do CFC e não de um ou outro Regional, de forma a atender todos os estados, e não apenas um deles. Inclusive, é importante citar que desde 2011, a NBC PA 12 faz menção de que as Capacitadoras deverão reportar em sistema do CFC a prestação de contas anual, no entanto, até a presente data, este sistema, em âmbito nacional, não foi disponibilizado para o impute dos dados pelas Capacitadoras.

Dessa forma, as empresas acabam tendo de trabalhar com dois sistemas, o interno, que normalmente passou por uma padronização quando da implantação da norma, para que se pudesse fazer este reporte de acordo com o requerido – é válido lembrar que as empresas não realizam somente cursos pontuados para fins do PEPC, tampouco possui apenas profissionais que devem atender a norma, ainda assim, o reporte ao CRC é exclusivamente de cursos credenciados e de profissionais registrados –, além de, de certa forma, ter de duplicar essa informação no sistema do CRC SP.

Ainda sobre as regras da norma do PEPC, apenas 33% entende ser razoável o prazo de 15/01 do ano subsequente ao das atividades realizadas para o reporte dessa prestação de contas. Inclusive, aplica-se o mesmo percentual de aprovação para o prazo de devolução do Sistema CFC/CRC para credenciamento/revalidação de cursos, que ocorre entre 60/90 dias.

Questionados se dentre os itens exigidos para credenciamento dos cursos – título do curso, tipo de curso, área temática, carga horária, conteúdo programático, bibliografia mínima atualizada, frequência mínima, cronograma de realização, critério de avaliação, modalidade, abrangência, público-alvo, nome e currículo dos professores – a Capacitadora entende que algum não seja necessário para a análise da Comissão, apenas uma delas concordou com essa proposta, no entanto, não soube informar qual desses itens poderia ser desconsiderado.

Quanto a esta questão, talvez fosse interessante que houvesse uma diferenciação entre os cursos realizados para o público interno daqueles que são realizados para o público externo. Lembrando que a norma exige que o curso seja credenciado com pelo menos 60 dias de antecedência, prazo esse extremamente difícil de se cumprir, tendo em vista em que há diversas situações em que devido a uma nova legislação ou ao conhecimento de alguma falha em ferramenta interna ou mesmo na metodologia, devem ser aplicados treinamentos com a maior brevidade possível, conflitando com o prazo definido em resolução. Nesses casos, normalmente esses cursos acontecem, já que o intuito é garantir a qualidade do serviço prestado, mas os profissionais acabam por não obter pontuação acerca das horas despendidas nesses treinamentos, podendo ser este, mais um dos motivos acerca da diferença das horas ofertadas daquelas validadas para fins do PEPC.

Note o quanto a necessidade da firma de auditoria é correlata com o objeto da norma para o PEPC, no entanto, como foi possível observar, muito se esbarra na burocracia da mesma, ferindo inclusive o objetivo da norma.

Após a descrição e análise da pesquisa com as áreas de T&D das empresas analisadas, vamos abordar a pesquisa realizada com os auditores subordinados ao cumprimento da norma do PEPC, conforme proposto no item 4 deste trabalho. Retomamos dessa forma, a divisão já mencionada, dos grupos de questões aplicadas aos profissionais, no que tange a percepção que possuem quanto à norma a qual estão subordinados.

A população amostral é composta de 151 profissionais que participaram da pesquisa realizada, dentre os aproximadamente 1000 profissionais a que a presente pesquisa foi enviada, por *e-mail*, totalizando em uma amostra de 15%. Abaixo, consta transcrição de tabela a fim de se resumir o perfil desses respondentes.

Tabela 1 – Perfil de amostra

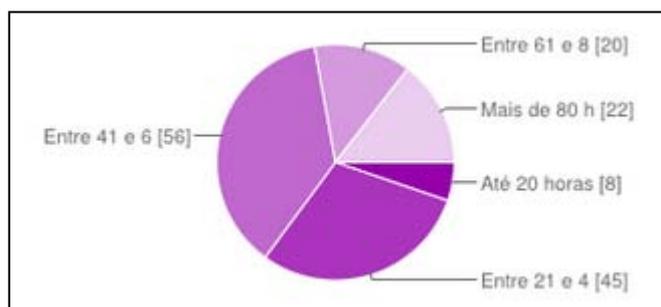
Variável	Categoria	Frequência	
1. Gênero	Masculino	111	74%
	Feminino	40	26%
2. Faixa etária	Menor que 25 anos	1	1%
	De 25 a 35 anos	84	56%
	De 35 a 45 anos	53	35%
	Acima de 45 anos	13	9%
3. Tempo de empresa	Até 1 ano	3	2%
	Entre 1 e 3 anos	5	3%
	Entre 4 e 6 anos	26	17%
	Entre 7 e 10 anos	48	32%
	Mais de 10 anos	69	46%
4. Categoria atual	<i>Trainee</i>	0	0%
	Assistente	0	0%
	Sênior	5	3%
	Supervisor	7	5%
	Gerente	82	54%
	Diretor / Sócio	57	38%
5. Experiência em auditoria	Até 1 ano	0	0%
	Entre 1 e 3 anos	1	1%
	Entre 4 e 6 anos	19	13%
	Entre 7 e 10 anos	46	30%
	Mais de 10 anos	85	56%

Fonte: elaborado pela autora

Diante dos dados apresentados, podemos concluir que a população nas empresas de auditoria pesquisadas é predominantemente masculina, com idade média entre 25 e 45 anos, e maior percentual de profissionais com pelo menos 7 anos de experiência. É importante destacar que os profissionais respondentes possuem categorias mais elevadas, o que já demonstra a mudança do público alvo da norma do PEPC, uma vez que a partir de 2014 ela passou a requerer o cumprimento apenas dos profissionais com categoria a partir de gerência, salvo aqueles profissionais do *staff* que já possuíam registro no CNAI. Evidencia-se o fato de que a pesquisa foi aplicada exclusivamente aos profissionais que devem cumprir ao PEPC a partir de 2014 das grandes firmas de auditoria.

Já com o segundo grupo de questões, procurou-se demonstrar a forma com que os auditores realizam sua atualização técnica obrigatória, a fim de identificar qual o tipo de treinamento tem maior ênfase para ajudá-los a atender a norma do PEPC.

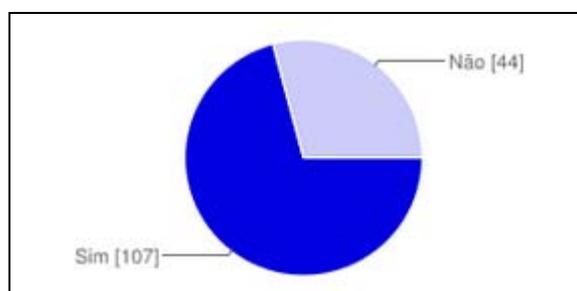
Gráfico 3 – Perfil da amostra: na sua opinião, qual a carga horária anual considera adequada para sua atualização técnica?



Fonte: elaborado pela autora

Nesta questão, observa-se que a grande maioria, 65% da amostra, entende que a carga horária anual de treinamentos adequada para sua atualização técnica é a partir de 40 horas, demonstrando que a carga horária requerida pela norma do PEPC está em linha com o interesse de seu público alvo.

Gráfico 4 – Perfil da amostra: considerando a agenda de clientes, você teria disponibilidade para participar do treinamento interno caso ele não fosse obrigatório?

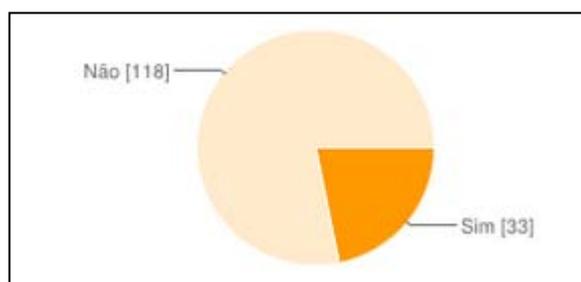


Fonte: elaborado pela autora

Outra questão que corrobora com o interesse de que os auditores entendem o quanto é necessária sua atualização técnica, é que 71% profissionais responderam que teriam interesse em participar dos treinamentos internos, ainda que eles não fossem mandatórios e mesmo que houvesse conflito com a agenda de seus clientes.

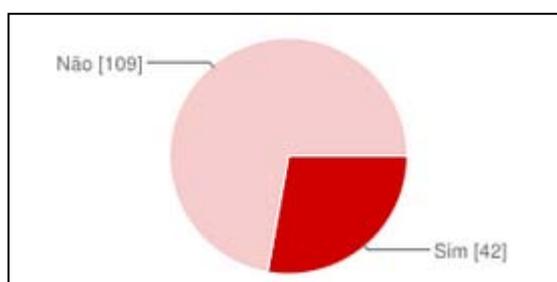
Essa resposta contraria a questão de número 17 da pesquisa aplicada às Capacitadoras enquanto responsáveis pelos treinamentos internos dessas firmas de auditoria, onde 2 das 3 respondentes acreditam que os profissionais não participariam dos cursos internos caso não fossem obrigatórios.

Gráfico 5 – Perfil da amostra: você ministra ou já ministrou aulas (graduação / pós graduação) em faculdade?



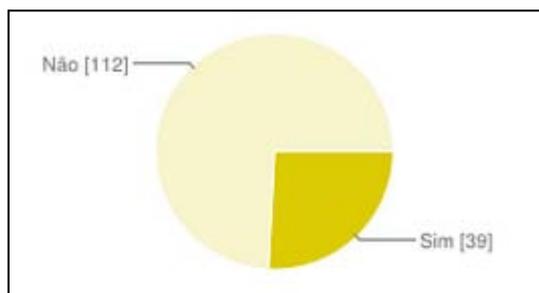
Fonte: elaborado pela autora

Gráfico 6 – Perfil de amostra: você participa ou já participou de comissões técnicas em entidades contábeis (CFC, CRC ou Ibracon)?



Fonte: elaborado pela autora

Gráfico 7 – Perfil da amostra: você já publicou alguma produção intelectual? (Entrevista concedida não é considerada produção intelectual)



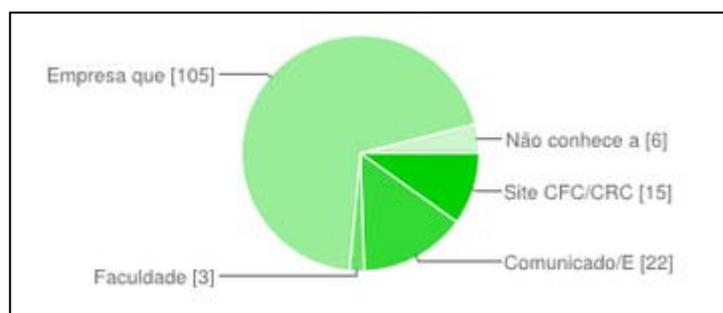
Fonte: elaborado pela autora

Os gráficos 5, 6 e 7 visam demonstrar qual a proporção de profissionais que realizam e/ou realizaram atividades externas às firmas de auditoria, a fim de estabelecer uma relação entre a diversidade de atividades a que estão submetidos. Nota-se que nas três questões, apenas 25% dos profissionais responderam participar de atividades como docência em faculdade, participação em comissões técnicas ou publicação de produção intelectual, demonstrando o quanto o treinamento interno realizado pela empresa de auditoria na qual atuam é preponderante para sua formação e atualização técnica.

Há ainda de se observar um ponto extremamente importante, que infelizmente, não foi abordado na pesquisa: o questionamento se essas atividades, quando realizadas, compuseram pontuação para fins do PEPC.

No terceiro grupo de questões, buscou-se mensurar o conhecimento dos auditores, público alvo do PEPC, quanto à norma a que estão subordinados, e qual o impacto que a norma causa em sua atuação em campo.

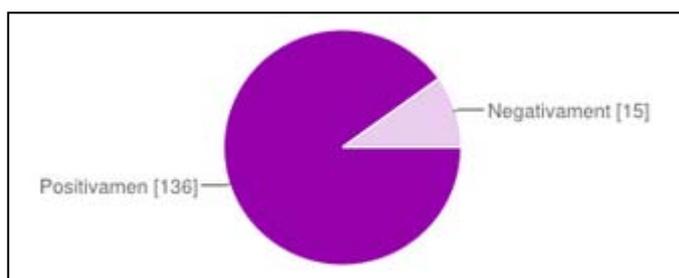
Gráfico 8 – Perfil da amostra: como tomou conhecimento da obrigatoriedade da norma do PEPC?



Fonte: elaborado pela autora

Essa questão tem por objetivo identificar de qual forma o profissional tomou conhecimento da norma do PEPC. Observa-se que 70% dos respondentes afirmam que tomaram conhecimento da norma em questão através da própria empresa de auditoria, enquanto apenas 25% responderam que tomaram conhecimento da norma pelo órgão regulador (seja por *site*, comunicado ou *e-mail*), demonstrando uma comunicação falha do órgão para com seus profissionais e o quanto a firma de auditoria atua como parceira nesse quesito.

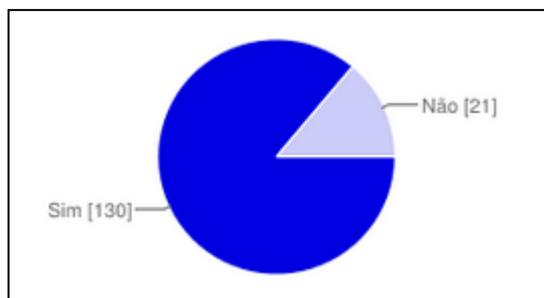
Gráfico 9 – Perfil da amostra: a pontuação exigida pelo PEPC impacta em sua atuação em campo?



Fonte: elaborado pela autora

O objetivo dessa questão era medir o quanto a carga horária em treinamentos requerida pela norma do PEPC impactava na atuação do profissional em campo, de forma a correlacionar o quanto a pontuação exigida pela norma pudesse atrapalhar o atendimento do profissional aos seus clientes, mas aparentemente, essa questão foi entendida de forma mais específica, se o desempenho em campo seria o mesmo se não houvesse a realização dos treinamentos requeridos. Assim, 90% dos pesquisados afirmam que a pontuação exigida pelo PEPC impacta positivamente em sua atuação, podendo-se concluir que a obrigatoriedade do treinamento imposta pela norma do PEPC é fundamental para a qualidade dos serviços prestados pelas firmas de auditoria, influenciando diretamente no desempenho do profissional e, conseqüentemente, na confiabilidade do serviço prestado por ele, em nome da empresa em que atua.

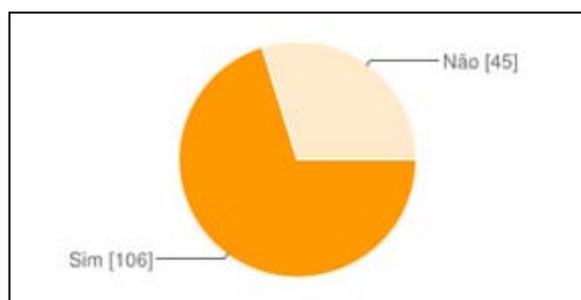
Gráfico 10 – Perfil da amostra: você participa/participou de outros treinamentos que, apesar de agregar valor a sua atuação, não valem créditos para o PEPC?



Fonte: elaborado pela autora

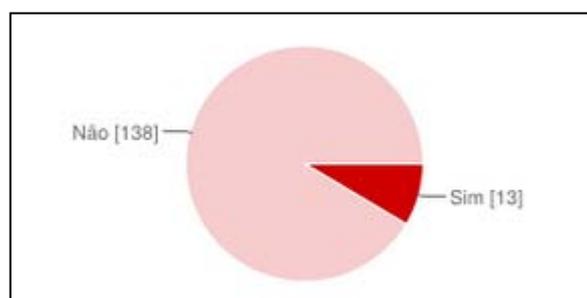
A finalidade dessa questão é a de contrapor o critério de análise do Sistema CFC/CRC's quando do credenciamento de cursos oferecidos pelas empresas de auditoria analisadas neste trabalho. Grande parte do público pesquisado, 86% afirma participar de treinamentos que agregam valor a sua atuação, ainda que estes cursos não valham créditos para fins do PEPC. Certa feita, questiona-se o seguinte: uma vez que essas empresas programam seus cursos a fim de preparar seu profissional para atender seus clientes da maneira mais eficaz e eficiente possível, assim como de desenvolvê-lo para assunção de novas responsabilidades, tendo em vista o plano de carreira estabelecido nessas empresas, qual o embasamento do Sistema CFC/CRC para não aceitar cadastros dos cursos ofertados internamente?

Gráfico 11 – Perfil da amostra: você conhece outras empresas (além da que atua) e/ou instituições que oferecem treinamentos pontuados para fins do PEPC?



Fonte: elaborado pela autora

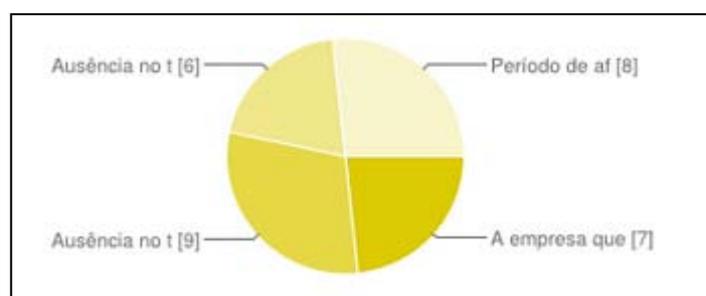
Gráfico 12 – Perfil da amostra: você já precisou recorrer a treinamentos dessas empresas para atender ao PEPC?



Fonte: elaborado pela autora

Para o gráfico 11, buscou-se medir se os profissionais conhecem outras instituições, além daquela que atua, que forneçam treinamentos pontuados para fins do PEPC, no qual 70% confirmou ter conhecimento dessas empresas, no entanto, apenas 9% (13 profissionais dos 151 respondentes), afirmam já ter recorrido a treinamentos dessas instituições para poder atingir a pontuação requerida pelo PEPC (gráfico 12).

Gráfico 13 – Perfil da amostra: em caso afirmativo, a que você atribui essa necessidade?



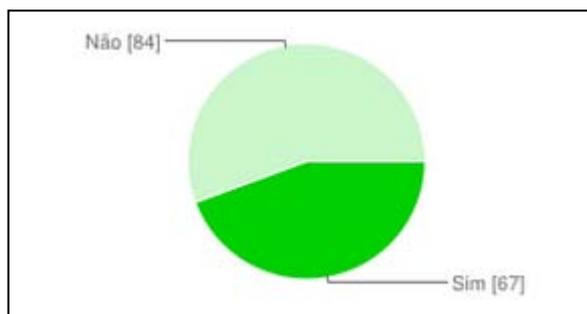
Fonte: elaborado pela autora

Para o gráfico 13, primeiramente, assume-se uma dificuldade. Ainda que apenas 13 profissionais tenham respondido ter recorrido a treinamentos externos para completar a pontuação requerida pelo PEPC, tivemos 30 respostas na questão 16, da Pesquisa PEPC – Auditores, demonstrando certo grau de desatenção dos profissionais quanto à questão estar subordinada a resposta afirmativa na questão anterior. Fica para este caso o aprendizado de não utilizar perguntas correlacionadas em pesquisas de campo, a fim de se evitar interpretações inconsistentes, exceto se for possível utilizar um sistema que vincule a necessidade da resposta quando do atendimento da especificação necessária.

Quanto à análise dessa questão, tivemos 7 profissionais que justificaram a necessidade do treinamento externo pois a empresa em que atua não oferece carga horária suficiente para que ele atenda ao PEPC exclusivamente com treinamentos internos; 9 profissionais que justificaram essa necessidade por terem se ausentado do treinamento interno devido a conflito do calendário de treinamento interno com o atendimento de clientes; 6 profissionais recorreram a treinamento externo por terem se ausentado do treinamento interno por motivos particulares; e por fim, 8 profissionais justificaram a falta pois o treinamento coincidiu com ausência legal da firma.

Retomando a interpretação ambígua da questão, pode-se também considerar que mesmo os profissionais que não tiveram necessidade de recorrer ao treinamento externo, tenham encarado essa questão como uma maneira de justificar a impossibilidade de participar dos treinamentos presenciais, pelos motivos apresentados, ou ainda, que mesmo dentro da firma, tenham recorrido a outros treinamentos, não destinados a sua categoria, mas que lhe forneciam pontuação para completar o requerido pela norma em questão.

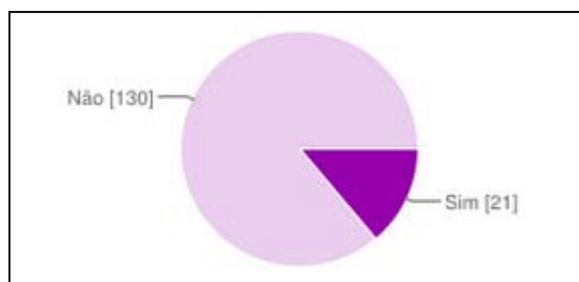
Gráfico 14 – Perfil da amostra: você participa de treinamentos que não agregam para sua atuação apenas para completar a pontuação requerida pelo PEPC?



Fonte: elaborado pela autora

Questionados se participam de treinamentos que não agregam para sua atuação apenas para atender ao requerido pelo PEPC, obtivemos um resultado parcialmente equilibrado. Enquanto 44% responderam que sim, participam de treinamentos apenas para atender ao requerido pelo PEPC, ainda que estes treinamentos não agreguem para sua atuação, 56% responderam que não participariam destes treinamentos. Ressalta-se, no entanto, que parte desses 56%, ou até mesmo sua totalidade, tenham considerado como pressuposto de que todos os treinamentos a que são submetidos agregam para sua atuação, fato analisado na questão 13 “Você participa/participou de outros treinamentos que, apesar de agregar valor a sua atuação, não valem créditos para o PEPC?”, quando tivemos um percentual de 86% de profissionais que concordam que mesmo quando não validados pelo PEPC, os treinamentos agregam para sua atuação.

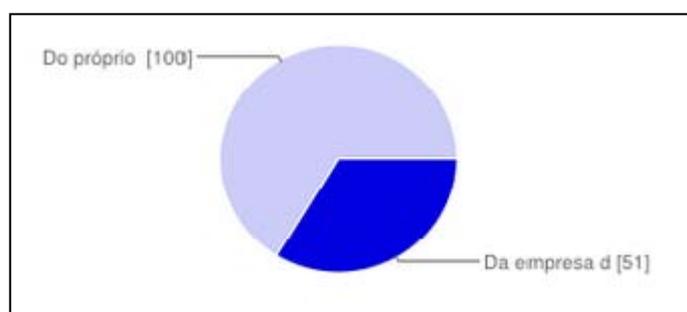
Gráfico 15 – Perfil da amostra: caso o treinamento não fosse obrigatório pelo PEPC, você deixaria de participar dos treinamentos internos oferecidos pela empresa na qual atua?



Fonte: elaborado pela autora

Nessa amostra, verifica-se que apenas 14% dos respondentes afirmam que deixariam de participar dos treinamentos internos caso não houvesse a obrigatoriedade da norma, enquanto 86% confirmam sua participação, ainda que os treinamentos não fossem obrigatórios. Possivelmente, esse percentual possa ser atribuído ao fato de não haver uma formação específica da profissão de auditoria nas instituições de ensino superior, de forma a ser de conhecimento do mercado, que é a firma de auditoria que forma o profissional auditor.

Gráfico 16 – Perfil da amostra: de quem é a obrigatoriedade pela entrega do relatório de atividades?



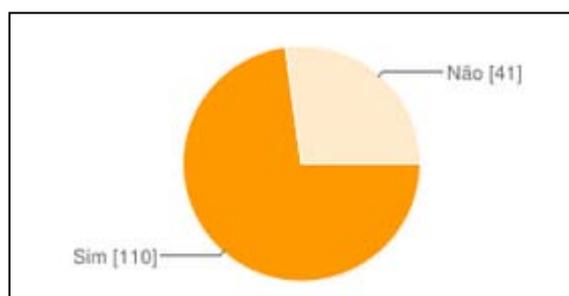
Fonte: elaborado pela autora

Essa questão tem por finalidade medir se o profissional reconhece como sendo de sua responsabilidade a entrega do relatório de atividades no Conselho Regional de Contabilidade, e não da empresa. Dos 151 respondentes, 1/3 respondeu que a responsabilidade pela entrega do documento é da firma em que atua, quando a disposição constante na norma é de que a obrigatoriedade é do próprio profissional, conforme item 14 da NBC PA 12 (R1), da responsabilidade do auditor independente, a saber: “O cumprimento das exigências estabelecidas nesta Norma deve ser comprovado por meio do relatório de atividades a que se refere o Anexo III, a ser encaminhado ao CRC de jurisdição do registro principal até 31 de janeiro do ano subsequente ao ano-base (...)”.

No entanto, ressalta-se que esse entendimento é justificado pelo fato de que as grandes firmas de auditoria tomam para si a responsabilidade pela entrega do relatório visto que o período da entrega do documento coincide com período de pico de trabalho,

além da co-responsabilidade pelos profissionais de seu quadro funcional técnico pelo não cumprimento do PEPC.

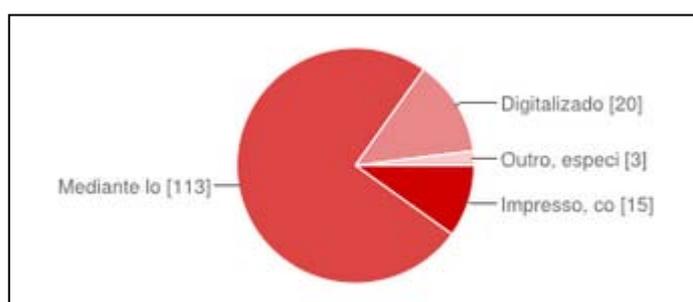
Gráfico 17 – Perfil da amostra: você considera o prazo de 31/jan razoável para a entrega do relatório de atividades?



Fonte: elaborado pela autora

O intuito dessa questão era o de estabelecer correlação quanto ao prazo de entrega do relatório coincidir com a ausência dos profissionais do escritório de trabalho, e muitas vezes, do estado de origem, por ser época de fechamento dos trabalhos de auditoria, visto que muitas empresas divulgam seus balanços ao término do exercício-calendário (31/12), no entanto, até mesmo pelo exposto no gráfico 16, de que as empresas de auditoria tomam para si a responsabilidade pela entrega do documento, 73% dos profissionais não vêem problemas na data da entrega definida pela norma.

Gráfico 18 – Perfil da amostra: como você acredita que deveria ser o reporte do relatório de atividades?

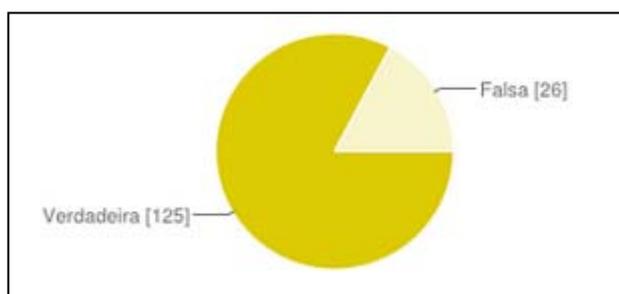


Fonte: elaborado pela autora

Quanto à forma de entrega do relatório de atividades, 75% dos profissionais responderam que a entrega deveria ser feita via sistema, mediante *login* e senha; 13% entendem que a entrega poderia ser feita através do relatório digitalizado; 10% concordam com a manutenção da forma atual; e 2% entendem que deveria ser entregue de outra forma, mas não a especificaram.

Vale lembrar que atualmente, apenas o CRC SP possui sistema próprio para controle e reporte dos cursos realizados pelos profissionais, no entanto, ainda assim, exige a entrega do documento físico em prazo estabelecido pela norma. Neste ponto, retoma-se uma crítica construtiva à norma: sendo ela requerida em nível nacional, o correto é que houvesse um sistema que atendesse a todos os Conselhos, e não apenas a um Regional – fato este inclusive presente em norma, sob responsabilidade do CFC, não atendida até a presente data. Este fato faz com que as firmas de auditoria precisem estabelecer critérios distintos para o controle e o reporte dos cursos realizados por seus profissionais, uma vez que todas elas possuem escritórios em diferentes estados do país.

Gráfico 19 – Perfil da amostra: o cumprimento ao PEPC é exigido ainda que esteja atuando fora do país. Essa afirmação é:



Fonte: elaborado pela autora

A questão quanto à exigência do PEPC mesmo quando o profissional está atuando fora do território nacional se faz necessária para medir o conhecimento dos profissionais quanto a esta obrigatoriedade e ainda que a questão seja de conhecimento de 83% dos respondentes, quando nesta condição, muitos profissionais têm dificuldades em atender a

pontuação requerida, visto que muitos dos treinamentos realizados no exterior não são aceitos pelo Sistema CFC/CRC para compor pontuação a fim de atender a norma do PEPC.

Neste sentido, cabe destacar que muitos desses cursos são realizados pelas firmas-membros das firmas brasileiras, firmas nas quais os profissionais estão atuando através dos programas de *mobility*⁶, cursos esses equivalentes entre as firmas-membro independentes, e que buscam promover e manter a uniformidade das políticas e dos padrões para a proteção e o fortalecimento das marcas dessas empresas, favorecendo a aderência aos seus valores e propiciando a mesma qualidade e precisão técnica na prestação de serviços a todos os clientes e mercados por meio da troca de experiência e conhecimentos entre os profissionais da rede. Em resumo, os cursos realizados no exterior são equivalentes aos cursos realizados no Brasil, cadastrados no Sistema CFC/CRC para fins do Programa de Educação Profissional Continuada.

Também é importante lembrar que desde 2007, quando foi sancionada a lei 11.638, as firmas no Brasil atuam de maneira a convergir as normas contábeis, o que reitera o fato de que os cursos realizados no exterior podem e são aplicáveis aqui em nosso país.

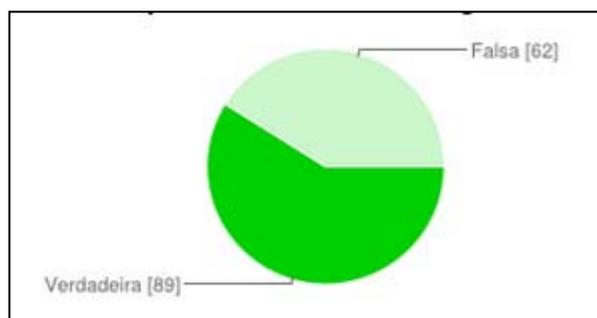
Além dos fatos expostos, destaca-se também que grande parte dos cursos realizados no exterior são validados pelo *CPE (Continuing Professional Education – Normas do Programa de Educação Profissional Continuada)* emitido em conjunto pelo *AICPA (American Institute of Certified Public Accountants – Instituto Americano de Auditores Independentes)* e pela *NASBA (National Association of State Boards of Accountancy – Associação Nacional dos Conselhos Estaduais de Contabilidade)*, exigido para que os auditores independentes qualificados (CPAs) mantenham sua competência profissional e forneçam serviços de qualidade, assim como requerido pela nossa norma, a NBC PA 12 – Educação Profissional Continuada.

Soma-se ainda aos motivos expostos, aplicação de limitações impostas pela norma aos cursos credenciados, aplicadas pela CEPC aos cursos realizados no exterior, sem que se leve em consideração a diferente realidade de metodologia aplicada nos diferentes países. Destaca-se ainda que por vezes, a diferença de realidade é aplicada em diferentes regiões brasileiras, sem que esse mesmo entendimento seja aplicado a outros países de

⁶ *Mobility* é um programa que abrange todos os tipos de transferências internacionais entre as firmas-membro por tempo determinado e com vínculo empregatício no país de origem. Este programa de mobilidade tem início partindo de uma visão de negócios (necessidade) somado à formação e à ascensão (carreira) do profissional que está se candidatando ou está sendo selecionado.

forma indevida, inclusive se considerado que mesmo com as diferenças nas regiões brasileiras, estas estão subordinadas à norma do PEPC, enquanto que os outros países, não.

Gráfico 20 – Perfil da amostra: o cumprimento ao PEPC é exigido caso deixe de atuar em auditoria. Essa afirmação é:



Fonte: elaborado pela autora

Questionados quanto a obrigatoriedade do cumprimento da norma caso deixem de atuar como auditores independentes, quase metade da amostra, 41%, confirmou desconhecer a obrigatoriedade quando da mudança de função. Essa questão é extremamente relevante pois, a partir de 2012, o CFC passou a baixar o registro do CNAI e a exigir que os CRC's autuassem os profissionais que deixaram de cumprir a norma em questão.

Como responsável direta por este tipo de controle em uma das empresas pesquisadas, foi possível identificar que a maioria das notificações recebidas pelo não cumprimento do PEPC eram decorrentes da mudança de atuação, não configurando assim descumprimento direto da norma de forma a prejudicar a atualização do auditor independente, público alvo da norma, mas sim, por entenderem que uma vez que deixaram de atuar como auditores independentes, a norma deixava de ser requerida, assim como, a escassez de cursos válidos para essa finalidade, visto que a grande maioria dos cursos realizados são de responsabilidade das firmas de auditoria.

No quarto e último grupo de questões, procurou-se compreender a percepção que os profissionais mais experientes têm para com a norma em questão e o quanto ela impacta

em sua atuação e se é possível determinar que o alto nível dos serviços prestados pelas empresas de auditoria pesquisadas está relacionada a exigência da atualização técnica imposta pela norma.

Destaca-se de antemão um problema neste grupo de questões. Ainda que se tenha solicitado que apenas os profissionais com mais de 10 anos de experiência respondessem as questões de número 24 a 28, é possível identificar que os respondentes não atenderam a solicitação, visto que de acordo com a questão 5, onde é questionado qual o tempo de experiência em auditoria, apenas 85 profissionais deveriam responder a este grupo de questões.

Em princípio, o intuito desse filtro era o de se contrapor o conhecimento que o profissional possuía quanto ao histórico da ocorrência do treinamento interno nas firmas de auditoria, uma vez que as empresas estudadas possuem essa prerrogativa antes mesmo que houvesse uma norma que exigisse tal demanda, no entanto, como o questionário aplicado não proibia a resposta, ainda que o profissional respondente não atendesse ao requerido, o formulário aplicado permitia a resposta.

Em tempo, cada uma das questões abaixo atingiu um número diferente de respondentes, trazendo ao presente trabalho mais uma constatação: deve-se evitar questões abertas, quando não se puder vinculá-las as exigências propostas, de forma a tornar a análise fidedigna.

Assim, para que se pudesse analisar os dados de acordo com o esperado neste grupo de questões, foi necessário recalcular as respostas de acordo com o pretendido inicialmente, considerando apenas as respostas dos profissionais com mais de 10 anos de experiência em auditoria (85 profissionais), descartando as demais respostas.

Tabela 2 – Percepção dos profissionais experientes

Variável	Categoria	Frequência	
24. A empresa na qual você atua já possuía treinamentos que contribuía para minha formação profissional antes da obrigatoriedade do PEPC?	Sim	83	98%
	Não	2	2%
25. Em caso afirmativo, esses treinamentos tiveram mudanças positivas após a exigência da norma?	Sim	51	60%
	Não	34	40%

26. Seu desempenho em campo melhorou com a obrigatoriedade do treinamento pela PEPC?	Sim	43	51%
	Não	42	49%
27. Você concorda com a redução da carga horária obrigatória aos profissionais experientes?	Sim	46	54%
	Não	39	46%
28. Você acredita que o PEPC melhorou a qualidade do serviço prestado pelo auditor ou apenas burocratizou os treinamentos internos?	Sim	48	56%
	Não	37	44%

Fonte: elaborado pela autora

Na 24^a. questão, a grande maioria dos profissionais concordaram que as empresas pertencentes ao grupo *BigFour* já possuíam treinamentos antes mesmo da exigência da norma. Retoma-se nesse sentido o fator de que as universidades não possuem um curso de formação para a carreira do auditor, sendo estes profissionais preparados majoritariamente pelas grandes empresas do ramo.

Já na 25^a., apesar de 60% dos profissionais respondentes afirmarem que os treinamentos tiveram mudanças positivas após a implantação da norma, retomamos a questão 13, aplicada às Capacitadoras, quando as questionamos se há algum estudo que possa estabelecer este tipo de análise e apenas uma delas respondeu que sim, de modo que essa relação fica difícil de ser estabelecida.

De forma direta, a questão de número 26, tem por objetivo identificar se a obrigatoriedade do PEPC melhorou na atuação em campo, uma vez que as firmas de auditoria já possuíam treinamentos internos com a finalidade de manter seus profissionais atualizados. Questão acirrada, aproximadamente 50% dos respondentes afirmam que sim, seu desempenho melhorou com a obrigatoriedade da norma, enquanto a outra metade, que não, que ela não melhorou, visto que as empresas já trabalhavam com essas atualizações técnicas.

Ainda assim, pode-se concluir que com a obrigatoriedade da norma ou sem ela, o desempenho e, conseqüentemente, o prestígio da firma de auditoria em que presta serviços só é possível mediante a atualização constante a que estão subordinados.

Novamente, tivemos uma divisão interessante na 27^a. questão. O objetivo desta pergunta era o de validar a redução da carga horária de treinamento internamente aos profissionais mais experientes, já que se parte do pressuposto de que todo o conhecimento

acumulado ao longo da carreira torne a atualização técnica mais direcionada, inclusive devido à maior assunção de responsabilidades, o que torna o tempo “disponível” para se realizar treinamentos mais escasso. No entanto, ainda assim, tivemos 39 dos 85 respondentes a essa questão que consideram que não, que a carga horária exigida não deve ser reduzida aos profissionais experientes.

A última pergunta questionou se acreditam que o PEPC melhorou a qualidade do serviço prestado pelo auditor ou apenas burocratizou os treinamentos internos, 56% dos profissionais experientes entendem que sim, que a norma melhorou a qualidade dos serviços prestados pelas firmas de auditoria, enquanto que os outros 44% são contrários a este entendimento.

Novamente, contrapõe-se essa questão com a de número 13, aplicada às áreas de T&D, enquanto Capacitadoras, uma vez que nem as empresas tampouco o Sistema CFC/CRC tem realizado estudos com o intuito de medir essa melhoria técnica.

Por fim, como dito anteriormente, foi concedido espaço para comentários que as empresas fizessem algum comentário que porventura não tivesse sido abordado na pesquisa, no qual obtivemos dois comentários, transcritos na íntegra:

Comentário 1:

“Acredito que o Conselho Federal de Contabilidade deveria também se preocupar com os aspectos de aprendizagem que é efetivamente o principal objetivo que a norma prevê. As sanções e punições aos profissionais neste momento, estão em um primeiro plano e não há pelo menos em nossa visão um estudo sobre a aplicabilidade e eficácia do programa do ponto de vista de aquisição de conhecimento de forma prática, passados 10 anos.”

Novamente, é abordada a questão do quanto a norma é de fato, responsável pela atualização técnica e pela qualidade do serviço prestados pelos auditores. De uma forma bem direta, a Capacitadora requer que antes de o CFC punir o profissional, ele deve demonstrar a eficácia do programa, para só então, penalizar o profissional que o descumprir, por colocar a profissão em risco.

Comentário 2:

“A norma PEPC deveria ter a capacidade de buscar a ajudar as Capacitadoras de forma que possamos ajudar os nossos auditores atenderem de forma mais acessível os seus créditos educativos, mais que isto não seja uma punição.”

De certa forma, similar a sugestão anterior, também há a crítica quanto às punições aplicadas pelo Sistema CFC/CRC, mas neste caso, entende-se que a burocracia e as limitações impostas pela norma sejam os fatores preponderantes que dificultam o cumprimento pelos profissionais, e não que a atualização não têm ocorrido.

6. Considerações Finais

A auditoria externa é um conjunto de técnicas que permitem ao auditor independente emitir uma opinião sobre a razoabilidade das demonstrações financeiras de uma empresa. É assim chamado, auditor independente, justamente por ele não poder ter nenhum vínculo com a empresa auditada, de modo que não haja nenhuma interferência no relatório emitido.

No passado, as empresas de auditoria tinham pouco reconhecimento no mercado, atuando apenas como função fiscalizadora diante das exigências locais. No entanto, a sanção da Lei nº. 11.638/07, que estendeu às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras, aumentou consideravelmente as empresas que estariam obrigadas a contratarem auditorias externas e consequentemente, a procura pelos serviços dessas empresas.

Essa lei também passou a exigir a convergência entre as normas brasileiras e as normas internacionais de contabilidade, pois as normas existentes até então diferiam muito entre si, e acabavam por dificultar a análise de grandes companhias, que atuam em diferentes países. As divergências entre a análise dessas normas poderiam vir a mostrar lucro e prejuízo num mesmo exercício, sem que necessariamente tivesse ocorrido inconsistência entre as avaliações.

Assim, verifica-se que a auditoria é uma profissão de risco, pois ela influencia na tomada de decisão da alta administração da empresa, na competição entre os concorrentes e, na acirrada disputa no mercado de ações.

Diante desses fatos, o CFC criou a norma para o Programa de Educação Profissional Continuada, com vistas a manter atualizados os profissionais que prestam serviços de auditoria externa, garantindo a qualidade pelo serviço prestado e a confiabilidade pela opinião emitida.

Em pesquisa feita às grandes empresas de auditoria, com ausência da PwC na amostragem, chegou-se a conclusão de que as empresas não só concordam com a norma como colaboram efetivamente para que seus profissionais se mantenham atualizados, a fim de que possam dar continuidade a imagem construída de empresas idôneas e confiáveis, já

que por ser uma profissão de risco, uma auditoria falha pode não só comprometer a reputação de uma empresa como inclusive, sua continuidade no mercado.

Como público alvo, este trabalho também buscou conhecer a percepção dos profissionais que atuam como auditores independentes quanto à norma e, de certa forma, a grande maioria também considera que a norma além de elevar a qualidade dos serviços prestados por eles, já que ela é determinante na aquisição e atualização do conhecimento pelo profissional, também é benéfica para elevar o patamar da profissão do auditor.

Entretanto, é imprescindível destacar os pontos negativos identificados com a presente pesquisa. A burocracia, por vezes imposta pela norma, como a limitação de pontuação para algumas modalidades de cursos, o não aceite de cursos realizados no exterior por empresas do mesmo grupo, a morosidade na análise da CEPC e mesmo, a discrepância entre as informações prestadas pelos Conselhos tendem a dificultar a compreensão da norma e sua aplicação pelas grandes firmas de auditoria a seus quadros técnicos, além de prejudicar os profissionais em seu cumprimento.

Reitera-se que a atualização técnica dos profissionais das firmas de auditoria tratadas neste trabalho, apesar de anterior a norma, não distingue do objeto principal dessa: a manutenção, a atualização e a expansão dos conhecimentos técnicos e profissionais, as habilidades e competências indispensáveis à qualidade e precisão técnica dos serviços por elas prestados, portanto, sugere-se que a norma não pode vir a lesar algo que é anterior a ela e que fez com que essas empresas se tornassem fortes, atuantes e competitivas no mercado.

Contrário ao objetivo, atualmente a norma tem servido apenas para penalizar os profissionais que, por motivos diversos, não puderam atendê-la, sem que se tenha estabelecido parâmetros para mensurar que ela tem sido responsável pela melhoria nos serviços prestados por essas firmas, se é que essa melhora de fato ocorreu.

Assim, conclui-se que, sendo o objeto principal a manutenção da qualidade do serviço prestado, antes do Sistema CFC/CRC passar a aplicar sanções por conta do não cumprimento, deveria primeiro comprovar sua eficácia, demonstrando que a partir de sua implantação, os serviços de auditoria se tornaram melhores do que eram antes dela, para só assim então, punir os profissionais que, porventura, colocarem em risco a profissão.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria: um curso moderno e completo*. 5ª. Edição. São Paulo: Atlas, 1996.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria: um curso moderno e completo*. 7ª. Edição. São Paulo: Atlas, 2010.

ATTIE, William. *Auditoria Interna*. São Paulo: Atlas, 1987.

CARDOSO, Ana Paula e RODANTE, Antonio. *Auditoria: registros de uma profissão*. São Paulo: Ibracon – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, 2007.

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

DAL MAS, José Ademir. Necessidade de Treinamento mais Eficaz e de Distribuição dos Trabalhos por Todo o Ano. In: DAL MAS, José Ademir. *Auditoria Independente: treinamento de pessoal, introdução aos procedimentos de auditoria*. São Paulo: Atlas, 2000.

EBOLI, Marisa. O desenvolvimento das pessoas e a educação corporativa. In: FLEURY, Maria Tereza Leme. *As pessoas na organização*. São Paulo: Editora Gente, 2002.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. Origem e evolução da auditoria. In: FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. *Auditoria contábil*. 4ª. Edição. São Paulo: Atlas, 2001.

LOIOLA, Elizabeth; NÉRIS, Jorge Santo; BASTOS, Antonio Virgilio Bittencourt. Aprendizagem em organizações: mecanismos que articulam processos individuais e coletivos. In: BORGES, Jairo E. et al. *Treinamento, desenvolvimento e educação em organizações e trabalho*. São Paulo: Artmed, 2006.

MARCONDES, Reynaldo Cavalheiro. Desenvolvendo pessoas: do treinamento e desenvolvimento à universidade corporativa. In: MORIHANASHIRO, Darcy Mitiko et. al. *Gestão do fator humano: uma visão baseada em stakeholders*. São Paulo: Saraiva, 2008.

PLANTULLO, Vicente Lentini. *Treinamento e desenvolvimento: análise de modelos*. Curitiba: Juruá, 2008.

VERGARA, Sylvia Constant. *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. 9ª. Edição. São Paulo: Atlas, 2007.

Banco Central do Brasil – BCB. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/>>. Acesso em: 22 set. 2014.

Res. CNSP 3198/04

<<http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/normativo.asp?tipo=res&ano=2004&numero=3198>>

Código de Ética Profissional do Contador. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_803.doc>. Acesso em: 23 out. 2014.

Comissão de Valores Mobiliários – CVM. Disponíveis em: <<http://www.cvm.gov.br/>>. Acesso em: 22 set. 2014.

Instrução CVM 308

<http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/Atos_Redir.asp?Tipo=I&File=\inst\inst308.doc>

Deliberação CVM 570

<http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/Atos_Redir.asp?Tipo=D&File=\deli\deli570.doc>

Conselho Federal de Contabilidade – CFC. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 17 set. 2014.

Res. 945/02 <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2002/000945>

Res. 989/03 <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2003/000989>

Res. 995/04 <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2004/000995>

Res. 1014/04 <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2004/001014>

Res. 1002/04 <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2004/001002>

Res. 1060/05 <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2005/001060>

Res. 1018/05 <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2005/001018>

Res.1031/05 <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2005/001031>

Res. 1074/06 <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2006/001074>

Res. 1069/06 <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2006/001069>

Res. 1077/06 <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2006/001077>

Res. 1109/07 <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2007/001109>

Res. 1146/08 <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2008/001146>

Res. 1377/11 <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2011/001377>

NBC PA 12/13

<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2013/NBCPA12>

NBC PA 13 (R1)

<[http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2014/NBCPA13\(R1\)](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2014/NBCPA13(R1))>

NBC PG 12/2014

<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2014/NBCPG12>

CPE. Disponível em:

<<http://www.aicpa.org/advocacy/state/downloadabledocuments/aicpa-nasba-final-cpe-standards.pdf>>. Acesso em: 26 out. 2014.

DTT. Disponível em: <<http://www2.deloitte.com/br/pt/footerlinks/about-deloitte.html>>. Acesso em: 25 out. 2014.

EY. Disponível em: <<http://www.ey.com/BR/pt/Home>>. Acesso em: 25 out. 2014.

KPMG. Disponível em: <http://www.kpmg.com/BR/PT/Estudos_Analises/artigosepublicacoes/Documents/KPMG_RS2013_PT.pdf>. Acesso em: 25 out. 2014.

Lei 9.295/46. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del9295.htm>. Acesso em: 02 out. 2014.

Lei 4.728/65. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14728.htm>. Acesso em: 02 out. 2014.

Lei 6.404/76. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em: 02 out. 2014.

Lei 6.385/76. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6385.htm>. Acesso em: 02 out. 2014.

Lei 11.638/07. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em: 02 out. 2014.

PwC. Disponível em: <<http://www.pwc.com.br/pt/quem-somos/index.jhtml>>. Acesso em: 25 out. 2014.

Superintendência de Seguros Privados – SUSEP. Disponível em: <<http://www.susep.gov.br/principal.asp#>>. Acesso em: 02 out. 2014.

Res. CNSP 118/04 <<http://www.susep.gov.br/textos/resol118-04.pdf>>

ENRON: Os mais espertos da sala. Direção: Alex Gibney. Produção: Alex Gibney, Jason Kliot e Susan Motamed. Interpretés: Andrew Fastow; Jeffrey Skilling; Kenneth Lay; Peter Coyote; Gray Davis. Roteiro: Alex Gibney. Música: Matthew Hauser e Marilyn Manson. Estados Unidos: Jigsaw Productions, 2005, DVD (109 min), documentário, sonoro, legendado, color. Baseado em livro de Bethany McLean e Peter Elkind.

Apêndice A – Pesquisa PEPC – Capacitadoras

Olá!

Gostaria de contar com sua colaboração, em responder a pesquisa abaixo, a fim de utilizá-la em meu TCC.

O objetivo dessa pesquisa é medir o conhecimento dos profissionais do grupo de auditoria para com a norma do PEPC.

Informo que a presente pesquisa possui fins exclusivamente acadêmicos e que suas respostas comporão um banco de dados, não sendo utilizadas isoladamente.

***Obrigatória**

1. Qual o investimento aproximado feito em treinamento pela empresa (para a área de Auditoria) no último ano?*

- Abaixo de 10 milhões
- Entre 10 e 30 milhões
- Entre 30 e 50 milhões
- Entre 50 e 70 milhões
- Acima de 70 milhões

2. Houve alteração no investimento feito em treinamento após a implementação da norma do PEPC?*

- Sim
- Não

3. Qual a carga horária efetivamente oferecida para o staff da área de auditoria?*

Considerar todos os treinamentos oferecidos, inclusive aqueles não validados para fins do PEPC

- Abaixo de 50 horas
- Entre 50 e 60 horas

- Entre 60 e 70 horas
- Entre 70 e 80 horas
- Acima de 80 horas

4. Qual a carga horária efetivamente oferecida para o staff da área de auditoria?*

Considerar apenas os treinamentos oferecidos e validados para fins do PEPC

- Abaixo de 50 horas
- Entre 50 e 60 horas
- Entre 60 e 70 horas
- Entre 70 e 80 horas
- Acima de 80 horas

5. Qual a carga horária efetivamente oferecida para a liderança da área de auditoria?*

Considerar todos os treinamentos oferecidos, inclusive aqueles não validados para fins do PEPC

- Abaixo de 50 horas
- Entre 50 e 60 horas
- Entre 60 e 70 horas
- Entre 70 e 80 horas
- Acima de 80 horas

6. Qual a carga horária efetivamente oferecida para a liderança da área de auditoria?*

Considerar apenas os treinamentos oferecidos e validados para fins do PEPC

- Abaixo de 50 horas
- Entre 50 e 60 horas
- Entre 60 e 70 horas
- Entre 70 e 80 horas
- Acima de 80 horas

7. A empresa já possuía treinamentos formais para a equipe de auditoria antes da exigência do CFC?*

- Sim
- Não

8. Os treinamentos técnicos para a equipe de auditoria são obrigatórios?*

- Sim
- Não

9. Além dos treinamentos técnicos, a empresa entende ser necessários outros treinamentos para o desenvolvimento dos seus profissionais?*

- Sim
- Não

10. A obrigatoriedade do treinamento pelo CFC mudou a política de treinamentos oferecidos pela empresa?*

- Sim
- Não

11. Caso a resposta acima tenha sido afirmativa, qual foi essa mudança?

- Aumento de carga horária
- Qualidade do treinamento
- Experiência do instrutor
- Mudanças apenas operacionais
- Outro:

12. Como a empresa avalia a performance dos seus profissionais em campo do ponto de vista dos aspectos técnicos, desde a implementação da Norma?*

- Fundamental para o desenvolvimento dos trabalhos em campo
- Indiferente, pois os treinamentos já eram aplicados dentro da firma

13. Existe alguma pesquisa interna para avaliar se o desempenho dos profissionais melhorou após a implementação da Norma?*

- Sim
- Não

14. Os treinamentos obrigatórios são divididos por categorias (nível hierárquico)?*

- Sim
- Não

15. Existe algum benefício diretamente relacionado a participação dos profissionais nos treinamentos mandatórios?*

- Sim
- Não

16. Existe alguma punição diretamente relacionada a não participação dos profissionais nos treinamentos mandatórios?*

- Sim
- Não

17. Caso o treinamento não fosse obrigatório, você acredita que os profissionais participariam do treinamento oferecido?*

- Sim
- Não

18. Considerando que a empresa é co-responsável quando do não cumprimento da norma, é requerida comprovação de treinamento realizado quando da contratação do profissional no decorrer do exercício?*

- Sim
- Não

19. É verificado se o profissional está em dia com o PEPC dos exercícios anteriores quando de sua contratação?*

- Sim
- Não

20. Você concorda com a limitação imposta pela norma quanto aos cursos de auto-estudo?*

- Sim
- Não

21. Essa limitação impacta negativamente no atendimento da pontuação requerida pelos profissionais?*

- Sim
- Não

22. Há suporte/orientação dos Conselhos Regionais em relação as diretrizes da norma que regulamenta o PEPC?*

- Sim
- Não

23. A empresa já recebeu solicitações diferentes para as mesmas situações entre os Conselhos Regionais?*

- Sim
- Não

24. Para os cursos realizados no exterior, você já identificou divergência de análise entre cursos similares?*

- Sim
- Não

25. Caso a resposta acima tenha sido afirmativa, qual o impacto dessa divergência?

Nesta questão, pode selecionar mais de uma opção

- Pontuação diferente
- Habilitação diferente
- Limitação de pontos

- Exigência de documentação
- Curso não foi aprovado para todos os profissionais

26. Você acredita que o aceite da proporcionalidade de pontuação para casos de afastamento justificado (licença maternidade, enfermidades, acidentes de trabalho) pela norma em vigor é suficiente para que o profissional que porventura tenha se afastado temporariamente da empresa, possa atendê-la?*

- Sim
- Não, pois há um cronograma definido dos cursos internos, que podem conflitar com esse afastamento

27. Como você acredita que deveria ser considerado pela norma o profissional que atua no exterior por um período?*

- Cumprir com o PEPC integralmente
- Cumprir de forma proporcional a sua atuação em território nacional

28. A implantação do sistema do CRC SP facilitou o reporte da Prestação de Contas por parte da Capacitadora?*

- Sim
- Não

29. O prazo de reporte da Prestação de Contas (15/01) é razoável?*

- Sim
- Não

30. O prazo de devolução do Sistema CFC/CRC para credenciamento/revalidação de cursos (entre 60/90 dias) é satisfatório para a Capacitadora?*

- Sim
- Não

31. Dentre os itens exigidos para credenciamento dos cursos (título do curso, tipo de curso, área temática, carga horária, conteúdo programático, bibliografia mínima atualizada, frequência mínima, cronograma de realização, critério de avaliação, modalidade,

abrangência, público-alvo, nome e currículo dos professores), você entende que algum não seja necessário para análise da Comissão?*

Caso a resposta seja afirmativa, indique no campo "Outro" qual o item.

- Não
- Outro:

32. Utilize o espaço abaixo caso queira deixar um comentário e/ou sugestão acerca da norma do PEPC.

Apêndice B – Pesquisa PEPC – Auditores

Olá!

Gostaria de contar com sua colaboração, em responder a pesquisa abaixo, a fim de utilizá-la em meu TCC.

O objetivo dessa pesquisa é medir o conhecimento dos profissionais do grupo de auditoria para com a norma do PEPC.

Informo que a presente pesquisa possui fins exclusivamente acadêmicos e que suas respostas comporão um banco de dados, não sendo utilizadas isoladamente.

***Obrigatória**

1. Gênero:*

- Masculino
- Feminino

2. Faixa etária:*

- Menor que 25 anos
- De 25 a 35 anos
- De 35 a 45 anos
- Acima de 45 anos

3. Tempo de empresa:*

- Até 1 ano
- Entre 1 e 3 anos
- Entre 4 e 6 anos
- Entre 7 e 10 anos
- Mais de 10 anos

4. Categoria atual:*

- Trainee
- Assistente
- Sênior
- Supervisor
- Gerente
- Diretor / Sócio

5. Experiência em auditoria:*

- Até 1 ano
- Entre 1 e 3 anos
- Entre 4 e 6 anos
- Entre 7 e 10 anos
- Mais de 10 anos

6. Na sua opinião, qual carga horária anual considera adequada para sua atualização técnica?*

- Até 20 horas
- Entre 21 e 40 horas
- Entre 41 e 60 horas
- Entre 61 e 80 horas
- Mais de 80 horas

7. Considerando a agenda de clientes, você teria disponibilidade para participar do treinamento interno caso ele não fosse obrigatório?*

- Sim
- Não

8. Você ministra ou já ministrou aulas (graduação / pós graduação) em faculdade?*

- Sim
- Não

9. Você participa ou já participou de comissões técnicas em entidades contábeis (CFC, CRC ou Ibracon)?*

- Sim
- Não

10. Você já publicou alguma produção intelectual (artigos ou livros)?*

Entrevista concedida não é considerada produção intelectual.

- Sim
- Não

11. Como tomou conhecimento da obrigatoriedade da norma do PEPC?*

- Site CFC/CRCs
- Comunicado/E-mail CRCs
- Faculdade
- Empresa que trabalha
- Não conhece a norma

12. A pontuação exigida pelo PEPC impacta em sua atuação em campo?*

- Positivamente
- Negativamente

13. Você participa/participou de treinamentos que, apesar de agregar valor a sua atuação, não valiam créditos para o PEPC?*

- Sim
- Não

14. Você conhece outras empresas (além da que atua) e/ou instituições que oferecem treinamentos pontuados para fins do PEPC?*

- Sim

Não

15. Você já precisou recorrer a treinamentos dessas empresas para atender ao PEPC?*

Sim

Não

16. Em caso afirmativo, a que você atribui essa necessidade?

A empresa que atuo não oferece carga horária suficiente para o atendimento do PEPC

Ausência no treinamento interno para conciliar com atendimento aos clientes

Ausência no treinamento interno por motivos particulares

Período de afastamento justificado coincidiu com os treinamentos oferecidos para minha categoria

17. Você participa de treinamentos que não agregam para sua atuação apenas para completar a pontuação requerida pelo PEPC?*

Sim

Não

18. Caso o treinamento não fosse obrigatório pelo PEPC, você deixaria de participar dos treinamentos oferecidos pela empresa na qual atua?*

Sim

Não

19. De quem é a obrigatoriedade pela entrega do relatório de atividades?*

Da empresa de auditoria em que atuo

Do próprio profissional

20. Você considera o prazo de 31/jan razoável para a entrega do relatório de atividades?*

Sim

Não

21. Como você acredita que deveria ser o reporte do relatório de atividades?*

- Impresso, como é feito atualmente
- Mediante login e senha, via sistema
- Digitalizado
- Outro, especificar

22. O cumprimento do PEPC é exigido ainda que esteja atuando fora do país. Essa afirmação é:*

- Verdadeira
- Falsa

23. O cumprimento do PEPC é exigido caso deixe de atuar em auditoria. Essa afirmação é:*

- Verdadeira
- Falsa

24. A empresa na qual você atua já possuía treinamentos que contribuíssem para sua formação profissional antes da obrigatoriedade do PEPC?

Pergunta destinada apenas aos profissionais com mais de 10 anos de experiência.

- Sim
- Não

25. Em caso afirmativo, esses treinamentos tiveram mudanças positivas após a exigência da norma?

Pergunta destinada apenas aos profissionais com mais de 10 anos de experiência.

- Sim

Não

26. Seu desempenho em campo melhorou com a obrigatoriedade do treinamento pela PEPC?

Pergunta destinada apenas aos profissionais com mais de 10 anos de experiência.

Sim

Não

27. Você concorda com a redução da carga horária obrigatória aos profissionais experientes?

Pergunta destinada apenas aos profissionais com mais de 10 anos de experiência.

Sim

Não

28. Você acredita que o PEPC melhorou a qualidade do serviço prestado pelo auditor ou apenas burocratizou os treinamentos internos?

Melhorou

Burocratizou