

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO**  
**Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade**  
**Departamento de Contabilidade e Atuária**

**AUDITORIA: ENSINO ACADÊMICO X TREINAMENTO  
PROFISSIONAL**

**Álvaro Augusto Ricardino Filho**

**Orientador: Prof. Dr. L. Nelson Carvalho**

**São Paulo**  
**2002**

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO**  
**Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade**  
**Departamento de Contabilidade e Atuária**

**AUDITORIA: ENSINO ACADÊMICO X TREINAMENTO  
PROFISSIONAL**

ALVARO AUGUSTO RICARDINO FILHO

Tese de Doutorado apresentada ao Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo para a obtenção do título de Doutor em Contabilidade.

Orientador: Prof. Dr. L. NELSON CARVALHO

**São Paulo**  
**2002**

REITOR DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO  
PROF. DR. ADOLPHO JOSÉ MELFI

DIRETOR DA FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E  
CONTABILIDADE.  
PROFa. Dra. MARIA TEREZA LEME FLEURY

CHEFE DO DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE E ATUÁRIA  
PROF. DR. ARIIVALDO DOS SANTOS

## FICHA CATALOGRÁFICA

Ricardino Filho, Álvaro Augusto

Auditoria : ensino acadêmico x treinamento profissional /  
Álvaro Augusto Ricardino Filho. -- São Paulo : FEA/USP,  
2002.

p.

Tese - Doutorado

Bibliografia

Orientador: Prof. Dr. L. Nelson Carvalho

1. Auditoria – Estudo e ensino 2. Padrões e normas de auditoria  
3. Treinamento profissional I. Faculdade de Economia,  
Administração e Contabilidade da USP

CDD – 657.45007

À memória de

**Luiz Fernando Ricardino Jarillo**

Administração 2 FEA/USP

*Que ele esteja em um grande campo e  
possa jogar todos as partidas que lhe foram  
negadas.*

*Nos próximos anos, o escândalo da Enron, e não o 11 de setembro, será visto como o grande divisor de águas na história da sociedade dos Estados Unidos.*

**Paul Krugman**

Economista do *The New York Times*

## AGRADECIMENTOS

Por ocasião da conclusão de uma tese, o espaço destinado aos agradecimentos sempre parece ser inversamente menor do que a soma dos esforços de todos que ajudaram na sua realização.

Meu primeiro agradecimento, mais do que justificável, dirige-se ao Prof. Dr. L. Nelson Carvalho que, não obstante sua agenda sempre repleta de compromissos, sempre encontrou tempo para fornecer as orientações necessárias. Privilegiou-me com a confiança depositada e por isso lhe sou imensamente grato.

Especiais agradecimentos à banca examinadora composta pelos srs. Prof. Dr. Gilberto Martins, cuja porta sempre esteve aberta à amizade e ao apoio; Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama, a quem, infelizmente, só tive o prazer de conhecer quando da defesa deste trabalho; Júlio Sérgio Cardozo, que me brindou com sugestões extraordinárias, quando do exame de qualificação, e Prof. Dr. Sérgio de Iudícibus, eterno mestre de todos nós, que me honra pela segunda vez ao participar da banca.

Agradeço a todos os professores da FEA-USP de cujas fontes sorvi os conhecimentos adquiridos ao longo do doutoramento.

Aos colegas das turmas de mestrado e doutorado com os quais desfrutei tantos e tão bons momentos.

A Temístocles do Amaral Ribeiro, motivador involuntário de meu retorno às salas de aula.

A uma plêiade de colaboradores que me forneceram informações e sugestões para este trabalho. Mesmo correndo o risco de omitir alguns nomes, não posso me furtar a tentar elencá-los:

Andersen: Francisco Papellás Filho, William P. Pinto, Juarez Lopes de Araújo;  
PriceWaterhouse & Coopers: Edison Arisa Pereira;  
KPMG: Lino Campion, Carla Bellangero, Sidney Ito, Janaina P. Camargo;  
Trevisan: Mauro Akio Sakano;  
Ernst & Young: Charles B. Holland, Ricardo Jorge Oronzo, Wagner Petelin;  
BDO Directa: Clóvis Ailton Madeira e Ernesto Gelbcke;

Deloitte: Carmen Sarilho Padre.

Aos colegas da USP: Marco Pólo Cordeiro, casal Sofie e Vinícius A. Martins, Renato Theophillo.

A alguns amigos de todas as horas: Amado Francisco da Silva, Norberto Giuntini, Profa. Sônia Aparecida Ribeiro.

Aos meus pais pelo eterno incentivo, tanto no passado quanto no presente.

Às duas Marcias: a primeira, minha esposa, por tudo. E tudo, neste caso, tem um sentido muito mais amplo do que simples palavras podem expressar. À segunda, irmã, pelas traduções e ajuda nos momentos mais insólitos.

À Georgia, minha filha, “apenas” por ser quem é.

## SUMÁRIO

Resumo

Abstract

### **CAPÍTULO I – ESTRUTURA METODOLÓGICA**

1. Gênese da questão .....	01
2. Justificativa para a escolha do tema .....	04
2.1 Importância .....	04
2.1.1 Obrigatoriedade da disciplina .....	04
2.1.2 Oportunidade de trabalho .....	04
2.1.3 Potencial econômico .....	04
2.2 Viabilidade .....	05
2.3 Originalidade .....	05
2.3.1 O ISAR e sua proposta .....	06
3. O problema .....	07
4. Hipótese .....	08
5. Delimitações da pesquisa .....	08
6. Objetivos da pesquisa .....	09
7. Desenvolvimento dos trabalhos .....	10

### **CAPÍTULO II – BREVE RETROSPECTIVA DAS ATIVIDADES DE AUDITORIA NO BRASIL**

1. Influência da Legislação – visão inicial .....	12
2. Origens e desenvolvimento da auditoria no Brasil e legislação pertinente .....	13
3. Início e desenvolvimento do ensino da disciplina auditoria nos cursos de graduação em ciências contábeis .....	21
4. Primeiras publicações sobre auditoria no Brasil .....	28

### **CAPÍTULO III – DISCIPLINA AUDITORIA: LEGISLAÇÃO VERSUS CONTEÚDO PRÁTICO**

1. Metodologia Aplicada à Pesquisa .....	37
2. Sumário das Questões de Pesquisa .....	383. Propósitos da Coleta de Dados 39
3.1 Público Alvo .....	39
4. Técnica da Coleta de Dados .....	39
4.1 Restrição na Coleta de Dados .....	40
4.2 Critérios para Seleção da Amostra .....	41
4.3 Seleção da Amostra .....	44
4.4 Distribuição da Amostra e da Seleção .....	47
4.5 Indicadores de Validação da Amostra .....	48
5. Análise dos Dados .....	50
5.1 Sobre a Disciplina Auditoria .....	50
5.2 Sobre o Corpo Docente .....	51
5.3 Sobre a Bibliografia Adotada .....	52
5.3.1 Comparação com a pesquisa de Madeira (2001) .....	52

5.4 Sobre a Forma como são Ministradas as Aulas .....	53
6. Resultado da Coleta de Dados .....	53

**CAPÍTULO IV – EMENTA ADOTADA PELAS EMPRESAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE PARA O ENSINO DE SEUS AUDITORES APRENDIZES**

1. O Recrutamento de Auditores Aprendizes .....	56
2. Critérios para a Seleção das Empresas Observadas .....	57
2.1 Resultado das Correspondências Enviadas .....	58
2.2 Entrevistas .....	58
3. Empresas Seleccionadas .....	59
3.1 Andersen.....	60
3.1.1 Processo Admissional 2000 .....	60
3.1.2 Ementa.....	62
3.1.3 Material Didático.....	62
3.2 Deloitte, Touche Tohmatsu .....	63
3.2.1 Processo Admissional 2000 .....	63
3.2.2 Ementa.....	65
3.2.3 Material Didático .....	65
3.3 Ernst & Young .....	66
3.3.1 Processo Admissional 2000 .....	66
3.3.2 Ementa.....	67
3.3.3 Material Didático.....	68
3.4 KPMG .....	83
3.4.1 Processo Admissional 2000 .....	83
3.4.2 Programa de Treinamento.....	85
3.4.3 Material Didático.....	90
3.5 PricewaterhouseCoopers .....	91
3.5.1 Processo Admissional 2000 .....	91
3.5.2 Ementa.....	92
3.5.3 Material Didático.....	93
3.6 Boucinhas & Campos.....	94
3.6.1 Processo Admissional .....	94
3.6.2 Ementa.....	94
3.6.3 Material Didático.....	94
3.7 BDO Directa .....	95
3.7.1 Processo Admissional 2000 .....	95
3.7.2 Ementa.....	96
3.7.3 Material Didático.....	97
3.8 Trevisan Auditores .....	98
3.8.1 Processo Admissional 2000 .....	98
3.8.2 Ementa.....	99
3.8.3 Material Didático.....	100
4. Síntese .....	101
4.1 Perfil dos auditores aprendizes e dos respectivos processos admissionais .....	101
4.1.1 Perfil.....	101
4.1.2 Cursos de origem .....	101
4.1.3 Distribuição da Escolaridade nos Cursos de Ciências Contábeis .....	102

4.1.4	Processo Admissional .....	102
4.1.5	Carga Horária de Treinamento .....	103
4.2	Ementa.....	103
4.2.1	Análise .....	104

## **CAPÍTULO V – MÉTODOS DE AUDITORIA E FERRAMENTAS ELETRÔNICAS UTILIZADAS PELAS EMPRESAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE CONSULTADAS**

1.	Introdução à Discussão metodológica.....	107
2.	Resultado da Coleta de Informações .....	108
2.1	Andersen.....	108
2.1.1	Método de Auditoria .....	108
2.1.2	Ferramentas Eletrônicas .....	115
2.2	Deloitte, Touche Tohmatsu .....	123
2.2.1	Método de Auditoria .....	123
2.2.2	Ferramentas Eletrônicas .....	123
2.3	Ernst & Young.....	124
2.3.1	Método de Auditoria .....	124
2.3.2	Ferramentas Eletrônicas .....	129
2.4	KPMG .....	134
2.4.1	Método de Auditoria .....	134
2.4.2	Ferramentas Eletrônicas .....	136
2.5	Pricewaterhouse Coopers .....	137
2.5.1	Método de Auditoria .....	137
2.5.2	Ferramentas de Auditoria.....	138
2.6	Boucinhas & Campos.....	139
2.6.1	Método de Auditoria .....	139
2.6.2	Material Didático.....	139
2.7	BDO Directa.....	140
2.7.1	Método de Auditoria .....	140
2.7.2	Ferramentas Eletrônicas .....	144
2.8	Trevisan Auditores .....	145
2.8.1	Método de Auditoria .....	145
2.8.2	Ferramentas Eletrônicas .....	147
3.	Síntese .....	148
3.1	Metodologia de Auditoria.....	148

## **CAPÍTULO VI – ANÁLISES COMPARATIVAS: LIVROS DE AUDITORIA, EMENTAS E ISAR. DIFERENÇAS ENTRE O ENSINO ACADÊMICO E O TREINAMENTO PROFISSIONAL**

1.	Pesquisa antecedente .....	150
2.	Sumário da Pesquisa de Madeira .....	151
3.	O Conteúdo dos Livros indicados pelos Docentes da Disciplina Auditoria .....	152
3.1	ATTIE, William .....	152
3.2	FRANCO, Hilário e MARRA, Ernesto .....	153
3.3	ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti .....	153
3.4	Características Comuns às Obras.....	154
4.	A Proposta do ISAR <i>versus</i> Ementas e Conteúdo Bibliográfico .....	154

4.1	Gráfico Comparativo entre ISAR, Ementas e Bibliografia .....	163
4.2	Média Percentual dos Itens Atendidos .....	164
4.2.1	Análise do Percentual Médio de Cobertura .....	164
4.3	Análise, por Tema .....	164
4.3.1	Tema 1 – Natureza, Finalidade e Extensão da Auditoria .....	164
4.3.2	Tema 2 – Normas de Auditoria e Padrões Internacionais de Auditoria .....	165
4.3.3	Tema 3 – Princípios e Conceitos Fundamentais de Auditoria .....	165
4.3.4	Tema 4 – Estrutura Básica de Auditoria .....	166
4.3.5	Tema 5 – Avaliação e Planejamento de Auditoria .....	166
4.3.6	Tema 6 – Obtenção e Análise das Evidências.....	167
4.3.7	Tema 7 – Realização da Auditoria.....	168
4.3.8	Tema 8 – Estrutura do Relatório de Auditoria .....	168
4.3.9	Tema 9 – Comunicação de Deficiências de Controle Interno .....	169
4.3.10	Tema 10 – Avaliação dos Sistemas Empresariais baseados em Computadores .....	169
4.3.11	Tema 11 – Riscos de Responsabilidade Profissional do Auditor .....	170
4.3.12	Tema 12 – Auditoria Interna: Objetivos e Funções .....	170
4.3.13	Tema 13 – Organização e Planejamento em Situações Complexas de Auditoria, incluindo Auditoria de Grupos e Trabalhos Conjuntos com outros Auditores .....	170
5.	Análise Global.....	171
6.	Ensino Acadêmico e Treinamento Profissional: diferenças e propósitos.....	172
6.1	O Treinamento nas Empresas de Auditoria.....	174
6.2	O Ensino Acadêmico.....	175

## **CAPÍTULO VII – CONCLUSÃO**

1.	Antecedente .....	177
2.	Conclusões.....	179
2.1	Síntese.....	179
2.2	Bases comparativas .....	180
2.2.1	Ementas, Bibliografias e ISAR.....	180
2.2.2	Ensino X Treinamento .....	181

<b>APÊNDICE</b> .....	184
-----------------------	-----

<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	202
---------------------------	-----

## **ANEXOS**

Anexo A –	Relação das Faculdades de Ciências Contábeis fornecidas pelo MEC .....	1
Anexo B –	Instituições de ensino selecionadas para teste amostral .....	7
Anexo C –	Modelo de circular às Faculdades de Ciências Contábeis pesquisadas .....	9
Anexo D –	Tabulação dos dados pesquisados: informações sobre a disciplina .....	13
Anexo E -	Tabulação dos dados pesquisados: informações sobre o corpo docente .....	18
Anexo F -	Tabulação dos dados pesquisados: bibliografia utilizada na disciplina auditoria.....	29
Anexo F-1 –	Bibliografia indicada para a disciplina Auditoria .....	31
Anexo F-2 –	Tabulação da bibliografia adotada na disciplina Auditoria.....	32
Anexo G –	Informações sobre a metodologia de ensino .....	33

Anexo H –	Modelo de circularização enviado às empresas de auditoria independente selecionadas para teste.....	35
Anexo I –	Questionário sobre processo admissional .....	36
Anexo J –	O currículo da disciplina auditoria .....	37
Anexo K -	ISAR X Ementas.....	42

## RESUMO

Em 1999, por iniciativa do Grupo de Especialistas Internacionais em Padrões Contábeis e de Relatórios Financeiros - ISAR , uma entidade formada sob os auspícios da UNCTAD – ONU, foi completado um estudo voltado à proposta de educação do chamado “contador global”. Tomando esse trabalho como parâmetro, esta tese procura identificar se: o conteúdo dos livros sobre auditoria, mais comumente indicados pelos docentes da disciplina, em todo o país, atende à proposta daquele Grupo de Especialistas; e se as ementas dos cursos básicos de auditoria, ministrados pelas principais empresas de auditoria independente em atividade no país, atendem à referida proposta. Tal comparação torna-se importante à medida que os mais de quatrocentos aprendizes recrutados anualmente pelas empresas de auditoria pesquisadas são universitários que cursaram a disciplina auditoria<sup>1</sup> em suas respectivas faculdades. Essa duplicação de esforços leva à percepção de que há diferenças substanciais tanto no conteúdo quanto no objetivo desses cursos. Tomando tal percepção como premissa e utilizando o programa do ISAR como base referencial, este trabalho admite a hipótese de que há diferenças substantivas entre ementas e conteúdos bibliográficos, e que tais diferenças estão apoiadas nos objetivos que orientam a atividade acadêmica e a profissional. Enquanto a primeira se dedica ao ensino, a segunda está voltada ao treinamento. Apoiado em informações fornecidas tanto pelos docentes da disciplina quanto pelas empresas examinadas, este trabalho confirmou a hipótese enunciada e concluiu que há significativas diferenças entre as ementas e o conteúdo bibliográfico utilizado. Adicionalmente, consubstanciado em definições técnicas que caracterizam e diferenciam ensino e treinamento, esta tese pôde comprovar que os objetivos profissionais e acadêmicos são, de fato, diferentes e, em consequência, levam à adoção de conteúdos programáticos diferenciados.

---

<sup>1</sup> Como mínimo, aqueles provenientes dos cursos de graduação em Ciências Contábeis.

## ABSTRACT

In 1999, by initiative of the International Working Group of Experts on Standards of Accounting and Reporting – ISAR, an entity formed under the auspices of UNCTAD – United Nations, a study was completed regarding a proposed curriculum for the education of the so-called “global accountant”. Taking this study as a benchmark, this thesis intends to identify whether: the content of the books on auditing most recommended by the professors in Brazil comply with such proposal, and if the basic audit training programs of the main independent audit firms in Brazil also comply with the referred proposal. Assuming such perception as valid and using the ISAR proposal as a benchmark, this work accepts the hypothesis that there are substantive differences between the under-graduate programs, firms’ training activities and the related bibliographic contents, and that such differences result from the objectives that underlie the professional and the academic activities – these aiming at education, whereas the former is devoted to pure training. Such a comparison becomes important due to the fact that the over four hundred trainees recruited every year by the audit firms included in this research come from universities in which basic audit is taught<sup>2</sup>. This duplication of efforts leads to the intuitive perception that there may be substantial differences both in the content and in the objectives of these courses and training programs. The research conducted and documented in the present work was based on information provided both by the professors and the by firms leads to the conclusion that there really are significant differences between the syllabus and the bibliography in use. In addition, based upon technical definition of education and training, it was also concluded that the academic objectives differ from those of the firms and this leads to different discipline contents.

---

<sup>2</sup> At least those coming from under-graduate programs in Accounting..

## CAPÍTULO I

### ESTRUTURA METODOLÓGICA

*A ciência nunca resolve um problema sem criar pelo menos dez outros.*

George Bernard Shaw

#### 1. GÊNESIS DA QUESTÃO

A história da criação dos cursos superiores no Brasil nos remete à chegada da Família Real, em 1808. Até então, temerosa de que quaisquer possibilidades de instrução servissem de alimento a ideais separatistas, a Coroa Portuguesa vetava terminantemente quaisquer iniciativas de caráter cultural. O temor pela perda do *status quo* era tal que algumas proibições beiravam o ridículo, como a que, em 1795, solicitava a extinção da cadeira de filosofia nos conventos, posto que não convinha “abusar dos estudos superiores que só servem para nutrir o orgulho próprio aos habitantes...” (FIALHO, 1938, p. 331).

Tal embargo não se constituía em fato isolado:

... depois da paralisação dos colégios da Madre de Deus e do Carmo, que, pelos Avisos de 21 de outubro de 1790, ordenou-se à Câmara de São Luís que enviasse ao Reino pessoas hábeis para, depois de aprenderem, voltarem para esta Capitania a fim de exercerem os empregos de topógrafos, hidráulicos, médicos, **contadores** [grifo nosso] e cirurgiões, às quais a Câmara devia estabelecer pensões alimentares enquanto elas estudassem na Universidade de Coimbra e na Academia de Marinha de Lisboa, ao que no entanto se oporia o governador local, D. Fernando Antônio de Noronha (1792/98), porque “estudos superiores só servem para nutrir o orgulho e destruir os laços de subordinação civil e política que devem ligar os habitantes da Metrópole”, enquanto a Câmara, por sua vez, ponderava não poder assumir o compromisso exigido pela exigüidade de recursos.

(MEIRELES, 1994, p. 55)

Criado, patrocinado e tutelado pelo Estado, o ensino acadêmico brasileiro, até a segunda década do século XX, esteve limitado a poucas instituições, o que

colocava o país em uma situação de inferioridade em relação aos demais países sul-americanos. Até 1920, apenas Brasil e Paraguai não contavam com uma universidade, sendo que países como México e o Peru, por exemplo, as mantinham desde o século XVI.<sup>3</sup>

Foi somente em 07 de setembro de 1920, sob circunstâncias bastante peculiares, que viria a ser criada a Universidade do Rio de Janeiro, integrada pelas faculdades de Medicina, Direito e Engenharia. Conquanto as três instituições fossem mantidas pelo Governo Federal, possuíam funcionamento técnico e administrativo independentes, não tendo sido criados os instrumentos para sua unificação.

Sobre os singulares motivos da instalação da Universidade do Rio de Janeiro, sabe-se que:

...foi criada, em 1920, em virtude da necessidade de ser outorgado o título de Doutor *Honoris Causa* ao Rei Alberto I, da Bélgica, como parte das homenagens que lhe deveriam ser prestadas, protocolarmente, por ocasião de sua visita oficial, dentro do quadro de comemorações do Centenário da Independência.

(ANTUNHA, *apud* PILETTI, 1997, p. 80)

A bem da verdade, a primeira Universidade a funcionar no Brasil foi a Universidade de São Paulo, fundada em 25 de Janeiro de 1934. Sobre a magnitude e a motivação de tal empreendimento, um de seus fundadores, o jornalista Júlio de Mesquita Filho, assim se manifestou:

Vencidos pelas armas, sabíamos perfeitamente que só pela ciência e pela perseverança no esforço voltaríamos a exercer a hegemonia que durante longas décadas desfrutáramos no seio da federação. Paulistas até a medula, herdáramos da nossa ascendência bandeirante o gosto pelos planos arrojados e a paciência necessária à execução dos grandes empreendimentos. Ora, que maior monumento poderíamos erguer aos que haviam consentido no sacrifício supremo para preservar contra o vandalismo que acabava de aviltar a obra de nossos maiores, das bandeiras à independência e da Regência à República, do que a Universidade?

(MESQUITA FILHO, 1969, p. 199)

No âmbito específico do ensino superior de Ciências Contábeis, este foi formalmente introduzido em nosso país por força do Decreto-Lei nº 7.988, de 22 de setembro de 1945, que dispunha sobre o ensino superior de Ciências Econômicas e

---

<sup>3</sup> Outras informações a respeito da evolução do ensino universitário brasileiro podem ser encontradas em Piletti (1997).

de Ciências Contábeis e Atuariais. A Universidade de São Paulo, em 26 de janeiro de 1946, seria a primeira instituição a implementá-lo no Brasil.

Sob a tutela do Estado, desde sua origem, com algumas variações quanto ao grau de liberdade, o ensino brasileiro, especificamente aquele voltado às Ciências Contábeis e de forma subjacente à disciplina Auditoria, tem sofrido poucas revisões em sua estrutura curricular ao longo dos últimos cinquenta anos. Distante da realidade das empresas de auditoria independente, o ensino acadêmico brasileiro tem se distanciado, cada vez mais, das práticas de mercado, como será demonstrado ao longo deste trabalho.

Enquanto o ensino acadêmico se isola, as empresas que compõem a indústria vêm investindo pesadamente em alternativas de caráter técnico e metodológico com o objetivo de reduzir, a níveis aceitáveis, o risco de emitir opiniões inadequadas sobre as demonstrações contábeis sob exame. A elas não basta desenvolver ferramentas nem compreender as complexas relações que permeiam as atividades comerciais do novo milênio. É preciso disponibilizar permanentemente essa ampla gama de conhecimentos aos profissionais que irão conduzir os trabalhos de campo e esta transferência de tecnologia, ministrada continuamente, em todos os níveis, começa pelos auditores em início de carreira que anualmente são recrutados junto às faculdades e que, em termos práticos, constituem a base da renovação profissional dessas empresas.

Neste ponto surge um paradoxo. Se uma parte desses auditores iniciantes freqüentou a disciplina auditoria<sup>4</sup>, por que submetê-los, ao longo de vários dias, a um curso básico e intensivo dessa disciplina? Tal prática leva à suposição, ainda que intuitiva, de que deve haver razoável diferença entre o conteúdo programático acadêmico e o profissional.

É sobre essa provável dicotomia que versa esta tese. Ao longo dos próximos capítulos estaremos nos debruçando sobre suas causas e efeitos.

---

<sup>4</sup> Como mínimo, aqueles que foram recrutados nos cursos superiores de Ciências Contábeis.

## 2. JUSTIFICATIVA PARA A ESCOLHA DO TEMA

Segundo Castro (1978, p. 55), a escolha do tema de pesquisa deve obedecer a “uma regrinha convencional que é perfeitamente apropriada ... Uma tese deve ser original, importante e viável”. Atendendo a esta diretriz, embora subvertendo a seqüência indicada, este tópico se dedica a expor os motivos que justificam o tema focado.

### 2.1 Importância

Diversos são os ângulos pelos quais a importância de um trabalho sobre o ensino de auditoria pode ser aquilatada. Três exemplos ajudam à compreensão:

**2.1.1 Obrigatoriedade da disciplina:** por se tratar de uma disciplina classificada como obrigatória pela Resolução nº 3, de 05 de outubro de 1992, cabe identificar as condições gerais sob as quais ela vem sendo ministrada nas instituições que possuem curso superior em Ciências Contábeis, em todo o país.

**2.1.2 Oportunidade de trabalho:** conforme cálculos estimativos, detalhados no início do capítulo IV deste trabalho, cerca de 800 universitários são recrutados anualmente pelas empresas de auditoria em atividade no país. As de maior porte lhes oferecem oportunidade de carreira, além de atualização profissional constante.

**2.1.3 Potencial econômico:** segundo informações extraídas do jornal Gazeta Mercantil<sup>5</sup>, a atividade, ao longo do ano 2000, movimentou cifra próxima a US\$ 60 bilhões, apenas para citar o faturamento mundial das cinco principais empresas do mercado (incluindo-se, neste montante, os serviços de consultoria).

Uma atividade que, sem ser uma profissão regulamentada, possui tais componentes merece, sem sombra de dúvida, uma análise mais profunda das condições pelas quais vem sendo ministrada, tanto nas instituições de ensino superior quanto nas empresas de auditoria independente.

---

<sup>5</sup> Publicado em 13/03/2002, p. C-4.

## 2.2 Viabilidade

O projeto atende a este requisito, pois para sua consecução é necessária e possível a coleta de dados em dois universos perfeitamente identificados e quantificados:

- a. Instituições Brasileiras de Ensino Superior que mantêm curso superior de Auditoria ou Ciências Contábeis. A relação pode ser obtida junto ao Ministério de Educação e Desportos;
- b. Empresas de auditoria independente, cuja relação pode ser obtida junto à CVM – Comissão de Valores Mobiliários.

## 2.3 Originalidade

O aspecto originalidade apresenta uma circunstância que merece ser esclarecida. A escolha do tema e o início da coleta de dados para esta tese tiveram início por volta do segundo quarto de 2000. Em Junho de 2001, quando as pesquisas já haviam sido concluídas, Madeira (2001) apresentou à Faculdade de Ciências Econômicas da Fundação Armando Álvares Penteado dissertação intitulada “Avaliação do Ensino de Auditoria nos Cursos de Graduação de Ciências Contábeis: uma pesquisa exploratória”. Embora o tema tratado por aquele autor apresente alguns aspectos similares ao deste trabalho, o quadro sinótico abaixo demonstra o alcance de ambos para caracterizar tanto as diferenças quanto identificar o grau de originalidade contido em cada um:

ELEMENTOS COMPARATIVOS	MADEIRA	RICARDINO
ASPECTOS AMOSTRAIS:		
Delimitação da População	Estado de São Paulo	Brasil
Instituições de Ensino Componentes da Amostra	113	450
Cálculo Amostral	Não Aplicável	82
Retorno dos Questionários Remetidos	15	51
% de Retorno	13%	62%
OBJETIVO DA PESQUISA:		
Ementa Acadêmica da Disciplina Auditoria	Sim	Não
Bibliografia Indicada pelos Docentes	Sim	Sim
Ementa das Empresas de Auditoria	Não	Sim
Programa Sugerido pelo ISAR	Sim	Sim

Em linhas gerais, vale destacar, além do alcance da pesquisa, que o objetivo de Madeira era identificar e avaliar o conteúdo dos livros didáticos mais indicados pelos docentes da disciplina auditoria e comparar seu conteúdo com o programa de ensino sugerido pelo ISAR – *International Standards of Accounting and Reporting*, enquanto que os objetivos desta tese encontram-se voltados à comparação entre os programas de ensino acadêmico e profissional, tendo por parâmetro o já referido programa de ensino sugerido pelo ISAR.

Considerando-se os objetivos de ambos os trabalhos, desde já vale destacar que Madeira (2001) concluiu que tanto o conteúdo programático das aulas ministradas nos cursos de graduação em Ciências Contábeis, quanto o conteúdo dos três livros mais indicados pelos docentes para apoio à disciplina, estão muito aquém dos requisitos contidos na proposta efetuada pelo ISAR: “A média geral dos itens contidos nos programas dos cursos versus o conteúdo sugerido [pela comissão] demonstra que apenas 28% dos requisitos estão sendo atendidos. **Quanto aos livros, estes atendem apenas a 46% dos requisitos contidos na proposta.**” (grifo nosso), Madeira (op. cit., p. xi).

### 2.3.1 O ISAR e sua proposta

Criado em 1982, por uma resolução do Conselho Econômico e Social das Nações Unidas (ECOSOC), o ISAR – *International Standards of Accounting and Reporting* tem por objetivo promover a uniformização internacional das práticas contábeis.

Em 1999, o ISAR promoveu a 16ª Reunião do Grupo de Trabalho Intergovernamental de Especialistas em Padrões Internacionais de Contabilidade e de Relatórios Contábeis. Esta reunião foi particularmente importante, pois reuniu representantes de mais de cem nações para tratar, entre outros, dos seguintes assuntos:

- O currículo de referência para os cursos de contabilidade voltados para a formação do profissional de nível global e requerimentos para qualificação;
- O currículo global detalhado para a educação e formação profissional do contador, de um sistema global de certificação e reconhecimento, da proposta para a constituição da Organização Internacional para a Qualificação do Profissional de Contabilidade – IQO.

O currículo global foi estruturado a partir de três componentes, subdivididos em módulos:

- 1. Conhecimento organizacional e de negócios
  - ♣ 5 módulos
- 2. Tecnologia da informação
  - ♣ 1 módulo
- 3. Conhecimentos de contabilidade e aspectos inerentes
  - ♣ 10 módulos.

Dos dez módulos correspondentes ao terceiro item, aqueles que dizem respeito diretamente a este trabalho são os de número 8 e 9, respectivamente:

- 3. 8 - Princípios Fundamentais de Auditoria
- 3. 9 - Conceitos Avançados de Auditoria.

Cada um desses módulos é subdividido em temas [7 temas para o módulo 3.8 e 6 temas para o módulo 3.9] e esses temas, por sua vez, são subdivididos em assuntos. O módulo 3.8 possui 67 assuntos, enquanto que o módulo 3.9 possui 36. No conjunto, o programa básico de ensino da disciplina Auditoria, sugerido pelo ISAR, é composto de 103 assuntos. O conteúdo integral dos dois módulos supracitados pode ser encontrado no Anexo J deste trabalho.

Pela sua importância, o programa serve de *benchmark* às comparações que se pretende formular ao longo desta tese.

### **3. O PROBLEMA**

Segundo Kerlinger (1980, pp. 35-6), “Um problema é uma questão que pergunta como as variáveis estão relacionadas. ... A resposta à questão é procurada na pesquisa.”

Atendendo a este critério metodológico, os problemas que este trabalho procura responder são:

- a. Quais características cercam o ensino da disciplina “Auditoria”, nos cursos de graduação em Ciências Contábeis, em todo o território nacional?
- b. Há diferenças substanciais entre o conteúdo da bibliografia adotada pelos docentes da disciplina Auditoria e o conteúdo programático dos cursos de

formação de novos auditores ministrado pelas empresas de auditoria independente? Se houver, o que caracteriza tais diferenças?

- c. Qual o grau de conformidade dos citados conteúdos programáticos à proposta de ensino sobre Auditoria apresentada pelo ISAR na 16ª Reunião do Grupo de Trabalho Intergovernamental de Especialistas em Padrões Internacionais de Contabilidade e de Relatórios Contábeis?

Espera-se que a obtenção das respostas às questões acima possibilite aceitar ou rejeitar a hipótese formulada a seguir.

#### **4. HIPÓTESE**

Para Martins (1994, p. 33), assim como para o já citado Kerlinger (1980, p. 38), “hipótese é um enunciado conjectural das relações entre duas ou mais variáveis.” Procurando atender tal assertiva, este autor enuncia que:

**O conteúdo dos livros didáticos sobre auditoria mais indicados pelos docentes que ministram esta disciplina nos cursos de graduação em Ciências Contábeis difere dos programas ministrados aos auditores em início de carreira e ambos atendem apenas parcialmente à proposta do ISAR. Tais diferenças estão consubstanciadas nos objetivos que orientam a atividade acadêmica e a profissional, na medida em que enquanto a primeira se dedica ao ensino, a segunda está voltada ao treinamento.**

#### **5. DELIMITAÇÕES DA PESQUISA**

As pesquisas sobre o estágio atual do ensino da disciplina Auditoria tomaram por base uma amostra, tecnicamente delimitada, constituída pelos cursos de graduação em Ciências Contábeis, distribuídos em todo o país, cuja relação foi fornecida pelo Ministério de Educação e Desportos.

A análise do conteúdo do material bibliográfico, assinalado pelos docentes da disciplina, restringir-se-á às obras sobre auditoria mais indicadas durante a pesquisa.

As pesquisas junto às empresas de auditoria independente concentraram-se nas chamadas *big five* e em três empresas de origem brasileira, selecionadas pelo autor, cujo porte e competência detêm o reconhecimento dos profissionais da área.

As informações compiladas relativas aos assuntos descritos nos dois parágrafos anteriores serão comparadas com a proposta de ensino sobre Auditoria apresentada na 16ª Reunião do Grupo de Trabalho Intergovernamental de Especialistas em Padrões Internacionais de Contabilidade e de Relatórios Contábeis (ISAR), da Organização das Nações Unidas.

## **6. OBJETIVOS DA PESQUISA**

Martins (1994, p. 14) assevera que, ao elaborar uma tese, os objetivos podem ser subdivididos em específicos e gerais. Neste sentido, o objetivo específico deste estudo é analisar se há diferenças substanciais entre o ensino acadêmico e o profissional e, caso se confirme a hipótese formulada, o que pode justificar tais diferenças. No que diz respeito aos objetivos gerais, a tese se propõe a:

1. Comparar o grau de conformidade do conteúdo dos livros didáticos sobre auditoria mais indicados pelos docentes da disciplina com o conteúdo dos programas de treinamento ministrados pelas empresas de auditoria independentes;
2. Identificar o atual estágio do ensino relativo à disciplina Auditoria, ministrada aos estudantes de Ciências Contábeis, em todo o país.

Dentre os objetivos gerais deseja-se incluir um que, por não ser de cunho técnico, não se encontra entre aqueles indicados por Martins (1994). Diz respeito à satisfação que o tema propiciou ao autor. Não obstante o caráter pessoal e heterodoxo desse objetivo, solicita-se a condescendência do leitor à sua manutenção para que fique registrado que, em momento algum, o trabalho se constituiu em um fardo ou uma obrigação. Ao contrário, propiciou conhecimentos e descortinou possibilidades, até então inimagináveis. Parafraseando o Prof. Roberto Freire, “sem motivação não há solução”.

## 7. DESENVOLVIMENTO DOS TRABALHOS

Este trabalho foi desenvolvido em sete capítulos cujos conteúdos respectivos encontram-se sintetizados a seguir:

7.1 Capítulo I – contempla a introdução dos trabalhos e os componentes obrigatórios da estrutura metodológica de uma tese, a saber: justificativa para a escolha do tema, problema, hipótese, delimitações da pesquisa, objetivos da pesquisa e metodologia aplicada à pesquisa;

Capítulo II – elabora breve retrospectiva da origem e desenvolvimento das atividades de auditoria em nosso país, aborda a legislação pertinente, cobre o início e desenvolvimento do ensino da disciplina Auditoria nos cursos de graduação em Ciências Contábeis e, por último, aponta as primeiras publicações sobre auditoria no Brasil.

Capítulo III – subdividido em dois blocos, demonstra, no primeiro, a influência e alcance da legislação brasileira sobre o ensino da disciplina Auditoria. No segundo, realiza coleta de dados que tem como objetivo conhecer o atual estágio relativo ao ensino da citada disciplina nos cursos de graduação em Ciências Contábeis e, mais especificamente, quais os livros didáticos sobre Auditoria usualmente adotados pelos docentes dessa disciplina. Os dados coletados, a partir de padrões técnico-estatísticos, registram a tipologia empregada, as técnicas utilizadas para a referida coleta, limitações do processo de coleta, critérios para seleção da amostra, seleção da amostra, indicadores de validade amostral e, finalmente, produz a análise dos dados obtidos;

Capítulo IV – aborda o outro lado da questão, qual seja, o material didático adotado pelas empresas de auditoria independente para o ensino básico de seus *auditores* em início de carreira e respectivos conteúdos programáticos. Para obter tais informações, oito das principais empresas de auditoria independente em atividade no país foram solicitadas a fornecer informações a partir de questionário especificamente formatado a esta finalidade. O nome das empresas, os critérios utilizados para sua escolha, a metodologia de coleta de dados e os resultados e conclusões obtidos são abordados ao longo do capítulo em tela;

Capítulo V – expõe os métodos de auditoria empregados pelas empresas contatadas e dá noções sobre o conteúdo e aplicação das ferramentas eletrônicas voltadas a auxiliar o processo de auditoria, utilizado pelas empresas sob exame. Ao final do capítulo é efetuado um resumo comparativo das características metodológicas e tecnológicas entre as empresas;

Capítulo VI – compara, entre si, os tópicos que compõem as ementas ministradas pelas empresas de auditoria independente aos seus novos auditores, o conteúdo programático recomendado pelo ISAR – *International Standards of Accounting and Report* para a referida disciplina e o conteúdo das obras didáticas de auditoria indicadas pelos docentes da disciplina. A partir de tais comparações são elaboradas análises que procuraram aceitar ou rejeitar a hipótese formulada. As análises são ilustradas por quadros que compilam os resultados obtidos, auxiliados por gráficos que facilitam sua visualização. O final do capítulo contém a análise global das tabulações;

Capítulo VII – encerra o trabalho comentando as evidências que respondem as questões formuladas e aceitam ou rejeitam a hipótese que se pretende provar. Adicionalmente, analisa e efetua breve comparação a respeito do contexto do ensino da disciplina em pauta, apontando suas diferenças ou similaridades;

Apêndice – em função dos acontecimentos que vieram a público a partir de 08 de Novembro de 2001, quando foram reveladas as impropriedades das demonstrações contábeis da empresa de distribuição de energia elétrica ENRON, as quais levaram à sua concordata e à dissolução da empresa de auditoria independente Andersen, incluída na coleta de dados desta tese, fomos levados a elaborar um apêndice para abordar os principais aspectos presentes a este e a outros casos que se lhe seguiram. As informações contidas neste apêndice têm por base notícias veiculadas em diversos meios de comunicação, principalmente jornais locais e internacionais.

## CAPÍTULO II

### BREVE RETROSPECTIVA DO DESENVOLVIMENTO DAS ATIVIDADES DE AUDITORIA NO BRASIL

*O que existe por pesquisar a respeito da história da contabilidade no Brasil é incomensurável. A indiferença de nossos docentes, com relação a este assunto, também o é.*

#### 4. INFLUÊNCIA DA LEGISLAÇÃO – VISÃO INICIAL

Herdeiro de raízes predominantemente latinas, onde vale aquilo que está escrito na lei<sup>6</sup>, o Brasil, desde o início de sua colonização pelos portugueses, por extensão, adotou o sistema jurídico denominado *civil law* (romano-cristão), o qual, conforme divisão<sup>7</sup> proposta por David (1978, p.34), concebe o direito como regras gerais e abstratas de conduta previamente editadas, sistematizadas e racionalizadas em códigos, em que a jurisprudência não deve atuar como fonte criadora de regras de direito, limitando-se a interpretar as leis. Tal orientação transcende o campo jurídico e passa a influenciar diretamente a conduta político-social, servindo ainda como agente de restrição ou aceleração do desenvolvimento econômico, científico, cultural e tecnológico, apenas para citar alguns.

A contabilidade e a auditoria, disciplinas ligadas ao campo social, sofreram as mesmas influências. Não obstante haja um hiato de cento e cinquenta anos separando a formalização do uso das partidas dobradas na Real Fazenda

---

<sup>6</sup> § 2 - “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, se não em virtude de lei”. Constituição da República Federativa do Brasil, Capítulo dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos, art 5º.

<sup>7</sup> Segundo o autor, os subsistemas de direitos nacionais são: *civil law*, *common law*, filosófico-religioso e soviético, este último enfraquecido com a derrocada dos países da cortina de ferro.

Portuguesa, através do Alvará de 28 de junho de 1808<sup>8</sup> e a introdução da obrigatoriedade do uso dos serviços de Auditoria Independente, em 14 de junho de 1965<sup>9</sup>, em ambos os casos a regulamentação se fez através de diplomas legais.

Importante destacar que os usos e costumes antecedem ambas as leis, uma vez que as partidas dobradas já eram utilizadas no Brasil à época da Inconfidência Mineira, como demonstra Lopes de Sá em seu trabalho denominado “Aspectos Contábeis no Período da Inconfidência Mineira” (SÁ, 1980). No que diz respeito à auditoria, a legalização se deu após anos de exercício da atividade.

Conquanto não seja propósito desta tese resgatar-lhe a história, cabe recuperar alguns aspectos que marcaram seu início e, paralelamente, o desenvolvimento do ensino da disciplina no país, até porque, como nos ensina Castro (1978, p. 76), “a ciência tem passado, tem história; sem uma idéia do que já aconteceu, do que já se sabe, perde-se a perspectiva”.

## **ORIGENS E DESENVOLVIMENTO DA AUDITORIA NO BRASIL E LEGISLAÇÃO PERTINENTE**

Difícil precisar a data do primeiro trabalho de auditoria no Brasil, mas há quase um século o balanço da São Paulo Tramway Light & Power Co., relativo ao período compreendido entre junho de 1899 (data de fundação da empresa) e 31 de dezembro de 1902, foi certificado pelos auditores canadenses Clarkson & Cross - atual Ernst & Young - conforme cópia apresentada a seguir:

---

<sup>8</sup> “I - Para que o método de escrituração e fórmulas de contabilidade da minha Real Fazenda não fique arbitrário e sujeito à maneira de pensar de cada um dos Contadores Gerais, ..., ordeno que a escrituração seja mercantil por partidas dobradas, ...” (Coleção Leis do Brasil, vol 1, p. 74).

<sup>9</sup> Lei nº 4.728, de 14 de junho de 1965.

## AUDITORS' CERTIFICATE.

---

We have audited the books and accounts of the Sao Paulo Tramway, Light and Power Company at the Head office in Toronto, Canada, from its inception in June, 1899, to 31st December, 1902, and hereby certify that all disbursements have been satisfactorily vouched and recorded. We have also audited the returns from the office at Sao Paulo of their operations, and find the result thereof to be correctly stated in the accompanying report.

**CLARKSON & CROSS**

Toronto, 9th April, 1903.

(KANITZ, 1973)

Este parecer, referente à auditoria dos livros e das contas da filial brasileira de uma empresa multinacional, expõe uma prática incomum à época. Segundo Franco e Marra (2000, p. 43), “quanto ao efetivo exercício da atividade de Contador como profissional liberal, na qual se incluía a função de auditor independente, pouca coisa existia no Brasil antes de 1931, a não ser os escritórios estrangeiros de auditores, todos de origem inglesa”.

Embora os autores não enumerem quais eram esses escritórios, segundo Mills (1996, p. v), a primeira empresa de auditoria independente a se instalar no Brasil foi a Price Waterhouse & Peat Marwick<sup>10</sup>, em 1915. Este pioneirismo é contestado pelo departamento de comunicações da Deloitte Touche Tohmatsu<sup>11</sup> que assegura que a empresa instalou seu primeiro escritório no Brasil, na cidade do Rio de Janeiro, em 1911, e o segundo, em Recife, em 1917. Anos mais tarde ingressariam no país outras empresas de grande porte como a Arthur Andersen em

---

<sup>10</sup> Em 1977, Price e Peat cindiram suas atividades. Em 1987, nasceu a KPMG, reunião das empresas Peat Marwick & Mitchell, a brasileira Robert Dreyfuss e a holandesa Klynveld Main Goerdeler. A respeito desse histórico vide site [www.kpmg.com.br](http://www.kpmg.com.br).

<sup>11</sup> Acesso pelo site [www.deloitte.com.br](http://www.deloitte.com.br).

1957, a Arthur & Young, antecessora da atual Ernest Young, em 1959, apenas para citar as datas de chegada das chamadas *Big 5*<sup>12</sup> ao Brasil.

A experiência adquirida com as empresas estrangeiras levou alguns profissionais egressos delas a fundar as primeiras empresas brasileiras de auditoria. Exemplificam tais iniciativas a Robert Dreyfuss, fundada em 1943; Boucinhas e Campos, em 1947; a Directa, em 1976; e, mais recentemente, a Trevisan Auditores, em 1983. Outras, surgidas ao longo desse período, após alguns anos de atividade, foram incorporadas por outras empresas, como a Campiglia Auditores, incorporada pela Bianchesi Auditores; ou a Revisora Nacional, incorporada pela Deloitte Touche Tohmatsu; Sotec Audit e Edmar Carneiro, incorporadas pela Ernst & Young; e Biedermann, pela Pricewaterhouse&Coopers.

A instalação dessas empresas no país teve o condão de difundir as práticas de auditoria em diversos setores, inclusive na administração pública, como demonstra um artigo publicado, em 1934, pela Revista Paulista de Contabilidade:

É obra prima contábil brasileira a organização que deu ao Instituto de Previdência dos Funcionários Públicos da União a esclarecida inteligência do grande contabilista e administrador patricio, o sr. Aristides Casado. Do schema de sua formidável organização contábil, destacam-se, ao centro, o contador Geral, commandando um batalhão de sub-contadores; ao seu lado direito destaca-se a secção actuarial, ..., e ao lado esquerdo a secção de *auditoria*, ... .

(SANTOS, 1934, p.176)

Em termos legais, foi somente em 1965 que a Lei nº 4.728, conhecida como Lei do Mercado de Capitais, viria a se constituir em importante marco na evolução das práticas e da profissão contábil, posto que, pela primeira vez, introduzia em um texto legal a figura do Auditor Independente, como segue:

Lei nº 4.728:

Art. 20. Compete ao Conselho Monetário Nacional expedir normas a serem observadas pelas pessoas jurídicas referidas neste artigo, e relativas a:

b) Organização do balanço e das demonstrações de resultados, padrão de organização contábil, relatórios e pareceres de auditores independentes registrados no Banco Central. (grifo nosso)

<sup>12</sup> Denominação genérica reservada às cinco maiores empresas de auditoria independente em todo o mundo. As *Big 5* são assim compostas: Andersen, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young, KPMG, Pricewaterhouse&Coopers.

No mesmo ano, a Resolução CMN nº 7 regulamentaria as atividades da classe dos auditores. Posteriormente, outros dispositivos legais voltariam a mencionar a figura do auditor. Franco e Marra (op. cit., pp. 44-5)<sup>13</sup> relacionaram tais dispositivos em ordem cronológica e, dentre eles, extraímos os seguintes:

- I. *Conselho Monetário Nacional – Resolução nº 18, de 28-2-66.* Estabelece que os Bancos de Investimentos ou Desenvolvimento devem manter à disposição de sua diretoria serviços de AUDITORIA;
- II. *Conselho Monetário Nacional – Resolução nº 39, de 20-5-66.* Estabelece a AUDITORIA obrigatória para as Bolsas de Valores e determina que estas fiscalizem seus associados através de AUDITORES;
- III. *Decreto-lei nº 200, de 25-2-67.* Cria os serviços de AUDITORIA e o sistema de CONTABILIDADE e AUDITORIA na Administração Federal;
- IV. *Banco Nacional de Habitação (BNH) – Resolução nº 12/67, de 11-5-67.* Torna obrigatória a AUDITORIA para as Associações de Poupança e Empréstimo e estabelece condições para o exercício profissional dos AUDITORES;
- a. *Conselho Monetário Nacional – Resolução nº 76, de 22-11-67.* Estabelece AUDITORIA obrigatória para as Sociedades Distribuidoras de Títulos e Valores Mobiliários;
- V. *Conselho Monetário Nacional Resolução nº 88, de 30-1-68.* Estabelece a necessidade de PARECER DE AUDITOR INDEPENDENTE como documento que deve acompanhar o pedido de registro de sociedades que pretendam negociar os títulos por elas emitidos no mercado de capitais;
- VI. *Conselho Monetário Nacional – Resolução nº 220, de 10-5-72.* Institui AUDITORIA obrigatória para as sociedades anônimas registradas no Banco Central que tenham suas ações cotadas no mercado de capitais. Disciplina o registro dos AUDITORES INDEPENDENTES.

Ainda em 1972, tomando por base a redação do parecer recomendado pelo AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*, elaborado em 1948, entraria em vigor o padrão de redação para o primeiro parecer de auditoria “adotado no Brasil por força da resolução CFC nº 321, de 14 de abril de 1972, que vigorou até 31 de maio de 1991” (ERNST & YOUNG, SOTEC, 1996, p. 33).

O modelo do referido parecer é o que se segue:

---

<sup>13</sup> Nota do Autor: Franco e Marra creditam ao Banco Central do Brasil as Resoluções nº 18, 39, 76, 88 e 220. Trata-se de um equívoco já que elas foram editadas pelo Conselho Monetário Nacional.

## “PARECER DOS AUDITORES”

Destinatário

Data

Examinamos o balanço patrimonial, anexo, da Empresa X, levantado em ..... e a respectiva demonstração de resultado econômico do exercício findo naquela data. Nosso exame foi efetuado de acordo com as normas de auditoria geralmente aceitas e, conseqüentemente, incluiu as provas nos registros contábeis e outros procedimentos de auditoria que julgamos necessários nas circunstâncias.

Em nossa opinião, o balanço patrimonial e as demonstrações do resultado econômico acima referidos representam, adequadamente, a posição patrimonial e financeira da Empresa X, em ....., e o resultado de suas operações correspondentes ao exercício findo naquela data, de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, aplicados com uniformidade em relação ao exercício anterior.

(Assinatura e nº de registro do auditor)

Informações adicionais sobre a evolução do texto do Parecer dos Auditores, o significado das alterações havidas desde então e análise das limitações ao seu poder de comunicação, podem ser encontradas em Carvalho (1989).

Ao final de 1972, foi criado o IAIB – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil. Segundo Toledo Filho (1980, p. 58), “o IAIB foi criado em 02.11.72, pela fusão de duas entidades: Instituto dos Contadores Públicos do Brasil e Instituto Brasileiro de Auditores Independentes do Rio de Janeiro”.

A formalização legal das atividades dos auditores independentes, regulamentando o Registro de Auditores Independentes e baixando Normas Gerais de Auditoria e Princípios e Normas Gerais de Contabilidade veio junto com as Circulares 178 e 179, de 11-05-1972, editadas pelo BACEN – Banco Central do Brasil, que viriam a estabelecer:

Os **critérios de escrituração e contabilização** (grifo dos autores) das receitas, custos, despesas, bens destinados à exploração do objeto social, depreciação, mercadorias, matérias-primas, bens destinados à alienação, direitos e patentes industriais, direitos de utilização de obra de autor, direitos de concessão e marcas de fábrica ou semelhantes, ações e os títulos de renda fixa, créditos a receber e de liquidação duvidosa, Fundo de Comércio, despesas diferidas, investimentos em empresas coligadas, subsidiárias ou dependentes, direitos e responsabilidades contingentes ou eventuais tais como avais, fianças, demandas judiciais e contratos onerosos a serem cumpridos e os demais direitos, obrigações e situações que ainda não façam parte do patrimônio, mas que imediata ou remotamente possam vir a afetá-lo positiva ou negativamente. Também foram determinados os critérios gerais para a Formação de Reservas e Provisões, para classificação do Balanço Patrimonial e para a apresentação gráfica do Balanço Patrimonial e Demonstrativo de Resultados.

(ANDREZO E LIMA, 1999, p. 90)

A reprodução desse extenso texto tem por objetivo trazer à memória a insipiência dos padrões e demonstrativos contábeis vigentes até então, os quais, como conseqüência, faziam com que o exercício das atividades de auditoria em nosso país estivesse limitado a situações mais ou menos pontuais. Vale lembrar que, naquela época, somente as Sociedades Anônimas de Capital Aberto estavam sujeitas obrigatoriamente ao exame dos auditores independentes e que, ao final de 1971, pouco antes da edição da Resolução 220, “apenas 493 dessas Sociedades estavam registradas no Banco Central do Brasil” (op. cit. p. 74).

A partir dessas Resoluções e Circulares, a Auditoria Independente institucionalizou-se no Brasil. O aumento do número de Sociedades Anônimas que recorreram ao mercado de capitais expandiu as empresas de auditoria até então existentes e fez surgir diversas outras de maior ou menor porte. Desde então, diversos outros atos regulatórios ou diplomas legais foram editados, dos quais destacamos os seguintes:

- *Banco Nacional de Habitação (BNH) – Resolução nº 66/73, de 17-1-74.* Dispõe sobre a AUDITORIA obrigatória para as empresas que operem com recursos do Sistema Financeiro de Habitação e estabelece padrões de procedimentos de contabilidade;

- *Banco Central do Brasil – Resolução nº 323, de 8-5-75.* Estabelece AUDITORIA obrigatória para as sociedades de investimento;
- *Banco Central do Brasil – Resolução nº 351, de 17-11-75.* Estabelece AUDITORIA obrigatória para empresas de *leasing* ou arrendamento mercantil;
- *Lei nº 6.385, de 7-12-76.* Cria a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e estabelece que cabe à mesma registrar e fiscalizar os Auditores Independentes, habilitando-os a AUDITAR as companhias abertas e as sociedades integradas do sistema de distribuição e intermediação de valores mobiliários. Estabelece, ainda, a responsabilidade civil do Auditor Independente;
- *Lei 6.404, de 15-12-76.* (Lei das Sociedades Anônimas). Estabelece a obrigatoriedade de Auditoria Independente para as Companhias Abertas e para as demonstrações contábeis de grupos de sociedades que inclua companhia aberta. Baixa normas contábeis e impõe a obediência aos princípios contábeis na escrituração das companhias;
- *Resolução nº 607, de 2-4-80.* Reitera a obrigatoriedade da auditoria independente para as instituições financeiras;
- *Resolução nº 1.007, de 2-8-85, do Banco Central do Brasil.* Determina a obrigatoriedade de auditoria semestral – junho e dezembro – para as demonstrações contábeis de Instituições Financeiras;
- *Resolução nº 1.760, de 31-10-90, do Banco Central do Brasil.* Estabelece que o Auditor Independente deverá estar presente à assembléia dos associados quando da apresentação das demonstrações contábeis do exercício;
- *Resolução nº 750, de 31.12.93, do Conselho Federal de Contabilidade.* Dá origem à edição dos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Para narrar tão importante evento se recorre às palavras do Coordenador do Grupo de Trabalho e do Grupo de

Estudos de Normas Brasileiras de Contabilidade, contador Ynel Alves de Camargo<sup>14</sup>:

Em 20.10.81 (DOU de 26.01.82) era editada a Resolução CFC n° 530/81, que “*Aprova Princípios Fundamentais de Contabilidade Norma NBC T I*”.

Em 05.02.86 era editada a Deliberação CVM n° 29, que aprova o pronunciamento do Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON, denominado “Estrutura Conceitual Básica de Contabilidade”.

Passaram a existir duas posições antagônicas, inconciliáveis, isto é, “*duas verdades*”, o que não tinha o menor sentido.

A oportunidade para corrigir o erro, retomando o caminho certo, abriu-se com a Resolução CFC n° 750, de 31.12.93, editando os *Princípios Fundamentais de Contabilidade*, não mais *Norma*, mas *Princípios*, revogando-se a Resolução CFC n° 530/81 e com ela a NBC T I.<sup>15</sup>

CRCSP (2000, p. 21)

a. *Resolução n° 829, de 17.12.97, do Conselho Federal de Contabilidade. Aprova a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.*

Boa parte das normas oficiais anteriormente mencionadas foi atualizada posteriormente. Indicá-las teve por objetivo resgatar-lhes a seqüência cronológica. Não obstante a caducidade de diversas delas, ainda segundo Franco e Marra (op. cit, pp. 51-2), até o ano de 2000, as seguintes atividades estavam sujeitas à Auditoria Independente obrigatória:

1. Bancos Comerciais;
2. Bancos de Investimento;
3. Fundos de Investimento em Condomínios;
4. Sociedades Distribuidoras de Títulos e Valores Mobiliários;
5. Todas as demais entidades financeiras sujeitas à fiscalização do Banco Central do Brasil;
6. Bolsas de Valores;
7. Companhias Abertas e as que emitirem títulos negociáveis no mercado de capitais, incluídas suas demonstrações contábeis consolidadas;
8. Sociedades Seguradoras;
9. Empresas que operem com recursos do Sistema Financeiro de Habitação;
10. Entidades de Previdência Privada (Abertas e Fechadas);

<sup>14</sup> O grupo especial que concluiu os trabalhos, participando desde sua primeira reunião, era constituído pelos seguintes contadores: Antonio Carlos Nasi, Eliseu Martins, Luiz Carlos Vaini, Olívio Koliver, Sérgio de Ludícibus e Ynael Alves de Camargo.

<sup>15</sup> Na verdade, ambos os conceitos continuam a coexistir já que nenhum deles foi revogado.

11. Empresas de *leasing* ou arrendamento mercantil;
12. Administradoras de Consórcio;
13. Operadoras de Planos de Assistência à Saúde.

a. **INÍCIO E DESENVOLVIMENTO DO ENSINO DA DISCIPLINA  
AUDITORIA NOS CURSOS DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

Conforme compilação efetuada por Bueno (1964, pp. 135-6), o ensino dos conceitos e técnicas de auditoria nos cursos superiores de ciências contábeis foi formalmente introduzido em nosso país por força do Decreto-Lei nº 7.988, de 22 de setembro de 1945, que dispunha sobre o ensino superior de Ciências Econômicas e de Ciências Contábeis e Atuariais. O Artigo 3º continha a seguinte redação:

O curso de ciências contábeis e atuariais será de quatro anos, e terá a seguinte seriação de disciplinas:

...

Quarta série

- A. Organização e contabilidade de seguros.
- B. Contabilidade pública.
- C. Revisões e perícia contábil.** (grifo nosso)
- D. Instituições do direito social.
- E. Legislação tributária e fiscal.
- F. Prática de processo civil e comercial.

Originalmente, a disciplina Auditoria denominava-se “Revisões e Perícia Contábil”, provavelmente em função do elevado grau de xenofobia da época, conforme pode ser depreendido do texto a seguir:

A recente reforma do ensino comercial, que elevou ao grau universitário o estudo das ciências contábeis e atuariais introduziu, no programa desse curso, uma cátedra de “Revisão e Perícia Contábil”, destinada, praticamente ao estudo teórico e prático da Auditoria. **Si os puristas consideram o uso desse termo um barbarismo indesculpável**, (grifo nosso) por outro lado somos forçados ... a adaptar à nossa língua as expressões utilizadas por esses predecessores.

(FRANZOLIM, 1946, p. 9)

Quando da instalação da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo, em 26 de janeiro de 1946, o curso de Contabilidade adotou o citado programa. Àquela época o Chefe do Departamento de Organização e Contabilidade e também titular de ambas as cadeiras era o ilustre Prof. Francisco D'Auria, tendo como assistentes Laura Toledo Prado e Antônio Peres Rodrigues Filho<sup>16</sup>.

O programa da Cadeira VII (2ª parte), Revisões e Perícias Contábeis<sup>17</sup>, ministrado na Universidade de São Paulo, a partir do ano letivo de 1950, era assim composto:

### I – PARTE PRELIMINAR Funções Contábeis

- 14. Conceito de Contabilidade e suas Funções.
- 15. Revisão e Perícia. Suas Distinções.
- 16. Especialização Profissional.

### II – PARTE FUNDAMENTAL

#### a. Teoria

### 1 – FUNÇÃO REVISORA Conceituação

- 16. Autenticação, Certificação, Inspeção.
- 17. Exame, Crítica, Informação.

### Esquema Funcional

- 19. Técnica Profissional.
- 20. Finalidades da Revisão.

### Objeto, Método, Efeitos

- 1. Organização de Contabilidade. Formas Expositivas.
- 2. Elementos Patrimoniais. Contas de Resultado.
- 3. Esquema de Trabalho. Fase Precatória, Fase Executiva. Conclusões.
- 4. Efeitos Materiais e Morais.

### 2 – Função Pericial Conceituação

- Exame Pericial. Vistoria. Louvação. Arbitragem.

---

<sup>16</sup> Extraído do Anuário da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo, São Paulo, 1949-1950, p. 24.

<sup>17</sup> Idem, pp. 85-6.

- Quesitos. Laudos. Relatórios.

### **Esquema Funcional**

- Técnica Profissional.
- Finalidades Periciais.

### **Objeto, Método, Efeitos**

- Classificação e estudo particularizados dos principais casos de perícia.
- Esquemas de Trabalho. Fase Preparatória. Fase Executiva. Conclusões.
- Efeitos Materiais e Morais, legais e Sociais.

#### *b. Seminário*

1. Prática de Revisão.
2. Prática de Perícia.

A primeira reestruturação de porte no conteúdo programático dos cursos de Ciências Contábeis deu-se em 1963, através da Resolução S/N, de 08 de fevereiro de 1963, editada pelo presidente do Conselho Federal de Educação. A Resolução tinha por objetivo fixar o currículo mínimo e a duração dos cursos de Ciências Atuariais, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas. O currículo mínimo para os cursos de Ciências Contábeis foi assim definido:

#### *Ciclo Básico:*

1. Matemática.
2. Estatística.
3. Direito.
4. Economia.

#### *Ciclo de Formação Profissional:*

- b. Contabilidade Geral.
- c. Contabilidade Comercial.
- d. Contabilidade de Custos.
- e. **Auditoria e Análise de Balanços.** (*grifo nosso*)
- f. Administração.
- g. Direito Tributário.

Logo após a edição da Resolução de 1963, foi emitido o Parecer nº 397, aprovado pelo Conselho Federal de Educação que, além de validar o currículo mínimo, anteriormente mencionado, trazia em seu bojo uma exposição de motivos a respeito das variações curriculares verificadas nos cursos de Economia e Ciências Contábeis:

Algumas matérias são ensinadas em todas [faculdades], às vezes com diferentes nomes. Em certos casos a nomenclatura diversa terá sido utilizada com o possível propósito de ênfase a certos ângulos ou setores de conhecimento. São também numerosas as matérias lecionadas em uma ou duas escolas, apenas.

(BUENO, op. cit., pp. 212-3)

O conjunto de explicações sobre a pluralidade curricular servia de pano de fundo para fornecer às Faculdades de Economia e Ciências Contábeis maior liberdade na elaboração de suas grades curriculares:

Está visto que o currículo que estamos apresentando não enumera todas as matérias que podem ser ensinadas em um curso de formação de economistas<sup>18</sup>. O Conselho Federal de Educação fixa apenas um mínimo, que será o núcleo. Às escolas caberá integrá-lo com as matérias que julgamos necessárias, em caráter compulsório ou eletivo...

(BUENO, op. cit., p. 215)

Apoiado no citado parecer, em 17 de janeiro de 1964, a Universidade de São Paulo promoveu a reestruturação didática do currículo da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas, através da Portaria GR – nº 8. Na exposição de motivos para as mudanças propostas, o então Reitor da Universidade de São Paulo, Prof. Luiz Antônio da Gama e Silva, destacava que a reforma “permitiu a adaptação da atual estrutura dos cursos das Faculdades de Ciências Econômicas às exigências dos currículos mínimos federais... Tornou possível, ainda, desdobrar os cursos nas seguintes especializações: Ciências Econômicas, Ciências Contábeis, Ciências Atuariais, Administração de Empresas”.<sup>19</sup>

<sup>18</sup> Embora mencione os cursos de economia, o Parecer é extensivo aos cursos de Atuária e Ciências Contábeis.

<sup>19</sup> REESTRUTURAÇÃO DIDÁTICA da Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas, Universidade de São Paulo, Portaria GR – nº 8 de 17 de janeiro de 1964, p.7.

O Artigo 5º da referida Portaria indicava as disciplinas do Ciclo de Formação Profissional do Curso Normal de Graduação em Ciências Contábeis e, dentre as diversas alterações havidas, introduzia a disciplina Auditoria em substituição à disciplina Revisões e Perícias Contábeis, tal qual indicado pela Resolução s/nº de 1963.

Quase trinta anos depois, o Conselho Federal de Educação, através da Resolução nº 3, de 5 de outubro de 1992, voltaria a promover nova alteração no conteúdo mínimo e na duração do curso de graduação em Ciências Contábeis, conforme texto parcialmente reproduzido a seguir:

Artigo 4º:

... cada instituição de ensino superior deverá elaborar o currículo pleno de acordo com o que é especificado nas seguintes categorias de conhecimento:

- Categoria I – Conhecimentos de Formação Geral de natureza humanística e social:
  
- Categoria II – Conhecimentos de Formação Profissional, compreendendo:
  - a. Conhecimentos obrigatórios de formação profissional básica;
    - 1. Conhecimentos obrigatórios de formação profissional específica:
      - Contabilidade Geral
      - Teoria da Contabilidade
      - Análise das Demonstrações Contábeis
      - **Auditoria** (*grifo nosso*)
      - Perícia Contábil
      - Administração Financeira e Orçamento Empresarial
      - Contabilidade Pública
      - Contabilidade e Análise de Custos
  
- Categoria III – Conhecimentos ou Atividades de Formação Complementar, compreendendo:
  - a) ...
  - b) Atividades obrigatórias de natureza prática, a critério de cada instituição, escolhidas entre as seguintes:
 

§ 2º De acordo com o que julgarem mais conveniente para a formação de seus alunos, e para o atendimento dos interesses das respectivas regiões, as instituições de ensino superior poderão ofertar uma ou mais disciplinas de Contabilidade Aplicada, tais como:

- Atividades agrícolas e pecuárias
- Atividades de seguro
- Sociedades Cooperativas
- Sociedades de Previdência Privada
- Instituições de Previdência Privada
- Atividade imobiliária
- Sociedades em Cotas de Participação
- Outras

Artigo 5º O curso de graduação em Ciências Contábeis terá uma duração mínima de 2.700 horas/aula que serão integralizadas em um máximo de 7 (sete) anos e um mínimo de 4 (quatro) anos no caso de curso que seja ministrado no turno diurno e de 5 (cinco) anos no caso de curso ministrado no turno noturno<sup>20</sup>.

Artigo 6º ...

Parágrafo Único. O presente currículo mínimo deverá ser adotado para todos os alunos que ingressarem no ensino superior a partir do ano letivo de 1994 (...)

Em 12 de abril de 1999, a Comissão de Especialistas de Ensino de Ciências Contábeis constituída por professores do Departamento de Políticas do Ensino Superior, órgão da Secretaria de Educação Superior – SESu, ligada ao MEC – Ministério da Educação apresentou nova proposta de Diretrizes Curriculares. Segundo o item 3.1, CONTEÚDOS OBRIGATÓRIOS DE FORMAÇÃO BÁSICA E PROFISSIONAL (50% da carga horária total), “estes conteúdos não representam nomes de disciplinas, mas áreas de conhecimentos”:

3. ...

4. ...

a) CONTEÚDOS DE AUDITORIA

I. Controles Internos

II. Princípios, Normas e Procedimentos de Auditoria

III. Planejamento de Auditoria

IV. Papéis de Trabalho.

No que se refere aos demais 50%, relativos aos CONTEÚDOS OPTATIVOS PARA ÊNFASE CURRICULAR, o item 3.2 indicou que as IES – Instituições de Ensino Superior teriam a liberdade de definir livremente o currículo pleno. A este respeito, o item 4.3, SUGESTÕES PARA A CONFIGURAÇÃO DE UMA GRADE

<sup>20</sup> A partir de 1999, o tempo máximo de duração dos cursos noturnos foi fixado em 4 anos.

CURRICULAR, propunha as seguintes disciplinas complementares para a cadeira de Auditoria:

- I. Auditoria interna
- II. Arbitragens
- III. Perícias contábeis.

Segundo depoimento informal do Presidente do grupo que elaborou a referida proposta, Prof. Dr. Masayuki Nakagawa, obtido em março de 2001, até aquele momento, ela ainda não havia sido adotada pelo Ministério da Educação.

As mudanças viriam em 2002 através do Parecer CES/CNE Nº 0146/2002. Os aspectos mais substanciais das mudanças propostas dizem respeito à liberdade de programação curricular atribuída às instituições de ensino e ao balizamento comum aos onze cursos abrangidos pelas Diretrizes Gerais que orientam: projeto pedagógico, organização curricular, estágios e atividades complementares, acompanhamento e avaliação de monografia. Os onze cursos alcançados pelas novas Diretrizes curriculares são: Direito, Ciências Econômicas, Administração, **Ciências Contábeis**, Turismo, Hotelaria, Secretariado Executivo, Música, Dança, Teatro e Design.

No que diz respeito especificamente ao Curso de Graduação em Ciências Contábeis, o Parecer Nº 0167/2002 declina: Perfil Desejado, Competências e Habilidades e Conteúdos Curriculares. Este último subdivide-se em três itens:

Conteúdos de Formação Básica: mantém as disciplinas da Resolução Nº 3 de 05/10/92 acrescentando apenas Métodos Quantitativos.

Conteúdos de Formação profissional: altera a redação anterior indicando “estudos específicos atinentes às Teorias da Contabilidade, além de suas relações com a Atuária, **Auditoria**, Controladoria e suas aplicações peculiares ao setor público e privado”.

Conteúdos de Formação Teórico-Prática: relaciona diversas alternativas, tais como “estágio curricular supervisionado, atividades complementares, estudos independentes, conteúdos optativos, prática de laboratórios de informática utilizando softwares atualizados para contabilidade”.

## PRIMEIRAS PUBLICAÇÕES SOBRE AUDITORIA NO BRASIL

Segundo Toledo Filho (op. cit., p. 58), “data de 1957 e denomina-se Curso de Auditoria, o primeiro livro editado no Brasil sobre o assunto”. De autoria do Prof. Antônio Lopes de Sá, foi originalmente lançado em dois volumes sendo, também, o primeiro a utilizar o vocábulo “auditoria” já que, conforme foi assinalado anteriormente, até então a disciplina era denominada “Revisão e Perícia Contábil”.

Conquanto seja esse o primeiro trabalho de peso sobre o assunto, o tema não era de todo desconhecido como pode ser comprovado através de um rápido exame dos artigos publicados na Revista Paulista de Contabilidade, conhecida como uma das mais antigas publicações sobre contabilidade no país<sup>21</sup>, desde 1922.

Um dos primeiros artigos a incursionar pelo tema foi publicado em 1928 e tinha por título “A Contabilidade na Grã Bretanha”. A matéria, transcrita do anuário da “Camara de Commercio Britannica de São Paulo & Sul do Brasil”, discorria sobre a existência de duas sociedades de contadores naquele país: “Institute of Chartered Accountants in England and Wales” e a “Society of Incorporated Accountants and Auditors”, explicando as atividades dos profissionais filiados. Desse texto vale destacar um trecho com certeza revolucionário para os nossos padrões e cultura à época: “Os auditores são nomeados pelos accionistas, independentemente da Directoria, e compete-lhes examinare[m] os actos da administração e apresentarem o parecer diretamente aos primeiros” (RPC, 1928, p. 273-6).

Seis anos após, na mesma revista, Furlanetto (1934, pp. 8-9), fazia menção à sua “árdua e não curta experiência de auditor” e destacava, em artigo denominado “São Necessários os Auditores?”, os benefícios que adviriam aos empresários da época se tomassem a iniciativa de apresentar aos bancos “sem que lhes fosse solicitado, annualmente, o seu balanço geral acompanhado de minudentes annexos, descriptivos de seu patrimônio, direitos, obrigações e resultados colhidos, cuja exactidão fosse conferida e attestada por auditores”.

Em 1940, à véspera do Decreto-Lei 2627 - segunda norma legal a regulamentar as atividades das Sociedades Anônimas no Brasil - podia ser identificada a intenção de alguns renomados contabilistas de fazer constar do

---

<sup>21</sup> Ainda mais antigas são respectivamente: Revista do Grêmio dos Guarda-Livros, do último quarto do século XIX e a Revista Brasileira de Contabilidade, de 1912.

referido Decreto-Lei a obrigatoriedade do exame das Demonstrações Contábeis por contador independente.

Reinach (1940, pp. 25-8), em artigo denominado “A Revisão dos Balanços e o Ante-Projeto de Lei de Sociedades Anônimas”, propunha, ao então Ministro da Justiça, alterar a redação do art. 128, parágrafo único, pela redação sugerida pelo Instituto Paulista de Contabilidade:

Redação original:

Os fiscais **poderão** escolher, para acompanhar no exame dos livros, inventários, balanço e contas, um perito-contador, contanto que profissional habilitado, cujos honorários serão fixados pela assembléia geral. (grifo nosso)

Redação formulada pelo Instituto Paulista de Contadores:

Quando a sociedade não mantiver revisão da sua contabilidade, feita por profissionais estranhos ao quadro de pessoal, os fiscais **deverão obrigatoriamente** escolher um contador ou organização de peritos em contabilidade, para os acompanhar no exame dos livros, inventários, balanços e contas. (grifo nosso)

Tal forma de pensar não era isolada. Um dos maiores, se não o maior nome da contabilidade brasileira da época, Herrmann Jr. (1946, p. 46), sobre o assunto, assim se manifestou: “É aconselhável que na lei das sociedades anônimas se inscreva um dispositivo tornando compulsória a verificação dos livros por peritos”.

A partir da metade dos anos 40 nota-se uma crescente produção literária sobre o assunto. O enfoque dos diversos artigos elaborados na época<sup>22</sup> confere aos leitores uma quase catequese em defesa da necessidade dos serviços de auditoria, embora quase nada houvesse sido publicado a respeito das técnicas de auditoria. Não obstante, em 1947, em um artigo denominado “Auditoria Independente”, é possível encontrar uma breve menção de que os métodos de auditoria estavam em fase de transição:

Os antigos métodos de auditoria estão hoje suplantados pelos processos de “*test*” e “*sampling*” cujo grau de aplicabilidade é função dos métodos de controle contábil interno encontrado pelo auditor nas empresas por ele examinadas. Os mais recentes processos de auditoria

<sup>22</sup> A este respeito vide (FRANZOLIN, 1946), (CAMPOS, set 1947), (CAMPOS, out 1947), (PFALTZGRAFF, 1948).

são indubitavelmente mais complexos do que os antigos métodos de “*tick and holer*” (*sic*)<sup>23</sup>, e o sucesso de suas aplicações requer do profissional um alto grau de critério, produto de larga experiência.

(CAMPOS, 1947, p. 7)

A referida alteração manter-se-ia válida por mais de quarenta anos quando então o foco se deslocaria dos controles internos para o risco de auditoria.

Foi somente no início da década de 50 que foram publicados os primeiros trabalhos sobre as técnicas de auditoria e o rol de atividades de seus profissionais. Alguns artigos sobre o assunto podem ser encontrados na já mencionada Revista Paulista de Contabilidade. Entre eles, destacamos: “Auditoria das Vendas a Prestações” (ANDREUCCI, 1950), “O Auditor nas Grandes Empresas” (NEGRINI, 1956) e “Funções da Auditoria Interna”<sup>24</sup> (CAMPÍGLIA, 1957). Neste último, a descrição dos ganhos propiciados pela presença dos auditores na empresa, não obstante beire o exagero, retrata a visão da função na época: “A simples existência de serviços de auditoria externa constitui expectativa capaz de induzir os responsáveis ao bom cumprimento de seus deveres pela certeza de que seus erros, suas negligências ou falhas, serão fatalmente apurados e postos em evidência” (op. cit, p. 4).

Mais à frente, outro exemplo: “A missão do auditor constitui verdadeira corregedoria contábil” (op. cit, p. 9). Por fim, na página 11 do mesmo artigo, o autor define em letras maiúsculas as funções do auditor:

AS FUNÇÕES DO AUDITOR EXTERNO CONSISTEM, ESSENCIALMENTE, NA PESQUISA DOS ERROS E DAS FRAUDES EM CONTABILIDADE, COM O OBJETIVO DE REPRIMI-LOS E TESTIFICAR A EXATIDÃO E A SINCERIDADE [*sic*] DAS CONTAS ADMINISTRATIVAS.

Deu-se, também, em 1957, como dito na introdução deste tópico, a publicação no país do primeiro livro didático sobre auditoria, de autoria do Prof. Antônio Lopes de Sá. O autor, no prefácio da obra, informa que o livro foi desenvolvido a partir da reunião e compilação de diversas obras sobre o assunto publicadas principalmente nos Estados Unidos da América, Inglaterra, Argentina e Cuba. Dentre as obras referenciadas as mais utilizadas são:

<sup>23</sup> Processo de conferência em voz alta com o concurso de duas ou mais pessoas. O correto seria *holler* (falar em voz alta) e não *holer*, conforme grafia original.

<sup>24</sup> Por um erro de impressão, foi publicado “Funções de Auditoria Interna”. O correto seria “Funções da Auditoria Externa”, já que é este o mote do artigo.

- ARTHUR W. Holmes. *Auditing, principles and procedure*, 4º Ed. Homewood, R.D. Irwin, Inc., 1956.
- BELL, William H. e JOHNS, Ralph S. *Intervención y Fiscalización de Contabilidades*, 2ª Ed., vol 1. Tradução LOPEZ-HIDALGO, Orlando, Nova York, 1942.
- BENNETT, R. J., NASMYTH, J., CHASE, S. *Curso Completo de Auditoria*, 1ª Ed., Tradução LOPEZ-HIDALGO, Olivério, Havana, 1942.
- JOAQUIM, Raul, CATELLA, S. E. Jorge. *Tratado de Auditoria*, vol 1, Buenos Aires, 1947.

Ainda sobre a obra de Sá (1957), vale mencionar seu conteúdo, voltado mais para conceituação e planejamento dos trabalhos do que para as técnicas de auditoria propriamente ditas, até porque eram bastante elementares àquela época, concentradas fundamentalmente em testes de exatidão aritmética, na conferência documental, por amostragem, das transações efetuadas e na propriedade, e de seus registros. Os capítulos do citado livro são sete, assim dispostos:

- ✓ Fundamentos de Auditoria
- ✓ Organização dos Serviços Profissionais de Auditoria Contábil
- ✓ O Período de Introdução aos Serviços de Auditoria
- ✓ Plano de Auditoria
- ✓ Papéis de Trabalho em Auditoria
- ✓ A Técnica Geral do Exame dos Registros e dos Documentos
- ✓ Exame dos Livros e das Fichas Contábeis.

Dos capítulos citados, os de conteúdo mais voltado aos aspectos metodológicos da auditoria são o sexto e o sétimo. No capítulo sexto, dez anos após a citação de Campos (1947, p. 7), pode ser encontrada a seguinte introdução:

O método de testes e provas é usado pela técnica da auditoria em nossos dias como o processo mais adequado e de uso mais generalizado. Baseia-se no exame de uma parte dos documentos selecionados pela sorte ou segundo um critério do auditor, visando a um exame completo dos selecionados, na impossibilidade da verificação global de tudo o que existe em uma escrita.

(SÁ, 1957, p. 207)

O capítulo sétimo se restringe a indicar quais os livros e fichas contábeis devem ser examinadas e o que examinar em cada uma. A leitura de ambos os capítulos indica que as “normas técnicas” da época se restringiam a:

- Comparação dos demonstrativos contábeis com os registros de contabilidade, acrescidos de provas parciais e seletivas destes últimos com a documentação e testes de exatidão aritmética.
- Leitura dos principais contratos e documentos da empresa, tais como: livros de ata, contrato social, razão de acionistas, razão de bancos, de caixa, de clientes, de custos, de fornecedores, de filiais, de mão de obra, de vendas e outros.

Nos dizeres do próprio autor:

Devem ser observados, sejam quais forem as verificações, os seguintes princípios gerais:

- 2 Observar se todos os registros do exercício foram feitos;
- 3 Verificar se não existem registros de fatos que dizem respeito a exercícios anteriores novamente escriturados no exercício que se examina;
- 4 Examinar se os saldos de abertura são idênticos aos de encerramento;
- 5 Ver se os transportes são feitos corretamente;
- 6 Confrontar um registro com os dados da escrita de terceiros (extratos de bancos, de fornecedores, etc.).

(SÁ, 1957, p. 237)

Não obstante o grau primário dos métodos da época, o livro de Sá deve ser entendido como um marco, *vis-à-vis* o programa de ensino da disciplina AUDITORIA nos cursos de Ciências Contábeis na mesma ocasião.

O início dos anos 60, antecipando a chegada da Lei nº 4.728, de 14 de junho de 1965, o primeiro diploma legal a mencionar a auditoria e o auditor independente, daria início a uma produção literária mais profícua e consistente. A Revista Paulista de Contabilidade instituiria, em 1962, uma seção mensal voltada à auditoria contábil tendo como responsável o Prof. Ernesto Marra.

No segundo número da referida seção, um artigo denominado “O Parecer do Auditor” traz a público um trabalho desenvolvido pelo Instituto dos Contadores Públicos de São Paulo, o qual viria a se constituir no primeiro modelo de parecer-

padrão adotado no Brasil. Inspirado nos padrões utilizados pelas empresas de auditoria americanas, possuía a seguinte redação:

“PARECER DOS AUDITORES

Examinamos o balanço geral da ..... encerrado em ....., e a demonstração de lucros e perdas correspondente ao .....findo na citada data. O exame obedeceu aos padrões usuais de auditoria e incluiu as verificações que julgamos adequadas.

Em nossa opinião, o balanço geral e a demonstração de lucros e perdas refletem com propriedade a situação patrimonial e financeira da ..... em ..... e o resultado econômico do ..... findo naquela data, de acordo com os preceitos de Contabilidade geralmente aceitos, aplicados com uniformidade em relação ao ..... anterior.

....., de ..... de 19..

(MARRA, 1962 a, p. 7)

No mês seguinte, Marra (1962, p. 7) publicaria, na já mencionada seção, um artigo denominado “Normas Técnicas de Auditoria” no qual expunha “certas normas mínimas que devem ser observadas, sendo indispensável que o auditor se assegure de que o seu exame as tenha abrangido”. Referia-se ele às recomendações adotadas pela IV Conferência Interamericana de Contabilidade, realizada em Santiago do Chile, naquele mesmo ano. As normas de auditoria recomendadas eram as seguintes:

- R. Comparação de demonstrações contábeis com os registros de contabilidade; além disso, realização de provas parciais e seletivas destes últimos com a documentação, na extensão e profundidade que o auditor julgue conveniente, considerando o resultado de seu estudo e avaliação de eficácia do controle interno.
- S. Provas visuais e conferência de ativos de importância, tais como valores de caixa, inventários físicos, ativos imobilizados, etc. O auditor deve, neste caso, guiar-se pela importância dos ativos e o controle exercido pela empresa. Tomará, além disso, todas as medidas necessárias para comprovar que todo o passivo esteja refletido nas demonstrações contábeis.
- T. Confirmações diretas com terceiros por meio de certificados bancários, confirmações seletivas de contas a receber, contas a pagar, etc., na extensão que seja conveniente em cada circunstância.
- U. Exame de documentos importantes e autorizações complementares, como escrituras de constituição, estatutos, livros de ata e contratos, e a obtenção de informações certificadas e explicações dos dirigentes da empresa, para a formação de uma opinião.

(MARRA, 1962 b, p. 7)

Nota-se, nesses quatro tópicos, a introdução de conceitos e técnicas presentes nos dias de hoje, tais como: julgamento, materialidade, confirmação independente e dimensionamento da extensão dos exames.

Nos anos seguintes, o tema auditoria ganharia novos adeptos que defenderiam a necessidade de normalização da atividade. Finalmente, em Novembro de 1966, as normas de auditoria viriam a ser definidas pelo Instituto dos Contadores Públicos do Brasil, as quais, conforme Schwacke (1970, p. 35), “em muitos aspectos se assemelham às contidas no pronunciamento de número 33 do IACPC (*sic*)”<sup>25</sup>.

Basicamente, as Normas de Auditoria subdividiam-se em três tópicos:

- a. Normas Relativas à Pessoa do Auditor
- b. Normas Relativas à Execução dos Trabalhos
- c. Normas Relativas ao Parecer.

Importante mencionar que, dentre as diversas e significativas mudanças introduzidas nas referidas normas, uma limitação significativa pairava sobre elas e dizia respeito à ausência de Preceitos de Contabilidade Geralmente Aceitos. Para melhor compreensão da extensão do problema, serão reproduzidos a seguir os tópicos 15 e 16 retro mencionados:

a. Assim, é indispensável que o auditor proceda ao exame, na extensão necessária, para certificar-se de que as demonstrações contábeis foram calcadas em preceitos de contabilidade geralmente aceitos.

16. Enquanto o Instituto dos Contadores Públicos do Brasil não codificar os preceitos de contabilidade geralmente aceitos no Brasil, os membros deste Instituto aceitam como tais os preceitos contidos nas obras de doutrinadores consagrados e os constantes do “currículo” das disciplinas de Contabilidade das faculdades de Ciências Contábeis, reconhecidas oficialmente pelos poderes constituídos.

Anos mais tarde o mesmo assunto seria objeto de amplos estudos por parte do Conselho Federal de Contabilidade e culminaria com a edição, em 23 de Outubro

---

<sup>25</sup> Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, segundo tradução daquele autor para o “AICPA - American Institute of Certified Public Accountants”.

de 1981, da Resolução CFC nº 529/81 que dispunha sobre as *Normas Brasileiras de Contabilidade* e, na mesma data, pela Resolução CFC nº 530/81, que aprovava os *Princípios Fundamentais de Contabilidade, Norma NBC T 1* (CFC, 2000, p. 22).

O período compreendido entre 1967 e 1972 foi marcado por artigos que consolidavam o exercício da atividade, tais como os publicados por Franco (1967, pp.3-8; e 1968, pp.3-5). Caracterizavam-se por marcar posições quanto ao direito do exercício da atividade ser de competência exclusiva dos bacharéis em ciências contábeis, enquanto que outros pugnavam pela definição da responsabilidade legal do auditor. Exemplificam tais casos os artigos escritos por Mussolini (1971, p.1; e 1972, p. 19-20), e ainda Lattorraca (1970, p. 3).

A leitura atenta dos artigos desse período revela visíveis mudanças conceituais relativas à função dos auditores, bem diferentes daquelas indicadas por Campiglia (1957, p. 9), citadas anteriormente. Um exemplo de tais mudanças pode ser verificado no texto a seguir:

Não raro, também, presumem muitos que a Auditoria tem por finalidade a investigação de fraudes e desfalques. Nada mais errôneo do que esse entendimento.

O descobrimento de fraudes já foi o propósito primário da auditoria; todavia, com o desenvolvimento econômico, o vulto dos negócios e o número de transações cresceram tanto que esse propósito se tornou menos importante comparado com a opinião sobre as demonstrações financeiras, consideradas em seu conjunto.

(Lattorraca, 1979, p. 3)

Em 1973, o Prof. Stephen Kanitz publicava um livro denominado “Análise do Parecer do Auditor”, à época, um marco na literatura sobre auditoria no país.

A consagração da atividade se deu em 15-12-1976, através da edição da Lei 6.404/76 que estabelecia a obrigatoriedade de Auditoria Independente para as Companhias Abertas e impunha obediência aos princípios contábeis na escrituração das companhias; a produção literária, em torno do tema, ganhou significativo impulso trazendo a público expressivo volume de obras. Não cabe e nem é possível identificá-las e relacioná-las todas neste trabalho, porém, para se ter um rápido vislumbre da quantidade de obras produzidas no último quartel do século XX, basta

citar que a biblioteca da FEA/USP<sup>26</sup> registra mais de 200 publicações que contêm em seu título a palavra “auditoria”, entre obras nacionais e estrangeiras.

Diante de tal quadro, cabe indagar se essa evolução foi levada às salas de aula dos cursos de graduação em Ciências Contábeis e quais, dentre tantos títulos, correspondem à bibliografia adotada pelos professores na orientação de seus alunos.

---

<sup>26</sup> Vide site [www.dedalus.usp.br](http://www.dedalus.usp.br)

## CAPÍTULO III

### DISCIPLINA AUDITORIA: LEGISLAÇÃO *VERSUS* CONTEÚDO PRÁTICO

*Onde todos pensam do mesmo jeito, ninguém pensa muito.*  
Walter Lippmann

#### - **METODOLOGIA APLICADA À PESQUISA**

Para alcançar o intento a que este trabalho se propõe, foram utilizados dois métodos. O primeiro diz respeito à abordagem. As características e os propósitos desta tese recomendam aquela denominada “empírico-analítica”, assim definida:

São abordagens que apresentam em comum a utilização de técnicas de coleta, tratamento e análise de dados marcadamente quantitativos. Privilegiam estudos práticos. Suas propostas têm caráter técnico, restaurador e incrementalista. Têm forte preocupação com a relação causal entre variáveis.

(MARTINS, 1994, p. 26)

Quanto ao método de procedimento, recorreremos àquele classificado como “comparativo” que, na definição do já citado Martins (1994, p. 27), refere-se a “procedimento científico controlado que examina os vários casos, fenômenos ou coisas análogas de séries, para descobrir o que é comum, isto é, as regularidades, princípios, ou leis que são válidas e significativas”.

Considerando-se que esta tese tem como propósito correlacionar uma série de informações obtidas a partir de pesquisas de campo para, posteriormente, compilá-las para análise de suas relações causais, acredita-se que, a partir da utilização da metodologia proposta, o trabalho possa lograr o êxito desejado.

#### - **SUMÁRIO DAS QUESTÕES DE PESQUISA**

Não obstante as diretrizes do ensino universitário brasileiro sejam reguladas por lei, o grau de interferência do Estado vem diminuindo significativamente nas quatro últimas décadas, passando da regulamentação total<sup>27</sup> à moderada, conforme pode ser observado nos textos da Resolução CFE nº 3, de 05-10-1992, e Parecer 0146/2002 do Conselho Nacional de Educação, declinados no capítulo anterior.

Para os propósitos deste trabalho, os parâmetros utilizados para a coleta de dados sobre as condições gerais pelas quais a disciplina Auditoria vem sendo ministrada nas instituições de ensino superior em todo o país tomaram por base o conteúdo da Resolução CFE nº 3, de 05-10-1992, uma vez que o Parecer 0146/2002 foi emitido em data posterior ao início dos trabalhos.

Segundo texto extraído daquela Resolução, o Ministério da Educação e do Desporto deixou a critério dos coordenadores dos cursos de graduação a elaboração do conteúdo curricular das disciplinas, mantendo a orientação contida no artigo 3º, da Resolução nº 3/92:

Para elaboração do currículo pleno do curso de graduação em Ciências Contábeis, cada instituição deverá definir o perfil do profissional a ser por ela formado, em função das atribuições legais que lhe serão conferidas, das peculiaridades e necessidades da região em que a instituição se insere, da natureza e das características da própria instituição e dos interesses de sua clientela discente.

Se o conteúdo curricular dos cursos de graduação em Ciências Contábeis encontra-se a cargo das instituições de ensino, algumas questões, intrínsecas aos Problemas relacionados no Capítulo I, surgem em decorrência disso:

O que estas vêm ministrando na disciplina Auditoria?

As áreas de conhecimento antecipam as sugestões do Edital nº 4/97?

Qual o perfil dos professores responsáveis por essa cadeira?

Qual a metodologia de ensino da disciplina? e, principalmente

Qual a bibliografia preponderantemente indicada pelos docentes?

Para responder a questões como estas, foi encaminhado um questionário a 82 instituições, distribuídas em todo território nacional, que oferecem cursos de graduação em Ciências Contábeis. Os propósitos dos dados a serem coletados

<sup>27</sup> Vide Decreto-Lei nº 7.899 de 22-09-1945 e Resolução s/nº de 08-02-1963.

através do questionário e a forma como foi elaborado encontram-se declinados no tópico a seguir.

## 1. PROPÓSITOS DA COLETA DE DADOS

Os dados a serem coletados procuraram atender a dois propósitos básicos:

- Identificar as condições gerais sob as quais se dá o ensino da disciplina auditoria nos cursos de graduação em Ciências Contábeis;
- Identificar a bibliografia mais usualmente adotada nos cursos de graduação em Ciências Contábeis para, através de seu conteúdo, compará-la ao programa dos cursos básicos de auditoria ministrados nas principais empresas de auditoria independente em atividade no país.

### ★ Público Alvo

Chefes de Departamento e Professores da disciplina Auditoria dos cursos de graduação em Ciências Contábeis nas faculdades que compuseram a amostra.

A íntegra do questionário, assim como a carta de apresentação do doutorando aos representantes das Instituições pesquisadas, sintetizando seus objetivos, podem ser encontrados ao final deste trabalho, nos Anexos G e H.

## TÉCNICA DE COLETA DE DADOS

Dentre as várias opções de coleta de dados, optou-se pela elaboração de questionário de levantamento encaminhado diretamente aos Chefes de Departamento e Professores que ministram a disciplina já que “nenhuma outra estratégia de pesquisa se iguala à força da pesquisa de levantamento em seu potencial de obtenção da validade externa” (SELLTIZ, WRIGHTSMAN E COOK, 1987, v. 1, p. 56). Esta opção, em detrimento, por exemplo, do processo de entrevistas pessoais, deveu-se à quantidade de instituições a ser pesquisada, bem como sua dispersão em todo território nacional.

Três importantes circunstâncias, relativas ao processo de elaboração do questionário, devem ser destacadas:

- ★ Na ocasião em que as questões foram preparadas não foram identificados outros trabalhos ou pesquisas que versassem sobre o assunto e pudessem servir de parâmetro às comparações que se pretende estabelecer ao longo desta tese;
- ★ Ainda que o principal foco da pesquisa esteja voltado à bibliografia adotada pelas instituições de ensino, a oportunidade proporcionada pela aplicação do questionário, levou à inclusão de questões secundárias, cujas respostas serão analisadas mais à frente;
- ★ A preocupação do autor em elaborar um questionário que facilitasse o preenchimento e estimulasse as respostas, elevando, dessa forma, a quantidade dos dados coletados. Assim, foi descartada a hipótese de solicitar que fossem anexadas à pesquisa informações outras, além das contidas no próprio questionário.

### **Restrição na Coleta de Dados**

A preocupação destacada anteriormente no item c levou à não inclusão de um componente que, a princípio, poderia ser de interesse para a pesquisa, qual seja, o conteúdo programático da disciplina Auditoria nas instituições de ensino incluídas na amostra. O razoavelmente elevado retorno dos questionários (51 respostas [62%] dentre 82 instituições pesquisadas) demonstrou o acerto da decisão, *vis-à-vis* o retorno obtido por Madeira (2001) em sua pesquisa junto a 113 cursos de graduação em Ciências Contábeis, cujo principal objetivo era, exatamente, obter esse conteúdo programático:

....eram esperadas, pelo menos, 30 respostas. Após alguns meses de trabalho, a meta pretendida estava ainda distante. Através de relacionamentos pessoais a solicitação foi estendida a entidades educacionais de outros Estados. Após 4 meses, apenas professores de 15 entidades haviam atendido à solicitação enviada.

(MADEIRA, 2001, p. 54)

Se por um lado o citado autor obteve um retorno aquém de suas expectativas, por outro a qualidade da amostra analisada foi entendida como representativa pela banca que aprovou seu trabalho, posto que, “entre as 15 instituições figuravam muitas das mais tradicionais e conceituadas entidades de ensino de contabilidade do Estado de São Paulo e algumas de importância do Estado de Minas Gerais” (op. cit., p. 54).

## 4.2 Critérios para Seleção da Amostra

Conquanto sob o ponto de vista do já mencionado Castro (op. cit, p.80), “as amostras não devem ser grandes ou pequenas, mas sim suficientes”, é certo que algum processo metodológico deve ser empregado para quantificá-las a fim de que aquilo que se identifica para uma amostra seja extensivo à população, como um todo. Neste sentido, Henry (1990, p.89) sugere que uma das formas de organizar a quantificação de um processo amostral é através da elaboração de uma seqüência de questões a serem respondidas pelo pesquisador antes de quantificar a amostra propriamente dita. Tais questões são ordenadas dentro de dois grupos denominados respectivamente: ESCOLHAS PRÉ-AMOSTRAIS e ESCOLHAS AMOSTRAIS.

Através desse processo, o pesquisador formula uma questão e, antes de passar à questão seguinte, procura encontrar a resposta à questão formulada. À medida que as respostas vão sendo obtidas o processo evolui e “o que perguntar” e “o quanto perguntar” ficam claramente identificados. Seguindo esta lógica, as perguntas e respectivas respostas, identificadas para cada grupo, foram as seguintes:

- Escolhas Pré-Amostrais:

a. Qual a natureza do estudo?

- *Trata-se de um estudo exploratório descritivo, pois visa apenas conhecer os hábitos de uma determinada população.*

b. Quais as variáveis de maior interesse?

- *O questionário encontra-se subdividido em quatro blocos que apresentam questões que procuram cobrir os seguintes aspectos:*

- a. *Ensino da Disciplina Auditoria;*
- b. *Corpo Docente;*
- c. *Bibliografia;*
- d. *Metodologia de Ensino.*

*Dentro desse conjunto, a variável de maior interesse diz respeito à Bibliografia utilizada no ensino da Disciplina Auditoria.*

- i. Qual a população alvo do estudo?
  - *Os Chefes de Departamento das Faculdades de Ciências Contábeis selecionadas para compor as amostras sob exame.*
- ii. As subpopulações são importantes para o estudo?
  - a. *Não, posto que a pesquisa não procura fazer distinções. Objetiva-se pesquisar apenas a disciplina Auditoria junto às Faculdades de Contabilidade existentes no país.*
- e) Como os dados serão coletados?
  - a. *Através de questionário objetivo expedido por “e-mail” e/ou correio.*
- i. É apropriado usar amostragem?
  - R. *Sim, uma vez que a população alvo é razoavelmente numerosa conforme pode ser visto na questão “a”, descrita nas escolhas amostrais, a seguir.*
  - i. Escolhas Amostrais:
    - o Que listagem da população-alvo pode ser utilizada?
      - a. *Uma listagem finita composta de quatrocentas e cinqüenta Faculdades de Ciências Contábeis ou Graduação em Auditoria (vide Anexo A), distribuídas por todo o país, obtida junto ao Ministério da Educação - MEC, Secretaria da Educação Superior – Sesu, Coordenação Geral de Sistemas de Informação – CGSI e Divisão de Processamento de Indicadores de Ensino Superior – DPIES. A listagem foi obtida através do endereço [shiro@sesu.mec.gov.br](mailto:shiro@sesu.mec.gov.br) e pode ser examinada no Anexo A.*
- j. Qual o erro máximo admissível?
  - a. *Segundo Stevenson (1981, p. 199), “maiores amostras significam menor erro potencial”. Procurando minimizar o erro amostral, esta pesquisa admitiu um erro máximo de 5%.*
- k. Qual a técnica de amostragem a ser utilizada?
  - a. *Utilizar-se-á a técnica denominada Amostragem Aleatória Simples.*
- l. A probabilidade de seleção será igual ou desigual?

a. *Igual – amostragem probabilística - posto ser esta uma das características fundamentais da Amostragem Aleatória Simples. Amostras casuais podem ser obtidas através da seleção de cada elemento individualmente, usando uma lista de números aleatórios, encontrados em diversos livros de estatística.*

m. Qual será o tamanho da amostra?

a. *A amostra será composta de 82 elementos, calculados a partir da metodologia indicada no texto de Stevenson (ibid., p.212). A fórmula do erro para o tamanho da amostra de populações finitas é:*

$$n = \frac{z^2 (x/n) [1 - (x/n)] (N)}{(N - 1) e^2 + z^2 (x/n) [1 - (x/n)]}$$

Onde:

$x$  = número de itens que apresentam determinada característica

$z$  = abscissa da distribuição normal padrão, fixado um nível de confiança

$(x/n)$  = proporção amostral (razão entre o número de itens que apresentam certa característica e o número total de observações)

$e$  = erro máximo admitido

$N$  = tamanho da população

$n$  = tamanho da amostra.

Ainda segundo o referido autor (ibid, p. 211): “o intervalo é máximo quando  $p = 0,50$ , decrescendo quando  $p$  aumenta ou diminui em razão do efeito sobre o produto  $p$  por  $(1 - p)$ . De fato, sob condições de completa incerteza, pode-se admitir inicialmente  $p = 0,50$ , o que revelará a maior quantidade de elementos possível”. Neste sentido,  $p$  é o mesmo que  $(x/n)$  e corresponde à proporção de ocorrência de determinada variável na amostra.

Utilizando esses parâmetros, a amostra foi calculada como se segue:

$n$  = quantificação da amostra

$z = 2$  (correspondente a um nível de confiança de 95,5%)

$$x/n = 0,50$$

$$[1 - (x/n)] = 0,50$$

$$N = 450$$

$$e = 0,10.$$

$$n = \frac{2^2 (0,50) [1 - (0,50)] 450}{(450 - 1) 0,10^2 + 2^2 (0,50) [1 - (0,50)]}$$

$$n = \frac{4 (0,50) (0,50) 450}{449 0,01 + 4 (0,25)}$$

$$n = \frac{450}{5,49}$$

$$n = 81,96, \text{ ou seja, } 82 \text{ faculdades.}$$

### 4.3 Seleção da Amostra

A relação das Instituições de Ensino Superior que mantêm cursos de Auditoria ou Ciências Contábeis foi obtida junto ao Ministério da Educação e Desportos, em abril de 2000. A relação foi fornecida em Planilha Excel e é constituída por uma população composta por quatrocentas e cinqüenta faculdades, cujos nomes começam na linha 003 da planilha e encerram na linha 453, aparentemente sem qualquer critério de distribuição (vide relação no Anexo A).

A seleção das oitenta e duas faculdades foi feita de forma aleatória, usando para tanto uma tabela de números aleatórios produzida por Monroe e Finkner (1959, p. 52-3). A referida tabela é composta de 10 colunas em cada página, cada coluna contendo quarenta e cinco números não seqüenciais, com cinco algarismos cada, num total de quatrocentos e cinqüenta números (dezenas de milhar), por página. Para escolha das páginas de onde viriam a ser retirados os números que comporiam a amostra, o doutorando abriu o livro em uma página qualquer. As páginas

visualizadas foram as de número 52, à esquerda, e 53, à direita. Como todos os números distribuídos em ambas as páginas possuem cinco algarismos, foram considerados apenas os três algarismos à direita de cada número, correspondentes à centena, já que o universo amostral é composto de 450 instituições de ensino.

A seleção se fez a partir do primeiro número contido no canto superior esquerdo da primeira coluna da página 52, descendo na mesma coluna até o quadragésimo quinto número, para então retornar à coluna imediatamente à direita, de cima para baixo, sucessivamente. Quando uma das centenas, escolhidas entre os números 003 e 453, surgiu mais de uma vez na seleção da amostra, o número que se repetia foi desconsiderado, passando a seleção ao número imediatamente seguinte da mesma coluna.

As instituições de ensino selecionadas, correspondentes aos números obtidos na tabela de números aleatórios, encontram-se relacionadas no Anexo B.

**Nota:** a relação fornecida pelo Ministério da Educação e Desportos contém algumas instituições de ensino cujos nomes aparecem mais de uma vez em função de estarem localizadas em endereços diferentes. Em todos esses casos o endereço eletrônico é o mesmo, assim como o nome da pessoa para contato. Como decorrência, durante o processo de seleção da amostra, seis instituições, nas condições anteriormente descritas, foram relacionadas mais de uma vez. Para não correr o risco de receber respostas repetitivas, já que o destinatário seria o mesmo, para cada um desses seis houve substituição por outra instituição de ensino, correspondente ao próximo número da seqüência numérica constante da tabela aleatória já mencionada. Tais casos encontram-se identificados pela letra “s” (substituição) à frente do número da instituição, na primeira coluna à esquerda, no Anexo A.

## CRONOGRAMA DE DESENVOLVIMENTO DA COLETA DE DADOS

DESCRIÇÃO	ENVIADO em	RECEBER até	OBSERVAÇÕES
Envio do primeiro e-mail	22/05/00	31/05/00	[1]
Envio da primeira circularização por correio	02/06/00	30/07/00	[2]
Envio da segunda circularização por correio	31/07/00	31/08/00	[3]
Envio da terceira circularização por correio	01/09/00	30/09/00	[4]
Envio da quarta circularização	10/10/00	30/11/00	[5]

[1] O número de e-mails que retornaram no dia seguinte ao envio (endereços não localizados) ultrapassou a 25% das remessas. Dos *e-mails* não devolvidos, apenas quatro foram respondidos, motivo pelo qual esse método foi abandonado.

[2] Ainda tomando por corretos os endereços constantes da listagem fornecida pelo Ministério da Educação e Desportos, foram expedidas 78 correspondências aos cuidados do Coordenador do Curso de Ciências Contábeis de cada faculdade que não havia respondido. Retornaram apenas dez questionários.

[3] Em função do baixo índice de respostas obtidas até então, foram efetuadas confirmações telefônicas do nome do Coordenador do Curso de Ciências Contábeis de cada faculdade. Nem todas as faculdades puderam ser contatadas. Os números de telefone constantes da listagem do MEC muitas vezes estavam incorretos ou haviam mudado. Ainda assim, confiando que os endereços estivessem corretos, nova correspondência foi expedida em 31/08/00.

[4] Até o final de agosto, 29 faculdades haviam dado resposta à pesquisa. Novos contatos telefônicos foram estabelecidos, muitas vezes apoiados no auxílio das telefonistas locais. Tais contatos revelaram quatro casos de faculdades cujo telefone e/ou endereço eram desconhecidos localmente e cinco casos de faculdades cujo curso de ciências contábeis possuía menos do que quatro anos de instalação, motivo pelo qual a matéria auditoria ainda não estava sendo ministrada. As nove faculdades foram substituídas usando-se novos números seqüenciais da tabela randômica já mencionada. No processo seletivo, alguns números coincidiram com números já escolhidos no processo inicial, motivo pelo qual foram abandonados em detrimento do número seqüencial seguinte.

As faculdades não localizadas e substituídas foram:

07. Centro Universitário da Cidade (Centro - RJ)

30. Faculdades de Ciências Humanas Padre Humberto (Itaperuna – RJ)

39. Faculdade Paulista de Administração e Ciências Contábeis de Hortolândia (Hortolândia – SP).

49. Instituto Superior de Ensino de Ji-Paraná (Ji-Paraná – RO)

As faculdades que possuíam curso de ciências contábeis há menos de quatro anos foram:

- 13. Faculdades Carlos Drummond de Andrade (São Paulo – SP)
- 16. Faculdade de Belford Roxo (Belford Roxo – RJ)
- 31. Faculdades de Ciências Humanas, Exatas e Tecnológicas de Tangará da Serra (Tangará da Serra – MT)
- 32. Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais de Garça (Garça – SP)
- 48. Instituto de Ensino Superior do Nordeste (Maceió – AL).

As citadas faculdades foram substituídas pelas seguintes:

- 07. Centro Integrado de Ensino Superior do Amazonas (Manaus – AM)
- 30. Faculdades Capital (São Paulo – Capital)
- 39. Faculdades de Ciências Administrativas de Avaré (Avaré – São Paulo)
- 49. Universidade Católica de Pelotas (Pelotas – RS)
- 13. Faculdade Paulista de Ciências e Letras (São Paulo – Capital)
- 16. Universidade Federal de Uberlândia (Uberlândia – MG)
- 31. Universidade Católica Don Bosco (Campo Grande – MS)
- 32. Instituto de Ciências Aplicadas Uneb – (Brasília – DF)
- 48. Faculdades de Valinhos (Valinhos – SP)

[5] Após efetuar as substituições pertinentes, um último contato telefônico foi efetuado com todas as faculdades que ainda não haviam respondido à pesquisa, com o objetivo de confirmar o nome do coordenador do curso de ciências contábeis e o respectivo endereço para correspondência. Todas as faculdades, sem exceção, foram contatadas. Após tal confirmação, foi efetuada a última remessa de questionários. Nas semanas seguintes foram recebidas mais 22 respostas, totalizando 51 questionários respondidos, ou seja, 62% da amostra inicial. Vide relação das instituições selecionadas no Anexo B.

#### **4.4 Distribuição da Amostra e da Seleção**

A amostra selecionada, possui a seguinte distribuição das Instituições de Ensino Superior, por Estado:

Estado	IES existentes	IES selecionadas	IES que responderam	%
AC	1	0	N/a	N/a
AL	5	0	N/a	N/a
AM	3	3	2	67
BA	16	3	3	100
CE	6	1	0	0
DF	8	3	3	100
ES	14	2	1	50
GO	9	1	0	0
MA	3	1	1	100
MG	34	4	3	75
MS	17	5	4	80
MP	1	1	0	0
MT	17	4	2	50
PA	5	0	N/a	N/a
PB	4	1	0	0
PE	10	1	1	100
PI	6	1	0	0
PR	40	11	8	73
RJ	44	4	1	25
RN	8	1	1	100
RO	8	1	0	0
RR	1	0	N/a	N/a
RS	49	8	7	88
SC	22	6	1	17
SE	3	0	N/a	N/a
SP	113	20	13	65
TO	3	0	N/a	N/a
Total	450	82	51	

#### 4.5 Indicadores de Validação da Amostra

A representatividade da amostra obtida (51 elementos) pode ser assegurada quando são consideradas as seguintes análises:

d. O cálculo do erro amostral em função do tamanho amostral obtido, como segue:

$$n = 51$$

$$p = (x/n) = 0,5$$

$$N = 450$$

$$(1 - \alpha)\% = 95,5 \%$$

$$z = 2$$

$$q = (1 - (x/n)) = 0,5$$

$$e = ?$$

portanto,

$$51 = \frac{2^2 (0,5) (0,5) (450)}{449 e^2 + 2^2 (0,5) (0,5)}$$

onde:

$e = 0,13$  ou 13%.

Considerando que a natureza deste estudo exploratório descritivo suporta um erro amostral, máximo, inferior a 15%, os 13% obtidos indicam a validade da amostra. A validação da amostra pode, ainda, ser demonstrada da seguinte forma:

e. Comparação percentual dos resultados por distribuição geográfica regional

Região	Estado	IES existentes	IES selecionadas	IES que responderam	%
CO	DF	8	3	3	100
CO	GO	9	1	0	0
CO	MS	17	5	4	80
CO	MT	17	4	2	50
CO	TO	3	0	0	0
		54	13	9	69
NE	AL	5	0	0	0
NE	BA	16	3	3	100
NE	CE	6	1	0	0
NE	PB	4	1	0	0
NE	PE	10	1	1	100
NE	PI	6	1	0	0
NE	RN	8	1	1	100
NE	SE	3	0	0	0
		58	8	5	63
NO	AC	1	0	0	0
NO	AM	3	3	2	67
NO	MA	3	1	1	100
NO	MP	1	1	0	0
NO	PA	5	0	0	0
NO	RO	8	1	0	0
NO	RR	1	0	0	0
		22	6	3	50
SE	ES	14	2	1	50
SE	MG	34	4	3	75
SE	RJ	44	4	1	25
SE	SP	113	20	13	65
		205	30	18	60
SU	PR	40	11	8	73
SU	RS	49	8	7	88
SU	SC	22	6	1	17
		111	25	16	64
Total		450	82	51	

Os percentuais de retorno das respostas obtidas, quando agrupados por região, demonstram medidas de dispersão entre 50 e 69%, o que resulta em um desvio padrão igual a 6,3%, o qual pode ser considerado pouco significativo principalmente porque o percentual de maior dispersão (50%) ocorre na região norte que agrupa o menor número de instituições de ensino superior do país. Se tal dispersão fosse desconsiderada, o desvio padrão seria reduzido a 3,2 %. Qualquer que seja o balizador a ser adotado, a validade da amostra se mantém.

## **ANÁLISE DOS DADOS**

A tabulação das respostas obtidas, bem como a análise dos dados coletados encontram-se expostas nos anexos de D até G. A seguir são reproduzidos, na mesma seqüência em que foram formulados, os quatro conjuntos de questões objeto da pesquisa, bem como a síntese das respectivas respostas.

### **5.1 Sobre a Disciplina Auditoria:**

- ♣ Carga horária: em média 121 h/aula, sendo que as instituições públicas oferecem, em média, 106 h/aula e as privadas, 129 h/aula.
- ♣ Número de Turmas: 1,45 turmas/ano, por instituição pesquisada.
- ♣ Número de Alunos: cada instituição possui em média 38 alunos, por sala de aula.
- ♣ Ano em que a disciplina é ministrada: 56% dos pesquisados ministram-na no 4º ano, enquanto que 22% o fazem no 5º ano.
- ♣ Obrigatoriedade da disciplina: todas as instituições apontaram a obrigatoriedade da disciplina. Três instituições não responderam ao quesito.
- ♣ Distribuição Percentual do Conteúdo Programático:

Tomando por base que a disciplina Auditoria pode ser subdividida em diversas áreas de ensino, o questionário elencou as mais usuais para serem assinaladas pelos docentes. São elas:

o Auditoria das Demonstrações Contábeis	36%
▪ Auditoria de Controles Internos	18%
o Auditoria Operacional	13%
o Auditoria Interna	12%
o Auditoria da Qualidade	06%
o Perícia	05%
o Mediação	02%
o Arbitragem	02%
o Outros	<u>06%</u>
o Total	100%

## 5.2 Sobre o Corpo Docente:

- ♣ Número de Professores que ministram a matéria: 76% dos pesquisados (37 instituições) apontam para apenas um professor para a disciplina Auditoria enquanto 18% (9 instituições) possuem dois professores. Uma instituição informa a existência de três professores e uma outra, quatro, num total de 48 respostas.
- ♣ Tempo em que Ministram a Disciplina: em média, quatro anos.
- ♣ Formação Acadêmica dos Professores: a formação acadêmica dos docentes foi assim distribuída:
  - o Graduação em Ciências Contábeis: 40 (80%);
  - o Graduação em outro curso: 10 (20%);
  - o Mestrado em Ciências Contábeis: 14 (29%) sendo que 11 (79%) ou estão cursando ou não foram concluídos;
  - o Mestrado em outra área: 10 (21%) sendo que 4 (40%) também estão por concluir;
  - o Doutorado em Ciências Contábeis: 2 (4%) sendo que apenas 1 concluiu o curso;

- o Doutorado em outra área: 2 (4%) sendo que ambos não concluíram os cursos respectivos.
- ♣ Formação Profissional dos Docentes: as respostas à pesquisa indicaram a seguinte distribuição:
  - 64 % dos pesquisados indicaram ter trabalhado em empresa de Auditoria independente por um período médio de 8,5 anos;
  - 26 % indicaram o exercício profissional da atividade de auditoria interna, em empresas públicas, em um período médio de 8,7 anos;
  - 45 % informam ter trabalhado na auditoria interna de empresas privadas por um período médio de 6,3 anos.

Nota: os percentuais não são cumulativos.

### 5.3 Sobre a Bibliografia Adotada:

Os 3 livros mais utilizados dentre os 28 títulos indicados pelos pesquisados, conforme Anexo F, são:

- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria: um curso moderno e completo*, Ed. Atlas, 1998 (indicado por 76% dos pesquisados);
- ATTIE, William. *Auditoria: conceitos e aplicações*, Ed. Atlas, 3ª ed., 1998 (indicado por 54% dos pesquisados);
- FRANCO, Hilário e MARRA, Ernesto. *Auditoria Contábil*, Ed. Atlas, 2000 (indicado por 48% dos pesquisados);
- O livro colocado em quarto lugar alcançou apenas 15% das indicações, motivo pelo qual, deste posto em diante, os nomes dos livros não estão indicados.

#### 5.3.1 Comparação com a pesquisa de MADEIRA (2001):

A título comparativo vale mencionar que, em 2001, Madeira (op. cit, p. 61) efetuou pesquisa similar junto a 38 instituições de ensino localizadas no Estado de São Paulo e sul de Minas Gerais. Dentre os 38 títulos informados, os três mais citados foram, pela ordem:

- ATTIÊ, William, *Auditoria – conceitos e aplicações*, Ed. Atlas, 1998, (14 indicações [93%]);
- ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti, *Auditoria – um curso moderno e completo*, Ed. Atlas, 1998, (11 indicações [73%]);
- FRANCO, Hilário & MARRA, Ernesto, *Auditoria Contábil*, Ed. Atlas, 2ª ed. 1997. (10 indicações [67%]).

Nota: em ambos os casos os percentuais não são cumulativos posto que cada instituição poderia indicar quantos livros desejasse.

#### 5.4 Sobre a Forma como são Ministradas as Aulas:

A questão teve por objetivo identificar se, além da exposição da matéria nas salas de aula, os docentes utilizam outros recursos, sejam eles didáticos ou técnicos, para transmitir o conteúdo da disciplina. O rol de opções indicadas é o seguinte:

a. Visita a Empresas	10%
b. Palestras com Profissionais da Área	76%
c. Vídeo Conferência	10%
d. Áudio-Vídeo	40%
e. Outros (especificar)	44%.

Nota: também nesta questão os pesquisados poderiam assinalar mais de uma opção.

### RESULTADO DA COLETA DE DADOS

Os dados coletados pela pesquisa amostral acerca das condições nas quais a disciplina Auditoria é ministrada nos cursos de graduação em Ciências Contábeis, em todo território nacional, levam a conclusões pouco tranquilizadoras. As principais carências diagnosticadas podem ser assim resumidas:

- *Carga horária*: a disciplina oferece em média 121 horas/aula, o que corresponde a 4,5 % das 2.700 horas estabelecidas pelo Ministério de Educação e Desportos, como duração mínima, para o curso de graduação em Ciências Contábeis. Considerando-se que a carreira de auditor é prerrogativa exclusiva dos Bacharéis em Ciências Contábeis, parece

razoável afirmar que tal volume de horas é insuficiente para dar aos estudantes um alicerce mínimo para o exercício profissional da atividade;

- *Distribuição percentual do conteúdo programático*: os dados tabulados demonstraram forte concentração no ensino de Auditoria de Demonstrações Contábeis (36%), Auditoria de Controles Internos (18%), Auditoria Operacional (13%) e Auditoria Interna (12%). Essa distribuição, correspondente a 79% do conteúdo programático geral. Conceitualmente essa distribuição parece razoável uma vez que estas são as áreas de interesse dos profissionais que atuam em auditoria, porém, em termos práticos, sua eficácia é questionável uma vez que se encontra atrelada a dois aspectos subjacentes:
  - A atualidade dos conceitos transmitidos em sala de aula para cada uma dessas áreas de conhecimento, *vis-à-vis* as práticas efetivas do exercício da profissão;
  - A atualidade do conteúdo didático dos livros indicados pelos docentes aos seus alunos;
- *Bibliografia adotada*: a maioria das instituições pesquisadas aponta basicamente três títulos entre os 28 citados no conjunto das indicações. O motivo da indicação não foi solicitado no questionário encaminhado aos docentes. Vale mencionar que os três autores mais indicados são oriundos de empresas de auditoria independente;
- *Experiência profissional dos docentes*: os professores da disciplina Auditoria acumulam experiência em empresas de Auditoria Independente (64%), Auditoria Interna de empresas estatais (26%) e Auditoria Interna de empresa privada (45%). Os prazos médios das experiências distribuem-se entre 8,5 e 6,3 anos. Muito embora este perfil, na opinião deste autor, transmita uma certa aparência de conhecimento técnico-profissional, a conjugação dos fatores “tipo de experiência profissional” com a “distribuição programática da disciplina” causa séria preocupação, como pode ser verificado a seguir;
- *Tipo de experiência profissional e Distribuição programática da disciplina*: das 15 instituições que dedicam mais do que 50% de seu conteúdo

programático à Auditoria de Demonstrações Contábeis, cinco de seus docentes nunca atuaram na área e dois possuem apenas 1 ano de experiência. Paradoxalmente, nas duas instituições que dedicam maior carga horária ao assunto (100% e 90% das horas reservadas à disciplina), seus docentes não têm qualquer experiência profissional na área. Em teoria, este aspecto pode influenciar a preferência pelo trabalho de Almeida, uma vez que o autor, além do livro didático, escreveu um livro de exercícios e outro de respostas, este último exclusivo dos docentes.

No que diz respeito à Auditoria Interna e Auditoria Operacional, o quadro não é diferente. Nove dos docentes (45%) não têm qualquer experiência na área, seja em empresas públicas ou privadas; cinco indicaram 3 anos, ou menos, de experiência (25%). Os setes docentes restantes (30%) informaram experiências entre 5 e 8 anos, com um caso extremo de 20 anos.

Considerando-se os aspectos anteriormente citados, depreende-se que há significativas carências a serem supridas no ensino da disciplina Auditoria. A estas conclusões preliminares somar-se-ão outras decorrentes das análises contidas nos próximos capítulos. O conjunto de tais observações consubstanciará as conclusões e as considerações finais desta tese.

## CAPÍTULO IV

### EMENTA ADOTADA PELAS EMPRESAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE PARA O ENSINO DE SEUS AUDITORES APRENDIZES

*“A palavra ‘risco’ deriva do italiano antigo risicare, que significa ‘ousar’. Neste sentido, o risco é uma opção e não um destino.”*

*Peter L. Bernstein*

#### O RECRUTAMENTO DE AUDITORES APRENDIZES

Anualmente mais de 400 novos aprendizes são admitidos, em todo o país, pelas chamadas *Big 5* para integrar seus quadros funcionais. No ano de 2000 este número foi assim distribuído, conforme informações prestadas diretamente pelas referidas empresas:

o Andersen:	156
o Deloitte Touche Tohmatsu:	97
o Ernst & Young:	82
o KPMG:	49
o Price Waterhouse Coopers:	<u>46</u>
Total	430

No que diz respeito ao quadro de admissões de três das mais importantes empresas de auditoria independente de origem brasileira, as informações delas obtidas, por *e-mail*, são as seguintes:

★ Boucinhas e Campos:	Não fornecido
▪ BDO Directa:	10
▪ Trevisan:	55

Embora não haja dados da mesma natureza sobre as demais 298<sup>28</sup> empresas de auditoria independente de origem brasileira cadastradas na CVM – Comissão de Valores Mobiliários, é possível acreditar que, se cada uma delas admitir 1 funcionário, um aprendiz, por ano, cerca de 800 vagas serão preenchidas, com a mesma finalidade, em todo território nacional. Em termos proporcionais, estas novas oportunidades de trabalho corresponderiam a cerca de 3%<sup>29</sup> dos alunos regularmente matriculados na disciplina auditoria, nas 450 instituições de ensino superior em Ciências Contábeis, cadastradas pelo MEC. Ressalve-se, no entanto, que os candidatos a tais vagas provêm não apenas dos cursos de Ciências Contábeis, mas também de outros cursos, como será visto no tópico 4.1.2 deste capítulo.

Para se ter idéia sobre o quanto a carreira tem se mostrado atrativa aos universitários e qual o grau de disputa dessas vagas, basta dizer que a proporção entre candidatos inscritos e o número de postos a serem preenchidos chega a aproximadamente 26 para 1, conforme informação fornecida pela KPMG.<sup>30</sup>

Qualquer atividade profissional capaz de atrair tão elevado contingente de interessados merece atenção. Maior, ainda, em se tratando de uma carreira eminentemente técnica, da qual um dos quesitos, entre outros, é a freqüência e posterior conclusão de um curso superior específico.

Para conhecer o perfil do cargo, de seus candidatos e, principalmente, do treinamento básico sobre auditoria oferecido após o processo admissional, foram mantidos diversos contatos com representantes dessas empresas, em diversos níveis. A técnica empregada para a coleta das informações solicitadas, bem como os resultados obtidos serão descritos a seguir.

#### ▪ CRITÉRIOS PARA A SELEÇÃO DAS EMPRESAS OBSERVADAS

É geralmente aceito, embora não haja estudos empíricos a este respeito, que as cinco principais empresas de auditoria independente do mundo – as chamadas

---

<sup>28</sup> São 301 as empresas brasileiras cadastradas na CVM. Data da consulta 23/09/01. Site: [www.cvm.gov.br/cadastro](http://www.cvm.gov.br/cadastro)

<sup>29</sup> Os dados pesquisados, constantes do Anexo D, indicam 2.735 alunos em 47 instituições de ensino superior. Por regra de três se obtém 26.186 alunos. Finalmente,  $800 / 26186 = 3\%$ .

<sup>30</sup> Não foi possível obter essa informação junto aos demais pesquisados.

*Big 5* - desenvolvem e mantêm o que há de mais moderno em conceitos e métodos de auditoria. Já as empresas nacionais, principalmente as de maior porte, embora não possuam estrutura semelhante, procuram acompanhar este desenvolvimento associando-se tecnologicamente a outras empresas internacionais de auditoria, fora do âmbito das *Big 5*.

Com o objetivo de conhecer a metodologia empregada para o exercício da atividade, foram selecionadas para pesquisa e coleta de dados as cinco principais empresas internacionais em atividade em nosso país, cujos nomes foram declinados anteriormente. Adicionalmente, foram selecionadas, em função de seu porte, as seguintes empresas brasileiras: BDO Directa Auditores, Boucinhas & Campos Auditores Independentes e Trevisan Auditores.

Na etapa seguinte, foi solicitado, ao principal executivo de cada uma das oito empresas mencionadas, acesso ao programa e material de treinamento na extensão que a política interna e o sigilo intrínseco ao *know how* desenvolvido pelas empresas permitissem. O contato se fez através de correspondência padrão preparada para esta finalidade. O modelo utilizado pode ser visto no Anexo H.

## **2.1 Resultado das Correspondências Enviadas**

O retorno inicial às correspondências expedidas foi mínimo. Isso levou a outras tentativas, nem sempre com o executivo contatado na primeira vez. Na maioria dos casos, as pessoas contatadas indicaram outros profissionais da empresa, normalmente ligados à área de treinamento. Quando não houve possibilidade de contato, o *site* da empresa pesquisada, por vezes, pôde fornecer resposta a algumas das questões formuladas.

## **2.2 Entrevistas**

Ao longo das entrevistas foram explicados os objetivos a serem atingidos com a tese, o material que se desejava consultar, bem como respostas a algumas questões periféricas relativas ao processo seletivo, perfil dos candidatos a auditor, número de vagas etc. Naquela ocasião, a intenção era obter respostas às questões formuladas através de um questionário deixado com os entrevistados. O modelo do questionário pode ser verificado no Anexo J.

Por razões culturais e/ou restrições peculiares a cada empresa, nenhum dos formulários foi formalmente preenchido. Quando as respostas não puderam ser

obtidas no momento ou com a pessoa indicada, outras tentativas foram efetuadas e diversas informações foram obtidas posteriormente, através de contatos com outros executivos da empresa, por telefone ou *e-mail*.

#### ▪ **EMPRESAS SELECIONADAS**

Para facilitar o processo de redação e leitura, o conjunto dos dados obtidos, bem como a análise do material didático fornecido, serão expostos e subdivididos por empresa contatada. Estas, por sua vez, serão apresentadas em ordem alfabética. Primeiramente, em função da maior quantidade, as internacionais e posteriormente as nacionais. Por último, os dados coletados serão dispostos na seguinte seqüência:

- Processo admissional
- Ementa
- Material didático.

Ao final será produzido um quadro sinótico contendo os principais aspectos observados em cada um desses tópicos nas empresas respectivas. A seqüência proposta é a seguinte:

- 3.1 Andersen
- 3.2 Deloitte Touche Tohmatsu
- 3.3 Ernst & Young
- 3.4 KPMG
- 3.5 Pricewaterhouse Coopers
- 3.6 Boucinhas e Campos
- 3.7 BDO Directa
- 3.8 Trevisan Auditores.

### 3.1 Andersen

#### o 1.1 Processo Admissional 2000

#### o Cidades onde a empresa mantém escritórios:

Escritórios	Quantidade de admissões	Local do treinamento
São Paulo	*	(1)
Campinas	*	(1)
Rio de Janeiro	*	(1)
Belo Horizonte	*	(1)
Salvador	*	(1)
Curitiba	*	(1)
Caxias do Sul	*	(1)
Porto Alegre	*	(1)
Total	156	

\* Não disponível

- O treinamento em contabilidade básica é ministrado no Brasil. O treinamento em auditoria está condicionado à fluência no idioma inglês. Se o aprendiz possuir este conhecimento, o treinamento se fará em Saint Charles – USA. Caso contrário se fará no Brasil.

- Quesitos para admissão:

Idade mínima e máxima: 20 e 25 anos

Escolaridade mínima: 2º ano do curso de graduação.

- Faculdades onde o recrutamento é efetuado:

Economia: sim

Administração: sim

Ciências Contábeis: sim

Outras: Engenharia, Computação etc.

- Distribuição do recrutamento por faculdade:

Economia 28

Administração 83

Ciências Contábeis 16

Direito 09

Engenharia 12

Computação, Sistemas, PD 05

Outros 03

Total 156

★ Distribuição dos estudantes de Ciências Contábeis por ano de estudo:

1° Ano	01
2° Ano	02
3° Ano	03
4° Ano	08
formados:	<u>02</u>
total:	16

★ Assinale os meios do processo seletivo:

Anúncio em jornal:	sim
Recrutamento direto nas faculdades:	sim
Indicações:	sim
Outros (especifique):	currículo remetido à empresa

★ Enumere em que seqüência se dá o processo seletivo:

Testes psicotécnicos:	1
Exame de proficiência em inglês:	2
Entrevistas:	
C/ gerentes:	3
C/ sócios:	4
Entrevista de contratação:	5

★ Benefícios (incentivos ao funcionário que adentra à carreira):

Reembolso da faculdade:	não informado
Reembolso de curso de inglês:	não informado

★ Curso básico de contabilidade: duração                      3 semanas

★ Época do ano:    Setembro

★ Elementos de auditoria: duração                                      1 semana (40 horas)

★ Época do ano:    Maio

★ Comentários adicionais: a empresa adota como política fazer com que o aprendiz se familiarize com as atividades de auditoria junto aos seus clientes antes de fornecer-lhes treinamento mais substantivo. Este só vem a ocorrer seis meses após o curso básico de contabilidade. Estes dados foram obtidos junto ao Sr. Francisco Papellás Filho, sócio de auditoria, no dia 30/08/00.

**3.1.2 Ementa**

Não fornecido.

**3.1.3 Material Didático**

Não disponibilizado.

## 3.2 Deloitte, Touche Tohmatsu

### 3.2.1 Processo Admissional 2000

- Cidades onde a empresa mantém escritórios:

Escritórios	Quantidade de admissões	Local do treinamento
São Paulo	73	São Paulo
Campinas	9	São Paulo
Rio de Janeiro	0	RJ/SP
Belo Horizonte	0	Belo Horizonte
Salvador	0	Salvador/Recife
Curitiba	3	Porto Alegre
Recife	0	Salvador/Recife
Porto Alegre	4	Porto Alegre
Brasília	8	Brasília
Fortaleza	0	Salvador/Recife
Total	97	

- Quesitos para admissão:

Idade mínima e máxima: até 25 anos

Escolaridade mínima: penúltimo, último ou recém formados em Administração e Economia. Para os cursos de ciências contábeis a empresa admite aprendizes de todos os anos.

- Faculdades onde se faz recrutamento:

Em São Paulo: FACESP; FNU; PUC; São Judas; Unip; Mackenzie; Unicid; IESA; Santo André; USP; USP – São Francisco; FGV; IMES; FAAP; FASP; São Luiz; Unicamp.

- Distribuição do recrutamento por faculdade em SP:

Economia	05
Administração	43
Ciências Contábeis	27
Outros	<u>0</u>
Total	75 - SP

- Distribuição dos estudantes de Ciências Contábeis por ano de estudo em SP:

1° ano:	01
2° ano:	05
3° ano:	08
4° ano:	07
5° ano:	05
Formado:	<u>01</u>
Total:	27

- Assinale os meios do processo seletivo:

Anúncio em jornal:	sim
Recrutamento direto nas faculdades:	sim (cartazes e palestras)
Indicações:	sim
Outros (especifique):	material institucional distribuído currículo remetido à empresa via Internet; divulgação em outros <i>sites</i> .

- Enumere em que seqüência se dá o processo seletivo em SP:

Dinâmica de grupo;  
 Testes psicológicos, exame de proficiência em inglês, teste de conhecimentos gerais, redação;  
 Entrevista com psicólogas;  
 Dinâmica de grupo com a participação dos gestores da empresa;  
 Entrevistas finais com gerente ou diretor, ou sócio da firma.

- Benefícios (incentivos ao funcionário que adentra à carreira):

Reembolso da faculdade:	50%:
Reembolso de curso de inglês:	50%:
Outros (especificar):	treinamento contínuo, plano de carreira, prêmio por mérito em relação ao conhecimento de inglês, plano de saúde, seguro de vida em grupo, Participação nos Lucros, Vale Refeição, Vale Transporte.

### **3.2.2 Ementa**

Nos contatos iniciais, a empresa não forneceu a ementa de treinamento, porém, quase ao final dos trabalhos, quando de novos contatos, consentiu em, ao invés de fornecer o referido programa, indicar, a partir de quadros remetidos para esta finalidade, os tópicos abordados ao longo dos cursos comparando-os àqueles recomendados pelo ISAR.

### **3.2.3 Material Didático**

Não fornecido.

### 3.3 Ernst & Young

#### 3.3.1 Processo Admissional 2000

- Cidades onde a empresa mantém escritórios:

Escritórios	Quantidade de admissões	Local do treinamento
São Paulo	*	X
Campinas	*	
Rio de Janeiro	*	
Belo Horizonte	*	
Salvador	*	
Curitiba	*	
Caxias do Sul	*	
Porto Alegre	*	
Total	82	

\* Não disponível

- Quesitos para admissão:

Idade mínima e máxima: 18 a 25 anos  
 Escolaridade mínima: 2º ano do curso de graduação

- Faculdades onde se faz recrutamento:

Economia: sim  
 Administração: sim  
 Ciências Contábeis: sim  
 Outras: eventualmente

- Distribuição do recrutamento por faculdade:

Não fornecido.

- Distribuição dos estudantes de Ciências Contábeis por ano de estudo:

Não fornecido.

- Assinale os meios do processo seletivo:

Anúncio em jornal: sim  
 Recrutamento direto nas faculdades: sim  
 Indicações: sim

Outros (especifique): currículo remetido à empresa

- Enumere em que seqüência se dá o processo seletivo:

Informação não disponível.

- Benefícios (incentivos ao funcionário que adentra à carreira):

Informação não disponível

- (1) Curso básico de contabilidade: duração 2 semanas
- (2) Época do ano: Outubro
- (3) Elementos de auditoria: duração 2 semanas (70 horas)
- (4) Época do ano: Outubro

### 3.3.2 Ementa

Dia	Assuntos	Minutos
1°	Visão Geral do Processo de Auditoria	90
	Introdução aos Controles Internos	130
	Sistema de Controle Interno (fluxograma e controles internos)	200
2°	Processo de Auditoria Ernst & Young	60
	Planejar e Avaliar – O Evento	60
	Técnicas de Entrevista	90
	Controles Internos - Parte I - Exercícios	240
3°	Procedimentos Analíticos	80
	Preparar Papéis de Trabalho de Auditoria	160
	Personalizar Soluções	80
4°	Simulação de Auditoria	
	- Auditando Caixa e Bancos	150
	- Auditando Aplicações Financeiras	150
	- Auditando Clientes	150
5°	Simulação de Auditoria	
	- Auditando Passivo Circulante	150
	- Auditando Eventos Subseqüentes	150
	- Inventário Físico	150
6°	Ferramentas de Auditoria	140
	Conclusão de Auditoria ( <i>Wrapping-up the Audit</i> )	140
	Escrita Eficiente	90
	Discussão sobre Simulações de Auditoria	30
	Demonstrações Financeiras Auditadas	45
7°	Impostos Indiretos	120
	Seguradoras	80
	Avaliação final	250
8°	AWS	110
	Marketing	60
	Informática	60

	Instituições Financeiras	230
9º	CBK	200
	ISAS	200
	Total de minutos despendidos com os assuntos da pauta	3.835
	Total de minutos gerais (incluindo, <i>coffee break</i> e palestras diversas)	4.155

### 3.3.3 Material Didático

Antes de discorrer sobre o material didático que nos foi cedido pela Ernst & Young, vale mencionar o apoio incondicional e irrestrito que concederam para a consecução de nossos objetivos. Uma vez mais reiteramos nossos agradecimentos à empresa na figura do então sócio responsável pela área de treinamento, Sr. Charles B. Holland. Além de fornecer todo o material disponibilizado aos aprendizes, facultou-nos presenciar integralmente o curso a eles ministrados.

Na seqüência será apresentado, de forma resumida, o conteúdo desse material, na mesma ordem em que o treinamento foi programado.

#### 3.3.3.1 Fase Preparatória

Após terem sido aprovados nos processos seletivos e terem cumprido as formalidades do processo admissional, cada um dos aprendizes recebeu os seguintes materiais, capeados por um livreto denominado “Nível I – Preparação Antecipada 2000”:

- a. Livro texto Contabilidade Introdutória
- b. Livro de Exercícios Contabilidade Introdutória
- c. Manual das Sociedades por Ações – Fipecafi
- d. Manual de Auditoria – *Audit Process*
- e. Régua para fluxograma \*
- f. Bloco de papel de 7 colunas e de 14 colunas \*
- g. Pasta para arquivo.

\* 2000 foi o último ano em que o aprendizado treinamento dos novos funcionários foi ministrado sem recursos de informática. Com a implementação gradual da nova metodologia, os responsáveis pela área informaram que, a partir de 2001, cada auditor disporá de um *notebook* a ser fornecido pela EY.

No livreto “Nível I – Preparação Antecipada 2000”, a empresa instrui seus novos funcionários a respeito das etapas que eles deverão cumprir a partir daquele

momento. Vale mencionar sucintamente o conteúdo desse livreto para que se possa avaliar o grau de organização comum a este ramo de atividade:

**c.** Carta de apresentação da empresa e das etapas de treinamento, assim estruturadas:

- Boas vindas
- Desenvolvimento profissional na empresa
- Expectativas que o aprendiz pode ter a respeito do treinamento
- Objetivos do treinamento. Ao término, o aprendiz deverá estar apto a:
  - c.** Descrever a função de auditor, conselheiro e pessoa de negócios no ambiente empresarial atual.
  - d.** Descrever os componentes básicos da metodologia de auditoria da EY e aplicar os procedimentos de auditoria em áreas selecionadas.
  - e.** Aplicar técnicas de preparação de papéis de trabalho, escrevendo clara e concisamente.
  - f.** Identificar e aplicar habilidades profissionais básicas para situações encontradas no cliente.

Preparação Antecipada 2000 (2000, p. 2-3)

**c.** Avaliação do programa

**d.** Considerações finais.

- A - Instruções Gerais
  - vi. Composição do Treinamento Nível 1
  - vii. Preparação Antecipada para o Nível 1
  - viii. Locais de Treinamento, de Hospedagem, Datas e Horários
  - ix. Comunicação
  - x. Locomoção e Transporte
  - xi. Traje
  - xii. Regras Básicas
    - i. Comportamento (“deve ser ‘profissional’ e não universitário”)
    - ii. Pontualidade
    - iii. Dedicção
    - iv. Respeito
      - 1. Hotel
      - 2. Equipe de Instrutores
      - 3. Agenda
- a. B – Contabilidade: são indicados os exercícios a serem solucionados, constantes do Livro de Exercícios Contabilidade Introdutória, distribuído previamente.

- b. C – Auditoria: são formuladas 27 questões extraídas do Manual de Auditoria – *Audit Process*, distribuído previamente.
- c. D – Sistema de Controle Interno: dispõe sobre formas de identificar e avaliar os controles internos, a partir da elaboração de fluxogramas das atividades executadas pelo cliente.
- d. E – Aspectos de Auditoria sobre Inventário Físico: instrui sobre as técnicas a serem empregadas em cada etapa deste processo.

Nota – os três últimos tópicos são estruturados de forma a promover o auto-estudo de cada participante do treinamento.

### **3.3.3.2 Curso Básico de Contabilidade**

A EY, desde 1998, terceiriza à FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, órgão de apoio institucional ao Departamento de Contabilidade e Atuária da FEA/USP, o curso básico de Contabilidade Societária, apoiado no Manual das Sociedades por Ações que faz parte do conjunto de materiais distribuídos, indicados no tópico 3.3.3.1. Não nos estenderemos sobre ele por se tratar de um curso que dá subsídios aos aprendizes para o curso básico de auditoria. De momento, é suficiente registrar que é realizado nas dependências da FIPECAFI e que tem cerca de 80 horas / aula. Sua frequência é obrigatória a todos os futuros auditores, mesmo para aqueles que cursaram o Curso de Graduação em Contabilidade. O objetivo é a homogeneização do conhecimento contábil dos integrantes do grupo.

### **3.3.3.3 Curso Básico de Auditoria**

Em função da quantidade de alunos (82), o curso é ministrado concomitantemente em duas salas contíguas, em um hotel do interior de São Paulo. Durante nove dias, alunos, instrutores e equipe de apoio ficam ali hospedados. Ao todo, entre instrutores e equipe de apoio, a EY mobiliza cerca de 30 funcionários para a realização do curso.

#### **3.3.3.3.1 Primeiro dia**

O curso tem início com uma palestra denominada “Visão Geral do Processo de Auditoria da EY”. Além de introduzir os alunos nos conceitos abordados no tópico 3.3.3 deste trabalho, procura transmitir-lhes os objetivos de trabalho da empresa: agregar valor ao cliente com menor custo e com o mínimo possível de risco.

Para apoiar a palestra, são projetadas nove lâminas que cobrem os pontos resumidos no diagrama do *Audit Process*, apresentado no capítulo V, tópico 2.3.

O segundo item do programa é a “Introdução aos Controles Internos”. Os alunos são apresentados aos conceitos de controle interno e, posteriormente, com base em um processo descritivo, são instados a desenhar uma série de fluxogramas, cada um representando um setor de uma empresa imaginária. Todos os fluxogramas somados compõem o processo das vendas da empresa. Encontram-se inseridos neste conjunto os fluxos dos setores de vendas, faturamento, expedição, crédito e cobrança, registros fiscais e contabilidade. Além de desenhá-los, deverão indicar as deficiências e os aspectos positivos dos controles. Ao término do dia, as soluções-modelo dos exercícios ministrados são entregues aos participantes.

#### **3.3.3.3.2 Segundo dia**

O dia tem início com uma palestra que reforça os conceitos de *Audit Process* declinados na abertura dos trabalhos do dia anterior. O acréscimo mais significativo diz respeito à flexibilidade do *Audit Process*, resumida nos seguintes pontos:

- São meios e não instruções rígidas.
- A realização das atividades depende se o trabalho é novo ou recorrente.
- Ordem natural, não necessariamente conduzida em seqüência.
- Algumas atividades podem ser realizadas várias vezes.
- Muitas vezes as atividades são realizadas em forma concorrente, aparentemente em ordem inversa.

Apostila do Participante (2000, p. 1)

O próximo tópico do programa tem como tema “Planejamento e Avaliação – O Evento”. Sendo este um dos tópicos mais importantes do curso, até porque tem

como base alguns critérios de mensuração subjetiva, vale a pena reproduzir os principais tópicos e conceitos disseminados:<sup>31</sup>

h) Materialidade Planejada: “é o julgamento da materialidade feito durante o planejamento” (op. cit., p. 1). A definição de materialidade faz parte do desenvolvimento dos procedimentos de auditoria e diz respeito às Demonstrações Contábeis, tomadas como um todo. A materialidade é definida a partir de um valor monetário, pré-fixado, aplicado às contas mais significativas, podendo ser revisto a qualquer momento, ao longo dos trabalhos. Neste ponto, duas questões de ordem devem ser introduzidas: o que é materialidade e qual o conceito EY de materialidade?

As Normas Internacionais de Auditoria não fazem referência à “materialidade”, mas sim à “relevância”. Segundo a NIA 320, que trata de Relevância em Auditoria:

Informações são relevantes se sua omissão ou distorção puderem influir nas decisões econômicas dos usuários, tomadas com base nas demonstrações contábeis. Relevância depende do porte do item ou erro julgado nas circunstâncias particulares de sua omissão ou distorção. Desse modo, a relevância proporciona um limite ou ponto de corte (*cut-off*) em vez de ser uma característica qualitativa primária que as informações precisam ter para que sejam úteis.

Normas Internacionais de Auditoria (1997, p. 78)

Ao longo da palestra aos novos auditores, não há referência explícita do como esse número é definido. Dois gerentes da empresa, questionados sobre o assunto, informaram que o critério de materialidade é definido pelo sócio responsável pelo Parecer. Os critérios mais usualmente adotados são:

**2.** 5 a 10% do Lucro antes do Imposto de Renda, dependendo do interesse dos acionistas<sup>32</sup>;

**4.** Se o lucro for pequeno ou se houver prejuízo, a indicação pode ser feita a partir de um percentual sobre o Lucro Bruto.

---

<sup>31</sup> Os conceitos reportados a seguir foram condensados da citada apostila, tópico relativo a Planejar e Avaliar, p. 1-2.

<sup>32</sup> A expressão “interesse dos acionistas” se aplica, por exemplo, a empresas cujo perfil de gestão toma como ponto de partida um lucro mínimo pré-projetado.

1. Alternativamente pode ser adotado um percentual sobre o Patrimônio Líquido.

- a. Erro Tolerável: corresponde a um outro aspecto importante no processo de planejamento e que, juntamente com a materialidade planejada, ajuda a minimizar os níveis de risco a serem assumidos pelos auditores. É aplicável a contas individuais ou a grupos de contas, normalmente quando a expressividade monetária se faz no conjunto. Conforme indicado na (Apostila do Participante, Parte I, p. 2), o erro tolerável “normalmente é de 50% ... documentado quando diferente de 50% da MP”. A este respeito, o *Audit Process* assevera:

Freqüentemente ajustamos os escopos de nossos testes com base em uma determinada porcentagem do ET [erro tolerável]. Não existem fórmulas ‘mágicas’ para o estabelecimento de nossos limites/escopo. Na verdade, para estabelecermos esses parâmetros, consideramos nossas experiências como profissionais de auditoria, o conhecimento coletivo que a equipe de auditoria tem acerca do cliente, nossas avaliações de riscos combinados, ...[etc.].

*Audit Process* – Executar Testes Substantivos (1998, p. 14-4)

O terceiro assunto do programa se refere a “Técnicas de Entrevista”. Para que o auditor adquira conhecimento das atividades de uma empresa é necessário reunir um conjunto de dados sobre suas atividades. Uma das técnicas para obtê-los é a entrevista com os personagens-chave da empresa auditada. Este método é largamente utilizado não apenas para obter as informações desejadas, por ocasião da primeira auditoria, mas também para atualizá-las, periodicamente. O conteúdo deste tópico diz respeito, basicamente, a:

Preparação da entrevista: determinar o que se vai perguntar;

Abertura da entrevista: apresentação, objetivos e condução da entrevista;

- Construção da entrevista: coleta das informações pré-definidas, resumo dos pontos-chave, agradecimento e encerramento.

O último assunto do dia é um exercício sobre avaliação de Controles Internos envolvendo os setores de Vendas e Contas a Receber de uma empresa fictícia. O exercício inclui entrevistas, construção dos fluxos descritos durante as entrevistas, validação das informações obtidas (*walk-through*), testes documentais dos controles

e exame da contabilização das transações realizadas. Ao término do dia são distribuídas as soluções-padrão.

### **3.3.3.3.3 Terceiro dia**

Tem início com uma apresentação sobre Revisão Analítica. A este respeito, o conceito transmitido aos novos assistentes é:

A revisão analítica constitui um procedimento de auditoria que bem desenvolvido e executado, proporciona uma alternativa eficaz para avaliações de riscos de auditoria e testes de detalhes dos saldos das contas e em alguns casos podem proporcionar testes mais eficazes de adequação dos saldos das contas, ou o único procedimento possível de testes.

Apostila do Participante (2000, p. s/nº)

Os testes analíticos podem ser classificados da seguinte forma:

Análise de dados: analisar individualmente uma amostra ou um conjunto de dados para identificar os itens que podem significar maior risco ou possuir natureza incomum. Por exemplo – transações de vendas, listagem detalhada de contas a receber etc. As análises de dados podem ser feitas por meios eletrônicos.

- b. Estimativas: são cálculos comparativos com os valores contabilizados pela empresa. Podem ser utilizados cálculos mais complexos, tais como análise de regressão ou mais simples como cálculos globais para determinar a razoabilidade de uma determinada conta. Por exemplo, sabendo-se que uma empresa só vende no Estado onde está sediada e que o ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços é de 14%, basta multiplicar o valor das vendas brutas por 14% para calcular o valor global estimado da despesa de ICMS.
- c. Análise de Índices/Tendências: refere-se a cálculos procedidos durante um período ou uma data determinada para identificar mudanças significativas nas operações da empresa. Por exemplo, giro de contas a receber (vendas líquidas / média de contas a receber), rotatividade dos estoques (custo dos produtos vendidos/ estoque médio) ou comparações simples de variações

de contas entre dois períodos. Segundo o manual da EY, denominado *Audit Process*,

A segurança que adquirimos mediante procedimentos analíticos está relacionada à precisão que desejamos e ao nível de confiança que depositamos em nossa expectativa quanto ao valor (ou tendência, índices, padrões, etc.). Portanto, quanto maior for a segurança que pretendemos alcançar a partir de um procedimento de revisão analítica, maior será a nossa confiança nos valores esperados e mais estreito será o nosso intervalo de precisão desejada.

*Audit Process* – procedimentos analíticos (1998, p.13-2)

O próximo item do programa denomina-se “Preparando Papéis de Trabalho de Auditoria”<sup>33</sup>. Não obstante a empresa venha a descontinuar a existência física dos papéis, o conceito de organização e preenchimento destes mantém-se válido em alguns casos. Na seqüência, serão indicados os tópicos abordados neste tema:

- a. Conteúdo dos papéis de trabalho;
- b. Tipo de papel de trabalho;
- c. Simbologia (*ticks*) de auditoria;
- d. Critério para elaboração de bons papéis de trabalho;
- e. Folha mestra e folhas subsidiárias.

Não vale a pena propiciar maior extensão a este assunto. Por se tratar de um procedimento utilizado há décadas, detalhes podem ser encontrados nos livros básicos sobre auditoria.

O último tema a ser tratado, no terceiro dia, diz respeito à Personalização de Soluções. Este tema encontra-se representado no quarto bloco, de cima para baixo, do diagrama do *Audit Process*, mostrado no capítulo V, tópico 2.3. Na verdade, este é um dos temas mais importantes do curso e seu entendimento envolve quatro capítulos do *Audit Process*, cerca de 84 páginas. No curso, este assunto é abordado por um instrutor, em um espaço de tempo de 80 minutos com o apoio de cinco lâminas de projeção. Pela importância do tema, os próximos parágrafos condensarão o conteúdo dos tópicos nele contidos.

---

<sup>33</sup> Como foi mencionado na abertura deste capítulo, 2000 foi o último ano em que o treinamento foi efetuado utilizando papéis.

Reconsideração Sobre Avaliação de Risco: reconsiderar riscos pode ser resumido como redimensionar o grau<sup>34</sup> atribuído aos riscos identificados ao longo do processo de auditoria. A alteração da escala, sempre que para maior, implica em modificar os procedimentos de auditoria inicialmente definidos para obter evidências mais confiáveis ou evidências corroborativas adicionais. As mudanças podem ser quanto à natureza (confirmações independentes, observação/inspeção física etc.), época dos exames (mais próximo da data de encerramento das Demonstrações Contábeis), extensão (aumento da amostra ou dos exames analíticos). A respeito da época dos exames, o *Audit Process* (1997, p. 12-2) alerta que “quanto mais significativas as fraquezas, mais próximo ao final do ano e com maior extensão executaremos nossos procedimentos de auditoria”.

A este respeito, uma tabela resume os conceitos de avaliação de risco combinado:

Avaliação de Risco Combinado				
	Risco Mínimo	Risco Baixo	Risco Moderado	Risco Alto
Natureza e extensão dos procedimentos substantivos	Procedimentos principais com extensão Mínima (1). Em alguns casos, os procedimentos principais podem ser completados por “outros procedimentos”.	Procedimentos principais com extensão de Detecção (2). Em alguns casos, podem ser completados por “outros procedimentos”.	Procedimentos principais com extensão de Extenso (3). Em alguns casos, são completados por “outros procedimentos”.	Procedimentos principais com extensão de Estimativa (4). São completados por “outros procedimentos” que respondem ao risco identificado.
Época dos procedimentos substantivos	Antes do final do ano. (p. ex., seis meses antes do final do ano)	Antes do final do ano. (p. ex., três meses antes do final do ano)	No final ou próximo ao final do ano. (p. ex., um mês antes do final do ano)	No final ou próximo ao final do ano. (p. ex., um mês antes do final do ano)
Procedimentos de uma data interina até o final do ano	Confirmar que não houve mudanças significativas nos controles internos da empresa e nem nos controles de processamento/aplicação das contas em questão; considerar a necessidade da realização de testes de cortes, em datas intermediárias ou no final do ano; executar procedimentos analíticos.	Igual a risco mínimo. São comparados os saldos ou índices da conta durante o período interviniente (p. ex., finais de meses) com períodos anteriores e, em geral, realizamos alguns testes com as atividades intervinientes.	Procedimentos extensos de movimentação (roll-fowards) se os procedimentos substantivos forem realizados antes do final do ano.	Atualizar os procedimentos antes do final do ano se os procedimentos substantivos forem realizados antes do final do ano, ou realizar procedimentos substantivos no final do ano.
Testes representativos de transações feitas nas contas de Demonstração de Resultados.	Geralmente não são necessários uma vez que os procedimentos analíticos normalmente são suficientes.	Geralmente não são necessários uma vez que os procedimentos analíticos /ou testes de itens-chave normalmente são suficientes	Necessários, exceto se os procedimentos analíticos /ou testes de itens-chave forem suficientes	Necessários, exceto se os procedimentos analíticos /ou testes de itens-chave forem suficientes

- Mínimo: os testes substantivos são mínimos quando foram acumuladas evidências consideráveis de que não é provável a ocorrência de erros materiais.

<sup>34</sup> Os graus utilizados pela EY são: mínimo, baixo, moderado, alto.

- Detecção: não se espera nenhum erro, no entanto, nossos testes substantivos são desenvolvidos para termos uma probabilidade razoável de detectar erros materiais na eventualidade de ocorrerem.
- Extenso: embora esperemos poucos erros, nossos testes substantivos são suficientemente extensos para determinar a ocorrência de erros materiais e estimar os efeitos potenciais desses erros, caso ocorram.
- Estimativa: uma vez que esperamos erros materiais, nossos testes substantivos são desenvolvidos para estimar os efeitos potenciais desses eventuais erros.

*Audit Process* – Personalizar as ... (1997, p. 12-3)

- Relação entre Tipos de Procedimentos Substantivos: os procedimentos substantivos são desenvolvidos para obter evidência direta quanto a inteireza, precisão, validade dos dados, razoabilidade das estimativas e outras informações contidas nas Demonstrações Contábeis. Isto implica na escolha planejada dos itens a serem testados. A EY classifica os procedimentos substantivos em três tipos:
  - Testes de itens-chave: basicamente caracterizados por itens de importância elevada ou incomum, transações vultosas ou incomuns realizadas próximo ao final do exercício, itens antigos (p. ex., estoques de baixa rotação), transações envolvendo a administração (p. ex., partes relacionadas) etc.;
  - Amostras representativas: os itens remanescentes podem ser individualmente sem importância, porém importantes no conjunto. Se as análises das atividades da empresa ou outros procedimentos não oferecerem segurança de que tais itens estão livres de erros, o auditor pode obter as evidências necessárias para completar seus exames através de amostragem;
  - Outros Testes de Dados Selecionados: refere-se a exames mais corriqueiros, tais como conferências aritméticas, testes de variações entre saldos etc.

#### **3.3.3.3.4 Quarto dia**

As aulas têm início com palestras envolvendo os seguintes temas:

1. Caixa e Bancos
2. Aplicações Financeiras
3. Contas a Receber.

Após a palestra os alunos desenvolvem um exercício que simula os trabalhos a serem realizados com um cliente real. Antes do exercício de auditoria de cada conta são repassados os principais objetivos e procedimentos de auditoria. A título ilustrativo, aqueles relativos às contas de Caixa e Bancos são:

- Objetivos de Auditoria:
  - a. Toda disponibilidade registrada no balanço existe, isto é, se encontra nos bancos ou em poder da empresa;
  - b. Toda disponibilidade em poder da empresa na data do balanço está incluída integralmente no balanço;
  - c. A disponibilidade está registrada pelo seu valor realizável;
  - d. A empresa possui, ou tem o direito de possuir, toda a disponibilidade no balanço na data do balanço. A disponibilidade está livre de restrições de uso, penhoras ou outras vinculações em garantia ou, caso contrário, estas restrições, penhoras ou outras vinculações em garantia foram divulgadas;
- A disponibilidade está corretamente classificada, descrita e divulgada nas demonstrações financeiras, incluindo notas, em conformidade com as práticas contábeis.
  - Principais Procedimentos:
    - Confirmar a disponibilidade em poder de terceiros – bancos;
    - Conte ou confirme a disponibilidade em caixa, se for significativa;
    - Examine as reconciliações bancárias;
    - Teste o corte de desembolsos e recebimentos de caixa e transferências na data do balanço.

Apostila do Participante (2000, vol II, p. 1)

O material distribuído para esta finalidade é composto de:

- a. Balancete, com o seguinte cabeçalho:

*Cia Pégasus – Balancete Analítico*

Nº Conta	Descrição	Saldo 01/01/X1	Movimento	Saldo 31/12/X1
----------	-----------	----------------	-----------	----------------

- Demonstração de Resultado – 31/12/X1
- Programa de Auditoria
- Carta-modelo para circularização de bancos
- Simulação de respostas às circularizações
- Papéis de trabalho para emissão de:  
Controle de Circularização

### Conciliação Bancária

Evidência dos exames realizados.

Os alunos dispõem de 150 minutos para solucionar cada um dos três exercícios. Os exames nas áreas de Aplicações Financeiras e Contas a Receber seguem o mesmo critério, sendo muito extenso reproduzi-los. Ao final de cada exercício são distribuídas as soluções-modelo.

#### **3.3.3.3.5 Quinto dia**

O quinto dia segue a mesma rotina do dia anterior, porém os exercícios de simulação dizem respeito às seguintes contas:

Eventos Subseqüentes

Passivo circulante

Inventário físico.

#### **3.3.3.3.6 Sexto dia**

No sexto dia, a carga de exercícios, em horas, é menor. As palestras programadas dizem respeito a:

- b. Conclusão de Auditoria
- c. Escrita Eficiente
- d. Discussão sobre a Simulação de Auditoria
- e. Ferramentas de Auditoria.

A conclusão dos trabalhos de auditoria envolve uma série de análises de natureza quantitativa e qualitativa acerca do processo de auditoria. Pelas suas características e pelo alto grau de julgamento que envolve, serão reproduzidos, na seqüência, os principais aspectos da palestra sobre Encerramento de Auditoria.

Nesta etapa, os auditores devem reconsiderar se os parâmetros utilizados ao longo do processo, referentes a critérios quantitativos e qualitativos de materialidade, foram adequadamente definidos e se a avaliação dos controles internos foi adequada para prevenir o risco de erros materiais (significativos) decorrentes de fraudes.

A etapa de encerramento analisa, basicamente, quatro aspectos:

Solucionar itens em aberto: quaisquer procedimentos que, por qualquer razão, não puderam ser executados deverão ser concluídos. Isto se fará pela complementação do que ainda não foi executado ou através de procedimentos alternativos.

Analisar e quantificar diferenças de auditoria: correspondem a ajustes (saldos que modificam as contas de resultado) e reclassificações (movimentações entre contas do ativo e/ou passivo). Após analisar o efeito líquido de tais diferenças, principalmente sobre o resultado do exercício, o auditor apresentará tais valores à alta administração da empresa e proporá as modificações necessárias para ajustar as Demonstrações Contábeis.

Executar revisão final das Demonstrações Contábeis: tem por objetivo aumentar a certeza de que os números e as informações suplementares, por exemplo, as Notas Explicativas, fazem sentido *vis-à-vis* o entendimento, do auditor dos negócios e das atividades do cliente, de que as explicações sobre flutuações significativas entre períodos são razoáveis e de que os Demonstrativos Contábeis se encontram de acordo com os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Planejamento Preliminar das Atividades de Auditoria para o Próximo Ano: analisadas todas as etapas que envolveram os trabalhos de auditoria, os auditores deverão rever, se necessário, os cuidados ou medidas a serem implementadas para melhorar a qualidade dos trabalhos e/ou diminuir, ainda mais, o nível de risco de auditoria.

Dando continuidade à palestra são abordados os procedimentos para documentar as conclusões construídas ao término dos trabalhos. Os documentos básicos a serem preenchidos são: DAS – Sumário das Diferenças de Auditoria, SRM – Memorando Resumo dos Trabalhos, RAS – Sumário de Revisão e Aprovação.

O segundo tópico do sexto dia denomina-se “Escrita Eficiente”. Este módulo procura transmitir aos aprendizes cinco “dicas” para melhoria da redação. São elas:

- Coloque ação no que você escreve;
- Procure os verbos, substantivos e adjetivos ocultos;
- Exclua palavras ou frases desnecessárias;
- Utilize palavras concretas;

Limite o número de idéias principais em uma oração.

A explanação do tópico é seguida de diversos exercícios e exemplos das situações que a empresa pretende demonstrar.

O terceiro tópico “Discussão sobre Simulação de Auditoria” abre espaço para que os alunos possam expor as dúvidas verificadas no processo de simulação dos exercícios de auditoria. Os orientadores atendem e respondem às dúvidas suscitadas.

O último assunto do dia corresponde a “Ferramentas de Auditoria”. Trata-se de uma apresentação/demonstração dos *softwares* utilizados pela empresa, não ocorrendo maiores aprofundamentos sobre sua utilização, até porque os novos auditores não dispunham de *notebooks* para exercício.

#### **3.3.3.3.7 Sétimo dia**

Trata de dois assuntos: Impostos Indiretos e Avaliação Final de Auditoria. Na seqüência serão apresentados os principais tópicos de cada um dos temas.

- Tributos: são subdivididos em Impostos, Taxas, Contribuições de Melhoria, Empréstimos Compulsórios e Contribuições Parafiscais ou Sociais. Os tributos possuem duas naturezas: Diretos e Indiretos. A seguir, são apresentadas as características de ambos e identificados, especificamente, os Impostos Indiretos, discriminando-lhes: Denominação, Competência, Base de Cálculo, Alíquota, Vencimento, Observações.

Após fornecer um apanhado geral dos tributos que podem incidir sobre as empresas auditadas, são apresentados os procedimentos para auditá-los e distribuído um exercício para treinamento.

- Avaliação Final de Auditoria: corresponde aos procedimentos finais do trabalho, a serem executados após o processo de análise da adequação das Demonstrações Contábeis. Contempla as seguintes etapas:

Reunião com o pessoal-chave do cliente, para discutir sua satisfação com os serviços prestados e a utilidade dos mesmos.

Considerar se a equipe atingiu suas metas e objetivos e avaliar os desempenhos da equipe e seus integrantes.

Redefinir ou confirmar os papéis dos membros da equipe.

Desenvolver um plano de ações de melhoria que inclui a atribuição de responsabilidades, orçamento de horas e critérios de medida de desempenho.

Reconhecer sucessos individuais e da equipe.

*Audit Process* – Atividade 18 (1997, p. 18-1)

### 3.3.3.3.8 Oitavo e Nono dias

O oitavo e o nono dias possuem características bastante similares e são reservados a palestras de caráter introdutório sobre assuntos que, segundo a percepção deste autor, naquele momento, fogem à compreensão dos assistentes. São eles:

Oitavo dia:

- Instituições Financeiras: características gerais e diferenças conceituais relativamente à auditoria de empresas do ramo de comércio, indústria e serviços (exceto mercado financeiro);
- AWS: o *Auditors Workstation* corresponde a uma ferramenta eletrônica que sustenta toda a estrutura do *Audit Process* e serve de guia para a execução dos programas de auditoria, bem como o registro de todas as evidências adquiridas no transcurso dos trabalhos de auditoria. Um pouco mais sobre o assunto será explanado no capítulo V, tópico 2.3.2.1.;
- Marketing: palestra explanatória sobre as formas de divulgação da empresa, seus limites, ética etc. Não obtivemos material escrito sobre o assunto.

Nono e último dia:

O último dia possui menos tempo voltado à aprendizagem, pois tanto monitores quanto os novos assistentes deverão deixar o local. Na parte da manhã, são realizadas duas palestras. A primeira sobre CBK – *Center for Business Knowledge* e a segunda sobre ISAS – Auditoria de Sistemas.

O CBK - *Center for Business Knowledge* corresponde ao centro de inteligência da empresa, local onde são reunidas e processadas as informações coletadas sobre todos os processos e características dos clientes auditados em todo o mundo. A palestra procura apenas informar a

existência e os objetivos da manutenção de um centro de inteligência desta natureza.

ISAS – Auditoria de Sistemas: a palestra aborda as atividades gerais dos auditores envolvidos em verificar se os sistemas de processamento de dados dos clientes auditados funcionam a contento e contribuem para minimizar os riscos de auditoria. A transmissão de informações, a este respeito, tal qual no tema anterior, é bastante genérica considerando o grau de iniciação dos novos auditores.

### 3.4 KPMG

#### 3.4.1 Processo Admissional 2000

Cidades onde a empresa mantém escritórios:

Escritórios	Quantidade de admissões	Local do treinamento
São Paulo	*	X
Rio de Janeiro	*	X
São Carlos	*	X
Campinas	*	
Belo Horizonte	*	
Curitiba	*	X
Porto Alegre	*	
Brasília	*	
Total	49	

\* Não disponível

Quesitos para admissão:

Idade mínima e máxima:	não há
Escolaridade mínima:	2º ano do curso de graduação.

Faculdades onde se faz recrutamento:

Economia:	sim
Administração:	sim
Ciências Contábeis:	sim

Distribuição do recrutamento por faculdade:

Economia	09
Administração	16
Ciências Contábeis	<u>24</u>
Total	49

Distribuição dos estudantes de Ciências Contábeis por ano de estudo:

Formados	04
4º Ano	03
3º Ano	11
2º Ano	02
1º Ano	<u>04</u>
Total	24

Assinale os meios do processo seletivo:

Anúncio em jornal:	sim
Recrutamento direto nas faculdades:	sim
Indicações:	sim
Outros (especifique):	anúncios em sites (KPMG e Gelre.com)

Enumere em que seqüência se dá o processo seletivo:

- Testes psicotécnicos e de raciocínio numérico .
- Exercício prático em grupo.
- Treinamento e exame de proficiência em inglês.
- Entrevistas finais com gerentes e sócios.

Benefícios (incentivos ao funcionário que adentra à carreira):

Reembolso da faculdade:	80%:
Reembolso de curso de inglês:	80%:
Assistência médica totalmente subsidiada	
Assistência odontológica:	80%
Vale-refeição totalmente subsidiado	
Seguro de vida em grupo	
Participação nos resultados	
Programa de intercâmbio	
KPMG Prev	
Afiliações profissionais (reembolso)	
Convênio Cia Atlética.	

Curso básico de contabilidade: duração	2 semanas (72 horas)
Época do ano:	Outubro
Elementos de auditoria: duração	4 semanas (160 horas)
Época do ano:	Outubro/Novembro

Espaço para comentários adicionais:

*“Este ano tivemos pela primeira vez a possibilidade de o nosso candidato poder se cadastrar via Internet, o que facilitou o trabalho de seleção e a proximidade*

com o candidato. Uma outra etapa fundamental é o Treinamento de Contabilidade /Auditoria, que possibilitou ao candidato conhecer um pouco mais sobre a nossa atividade e identificarmos sua afinidade com o estilo de trabalho. Os candidatos receberam um certificado deste curso com a nota final sobre o seu desempenho, independentemente de sua aprovação ou não para próxima etapa que é a entrevista”.

Carla Bellangero  
Senior Manager

### 3.4.2 Programa de Treinamento <sup>35</sup>

#### Treinamento Nível I - Trainees 2001

Cronograma - de 28/09 a 09/11/01

SÃO PAULO

#### AUDITORIA

##### Primeiro Dia - 11 de outubro - quinta-feira

08h30 às 08h45	Preparação Antecipada
08h45 às 09h15	Apresentação do curso de Auditoria
09h15 às 10h30	Introdução à Auditoria
10h30 às 10h45	Coffee Break
10h45 às 12h30	Normas de Auditoria
12h30 às 14h00	Almoço
14h00 às 15h30	Introdução ao Processo de Auditoria KPMG (KAM)
15h30 às 15h45	Coffee Break
15h45 às 18h00	Introdução ao Processo de Auditoria KPMG KAM (cont.)

##### Preparação Antecipada

Visão Geral do Processo de Auditoria KPMG, "Workflow Job Aid", "Overview of the KPMG Audit Process", Resoluções CFC no. 820, 821 e 830.

##### 12 de outubro - sexta-feira

##### FERIADO

#### 3a SEMANA

##### Segundo Dia - 15 de outubro - segunda-feira

08h30 às 08h45	Preparação Antecipada
08h45 às 10h30	KAM
10h30 às 10h45	Coffee Break
10h45 às 12h30	KAM (cont.)
12h30 às 14h00	Almoço
14h00 às 15h30	KAM - Strategic Analysis
15h30 às 15h45	Coffee Break
15h45 às 18h00	KAM - Strategic Analysis (cont.)

##### Preparação Antecipada

Visão Geral do Processo de Auditoria KPMG, "Workflow Job Aid", "Overview of the KPMG Audit Process.

<sup>35</sup> Fornecido pela área de treinamento da KPMG e reproduzido *ipsis litteris*.

**Terceiro Dia - 16 de outubro - terça-feira**

08h30 às 08h45	Preparação Antecipada
08h45 às 10h30	KAM - Process Analysis - Realiza a Venda
10h30 às 10h45	Coffee Break
10h45 às 12h30	KAM - Process Analysis - Realiza a Venda (cont.)
12h30 às 14h00	Almoço
14h00 às 15h30	KAM - Process Analysis - Realiza a Venda (cont.)
15h30 às 15h45	Coffee Break
15h45 às 18h00	KAM - Process Analysis - Realiza a Venda (cont.)

**Quarto Dia - 17 de outubro - quarta-feira**

08h30 às 08h45	Preparação Antecipada
08h45 às 10h30	KAM - Remaining Audit Procedures - Duplicatas a Receber
10h30 às 10h45	Coffee Break
10h45 às 12h30	KAM - Remaining Audit Procedures - Duplicatas a Receber (cont.)
12h30 às 14h00	Almoço
14h00 às 15h30	KAM - Remaining Audit Procedures - Duplicatas a Receber (cont.)
15h30 às 15h45	Coffee Break
15h45 às 18h00	KAM - Remaining Audit Procedures - Duplicatas a Receber (cont.)

**Quinto Dia - 18 de outubro - quinta-feira**

08h30 às 08h45	Preparação Antecipada
08h45 às 10h30	Processo de Gerenciamento Financeiro (Disponível)
10h30 às 10h45	Coffee Break
10h45 às 12h30	Processo de Gerenciamento Financeiro (cont.)
12h30 às 14h00	Almoço
14h00 às 15h30	Processo de Gerenciamento Financeiro (cont.)
15h30 às 15h45	Coffee Break
15h45 às 18h00	Processo de Gerenciamento Financeiro (cont.)

**Sexto Dia - 19 de outubro - sexta-feira**

08h30 às 08h45	Preparação Antecipada
08h45 às 10h30	Processo de Gerenciamento de Ativo Imobilizado
10h30 às 10h45	Coffee Break
10h45 às 12h30	Processo de Gerenciamento de Ativo Imobilizado (Cont.)
12h30 às 14h00	Almoço
14h00 às 15h30	Processo de Gerenciamento de Ativo Imobilizado (Cont.)
15h30 às 15h45	Coffee Break
15h45 às 17h30	Processo de Gerenciamento de Ativo Imobilizado (Cont.)
17h30 às 18h00	Prova e Debriefing

**Sétimo Dia - 22 de outubro - segunda-feira**

08h30 às 08h45	Preparação Antecipada
08h45 às 10h30	Eureka
10h30 às 10h45	Coffee Break

**Preparação Antecipada**

Visão Geral do Processo de Auditoria KPMG, "Workflow Job Aid", "Overview of the KPMG Audit Process". Anexo: "Developing Audit Objectives" e "Techniques to obtain audit evidence".

**Preparação Antecipada**

Visão Geral do Processo de Auditoria KPMG, "Workflow Job Aid", "Overview of the KPMG Audit Process". Revisão dos assuntos abordados no módulo Contas a Receber do curso de contabilidade (Capítulo 6 do Fipecafi e Capítulo 7.1 do Contabilidade Introdutória.) Resolução CFC no. 820.

**Preparação Antecipada**

Visão Geral do Processo de Auditoria KPMG, "Workflow Job Aid", "Overview of the KPMG Audit Process". Revisão dos assuntos abordados no módulo Disponível do curso de contabilidade (Capítulo 4 do Fipecafi e Capítulos 7.2.4 e 7.3 do Contabilidade Introdutória.) Resolução CFC no. 820.

**Preparação Antecipada**

Visão Geral do Processo de Auditoria KPMG, "Workflow Job Aid", "Overview of the KPMG Audit Process". Revisão dos assuntos abordados no módulo Imobilizado no curso de contabilidade (Capítulo 12 do Fipecafi e capítulo 8 do Cont. Introdutória.) Resolução CFC no. 820. KAM - parágrafos: 27 a 35, 2034 a 2038, 86 a 87, 106 a 119, 306 a 365.

**Preparação Antecipada**

Não há preparação Antecipada

10h45 às 12h30 Eureka (cont.)  
 12h30 às 14h00 Almoço  
 14h00 às 15h30 Eureka (cont.)  
 15h30 às 15h45 Coffee Break  
 15h45 às 18h00 Eureka (cont.)

#### **Oitavo Dia - 23 de outubro - terça-feira**

08h30 às 08h45 Preparação Antecipada  
 08h45 às 10h30 Eureka (cont.)  
 10h30 às 10h45 Coffee Break  
 10h45 às 12h30 Segurança de Rede  
 12h30 às 14h00 Almoço  
 14h00 às 15h30 Processo de Compra  
 15h30 às 15h45 Coffee Break  
 15h45 às 18h00 Processo de Compra (cont.)

#### **Nono Dia - 24 de outubro - quarta-feira**

08h30 às 08h45 Preparação Antecipada  
 08h45 às 10h30 Gerenciamento de Compras (cont.)  
 10h30 às 10h45 Coffee Break  
 10h45 às 12h30 Gerenciamento de Compras (cont.)  
 12h30 às 14h00 Almoço  
 14h00 às 15h30 Fornecedores  
 15h30 às 15h45 Coffee Break  
 15h45 às 18h00 Fornecedores (cont.)

#### **Décimo Dia - 25 de outubro - quinta-feira**

08h30 às 08h45 Preparação Antecipada  
 08h45 às 10h30 Gerenciamento de Estoques - Inventário Físico  
 10h30 às 10h45 Coffee Break  
 10h45 às 12h30 Gerenciamento de Estoques - Inventário Físico (cont.)  
 12h30 às 14h00 Almoço  
 14h00 às 15h30 Processo de Gerenciamento Financeiro - Aplicações Financeiras  
 15h30 às 15h45 Coffee Break  
 15h45 às 18h00 Processo de Gerenciamento Financeiro - Aplicações Financeiras (cont.)

#### **Décimo Primeiro Dia - 26 de outubro - sexta-feira**

08h30 às 08h45 Preparação Antecipada  
 08h45 às 10h30 Processo de Gerenciamento de Recursos Humanos  
 10h30 às 10h45 Coffee Break  
 10h45 às 12h30 Processo de Gerenciamento de Recursos Humanos  
 12h30 às 14h00 Almoço  
 14h00 às 15h30 Processo de Gerenciamento de Recursos Humanos  
 15h30 às 15h45 Coffee Break

#### **Preparação Antecipada**

Visão Geral do Processo de Auditoria KPMG, "Workflow Job Aid", "Overview of the KPMG Audit Process". Revisão dos assuntos abordados no módulo Fornecedores no curso de contabilidade (Capítulos 14.1 e 15.2 do Fipecafi). Resolução CFC no. 820. KAM - parágrafos: 27 a 35, 2034 a 2038, 86 a 87, 106 a 119, 306 a 365.

#### **Preparação Antecipada**

Visão Geral do Processo de Auditoria KPMG, "Workflow Job Aid", "Overview of the KPMG Audit Process". Resolução CFC no. 820. Revisão dos assuntos abordados no módulo Fornecedores no curso de contabilidade (Capítulos 14.1 e 15.2 do Fipecafi). KAM - parágrafos: 27 a 35, 2034 a 2038, 86 a 87, 106 a 119, 306 a 365.

#### **Preparação Antecipada**

Visão Geral do Processo de Auditoria KPMG, "Workflow Job Aid", "Overview of the KPMG Audit Process". Revisão dos assuntos abordados nos módulos Disponível e Estoques do curso de contabilidade (Capítulos 4 e 7 do Fipecafi e Capítulos 5.3, 5.5, 5.6, 5.7, 5.8, 7.2.4 e 7.3 do Contabilidade Introdutória). Resolução CFC no. 820. KAM - parágrafos: 27 a 35, 2034 a 2038, 86 a 87, 106 a 119, 306 a 365, 734 a 883

#### **Preparação Antecipada**

Visão Geral do Processo de Auditoria KPMG, "Workflow Job Aid", "Overview of the KPMG Audit Process". Revisão dos assuntos abordados no módulo Outras Contas a Receber de Despesas Antecipadas do curso de contabilidade (Capítulos 6.2 e

15h45 às 17h00 Processo de Gerenciamento de Recursos Humanos  
17h30 às 18h00 Prova e Debriefing

#### **Décimo Segundo Dia - 29 de outubro - segunda-feira**

08h30 às 08h45 Preparação Antecipada  
08h45 às 10h30 Financial Reporting Process: Outras Contas a Receber  
10h30 às 10h45 Coffee Break  
10h45 às 12h30 Financial Reporting Process: Outras Contas a Receber  
12h30 às 14h00 Almoço  
14h00 às 15h30 Financial Reporting Process: Outras Contas a Pagar  
15h30 às 15h45 Coffee Break  
15h45 às 18h00 Financial Reporting Process: Outras Contas a Pagar

#### **Décimo Terceiro Dia - 30 de outubro - terça-feira**

08h30 às 08h45 Preparação Antecipada  
08h45 às 10h30 Financial Reporting Process: Receitas e Despesas  
10h30 às 10h45 Coffee Break  
10h45 às 12h30 Financial Reporting Process: Receitas e Despesas (cont.)  
12h30 às 14h00 Almoço  
14h00 às 15h30 Financial Reporting Process: Receitas e Despesas (cont.)  
15h30 às 15h45 Coffee Break  
15h45 às 17h00 Financial Reporting Process: Receitas e Despesas (cont.)  
17:00 às 18:00 Livros Fiscais

#### **Décimo Quarto Dia - 31 de outubro - quarta-feira**

08h30 às 08h45 Preparação Antecipada  
08h45 às 10h30 Eventos Subsequentes  
10h30 às 10h45 Coffee Break  
10h45 às 12h30 Eventos Subsequentes (cont.)  
12h30 às 14h00 Almoço  
14h00 às 15h00 Risk Management  
15h00 às 15h15 Coffee Break  
15h15 às 18h00 Revisão dos Papéis de Trabalho

#### **Décimo Quinto Dia - 01 de novembro - quinta-feira**

08h30 às 10h30 Encerramento de Wps  
10h30 às 10h45 Coffee Break  
10h45 às 12h30 Encerramento de Wps  
12h30 às 14h00 Almoço  
14h00 às 15h30 Encerramento de Wps  
15h30 às 15h45 Coffee Break  
15h45 às 17h30 Encerramento de Wps  
17h30 às 18h00 Prova e Debriefing

8 do Fipecafi).  
Resolução CFC no. 820.  
KAM - parágrafos: 27 a 35,  
2034 a 2038, 86 a 87, 106 a  
119, 306 a 365.

#### **Preparação Antecipada**

Visão Geral do Processo de Auditoria KPMG, "Workflow Job Aid", "Overview of the KPMG Audit Process". Revisão dos assuntos abordados no módulo Outras Contas a Pagar do curso de contabilidade (Capítulos 14,15,16 e 18 do Fipecafi). Resolução CFC no. 820. KAM - parágrafos: 27 a 35, 2034 a 2038, 86 a 87, 106 a 119, 306 a 365.

#### **Preparação Antecipada**

Visão Geral do Processo de Auditoria KPMG, "Workflow Job Aid", "Overview of the KPMG Audit Process". Revisão dos assuntos abordados no módulo Resultado do curso de contabilidade (Capítulos 22 a 26 do Fipecafi). Resolução CFC no. 820. KAM - parágrafos: 27 a 35, 2034 a 2038, 86 a 87, 106 a 119, 306 a 365.

#### **Preparação Antecipada**

Visão Geral do Processo de Auditoria KPMG, "Workflow Job Aid", "Overview of the KPMG Audit Process". Resolução CFC no. 820. Fipecafi - págs 371 e 372. KAM - parágrafos: 27 a 35, 2034 a 2038, 86 a 87, 106 a 119, 306 a 365, 1039 a 1381 (sugestão 1039 a 1042), 2600 a 2640.

#### **Preparação Antecipada**

Não há preparação antecipada

## **BUSINESS GAME**

### **6a SEMANA**

#### **Primeiro Dia - 05 de novembro - segunda-feira**

08h30 às 09h30	Introdução ao Business Game
09h30 às 10h30	Business Game
10h30 às 10h45	Coffee Break
10h45 às 12h30	Business Game
12h30 às 14h00	Almoço
14h00 às 15h30	Business Game
15h30 às 15h45	Coffee Break
15h45 às 18h00	Business Game

#### **Preparação Antecipada**

Não há preparação antecipada

#### **Segundo Dia - 06 de novembro - terça-feira**

08h30 às 10h30	Business Game
10h30 às 10h45	Coffee Break
10h45 às 12h30	Business Game
12h30 às 14h00	Almoço
14h00 às 15h30	Business Game
15h30 às 15h45	Coffee Break
15h45 às 18h00	Business Game

#### **Preparação Antecipada**

Não há preparação antecipada

#### **Terceiro Dia - 07 de novembro - quarta-feira**

08h30 às 10h30	Business Game
10h30 às 10h45	Coffee Break
10h45 às 12h30	Business Game
12h30 às 14h00	Almoço
14h00 às 15h30	Business Game
15h30 às 15h45	Coffee Break
15h45 às 18h00	Business Game

#### **Preparação Antecipada**

Não há preparação antecipada

#### **Quarto Dia - 08 de novembro - quinta-feira**

08h30 às 10h30	Business Game
10h30 às 10h45	Coffee Break
10h45 às 12h30	Business Game
12h30 às 14h00	Almoço
14h00 às 15h30	Business Game
15h30 às 15h45	Coffee Break
15h45 às 18h00	Business Game

#### **Preparação Antecipada**

Não há preparação antecipada

#### **Quinto Dia - 09 de novembro - sexta-feira**

08h30 às 10h30	Business Game (encerramento)
10h30 às 10h45	Coffee Break
10h45 às 12h30	Business Game (encerramento)
12h30 às 14h00	Almoço
14h00 às 15h30	Business Game (encerramento)

#### **Preparação Antecipada**

Não há preparação antecipada

15h30 às 15h45	Coffee Break
15h45 às 18h00	Business Game (encerramento)

**Nota:** Importante destacar que, tal qual foi solicitado à empresa Deloitte, além do programa de treinamento, a pedido deste autor, a empresa efetuou a comparação do citado conteúdo com o conteúdo programático sugerido pelo ISAR para a disciplina Auditoria nos cursos de graduação em Ciências Contábeis. Tal solicitação deveu-se ao fato de que a nomenclatura adotada pela empresa, em seu programa, nem sempre permite compreender claramente a natureza dos tópicos abordados.

### **3.4.3 Material Didático**

Não fornecido.

### 3.5 PricewaterhouseCoopers

#### 3.5.1 Processo Admissional 2000

Cidades onde a empresa mantém escritórios:

Escritórios	Quantidade de admissões	Local do treinamento
São Paulo	*	X
Rio de Janeiro	*	
Belo Horizonte	*	
<b>Total</b>	<b>49</b>	

\* Não disponível

Quesitos para admissão:

Idade mínima e máxima: 18 a 25 anos  
 Escolaridade mínima: 1º ano do curso de graduação.

Faculdades onde se faz recrutamento:

Economia: sim  
 Administração: sim  
 Ciências Contábeis: sim  
 Outras: eventualmente

Distribuição do recrutamento por faculdade:

Economia 07  
 Administração 22  
 Ciências Contábeis 17  
 Outras 3  
 Total 49

Distribuição dos estudantes de Ciências Contábeis por ano de estudo:

Formados 04  
 4º Ano 02  
 3º Ano 03  
 2º Ano 06  
 1º Ano 02  
 Total 17

Assinale os meios do processo seletivo:

Anúncio em jornal:	sim
Recrutamento direto nas faculdades:	sim
Indicações:	sim
Outros (especifique):	currículo remetido à empresa

Enumere em que seqüência se dá o processo seletivo:

Não fornecido.

Benefícios (incentivos ao funcionário que adentra à carreira):

Não fornecido.

Curso básico de contabilidade: duração	3 semanas (120 horas)
Época do ano:	Outubro
Elementos de auditoria: duração	64 horas
Época do ano:	Outubro/Novembro.

### 3.5.2 Ementa

O curso básico fornecido pela PricewaterhouseCoopers a seus novos assistentes é denominado ABAS One e possui a seguinte carga programática<sup>36</sup>:

Conteúdo:

Introdução ao processo de auditoria.

Principais temas desenvolvidos:

Organização de trabalho em equipe

Princípios de auditoria

Metodologia PwC

Gerenciamento de riscos e de nossas responsabilidades profissionais.

*Coaching*

Utilização de sistemas e de controles em um processo de auditoria

Entendimento do negócio de nossos clientes

Revisão analítica

Técnicas de pesquisa

A auditoria de disponibilidades

Inventário físico

Evidências de auditoria

Simulações de trabalhos em campo (da etapa de planejamento à conclusão de um ciclo)

Circularizações

Programa de Educação Permanente (1999, p. 20)

### 3.5.3 Material Didático

<sup>36</sup> Transcrito do Programa de Educação Permanente – Brasil, fornecido pela empresa.

O material de treinamento aos novos assistentes não foi fornecido. Porém um livro que nos foi facultado esclarece uma das etapas do Programa de Treinamento denominada *coaching* que não está presente no programa de nenhuma das demais empresas pesquisadas.

Segundo a psicóloga da PwC, Regina Moura, “*coaching* é um processo terapêutico que objetiva tirar de dentro das pessoas as soluções dos problemas”. O processo parte do pressuposto atávico<sup>37</sup> que as pessoas têm dentro delas o conhecimento e, em conseqüência, as soluções podem ser construídas mais facilmente. O objetivo de introduzir esta técnica ao longo do treinamento é preparar os novos assistentes para trabalhos em equipe e aumentar-lhes a autoconfiança.

Nota: tal qual foi solicitado à Deloitte e à KPMG, e pelas mesmas razões, a empresa efetuou a comparação de sua ementa com o conteúdo programático sugerido pelo ISAR.

---

<sup>37</sup> Atavismo *s.m.* Herança de caracteres físicos ou psíquicos dos antepassados; hereditariedade. (LUFT, 1988, p. 53)

### **3.6 Boucinhas & Campos**

#### **3.6.1 Processo Admissional**

Não fornecido.

#### **3.6.2 Ementa**

Não fornecido.

#### **3.6.3 Material Didático**

Não fornecido.

### 3.7 BDO Directa

#### 3.7.1 Processo Admissional 2000

Cidades onde a empresa mantém escritórios:

Escritórios	Quantidade de admissões	Local do treinamento
São Paulo	10	X
Recife		
Rio de Janeiro		
Curitiba		
Total	10	

Quesitos para admissão:

Idade mínima e máxima: 18 a 25 anos  
 Escolaridade mínima: 1º ano do curso de graduação.

Faculdades onde se faz recrutamento:

Economia: sim  
 Administração: sim  
 Ciências Contábeis: sim  
 Outras: eventualmente

Distribuição do recrutamento por faculdade:

Economia 00  
 Administração 00  
 Ciências Contábeis 10  
 Total 10

Distribuição dos estudantes de Ciências Contábeis por ano de estudo:

Não disponível.

Assinale os meios do processo seletivo:

Anúncio em jornal: não  
 Recrutamento direto nas faculdades: sim  
 Indicações: sim  
 Outros (especifique): currículo remetido à empresa

Enumere em que seqüência se dá o processo seletivo:

Não fornecido.

Benefícios (incentivos ao funcionário que adentra à carreira):

Não fornecido.

Curso básico de contabilidade: duração 01 semana (40 horas)

Época do ano:	Maio
Elementos de auditoria: duração	02 semanas (80 horas)
Época do ano:	Junho

### 3.7.2 Ementa

Introdução à Auditoria.

Breve histórico.

Abordagem de Auditoria da BDO Directa.

Controle de Auditoria

Contratar os serviços

Coletar informações

Entender os negócios e o sistema contábil

Determinar as unidades de auditoria

Desenvolver a estratégia de auditoria

Avaliar os riscos inerentes

Determinar o planejamento de materialidade

Aplicar a revisão analítica preliminar

Determinar as áreas significativas para a auditoria.

Avaliar o ambiente de controle interno

Desenvolver o perfil do risco

Determinar a natureza e extensão dos procedimentos de auditoria.

Executar a auditoria - aplicar e avaliar:

Testes de controle

Procedimentos analíticos substantivos

Outros procedimentos substantivos

Formar uma opinião

Avaliar os resultados globais dos procedimentos de auditoria

Aplicar revisão analítica final

Reportar

Emitir parecer de auditoria

Emitir relatório de recomendações

Normas de Auditoria

NBC T11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis

Resolução CFC N° 820/97

Resolução CFC N° 830/98

Conceituação e Disposições Gerais

Normas de Execução dos Trabalhos

Normas do parecer dos Auditores Independentes

Interpretação Técnica NBC T11 – IT – 05 Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis

Normas Profissionais do Auditor independente

NBC P1 – Normas Profissionais do Auditor Independente

Resolução CFC N° 821/97

Demonstrações Contábeis (abordagem genérica)

Balço Patrimonial – Ativo e Passivo

Balancete (abordagem genérica)

Manual de Auditoria

Apresentar e discutir o conteúdo do Manual de Auditoria da BDO Directa.

Controles Internos:

Ciclo de Vendas/Contas a Receber/Recebimentos

Ciclo de Compras/Contas a Pagar/Pagamentos

Ciclo de Estocagem/Custeio de Produção/Custo das Vendas

Ciclo do Departamento Pessoal/Folha de Pagamento

Ciclo Financeiro

Programas de Auditoria – áreas do balanço

Referência – estrutura de referências

Evidências

Papéis de Trabalho

Estrutura de Papéis de Trabalho – referência e evidência

Circularização

Eventos Subseqüentes

Resumo de Atas

Pontos de Recomendações

Controle de Horas

Exame de Contas – casos práticos

### **3.7.3 Material Didático**

Não fornecido.

### 3.8 Trevisan Auditores

#### 3.8.1 Processo Admissional 2000

Cidades onde a empresa mantém escritórios:

Escritórios	Quantidade de admissões	Local do treinamento
São Paulo	*	X
Brasília	*	
Belo Horizonte	*	
Rio de Janeiro	*	
Curitiba	*	
Total	55	

\* Não disponível

Quesitos para admissão:

Idade mínima e máxima: 18 a 25 anos  
 Escolaridade mínima: 1º ano do curso de graduação.

Faculdades onde se faz recrutamento:

Economia: sim  
 Administração: sim  
 Ciências Contábeis: sim  
 Outras: eventualmente

Distribuição do recrutamento por faculdade:

Não disponível.

Distribuição dos estudantes de Ciências Contábeis por ano de estudo:

Não disponível.

Assinale os meios do processo seletivo:

Anúncio em jornal: sim  
 Recrutamento direto nas faculdades: sim  
 Indicações: sim  
 Outros (especifique): currículo remetido à empresa

Enumere em que seqüência se dá o processo seletivo:

Não informado.

Benefícios (incentivos ao funcionário que adentra à carreira):

Não informado.

Curso básico de contabilidade: duração 02 semanas (80 horas)

Época do ano: Julho

Elementos de auditoria: duração

02 semanas (80 horas)

Época do ano:

Julho

**3.8.2 Ementa****Conteúdo Programático por Nível (Cargo):**

CARGO	MÓDULO	CONTEÚDO
Auditor 1	Técnico Contabilidade	Introdução – Informe quinzenal e organograma A empresa e as obrigações legais Administração da companhia Deveres e responsabilidades dos administradores Assembléias gerais A contabilidade dentro da organização A empresa e seu esquema gráfico Classificação das contas no balanço patrimonial Plano de contas O patrimônio líquido e demonstração do resultado do exercício Princípios de contabilidade Critério de avaliação das contas patrimoniais Disponibilidades Contas a receber de clientes Despesas antecipadas e diferidas Avaliação dos estoques (first in/first out (PEPS) e custo médio) Imobilizado Fornecedores e provisões para férias e 13º salário
	Técnico Auditoria	Auditoria (breve histórico) Tipos de auditoria Normas de auditoria Metodologia de auditoria (ênfase e principais tópicos) Conhecendo a estrutura de controles internos Avaliação da estrutura de controles internos Preparação de papéis de trabalho Riscos e relevância em auditoria Amostragem de auditoria Confirmações (circularizações) Vendas/contas a receber - objetivos de controle e riscos inerentes - noções sobre os principais procedimentos Compras/contas a pagar - objetivos de controle e riscos inerentes - noções sobre os principais procedimentos Folha de pagamento – levantamento dos procedimentos e dos controles, <i>walk through</i> , objetivos de controle e riscos inerentes Tesouraria - objetivos de controle e riscos inerentes noções sobre os principais procedimentos Disponibilidades Aplicações financeiras - noções sobre os principais procedimentos Clientes – noções sobre os principais procedimentos Acompanhamento de inventário físico Imobilizado - noções sobre os principais procedimentos Fornecedores - noções sobre os principais procedimentos

<b>CARGO</b>	<b>MÓDULO</b>	<b>CONTEÚDO</b>
Auditor 1	Técnico Auditoria	Provisão para férias e 13º salário - noções sobre os principais procedimentos Empréstimos - noções sobre os principais procedimentos Eventos subseqüentes - noções sobre os principais procedimentos Tributos diretos - noções sobre imposto de renda, contribuição social, pis e Cofins Tributos indiretos - noções sobre icms/ípi/iss Ferramentas automatizadas da auditoria - noções sobre os objetivos de cada uma Legislação trabalhista - principais normas trabalhistas sobre contratações, demissões e cálculos dos impostos sobre a folha INSS/FGTS/IRRF
<b>Auditor 1</b>	<b>Institucional</b>	Missão e Valores

### 3.8.3 Material Didático

Não fornecido.

## 4. SÍNTESE

Os próximos tópicos serão destinados a sintetizar as informações recebidas, as quais foram agrupadas sob três aspectos:

Perfil dos auditores aprendizes e dos respectivos processos admissionais;

Metodologia de auditoria. Este item reúne as informações extraídas dos tópicos denominados Métodos de Auditoria, Material Didático (parte) e Ferramentas Eletrônicas;

Ementa. Este item reúne as informações coletadas nos tópicos Ementas e Material Didático (parte).

### 4.1 Perfil dos auditores aprendizes e dos respectivos processos admissionais

#### 4.1.1 Perfil:

Corresponde a estudantes, recrutados nas cidades onde as empresas mantêm escritórios, com idades entre 18 e 25 anos, provenientes principalmente dos cursos de Administração, Ciências Contábeis e Economia, na seguinte proporção:

#### 4.1.2 Cursos de origem:

Empresa	Administração	Contábeis	Economia	Outros	Total
Andersen	83	16	28	29	156
Deloitte	43	27	5	-	75*
Ernst & Young	-	-	-	-	
KPMG	16	24	9	-	49
Pricewaterhouse	22	17	7	-	46
Boucinhas	-	-	-	-	
BDO-Directa	-	10	-	-	10
Trevisan	-	-	-	-	
Total	164	94	49	29	336
%	49	28	14	9	100

\* Em São Paulo

Neste quesito, chama a atenção a concentração de estudantes de administração no processo de seleção, em detrimento dos estudantes de Ciências Contábeis, hipoteticamente detentores de maiores conhecimentos na área contábil. Não foi possível precisar os motivos de tal concentração em função de as empresas não disporem de dados comparativos relativos a anos anteriores.

#### 4.1.3 Distribuição da Escolaridade nos Cursos de Ciências Contábeis

Embora a amostra não seja conclusiva, dado o baixo nível de respostas, a distribuição desses estudantes nos cursos de Graduação em Ciências Contábeis, por ano letivo, demonstra que mais de 54% deles se distribuem entre o terceiro e quarto anos letivos. Primeiro e segundo anistas, assim como formados, distribuem-se entre 12 e 17% dos recrutados. Tais números chegam a surpreender, uma vez que, intuitivamente, presume-se que as empresas pudessem dar preferência a estudantes formados e, portanto, livres das obrigações acadêmicas.

Empresa	1º ano	2º ano	3º ano	4º ano	Formados	Total
Andersen	1	2	3	8	2	16
Deloitte	-	-	-	-	-	-
Ernst & Young	-	-	-	-	-	-
KPMG	4	2	11	3	4	24
Pricewaterhouse	2	6	3	2	4	17
Boucinhas	-	-	-	-	-	-
BDO-Directa	-	-	-	-	-	-
Trevisan	-	-	-	-	-	-
Total	7	10	17	13	10	57
%	12	17	30	24	17	100

#### 4.1.4 Processo Admissional

As características do processo admissional, no que diz respeito ao recrutamento e seleção, são bastante similares em todas as empresas pesquisadas, não valendo a pena estratificá-las. Vale, no entanto, destacar o processo KPMG que inclui um treinamento em contabilidade básica durante a seleção, o qual serve como critério eliminatório para a seleção final.

Quanto aos benefícios conferidos pelas empresas e que servem de atrativo adicional aos candidatos, as informações obtidas na pesquisa são insuficientes para qualquer estratificação. Não obstante, é sabido, através de informações colhidas informalmente, que benefícios, tais como assistência médica, seguro e refeição são concedidos por todas as empresas. Reembolso de cursos acadêmicos e incentivos ao estudo de idiomas fazem parte do pacote de benefícios, principalmente das chamadas *Big 5*, porém a amplitude deles varia de empresa para empresa.

#### 4.1.5 Carga Horária de Treinamento

Empresa	Carga Horária	Mês
Andersen	40	Mai
Deloitte	-	-
Ernst & Young	70	Out
KPMG	160	Out/Nov
Pricewaterhouse	64	Out/Nov
Boucinhas	-	-
BDO-Directa	80	Jun
Trevisan	80	Jul
Média de horas	82	

Verifica-se que o número de horas destinadas ao treinamento dos novos auditores corresponde a cerca de um terço das horas médias empregadas para ensino da disciplina Auditoria nos cursos de graduação em Ciências Contábeis.

#### 4.2 Ementa

A ementa fornecida por cinco das oito empresas pesquisadas, 62%, leva a algumas conclusões diretamente relacionadas aos propósitos deste trabalho. Embora não haja uniformidade nos programas de ensino, múltiplos são seus aspectos comuns. Para facilitar sua visualização foi elaborada a tabela apresentada a seguir. Deve ser destacado que assuntos semelhantes, vez por outra, assumem nomenclaturas diferentes no programa apresentado pelas empresas pesquisadas. Para não preencher a tabela com mais de uma linha para o mesmo assunto, eles foram unificados, como segue:

Tabela de Assuntos Abordados nos Cursos Básicos de Auditoria Ministrados pelas Empresas Pesquisadas

Descrição	EY	KPMG	PWC	BDO	Trevisan	%
1. Breve Histórico da Auditoria				x	x	40
2. Tipos de Auditoria					x	20
3. Normas de Auditoria		x	x	x	x	80
4. Filosofia e Metodologia da Empresa	x	x	x	x	x	100
5. Ferramentas Eletrônicas de Auditoria	x	x	x		x	80
6. Entendimento dos Negócios do Cliente	x	x	x	x		80
7. Ambiente de Controle Interno	x		x	x	x	80
8. Planejamento de Auditoria	x		x	x		60
9. Risco e Relevância em Auditoria	x	x	x	x	x	100
10. Evidência de Auditoria			x	x		40

11. Procedimentos Analíticos	x		x	x		60
12. Preparação de Papéis de Trabalho	x			x	x	60
13. Amostragem em Auditoria					x	20
14. Circularização			x	x	x	60
15. Escrita Eficiente	x					20
16. Simulação de Auditoria:	x	x	x	x	x	100
Disponibilidades	x	x	x	x	x	100
b) Aplicações Financeiras	x	x	x	x	x	100
Contas a Receber	x	x		x	x	80
d) Outras Contas a Receber		x			x	40
e) Estoques				x		20
f) Realizável a Longo prazo				x		20
g) Investimentos				x		20
Imobilizado		x		x	x	60
Empréstimos e Financiamentos	x	x		x	x	80
Fornecedores	x	x		x	x	80
Patrimônio Líquido				x		20
Receitas e Despesas		x		x		40
Ciclo de Compras		x		x	x	60
Ciclo de Vendas		x		x	x	60
Gerenciamento de Rec. Humanos		x		x	x	60
Inventário Físico	x	x	x		x	80
Transações Subseqüentes	x	x		x	x	80
17. Impostos	x	x			x	60
18. Encerramento de Papéis de Trabalho		x				20
19. Parecer de Auditoria				x		20
20. Relatório de Recomendação				x		20
21. <i>Business Game</i>		x				20
22. <i>Coaching</i>			x			20
23. Técnicas de Pesquisa			x		x	40

#### 4.2.1 Análise

Dos 23 tópicos listados acima, apenas 3 são comuns às 5 empresas:

tópico 4 - metodologia de auditoria

tópico 9 - risco de auditoria

tópico 16 - simulação de auditoria. A este respeito é conveniente salientar que as contas de balanço, analisadas no processo de auditoria simulada, variam de

empresa para empresa. As mais comuns são as identificadas com as letras: a), b), c), i), j) e p).

Quatro tópicos participam da pauta de 4 empresas. São eles:

tópico 3 – normas de auditoria

tópico 5 – ferramentas de auditoria

tópico 6 – entendimento dos negócios do cliente

tópico 7 – ambiente de controle interno.

Com 5 citações, no programa de 3 empresas, aparecem os seguintes tópicos:

tópico 8 – planejamento de auditoria

tópico 11 – procedimentos analíticos

tópico 12 – preparação dos papéis de trabalho

tópico 14 – circularização

tópico 17 – impostos.

Embora os programas fornecidos pelas empresas não explicitem alguns dos assuntos anteriormente citados, é pouco provável que temas como Controle Interno, Entendimento dos Negócios do Cliente, Planejamento de Auditoria, Evidências de Auditoria, Procedimentos Analíticos e Circularização, não freqüentem as salas de treinamento de todas as empresas pesquisadas, dada a quase impossibilidade da realização dos trabalhos de auditoria sem o cumprimento dessas etapas.

Por outro lado, dois assuntos inerentes às modernas técnicas de auditoria, e que não são indicados por todas as empresas, merecem algumas explicações complementares:

tópico 5 – ferramentas eletrônicas

tópico 12 – preparação de papéis de trabalho.

O uso de ferramentas eletrônicas de auditoria, extensivo a todos os auditores da empresa, independentemente de seu nível, é relativamente novo em nosso país<sup>38</sup> e ainda não está disseminado entre todas as empresas de auditoria, inclusive as pesquisadas, não obstante sejam as de maior porte. O elevado valor pecuniário dos investimentos necessários ao desenvolvimento dos *softwares* aliado ao custo de aquisição do *hardware* para “rodar” esses aplicativos, constitui-se na provável causa desse desnivelamento. Assim, as empresas que não podem estender tais ferramentas a todos seus funcionários suprem esta lacuna valendo-se de papéis de trabalho convencionais. A própria Ernst & Young, uma das *Big 5*, somente veio a fornecer tais ferramentas a seus aprendizes a partir de 2001.

Quanto à preparação dos papéis de trabalho, seja por meio eletrônico ou convencional, todas as empresas de auditoria possuem um padrão similar que leva em conta, primordialmente, fatores como objetividade, concisão, lógica e evidenciação. Estes aspectos, aliados aos padrões técnicos adotados em cada empresa, estão presentes durante o processo educacional dos aprendizes, independentemente da entidade pesquisada. Pela antiguidade do tema, para maiores informações sobre preparação e conteúdo de papéis de trabalho vide os livros sobre auditoria de Willian Attie e Hilário Franco, dentre outros.

---

<sup>38</sup> Segundo informações obtidas em caráter informal, Andersen, KPMG e PWC, somente começaram a operar com ferramentas eletrônicas de auditoria, distribuídas entre todos os seus funcionários, ao final da década de noventa.

## CAPÍTULO V

### MÉTODOS DE AUDITORIA E FERRAMENTAS ELETRÔNICAS UTILIZADAS PELAS EMPRESAS DE AUDITORIA INDEPENDENTE CONSULTADAS

*Now, the audit [process] can do much more than confirm the financial statements; it can be an important tool for [helping management assess] where [their companies] are, where they want to be, and why they are not yet there.*

*Frank O. Marrs*

#### INTRODUÇÃO À DISCUSSÃO METODOLÓGICA

Dois dos principais itens integrantes das ementas das empresas de auditoria independente dizem respeito à metodologia através da qual são executados os procedimentos de auditoria e as ferramentas eletrônicas que lhes dão suporte. E conhecê-los é útil aos propósitos desta tese, não obstante as restrições que as empresas impõem à sua divulgação, até porque correspondem ao *know how* respectivo. Na seqüência serão expostos os principais aspectos metodológicos obtidos junto às empresas consultadas, bem como as propriedades das ferramentas eletrônicas por elas utilizadas.

O formato para apresentação das informações obtidas repete o adotado em capítulos anteriores.

## 2. RESULTADO DA COLETA DE INFORMAÇÕES

### 2.1 Andersen

#### 2.1.1 Método de Auditoria

O fundamento que norteia o método de auditoria da Andersen, no mundo todo, é denominado “*The Business Audit*”. Os principais tópicos que lhe dão amparo estão resumidos a seguir.

##### 2.1.1.1 Enfoque Geral

O princípio que norteia os procedimentos de auditoria da Andersen é o dimensionamento do risco envolvido. Antes de dar seqüência ao estudo metodológico desenvolvido pela empresa, é importante evidenciar o conceito de “risco”. Segundo a Norma Internacional de Auditoria N° 400 (NIA – 400):

‘Risco de auditoria’ significa o risco que o auditor dê um parecer de auditoria impróprio, quando as demonstrações contábeis contiverem distorções relevantes. O risco de auditoria tem três componentes: risco inerente, risco de controle e risco de detecção.

‘Risco inerente’ é a suscetibilidade do saldo de uma conta ou classe de transações a uma distorção que poderia ser relevante, individualmente ou quando considerada em conjunto com distorções em outros saldos ou classes, presumindo que não houvesse controles internos correlatos.

‘Risco de controle’ é o risco de que os sistemas contábeis e de controle interno deixem de prevenir ou detectar, e corrigir em tempo hábil, uma distorção no saldo de uma conta ou classe de transações que poderia ser relevante, individualmente ou quando agregada a distorções em outros saldos ou classes.

‘Risco de detecção’ é o risco de que os procedimentos de comprovação de um auditor não detectem uma distorção existente no saldo de uma conta ou classe de transações que possa ser relevante, individualmente ou quando considerada em conjunto com distorções ou outros saldos ou classes.

Para minimizar tais efeitos, a metodologia Andersen<sup>39</sup> procura atingir os seguintes objetivos:

- Avaliar riscos relacionados a demonstrações contábeis incorretas provenientes de:
  - Erros intencionais
  - Erros não intencionais
  - Viabilidade dos negócios.

Elevar a compreensão e exceder as expectativas do cliente.

Identificar oportunidades de melhoria.

Para alcançar tais objetivos, as técnicas decorrentes procuram minimizar os riscos através de quatro fatores básicos:

- Compreensão dos negócios da empresa auditada;
- Identificação dos controles da empresa sobre seus riscos;
- Determinação do nível aceitável de risco;
- Administração do risco remanescente.

Uma forma mais objetiva de visualizar o método pode ser demonstrada no quadro a seguir:

---

<sup>39</sup> A metodologia da Andersen foi extraída de um material em idioma inglês, de uso interno, que foi facilitado ao autor, em caráter de empréstimo. Importante destacar que, tanto quanto possível, o texto a seguir procura não ser a tradução literal daquele material, respeitando-se os direitos autorais e o sigilo do *know how* desenvolvido.

QUESTÕES A SEREM RESPONDIDAS	AUDITORIA DE NEGÓCIOS	UMA OUTRA MANEIRA DE VISUALIZAR OS ELEMENTOS CHAVE DO PROCESSO
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Quais são os riscos enfrentados pela Cia. em suas principais atividades e relatórios financeiros?</li> <li>- Como as informações fluem através da empresa e quais os riscos relacionados a elas?</li> <li>- Como os maiores riscos impactam as demonstrações contábeis?</li> <li>- Quanto a empresa é eficiente em identificar e mensurar tais riscos?</li> </ul>	<p><b>Compreensão dos Negócios</b></p>	<p>Identificação, Natureza &amp; Priorização dos Riscos</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Como a empresa controla os riscos mais relevantes?</li> <li>- Como a empresa sabe se os controles dos riscos estão de fato funcionando?</li> </ul>	<p><b>Identificação dos Controles da Empresa sobre seus Riscos</b></p>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Há algum risco não reduzido a níveis aceitáveis?</li> <li>- Se há, quais elementos do Processo de Gerenciamento de Riscos, relacionado ao caso, não estão operando adequadamente?</li> </ul>	<p><b>Determinação do Nível Aceitável de Risco</b></p>	<p>Reduzir os Riscos a Níveis Aceitáveis</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Quais ações adotadas pela empresa ou procedimentos de auditoria reduzirão este risco específico a níveis aceitáveis, para efeito da auditoria das Demonstrações Contábeis?</li> <li>- Quais recomendações deverão ser feitas para a empresa implementar a gestão desses riscos?</li> </ul>	<p><b>Administração do Risco Remanescente</b></p>	<p>Desenvolvimento de Procedimentos Adicionais de Auditoria</p>

Em linhas gerais, cada um dos módulos da coluna central acima possui a seguinte interpretação:

- a) **Compreensão dos Negócios** – este componente é a peça central sobre a qual se sustenta a *Business Audit*. Ele fornece a base para revisão das estratégias, operações, negócios e desempenho da empresa, fundamentais para identificar e reduzir os riscos mais relevantes contidos em suas

atividades operacionais. Adicionalmente, ajuda a diagnosticar os riscos contidos no processamento das informações que possam ter impacto na auditoria das Demonstrações Contábeis.

- b) Identificação dos Controles da Empresa sobre seus Riscos – permite ao auditor avaliar como a empresa controla suas atividades mais relevantes, seus registros e informações e como analisa os controles de riscos. A forma como o cliente controla seus riscos dá ao auditor confiança nas atividades da empresa e nos processos produtivos que são a base dos resultados reportados nos Demonstrativos Contábeis.
- c) Determinação do Nível Aceitável de Risco – representa um dos aspectos mais sensíveis do processo de auditoria e requer do sócio responsável pelo Parecer de Auditoria julgamento e experiência. O julgamento é parte integrante do processo e será exercido havendo ou não mecanismos de controle de risco na empresa.
- d) Administração do Risco Remanescente – este componente impacta significativamente o nível de confiança que os auditores depositam nos processos de controle de riscos aplicados pela empresa. Quando remanesce risco é preciso dar maior atenção às análises e ações empreendidas pelo cliente como meio mais eficiente e eficaz de monitorá-lo.

Cada um dos módulos contidos na coluna central da estrutura anteriormente mencionada é composto de uma série de atividades que podem ser assim seqüenciadas:

## ESTRUTURA DA AUDITORIA DE PROCESSOS

Identificação dos Processos de Gerenciamento dos Riscos da Atividade

Análise dos Desempenhos dos Negócios

Materialidade  
Considerada

Identificação  
dos Riscos

Natureza dos  
Riscos

Priorização  
dos Riscos

Documentação dos Riscos Para Futuras  
Análises

Identificação  
dos Controles  
de Risco

Avaliação do  
Modelo de  
Controle de  
Riscos

Teste dos  
Controles de  
Riscos

Riscos  
Reduzidos a  
Níveis  
Aceitáveis

Deficiências de Controle para Riscos  
Individuais

Determinação do Risco Residual de Auditoria

Redução do Risco Residual de Auditoria a Níveis Aceitáveis

Análise das  
Ações do Cliente

Processos  
Implementados  
pelo Cliente

Procedimentos  
AA para  
Redução de  
Risco

Aplicação de Procedimentos Adicionais de  
Auditoria

Requerimentos  
de Elaboração  
de Relatórios

Padrões  
Profissionais  
Locais

A título exemplificativo, para que se possa avaliar a complexidade do processo de análise e avaliação de risco de auditoria, os conceitos que compõem as etapas dos processos relacionados a 'Identificação, Natureza & Priorização dos Riscos' e 'Redução de Riscos a Níveis Aceitáveis', dispostos na coluna à direita da primeira estrutura conceitual, são os seguintes:

a) Identificação, Natureza & Priorização dos Riscos: os passos descritos neste módulo ajudam a direcionar seqüencialmente as atividades de auditoria. As etapas a serem desenvolvidas são de natureza interativa e podem ser dispostas como segue:

- a. Processo de Gerenciamento dos Riscos da Atividade – tem como suporte um conjunto de ferramentas de avaliação que inclui exemplos de gestão que podem servir como modelo (o banco de dados de *Best Practices*, mencionado anteriormente), bem como as conseqüências advindas de processos ineficientes.
- b. Materialidade Considerada – a definição de materialidade e o erro tolerável são um pré-requisito necessário à abordagem, a ser definido pelos auditores. Em geral, a materialidade é definida como um percentual do resultado (5 a 10%). Na ausência de resultado, outros parâmetros podem ser utilizados.
- c. Avaliação de Risco de Fraudes – incluem considerações sobre indicadores potenciais de risco de fraude, bem como entrevistas com os responsáveis por gerenciar tais riscos.

a. Análise da Estrutura dos Negócios – objetiva visualizar as estratégias e operações da empresa para melhor compreender as relações entre os elementos-chave que afetam o sucesso da empresa. A partir desse conhecimento, identificar os riscos potenciais enfrentados pela Cia. Para análise da estrutura dos negócios, os auditores se valem de uma ferramenta eletrônica denominada BAF - *Business Analysis Framework*. Segundo descrição metodológica da própria Andersen, contida em suas propostas comerciais, o BAF,

auxilia a equipe do projeto na análise dos componentes-chave da empresa no seu ramo de atuação: indústria, concorrência, atividades e processos operacionais, fornecedores, clientes, administração, liderança e tecnologia. ... permite o entendimento dos principais fatores de riscos de negócio e diretrizes para o plano de trabalho.

b. Revisão do Desempenho da Cia. – tem por meta identificar negócios potenciais, risco no processamento das informações, incluindo o risco de viabilidade dos empreendimentos. A análise é feita considerando as atividades atuais e futuras e

aborda: rentabilidade, liquidez, gestão de ativos, alavancagem financeira e potencial de mercado.

c. Modelagem do Risco das Atividades – fornece uma estrutura que analisa o risco potencial da “realidade” dos negócios da empresa, relacionado ao ambiente, processos operacionais e informação para tomada de decisão. O objetivo é identificar os riscos específicos da atividade exercida pelo cliente.

d. Estrutura de Informações da Atividade – propõe o reconhecimento do fluxo e do sistema da informação que percorrem a empresa e que detém relação com princípios e práticas contábeis, bem como julgamentos e estimativas relevantes e a forma como essas informações se integram aos relatórios financeiros e gerenciais.

e. Priorização dos Riscos – análises individuais ajudam a segregar e priorizar os riscos identificados e passam a ser objeto de maior atenção ao longo dos trabalhos de auditoria.

f. Documentação do Controle de Riscos – são usados para rastrear e documentar os trabalhos realizados para identificação e priorização dos riscos que merecerão atenção em etapas posteriores do trabalho.

i. Redução de Riscos a Níveis Aceitáveis: as etapas descritas neste módulo objetivam reduzir, a níveis aceitáveis, eventuais erros contidos nas Demonstrações Contábeis a serem auditadas. Etapas do processo:

a. Estrutura do Processo de Controle de Risco – fornece a estrutura para projetar e avaliar os processos de controle de risco.

b. Padrões de Controle de Risco – diz respeito a um aplicativo desenvolvido em forma de matriz que identifica os tipos de controles específicos de risco mais usuais e está associada a uma base de dados.

c. Confiança nos Controles e Árvore de Decisões sobre o Risco Remanescente de Auditoria – é um recurso que funciona como guia na determinação da abordagem mais efetiva e eficiente para obter confiabilidade nos controles de redução de risco adotados pelo cliente de forma a reduzi-lo a

níveis aceitáveis. Sua utilização baseia-se na eficácia dos controles e julgamentos que se apóiam na eficiência, aplicação e monitoramento dos controles específicos de cada um dos riscos identificados. Quando controles deficientes são identificados, a árvore de decisão corrobora que remanesce algum risco. Cabe ao auditor detalhar recomendações para que o cliente possa implementar ações que irão prevenir erros futuros resultantes de controles deficientes.

d. Guia para Teste dos Controles de Risco – fornece recomendações sobre a natureza, freqüência e extensão dos testes a serem procedidos sobre riscos específicos remanescentes, bem como os controles para monitorá-los.

e. Árvore de Decisão para Conduzir os Riscos Remanescentes de Auditoria – o *Manage Residual Audit Risk Decision Tree* é uma planilha que ajuda a determinar as condições necessárias à análise das ações implementadas pelo cliente ou os procedimentos a serem efetuados pela Andersen para redução dos riscos a níveis aceitáveis.

f. Análises e Ações do Cliente – quando remanesce risco, um plano é desenvolvido para definir as análises e ações a serem encetadas pelo cliente para prevenir futuros erros.

Abordagem Andersen para Redução de Risco – após analisar as ações promovidas pelo cliente, os auditores determinam a necessidade de procedimentos adicionais a serem exercidos pela própria empresa de auditoria. A natureza desses procedimentos dependerá das circunstâncias e poderá incluir desde testes de transações e lançamentos contábeis até reprocessamento ou ajustamentos contábeis, se for o caso. Embora procedimentos analíticos possam ser adicionados aos testes, ainda assim eles poderão ser insuficientes para reduzir os riscos a níveis aceitáveis. Caso isto ocorra, caberá ao sócio responsável pelos serviços de auditoria determinar a aceitação dos riscos envolvidos e/ou a conveniência da continuidade dos trabalhos.

### **2.1.2 Ferramentas Eletrônicas**

*The Business Audit* é uma forma de documentação dos trabalhos a serem elaborados, estruturados sobre planilhas eletrônicas e suportados por um conjunto de ferramentas desenvolvidas para esta finalidade. A análise e os procedimentos a serem adotados, em cada uma das etapas do trabalho, seguem um roteiro básico que requer elevado nível de julgamento que, por sua vez, se apóia em padrões estabelecidos pela empresa, ao longo de décadas de atividade profissional. Essa experiência ajudou a formar, desde 1990, um banco de conhecimentos denominado *Global Best Practices* o qual, nos dizeres de um folheto emitido pela empresa e denominado 'Consultoria em Gestão de Riscos', "reúne as melhores práticas e processos adotados por empresas no Brasil e em todo mundo", servindo para consulta e referência para os escritórios da empresa instalados em 84 países pelo mundo. A este respeito, segundo informa a própria Andersen em suas propostas de prestação de serviços:

As informações disponíveis para pesquisa têm como base treze categorias de processos genéricos aplicáveis a qualquer indústria contendo os melhores processos. Essa classificação foi desenvolvida com profissionais da Xerox, DEC, The American Productivity and Quality Center e endossada pela International Benchmarking Clearinghouse.

O processo denominado *Business Audit*, descrito anteriormente, é composto de 9 sub-módulos. Para que este trabalho não fique por demais extenso, na seqüência será apresentada uma breve explanação sobre a natureza de cada um dos sub-módulos, assim denominados:

- a. BRMP - *Business Risk Management Process*: corresponde a um aplicativo para onde são transferidas, de forma estruturada, informações a respeito das atividades intrínsecas à empresa, como por exemplo: limites de autoridade, ações de concorrentes, influências exercidas por regulamentações sobre a atividade, segurança sobre ativos e dados, relatório de riscos potenciais e atividades exercidas pelos auditores internos.
  
- vi. BPR - *Business Performance Review* – corresponde a um outro aplicativo que o auditor alimenta com dados que levam em consideração o desempenho presente e projetado pela empresa. Alguns dos tópicos abordados são:

- a. Rentabilidade: margem de lucro nas vendas, fluxo de caixa, ROA (retorno sobre o total dos ativos), ROE (retorno sobre o patrimônio líquido).
- b. Solvência: liquidez geral, corrente, seca, capital de giro sobre o total dos ativos.
- c. Índices de Rotação dos Recursos: giro dos inventários sobre dias de venda, giro dos ativos etc.
- d. Desempenho Atual: mensuração do desempenho (atual *versus* planejado, índices de financiamento) componentes de desempenhos anteriores (vendas, custo dos estoques, despesas de venda, gerais e administrativas), acionistas e terceiros (análises setoriais, sócios / acionistas).
- e. Desempenho Futuro: macro tendências (participação de mercado e crescimento), projeções (fluxo de caixa, rentabilidade prevista), novos produtos, novas tecnologias etc.

1º. BRM - *Business Risk Model* – aplicativo que produz uma estrutura de compreensão sistêmica e identificação dos tipos de risco que ameaçam as atividades da empresa, como um todo, ou um processo em especial. São divididos em três tipos básicos de risco <sup>40</sup>:

a. Ambiente de Risco:

Concorrentes  
 Relações com acionistas  
 Disponibilidade de capital  
 Perdas por catástrofe  
 Legal e Normativo  
 Regulamentação  
 Mercado financeiro  
 Político/econômica, etc.

b. Riscos de Processo:

Riscos operacionais:

- Satisfação do cliente
- Recursos humanos
- Desenvolvimento de produtos
- Eficiência
- Capacidade
- Desempenho
- Duração do ciclo
- Origem dos Recursos
- Negócios futuros

---

<sup>40</sup> Os componentes do *Business Risk Model* foram integralmente transcritos de um folheto da Andersen, de distribuição pública, denominado Consultoria em Gestão de Riscos.

- Parcerias
- Interrupção do negócio
- Ambiental
- Saúde e segurança
- Desgaste da marca

Riscos de Delegação de Autoridade:

- Liderança
- Limite de Autoridade
- Terceirização
- Incentivos de Desempenho
- Abertura a Mudanças
- Comunicação

Risco Tecnológico e Processamento de Informações:

- Acesso
- Relevância
- Integridade
- Disponibilidade
- Infra-estrutura

Riscos de Integridade:

- Fraudes de gerenciamento
- Fraudes de empregados
- Atos ilegais
- Uso não autorizado
- Reputação

- Riscos financeiros:

Preço:

- Moeda
- Taxa de juros
- Instrumentos Financeiros
- Patrimônio
- Mercadoria

Liquidez:

- Fluxo de caixa
- Concentração
- Custo de Oportunidade

Crédito:

- Inadimplência
- Concentração
- Liquidação
- Garantia

- o Risco de Informações para Tomada de Decisões: subdivididos em três naturezas de riscos:

## Operacionais:

- Definição de preços
- Obrigações contratuais
- Mensuração
- Integridade e exatidão
- Relatórios gerenciais

## Financeiros:

- Impostos
- Fundos de pensão
- Orçamento e planejamento
- Avaliações de investimento
- Integridade e exatidão
- Informações contábeis
- Relatórios gerenciais e financeiros

## Estratégicos

- Definição de ambiente
- Carteira de negócios
- Avaliação / mensuração
- Estrutura organizacional
- Alocação de recursos
- Planejamento / ciclo de vida

a) BIF - *Business Information Framework* – refere-se a outro aplicativo cuja principal função é registrar na forma de fluxogramas as informações processadas pela empresa e o quanto elas podem influir e eventualmente distorcer as práticas e Princípios Contábeis que incidem sobre as Demonstrações Contábeis a serem auditadas. Possui os seguintes componentes:

- i. *Business Reality*
- ii. *Accounting Principles and Practices*
- iii. *Judgments and Estimates*
- iv. *Critical Process*
- v. *Risk Identification: Efficiency and Effectiveness*

b) *Financial Report Process* – a eficiência e a eficácia na atividade de identificação de risco são fortemente aumentadas pela:

1. Pronta comunicação do sócio da Andersen das suas hipóteses de risco, assim como a natureza do risco identificado à equipe de auditoria.

2. Avaliação da totalidade dos riscos efetivos antes que eles sejam postergados para avaliação em auditorias futuras. Cada um dos componentes do BIF - *Business Information Framework* pode ser utilizado para realizar estas duas atividades.

c) *Risk Control Documents* – o registro de controle de riscos é composto de diversas planilhas integrantes do processo *The Business Audit*. Em linhas gerais, seu objetivo é sumarizar as etapas de trabalho realizadas até este ponto e destacar cada um dos riscos identificados. Melhor do que descrevê-las é dar um exemplo real do formato final desse conjunto de planilhas<sup>41</sup>:

<b>Risk Control Documents</b>		
Denominação do Risco	Inexatidão do cálculo do custo médio dos estoques	
Descrição do Risco	O sistema de estoques a granel não permite rastrear as alterações efetuadas na base de cálculo de seu custo médio, oriundo da correção de estoques negativos e das parcelas de ICMS relacionadas com as transferências interestaduais de produtos.	
Natureza do Risco	Erro não intencional	
Causas do Erro	Em função da grande rotatividade da mão de obra que controla os estoques, houve perda dos conhecimentos que envolvem a valorização e controle dos estoques. Os processos envolvendo os estoques são realizados de forma mecânica sem conhecimento de seus reflexos sobre as Demonstrações Contábeis.	
Processo	Valorização dos estoques	
Área de Risco	Não aplicável	
Local do Risco	Almoxarifado de produtos a granel.	
Conseqüências nas Demonstrações Contábeis	Valorização inadequada de parte dos estoques da Cia. e conseqüente distorção do custo das mercadorias vendidas.	
Quadrante de Risco	Média relevância, alta probabilidade.	
Avaliação dos Controles:	Eficácia do Conceito	Eficácia do Controle
- Monitoramento	Não avaliado	Não avaliado
- Estruturais	Não avaliado	Não avaliado
- Específicos	Ineficaz	Não avaliado
Adequação das Informações	Não avaliado	
Risco de Auditoria Remanescente	Sim	
Medidas para redução do Risco		
Detecção/Correção dos Riscos Identificados		
Caminho	Análises do Cliente – Exames da AA	
Resultados	O cliente irá providenciar treinamento específico	

<sup>41</sup> Embora o formato seja o da planilha utilizada pela Andersen, o exemplo de erro detectado foi desenvolvido pelo autor.

	aos funcionários que atuam na área, abordando as funções do sistema e a utilidade dos relatórios emitidos. Um ajuste relativo à diferença detectada foi discutido e aprovado pelo cliente.
Prevenção de Ocorrências Futuras	
- Melhorias no processo	Identificada
- Posição Atual	Comunicado / Implementado
Risco de Auditoria Remanescente	Aceitável

7.2 *Risk Control Process Framework* – a estrutura criada para controlar o risco é representada por uma pirâmide dividida horizontalmente em três partes assim dispostas, a contar da base:

- o Monitoramento: faz-se pela obtenção de evidências da atividade de controle de riscos específicos. São exemplos de tais evidências:
  - i. Revisão dos controles de riscos específicos;
  - ii. Revisão de conciliações e de seus componentes;
  - iii. Revisão de relatórios de exceção e sua solução.

Adicionalmente, cabe ao auditor testar os resultados dos processos de controle com os seguintes exemplos de procedimentos:

- i. Testes amostrais das transações efetuadas;
- ii. Executar testes de razoabilidade;
- iii. Comparar resultados contábeis com projeções.
  - Controles Estruturais: tem por objetivo:
    - i. Comunicar objetivos de controles de risco;
    - ii. Estabelecer autoridade e atribuir funções;
    - iii. Implementar controles físicos;
    - iv. Aplicar padrões de desenvolvimento de sistemas/processos;
    - v. Implementar controles para alterações de processos;
    - vi. Implementar controles de acesso.
  - Controle de Riscos Específicos, subdivididos em Controles de Atividades (onde se inserem os processos e decisões relacionadas ao ambiente de negócios) e Informações & Controles de Processamento de Informações (relativos às informações geradas pelos negócios, as quais dão origem a informações contábeis e gerenciais que, por sua vez, resultam

em Demonstrações Contábeis e Relatórios Gerenciais). São exemplos de Controles e Risco Específico:

- Obter aprovações formais;
- Estabelecer controles de documentos e transações;
- Confrontar e comparar documentos internos e externos;
- Revisar a correção aritmética;
- Obediência aos Princípios Contábeis em vigor;
- Relatar e Resolver exceções.

1. *Risk Control Standards*: os padrões de controle de risco foram desenvolvidos para controlar riscos específicos relacionados a informações e risco de processamento de informações. Estes padrões de risco definem os tipos de controle que geralmente serão muito eficientes na prevenção ou detecção de erros ou omissões, para a localização de um determinado risco.

2. *Controls Reliance and Residual Audit Risk - decision tree*: a partir da pirâmide que estrutura o Processo de Controle de Risco, os auditores constroem uma “árvore de decisões” que corresponde a uma seqüência de perguntas diagramadas em forma de fluxo.

A cada pergunta o auditor deverá obter uma resposta positiva ou negativa que o encaminhará a nova pergunta que, novamente, será respondida negativa ou positivamente. Ao término das perguntas, ele deverá estar apto a definir se os riscos residuais foram reduzidos a níveis aceitáveis.

Se a resposta for positiva, os procedimentos de auditoria serão determinados em função do nível de confiança obtido. Caso contrário, os auditores analisarão a viabilidade de continuar o trabalho.

Exemplo de risco residual não reduzido a níveis aceitáveis e que poderia levar os auditores a reconsiderar a continuidade dos trabalhos: as informações que alimentam os sistemas contábeis são obtidas através de mecanismos alheios aos processos que registram as atividades usuais da empresa e, adicionalmente, não podem ser confirmadas por fonte independente.

## **2.2 Deloitte, Touche Tohmatsu**

### **2.2.1 Método de Auditoria**

Não informado.

### **2.2.2 Ferramentas Eletrônicas**

Não fornecido.

## 2.3 Ernst & Young

### 2.3.1 Método de Auditoria

A partir de 1998, a Ernst & Young implementou uma nova metodologia de trabalho denominada “*Audit Process*” que teve início em sua sede, nos Estados Unidos, e que gradativamente vem sendo disseminada para os demais escritórios da empresa, em todo o mundo. Conforme descrito no material que explana os fundamentos da nova metodologia (1998, p. I – iii), a empresa propõe-se a “oferecer maior segurança, conhecimentos de negócios e idéias para ajuda-los a administrar os riscos de seus negócios de maneira mais eficaz”. Na seqüência, ainda na mesma página, tal como se fosse uma missão, o material da EY<sup>42</sup> reforça: “devemos nos concentrar em agregar valor, reduzindo ou mantendo custos sem aumento de riscos em todos nossos compromissos de auditoria”.

O Processo de Auditoria é composto por cinco etapas ou módulos estruturais que abrangem, ao todo, dezoito atividades. Para que a descrição não fique por demais extensa, serão discriminadas a seguir, de forma reduzida, as cinco etapas estruturais:<sup>43</sup>

- **Desenvolvimento Conjunto de Expectativas e Formação de Equipes Eficazes**

Consiste em manter elevado nível de comunicação com o auditado para identificar o que ele espera dos auditores. Paralelamente, estes deverão começar a entender os objetivos, metas, estratégias e fatores críticos de êxito de seus clientes. Para tanto é mister configurar uma equipe eficaz, com a competência necessária para auditar de forma eficiente e eficaz, com o intuito de satisfazer as citadas expectativas, tanto quanto seja possível e adequado.

- **Planejamento da Auditoria, Obtenção do Conhecimento dos Negócios e Avaliação do Controle Interno**

O planejamento de auditoria tem início com o preenchimento de uma planilha contendo os principais dados a respeito do cliente. Posteriormente a planilha é submetida à aprovação do sócio responsável pelos serviços de auditoria e enviada ao ASC - *Assurance Support Center* que soma às informações recebidas os dados disponíveis sobre o ramo de atividades no qual se insere

---

<sup>42</sup> Para facilitar a leitura, doravante a empresa será nomeada pela sigla que a identifica mundialmente: EY.

<sup>43</sup> Adaptado do citado material.

o cliente. Este somatório de informações dá origem ao Memorando sobre a Inteligência dos Negócios que contém modelos de cadeia de valor para os principais processos daquele segmento. Estas informações são estendidas à equipe de auditores e permitem melhor conhecimento do cliente.

Tendo o memorando como ponto de partida, os auditores acumulam maior conhecimento e perspectivas sobre o cliente, suas metas, objetivos, estratégias e fatores críticos de êxito, o conjunto de controles internos e o risco de opiniões errôneas. A estes conhecimentos se somam aqueles relativos às forças de mercado, fatores ambientais, principais interessados na empresa e sua influência sobre ela, a cadeia de valores e processos empregados pelo cliente e como este os controla, os riscos da atividade e do mercado financeiro.

Em uma etapa seguinte são estabelecidos os níveis preliminares de materialidade e de erro tolerável, bem como as avaliações primeiras de risco combinado - inerente e de controle<sup>44</sup> - para cada conta significativa, os quais são documentados na Planilha de Avaliação e Riscos Combinados do ASC.

Para as avaliações iniciais de risco combinado, é necessário obter ou atualizar (em casos de clientes que já tiveram, ao menos, uma primeira auditoria) o conhecimento sobre os controles internos de toda a empresa e o risco de emitir opiniões errôneas provenientes de fraudes, processos informatizados e fechamentos contábeis (incluindo cálculos de provisões e informações não rotineiras). Posteriormente, através de revisão analítica desses processos, para confirmar sua compreensão (*walk-throughs*), serão revisados e atualizados todos os controles e avaliações de riscos constatados em anos anteriores. Por último, é procedida uma análise geral da situação financeira da empresa para constatar a razoabilidade dos números frente às características da atividade como um todo e do cliente, em particular. Esta análise contribuirá para a identificação de riscos potenciais de auditoria.

Com este grau de conhecimentos se completam as atividades de planejamento, incluindo reuniões com as pessoas chaves da empresa, bem como as reconsiderações sobre as avaliações preliminares de risco

---

<sup>44</sup> Vide definições de risco inerente e de controle, conforme estabelecido pelas Normas Internacionais de Auditoria, no tópico 2.1.1.1 deste capítulo.

combinados. Neste ponto, a equipe está apta a preparar o Memorando de Estratégias de Auditoria, concluir a carta de compromissos com o cliente e preparar um programa de auditoria, adaptado às circunstâncias específicas desse cliente.

- Executar Exames sobre os Controles

A partir dos processos descritos anteriormente, utilizados para aquilatar e compreender as atividades da empresa, são identificados os casos em que se torna necessário aprofundar exames para adquirir um grau maior de confiabilidade sobre os controles existentes.

- Revisão da Avaliação de Riscos, Procedimentos de Auditoria e Recomendações ao Cliente

Ao longo do processo de auditoria são revistas as avaliações dos riscos inerentes e de controle indicadas durante a etapa de planejamento. Por exemplo, pode ser identificada uma fraqueza de controle de tal porte que possa levar os auditores a reverem o enfoque de auditoria planejado. A documentação das alterações verificadas é feita na Planilha de Avaliação de Riscos Combinados.

Ao fazê-lo, devem ser consideradas idéias que possam ajudar o cliente na solução dos problemas identificados. Para minimizar os riscos identificados podem ser executados procedimentos analíticos<sup>45</sup>, análises adicionais de determinados processos ou uma combinação de ambos. Uma vez mais, o objetivo do auditor é reduzir seus riscos de auditoria a níveis aceitáveis para dar respaldo às opiniões acerca das Demonstrações Contábeis sob exame.

- Encerrar os Trabalhos, Preparar o Parecer e Outros Produtos e Avaliar o Desempenho

Ao longo do processo de conclusão dos trabalhos, entre outros, são tratados os seguintes assuntos: eliminação de pendências, emissão do Memorando de Resumo da Auditoria, análise e dimensionamento dos ajustes propostos, cumprimento do programa preestabelecido, emissão de Carta de

---

<sup>45</sup> São exemplos de revisão analítica: exame dos pagamentos e recebimentos de um determinado período, confrontados com os registros contábeis e com os documentos que lhes deram origem. Exames comparativos de variações de receitas e despesas entre períodos etc.

Representação da Gerência, reunião com os representantes da empresa auditada, para reportar a situação geral dos trabalhos desenvolvidos, e discutidos os detalhes finais relativos às Demonstrações Contábeis a serem publicadas.

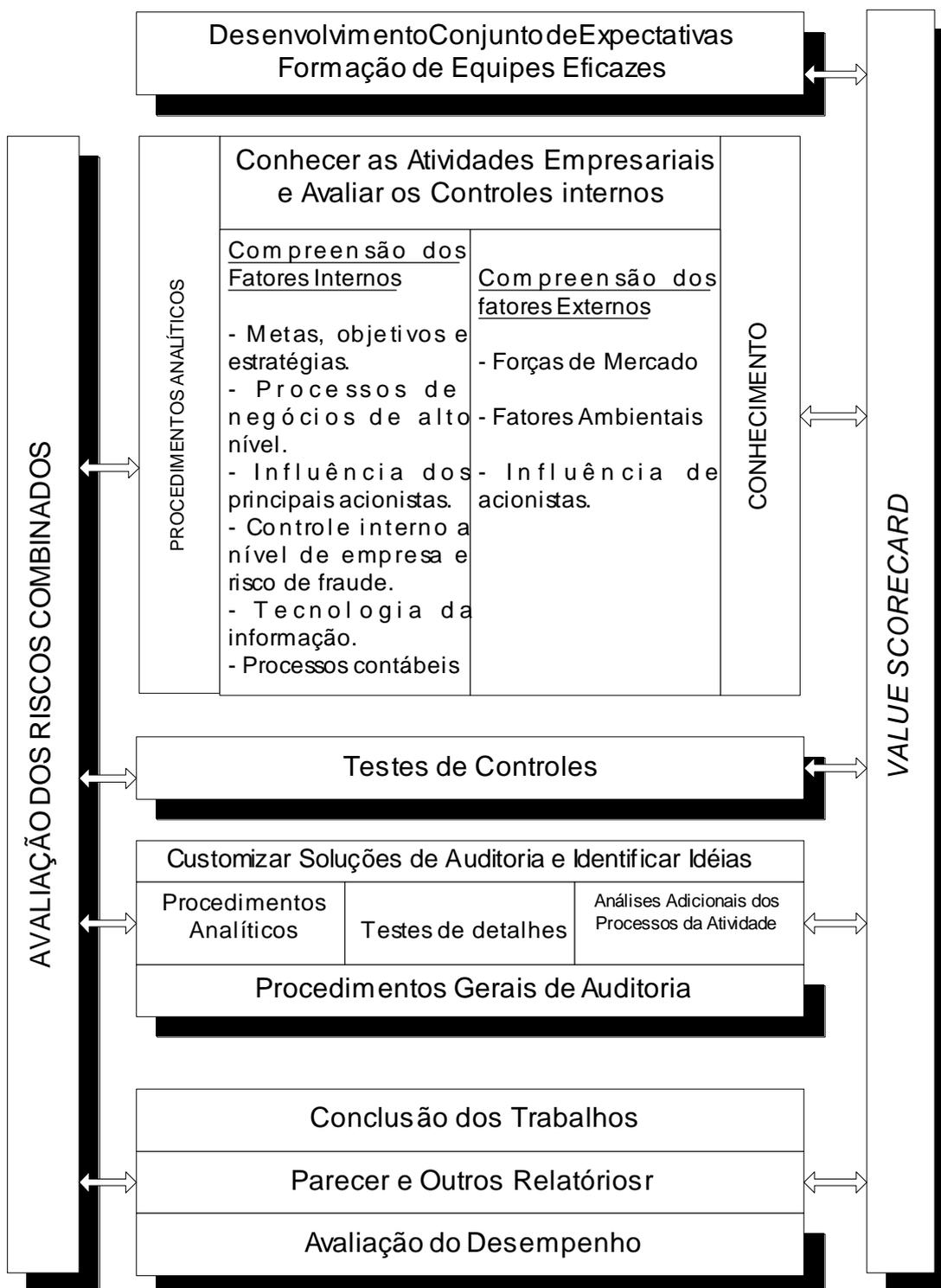
Também são avaliados os desempenhos individuais de cada integrante da equipe para destacar os pontos positivos de seu desempenho e corrigir insuficiências, como forma de melhorar continuamente o desempenho da empresa em atenção às normas profissionais, políticas da empresa e expectativas do auditado.

Os conceitos anteriormente descritos podem ser assim diagramados<sup>46</sup>:

---

<sup>46</sup> Adaptado de ERNST & YOUNG, *Proceso de Auditoría en Latino América*, 1998.

## DIAGRAMA DO AUDIT PROCESS



## 2.3.2 Ferramentas Eletrônicas

### 2.3.2.1 AWS – Auditors Workstation

A principal ferramenta eletrônica utilizada pela Ernst & Young, para trabalhos de auditoria é denominada AWS – Auditors Workstation. As informações a respeito das suas características e funcionalidades, sintetizadas a seguir, foram extraídas de um manual denominado “EY/AWS Guided Tour”<sup>47</sup>. Segundo ele, as funcionalidades do AWS podem ser agrupadas em três categorias, cada uma delas possibilitando os seguintes recursos:

Estrutura e gestão dos trabalhos:

Desenvolvimento do programa de auditoria.

Sumarização de textos.

Classificar e fornecer subsídios que auxiliem tanto na avaliação de riscos quanto nas conclusões de auditoria.

Correlacionar as evidências aos programas de auditoria.

Quantificação de materialidade.

Documentação das atividades de auditoria:

Armazenamento estruturado das evidências eletrônicas de auditoria.

Gestão das etapas intrínsecas ao projeto, tais como: textos de revisão, estágio dos trabalhos, conclusões.

Plataforma para outras ferramentas de auditoria.

Compartilhamento de informações:

Compartilhamento, em “tempo-real”, das atividades e evidências de auditoria, para toda a equipe, em qualquer local. (rede)

Compartilhamento das informações e do desenvolvimento dos trabalhos.

Reforço da equipe ou das atividades desempenhadas por seus componentes.

A página de abertura do aplicativo - formato *windows* - é composta de quatro painéis, conforme reprodução demonstrada a seguir:

---

<sup>47</sup> Para facilitar a compreensão, as denominações dos principais componentes do aplicativo foram vertidas livremente para o português.

Os painéis possuem as seguintes denominações:

Painel Árvore - formato comum a todos os aplicativos *windows*, possui dois subconjuntos:

Todas Etapas do Trabalho: fornece a visão estrutural do Programa de Auditoria que, por sua vez, remete às etapas de sua execução. As etapas de trabalho podem ser expandidas para mostrar os diversos níveis das etapas e sub-etapas de trabalho, bastando, para isso, “clique” sobre os sinais + ou – ao lado de cada uma das etapas.

Todas as Evidências: diz respeito a DOCUMENTOS, tais como os relacionados aos textos em Microsoft Word e OBJETOS que são aqueles criados dentro do próprio AWS. Nesta categoria estão classificadas as contas, números etc.

Painel Textos Rápidos (curtos) – contém textos relacionados aos itens selecionados em Todas as Etapas de Trabalho ou em Todas as Evidências, obtidos a partir do painel Árvore, mencionado anteriormente. Todas as Evidências pode também ser utilizado para sumarizar textos, conclusões de auditoria e informações relevantes.

Painel Conexão – utilizado para correlacionar as evidências de auditoria a uma etapa específica do Programa de Auditoria. Corresponde a uma referência-cruzada eletrônica entre o Programa de Auditoria e o trabalho realizado e as evidências registradas.

Painel de Evidências – tal como mencionado anteriormente, “Evidências” diz respeito a Documentos e Objetos. Este painel contém todos os Objetos e Documentos relacionados à auditoria que está sendo realizada.

Cada um dos painéis contém uma barra de ferramentas específica para sua utilização.

Este assunto não será alongado, até porque fica difícil compreender os recursos do *software* sem a possibilidade de manuseá-lo. Restringimo-nos, portanto, à explanação de seus recursos-chave.

### **2.3.2.2 ACL<sup>48</sup> -**

Um outro aplicativo, de uso comum a várias das empresas pesquisadas (Ernst & Young, Andersen, KPMG, Deloitte T. Tohmatsu, Trevisan)<sup>49</sup>, é o ACL, uma ferramenta desenvolvida para a análise de dados e geração de relatórios. As informações sumarizadas na seqüência foram obtidas de material promocional do representante da empresa no Brasil e da demonstração de utilização do software presenciada por este autor.

O ACL é um aplicativo voltado primordialmente à análise de dados e, como tal, torna-se bastante útil às finalidades de auditoria. Suas principais ações podem ser assim classificadas:

Identificar tendências, evidenciar exceções e ressaltar áreas que possam precisar de atenção.

---

<sup>48</sup> ACL *for Windows* é um aplicativo desenvolvido pela ACL Services Ltd. Nos catálogos do produto não há informações sobre o significado da sigla ACL.

<sup>49</sup> Informação disponível nos catálogos do representante.

Localizar erros e fraudes potenciais através de comparação e análise de arquivos, conforme critérios definidos pelo usuário final.

Recalcular e verificar saldos.

Identificar os pontos a serem controlados e assegurar atendimento às normas.

Analisar e calcular o vencimento das contas a receber / a pagar ou de quaisquer outras transações que envolvam datas.

Recuperar despesa ou perdas de receitas detectando pagamentos duplicados, falhas na seqüência de faturas e serviços não cobrados.

Elaborar relatórios gerenciais não produzidos pelos sistemas existentes.

Calcular índices de desempenho e projetar resultados.

Algumas de suas aplicações são:

Pagamentos sem pedido ou contrato;

Pagamentos em duplicidade;

Análise de atrasos de recebimentos (*aging list*);

Empregados com salários fora do padrão;

Vendas com preços abaixo do permitido;

Saldo devedor de clientes acima do limite de crédito estabelecido;

Gastos não previstos em orçamento;

Conferência de cálculos de juros, multas e impostos.

### **2.3.2.3 Outros Aplicativos**

Conforme informações obtidas durante a realização do curso de *aprendizes* da EY, a empresa se vale, ainda, das seguintes ferramentas, às quais não tivemos acesso:

#### **2.3.2.4 - ASC-CRAT:**

Tem por função avaliar risco combinado. Não foram fornecidos maiores detalhes a respeito.

#### **2.3.2.5 - Micro-start:**

Aplicativo estatístico destinado a selecionar itens para testes substantivos. Em linhas gerais, o auditor fornece ao *software* a composição das contas a serem examinadas e o nível desejado de confiança na amostra a ser examinada. O aplicativo especifica os elementos a serem examinados e a quantidade de testes adicionais, caso alguns dos elementos examinados apresente inconsistências.

## 2.4 KPMG

### 2.4.1 Método de Auditoria <sup>50</sup>

O método KPMG de auditoria denominado *Business Measurement Process* apóia-se sobre cinco princípios:

Análise Estratégica – é uma estrutura dentro da qual os auditores passam a conhecer os objetivos e as estratégias de seus clientes considerando a atividade e o ambiente no qual eles operam. Esse entendimento é fundamental para conhecimento dos principais riscos que envolvem sua atividade, assim como os controles a eles relacionados, implementados pelos gestores. Esse entendimento ajuda a identificar os processos empresariais que são críticos para que as operações da empresa sejam bem sucedidas.

Análise dos Processos Empresariais – o uso das informações derivadas das análises estratégicas leva às conclusões relacionadas aos processos dentro dos quais se encontram os riscos mais significativos. A partir do entendimento dos níveis de risco dos processos, sob a perspectiva do cliente, os auditores encontram-se aptos a avaliar os riscos residuais da atividade a fim de atingir as áreas onde serão focados seus procedimentos de auditoria.

Avaliação de Risco – avaliação de risco envolve um processo contínuo de revisão das informações obtidas como forma de alcançar os objetivos da contratação. Isso implica avaliar se os processos-chave das atividades do cliente têm sido analisados com o grau de profundidade necessário para identificar os riscos de negócio mais relevantes. Não obstante, os auditores devem considerar a totalidade dos riscos a serem analisados. Para cada risco significativo, os auditores devem identificar como o cliente responde àquele risco, bem como entender como os controles implementados podem reduzi-lo.

Mensuração dos Negócios – análises são efetuadas em todos os processos para o entendimento dos negócios da empresa e a identificação de riscos de negócios ou de informação que possam requerer investigações adicionais. O trabalho dos auditores inclui a análise do desempenho da empresa dentro de uma estrutura lógica que utiliza técnicas de mensuração financeira e não financeira.

---

<sup>50</sup> Adaptado de um folheto da KPMG denominado “*Overview of the KPMG Audit Process*”.

Melhoria Continuada – tem por finalidade identificar oportunidades potenciais para melhoria do desempenho do cliente, bem como áreas nas quais o auditor pode sugerir a implementação de tais melhorias. As circunstâncias que cercam as recomendações dos auditores e seu efeito potencial devem ser cuidadosamente avaliadas e, se necessário, validadas por especialistas.

Através da utilização do BMP – *Business Measurement Process*, o KPMG *Audit Process* concentra-se em:

Identificar os riscos do negócio que podem ter impacto significativo nas Demonstrações Contábeis;

Obter a compreensão dos processos utilizados pela entidade para gerenciamento dos riscos do negócio e seu impacto nas Demonstrações Contábeis;

Obter a compreensão das classes significativas de transações e como a entidade as processa até sua inclusão nas Demonstrações Contábeis;

Utilizar os conhecimentos sobre a entidade para desenvolver expectativas a respeito do conteúdo das Demonstrações Contábeis e comparar os resultados financeiros com as projeções efetuadas.

O método efetua avaliações preliminares dos riscos de classificações inadequadas significativas. Esta classificação combina a avaliação do risco inerente e do risco de controle. Tal avaliação procura entender:

Os riscos residuais da entidade de forma a testar, se necessário, o planejamento de controles adequados;

Se os controles são organizados para prevenir, detectar ou corrigir uma classificação indevida significativa.

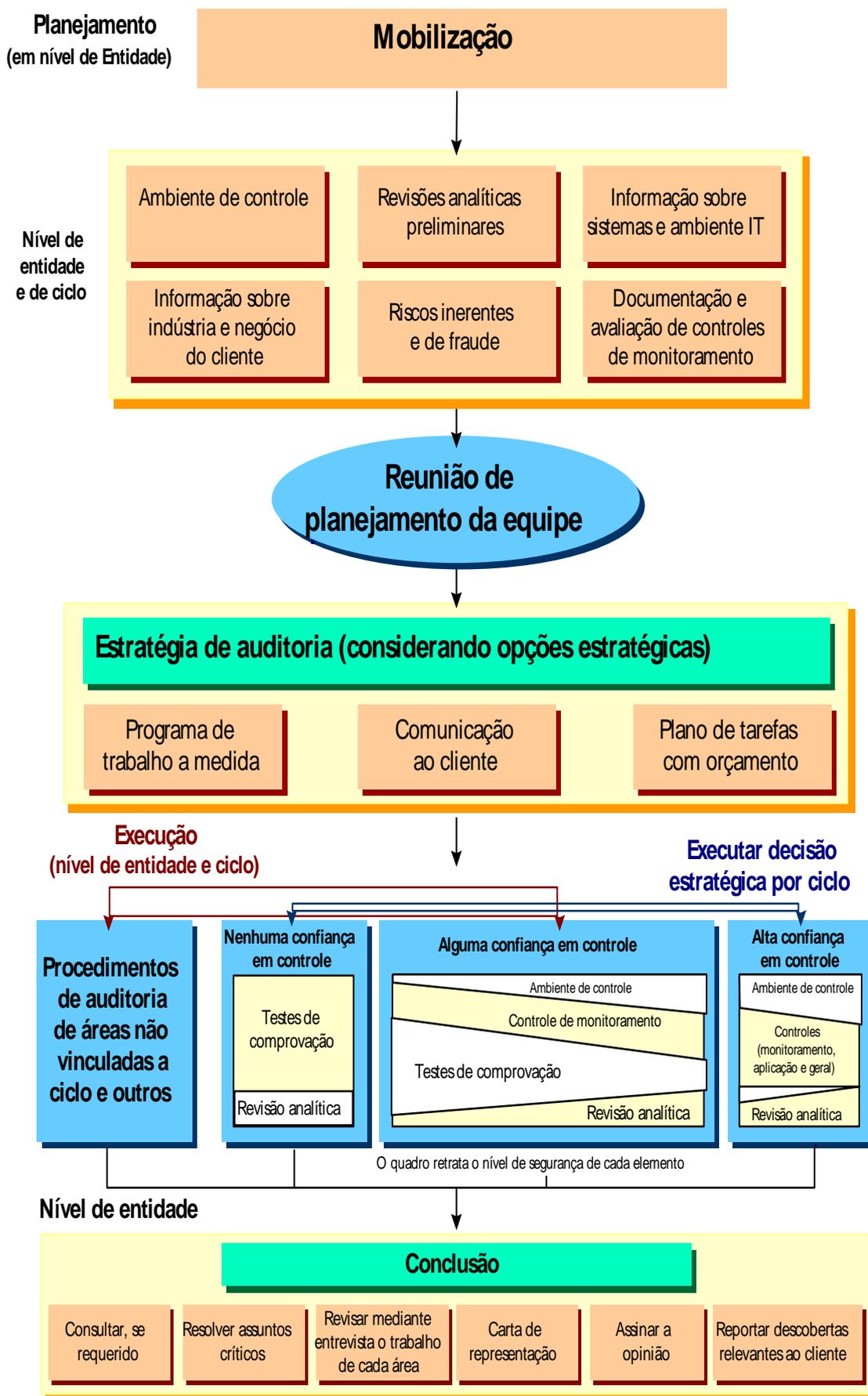
O risco de classificação relevante indevida pode levar à revisão do planejamento e à execução de exames analíticos e testes detalhados.

#### **2.4.2 Ferramentas Eletrônicas**

Não fornecido.

## 2.5 PricewaterhouseCoopers

### 2.5.1 Método de Auditoria



O método diagramado na página anterior foi reproduzido do material fornecido pela empresa.

### **2.5.2 Ferramentas de Auditoria**

Não fornecido.

## **2.6 Boucinhas & Campos**

### **2.6.1 Método de Auditoria**

Não fornecido.

### **2.6.2 Material Didático**

Não fornecido.

## 2.7 BDO Directa

### 2.7.1 Método de Auditoria

Os componentes da metodologia BDO-Directa foram fornecidos pela própria empresa e correspondem àquilo que é divulgado aos clientes no corpo das propostas de execução de serviços de auditoria.

<b>CONTROLE DA AUDITORIA</b>
<b>CONCORDÂNCIA DOS TERMOS DA CONTRATAÇÃO</b>
<b>COLETÂNEA DE INFORMAÇÕES</b>
- Entendimento dos Negócios e Sistema Contábil
- Determinação das Unidades de Auditoria
<b>DESENVOLVIMENTO DA ESTRATÉGIA DE AUDITORIA</b>
- Avaliar Riscos Inerentes
- Determinar o Planejamento de Relevância
- Aplicar Revisão Analítica Preliminar
- Determinar Áreas Significativas de Auditoria
- Avaliar o Ambiente de Controle
- Desenvolver o Perfil de Risco
- Determinar a Natureza e Extensão dos Procedimentos de Auditoria
<b>EXECUÇÃO DA AUDITORIA</b>
Aplicar e Avaliar:
. Testes de Controles
. Procedimentos Substantivos Analíticos
. Outros Procedimentos Substantivos
<b>FORMAR UMA OPINIÃO</b>
- Avaliar Resultados Globais dos Procedimentos de Auditoria
- Aplicar Revisão Analítica Final
<b>RELATÓRIO</b>
- Emissão do Relatório de Auditoria
- Emissão de Carta de Recomendações a Gerência

Para não prolongar demais a descrição do processo BDO-Directa, razoavelmente similar aos processos descritos anteriormente, limitamo-nos a reproduzir especificamente os conceitos relativos a: a) Abordagem do Conceito de Risco, b) Coletânea de Informações, c) Desenvolvimento da Estratégia de Auditoria.

### **Abordagem do Conceito de Risco**

O propósito dessa abordagem consiste em focar os esforços nas áreas-chave de auditoria. Isto é atingido mediante uma profunda avaliação dos riscos inerentes e forças ambientais de controle que ocorrem na organização.

#### **b. Coletânea de Informações**

##### **1. Entendimento dos Negócios e do Sistema Contábil**

O desenvolvimento da estratégia de auditoria para um cliente em particular deve ser fundamentado num claro entendimento de seus negócios e do ambiente comercial em que atua. Assim, a empresa procura entender as forças que atuam no comportamento dos negócios e os fatores que a gerência julga como critérios para seu sucesso. Nesta fase, são obtidos conhecimentos detalhados da organização da entidade, seus negócios, métodos operacionais e condições financeiras. Adicionalmente, a empresa procura compreender o sistema contábil mantido pelo cliente para o registro e processamento das transações, para assim poder desenhar os procedimentos de auditoria apropriados.

##### **2. Determinação de Unidades de Auditoria**

Uma unidade de auditoria pode ser uma divisão ou localização geográfica distinta ou, ainda, uma pequena parte da entidade que se diferencia significativamente de outra quanto ao ambiente de controle ou de riscos inerentes.

### **Desenvolvimento da Estratégia de Auditoria**

#### **1. Avaliação dos Riscos Inerentes**

Aplicando o que conceituam as Normas Internacionais de Auditoria, especificamente a NIA 400, a empresa entende que Risco Inerente é a possibilidade de um saldo contábil ou tipo de transação produzirem impropriedades relevantes, quer por si próprias ou agregadas a outros erros, ignorando políticas e procedimentos de controle interno a elas relacionadas. Decorrem da atividade na

qual o cliente atua, das características peculiares da contratação e de sua gerência. Alguns fatores tendem a proporcionar maior nível de risco em relação a outros. A identificação dos riscos inerentes requer adequado entendimento das práticas dos clientes e de seus negócios.

## **2. Determinação do Planejamento de Relevância**

A consideração do que poderia constituir uma impropriedade relevante é elemento essencial na definição da extensão dos procedimentos de auditoria. No estágio de planejamento dos trabalhos, são efetuadas estimativas preliminares do montante de erros e natureza de impropriedades que poderiam afetar materialmente as Demonstrações Contábeis.

## **3. Revisão Analítica Preliminar**

A empresa efetua uma revisão analítica preliminar das informações financeiras com o propósito de identificar valores destas Demonstrações que não estejam em consonância com as expectativas mais amplas e para as quais, conseqüentemente, possam repousar impropriedades relevantes.

## **4. Determinação de Áreas das Demonstrações Contábeis Consideradas Significantes para Auditoria**

Considerando a estimativa preliminar de relevância, os resultados da revisão analítica preliminar e da avaliação de riscos inerentes possibilitam identificar as áreas das Demonstrações Contábeis consideradas significativas.

## **5. Avaliação do Ambiente de Controle**

O ambiente de controle reflete, de modo geral, as atitudes, atenção e ações de gerência com relação à importância no controle dos negócios. Um ambiente permeado de fortes controles auxilia a prevenção e detecção de impropriedades relevantes, as quais, em outras circunstâncias, poderiam ocorrer, bem como ameniza a possibilidade dos riscos inerentes. A solidez de um ambiente de controle dependerá do seguinte:

O cliente tem uma estratégia clara e objetiva para seus negócios e uma apropriada estrutura organizacional;

Há um sistema de informações que efetivamente proporciona boas informações sobre o rumo dos negócios;

Existem, efetivamente, procedimentos de supervisão;

São mantidas políticas operacionais para recrutamento e retenção de pessoal experiente e motivado.

## **6. Desenvolvimento do Perfil de Risco**

Para as áreas das Demonstrações Contábeis consideradas significativas, é avaliado o efeito combinado dos riscos inerentes e dos pontos fortes que amenizam os riscos no ambiente de controle, para determinação dos riscos de ocorrência de impropriedades relevantes, ignorando os efeitos dos procedimentos de controles internos de cada postulado específico. Este perfil de risco é definido como ALTO, MÉDIO ou BAIXO e combina com a avaliação de riscos inerentes e ambiente de controles.

## **7. Determinação da Natureza e Extensão dos Procedimentos de Auditoria**

Quando a empresa decide quais procedimentos de auditoria aplicar, procura não perder de vista duas preocupações:

**Eficácia:** consiste na obtenção de evidências confiáveis em cuja base repousa a opinião do auditor. Alguns procedimentos podem proporcionar evidências mais confiáveis que outros.

**Eficiência:** em princípio, muitos procedimentos de auditoria poderiam ser aplicáveis para se obter evidências confiáveis suficientes. Ao selecionar os procedimentos possíveis a serem aplicados, a empresa procura escolher a combinação mais eficiente.

Ao decidir qual conjunto de procedimentos de auditoria representa a combinação ótima para atingir o duplo objetivo de eficácia e eficiência, são consideradas todas as avaliações efetuadas anteriormente no desenvolvimento da estratégia de auditoria, principalmente:

Riscos inerentes;

Forças ambientais de controle.

### 2.7.2 Ferramentas Eletrônicas

A BDO-Directa, segundo informações contidas nas propostas de prestação de serviços de auditoria, conta com as seguintes ferramentas eletrônicas:

BDO COMPASS – sistema desenvolvido pela própria BDO para otimizar o processo de avaliação de risco. O *software* também avalia o ambiente de controle existente na entidade e ajuda os auditores a identificar seus aspectos de solidez.

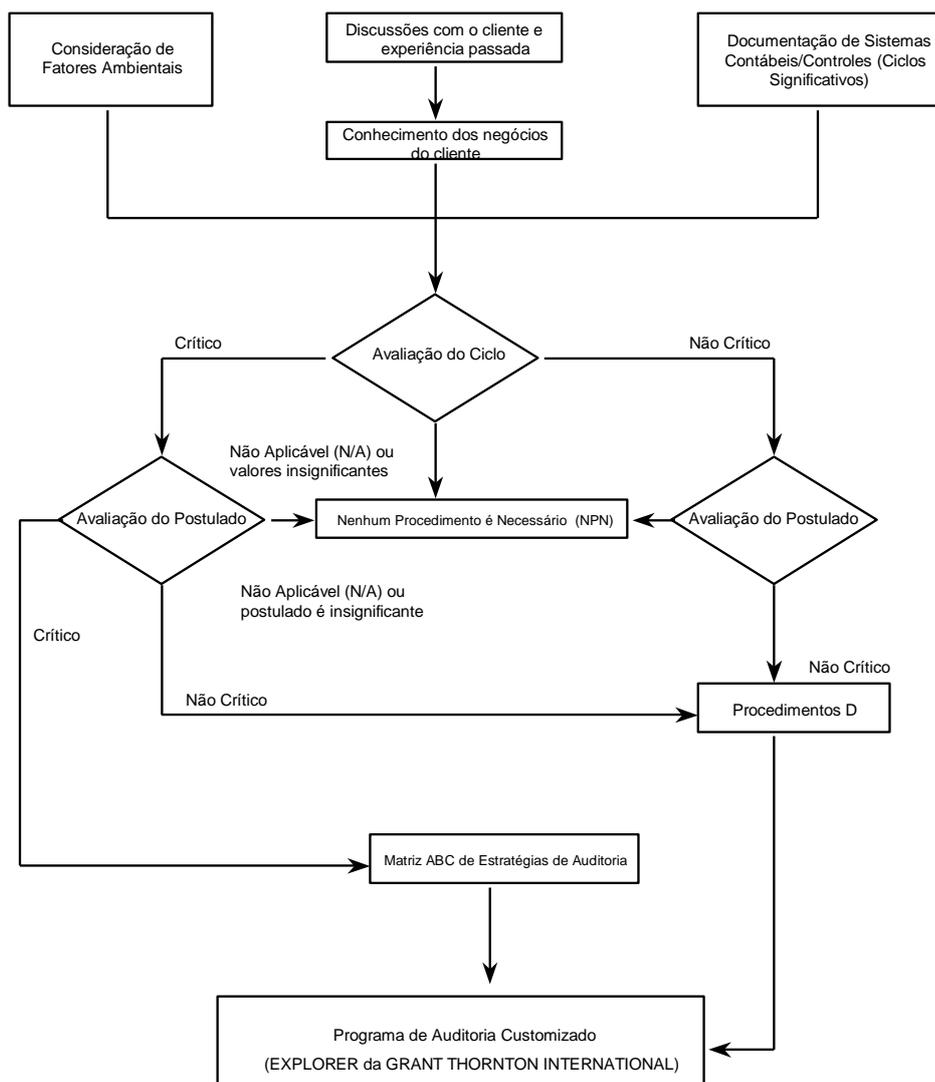
Os trabalhos sobre os saldos contábeis são desenvolvidos com o apoio de dois softwares "CASEWARE" e "CASEVIEW", através dos quais a execução dos trabalhos é quase que totalmente sem papéis.

Adicionalmente, para circunstâncias apropriadas, é utilizada uma outra ferramenta denominada IDEA. Trata-se de um software extrator e manipulador de dados que permite acessar qualquer aplicativo utilizado pelos clientes para a execução dos exames necessários.

## 2.8 Trevisan Auditores

### 2.8.1 Método de Auditoria

Através do gráfico abaixo, a Trevisan demonstra a metodologia de trabalho de auditoria aplicada aos exames das demonstrações contábeis. Na seqüência são reproduzidas algumas das fases do desenvolvimento de tal metodologia.



### Conhecimento das atividades e da empresa

Esta fase tem início com a visita às unidades da empresa, e é de fundamental importância para o exame de auditoria, caracterizando-se pela obtenção de dados e informações que permitirão uma visão global de como a empresa atua no mercado e controla seus negócios. Entender os negócios do ponto de vista da administração

possibilita fazer observações e recomendações que atendam a seus anseios e preocupações.

As principais informações sobre a empresa a serem coletadas, documentadas e analisadas, são:

### **Atividades e mercado**

Características e políticas de atuação.

Análise comparativa com o mercado e posicionamento da empresa.

Aspectos conjunturais, tendências do mercado e suas influências no tipo/volume das operações/serviços e na rentabilidade a curto e médio prazo do segmento.

Identificação e análise dos serviços operados.

Demanda pelos serviços.

Capacidade, níveis e tendências do mercado para os serviços operados.

Possibilidades alternativas de comercialização de serviços.

Restrições e impedimentos da atividade (conjunturais/legais).

Riscos decorrentes da atividade.

### **Estrutura e controle da empresa**

Estrutura organizacional e relações hierárquicas.

Linhas de autoridade e responsabilidade.

Velocidade e segurança nas decisões/fechamento de operações/alçadas.

Procedimentos gerais de controles sobre os ativos e operações.

### **Políticas e informações de controle**

Planejamento e programação das compras.

Normas, diretrizes e medição de rendimentos.

Metas e adequação dos meios de controles.

Sistema de avaliação de produtividade.

Definição de volumes e rentabilidade.

Padrões e avaliação de desempenho e qualidade.

Avaliação do atendimento.

Estratégias para aproveitamento de novos mercados e colocação de serviços.

### **Análise dos sistemas de controles e avaliação de riscos**

O acompanhamento contínuo dos negócios e das atividades da empresa é fundamental para que os auditores desenvolvam um processo, também contínuo, de avaliação de riscos.

A partir dessa avaliação, é definida, a cada exame, uma estratégia adequada para a auditoria. A extensão do exame, ou seja, a "quantidade de auditoria necessária" para assegurar que a posição patrimonial e financeira da empresa seja adequadamente apresentada, em todos os seus aspectos relevantes, é continuamente revisada e redefinida.

Um dos mais importantes fatores para uma correta avaliação do risco é a identificação da qualidade dos controles sobre as operações. Nesse aspecto, a metodologia da empresa considera a avaliação dos controles internos um instrumento efetivo de apoio à gestão e não apenas uma das ferramentas de mensuração de risco. É a partir deste enfoque que os auditores passam a entender o processo de avaliação dos sistemas de controles internos, contábeis e gerenciais, até os controles da qualidade.

### **Planejamento e definição da abordagem da auditoria**

Conhecidos e analisados os negócios da empresa, sua forma de atuação no mercado e o ambiente de controle em que suas operações são processadas, é definido um plano de abordagem para a auditoria, que orientará a preparação de um conjunto de programas de trabalho e definirá os procedimentos e outras técnicas específicas a serem utilizadas no exame. Esse plano é elaborado para assegurar a realização de um trabalho eficaz, com resultados e benefícios verificados pela administração.

#### **2.8.2 Ferramentas Eletrônicas**

Não fornecido.

### 3. SÍNTESE

#### 3.1 Metodologia de Auditoria

Em sua dissertação de mestrado, Carvalho (1989, p. 29) observou que “de uma forma geral, as diferenças mais comuns entre dois ou mais auditores quaisquer na observância do conjunto de normas relacionadas à pessoa do auditor residem mais no processo metodológico que cada um usa do que, necessariamente, em questões de natureza estrutural”.

A análise da estrutura metodológica disponibilizada pelas empresas pesquisadas leva à conclusão que a afirmativa, perfeitamente adequada aos anos 80, sofreu transformações ao longo dos anos subsequentes, mercê das profundas alterações da conceituação metodológica promovidas pelas empresas de auditoria independente.

Uma publicação da empresa KPMG sintetiza a tônica de tais mudanças:

*Through the mind-1980s, the financial statements audit methodology continued to focus largely on transactions as a means of measuring the business. To opine effectively, auditors needed a knowledge of accounting and auditing first and a grasp of business issues second. Today, in addition to a knowledge of accounting and auditing, auditors should have a general understanding of how an organization creates value for its shareholders and customers, how it fits within its industry and among its competitors and customers, and how it addresses its most critical business risks.*

*The Financial Statement Audit*, (1999, p. 9)

A leitura do material obtido expõe, tal qual verificado nas ementas apresentadas no capítulo precedente, uma série de pontos comuns que conduzem a uma razoável uniformidade metodológica, como pode ser observado através dos tópicos sintetizados no quadro a seguir:

Tópicos	Andersen	E.Y	KPMG	PWC	BDO	Trevisan
Consideração de Fatores Ambientais	x	x				x
Planejamento da Auditoria	x	x	x	x	x	x
Conhecimento dos Negócios do Cliente	x	x	x	x	x	x
Avaliação dos Controles Internos	x	x	x	x	x	x
Análise dos Riscos e Riscos Residuais	x	x	x	x	x	x
Procedimentos Analíticos	x	x		x	x	
Melhoria Continuada	x		x			
Planejamento de Relevância		x			x	

Alguns desses tópicos como, por exemplo, Consideração de Fatores Ambientais, Planejamento de Relevância e Procedimentos Analíticos, embora não estejam explicitamente assinalados por todas as empresas pesquisadas, dadas as características intrínsecas às atividades da indústria, dificilmente poderiam deixar de ser executados ao longo do processo normal de auditoria. Por conseguinte, é de se supor que a não inclusão desses tópicos no processo descritivo da metodologia dessas empresas, deveu-se muito mais à redação utilizada para resumir o método do que, propriamente, a inexistência do procedimento.

O conteúdo metodológico fornecido pelas empresas, bem como os aspectos relacionados ao uso de ferramentas eletrônicas de auditoria serão comparados, no próximo capítulo, com os livros didáticos sobre auditoria e o programa sugerido pelo ISAR.

## CAPÍTULO VI

### **ANÁLISES COMPARATIVAS: LIVROS DE AUDITORIA, EMENTAS E ISAR. DIFERENÇAS ENTRE O ENSINO ACADÊMICO E O TREINAMENTO PROFISSIONAL**

*A mente que se abre a uma nova idéia jamais voltará ao seu tamanho original.*

Einstein

#### **PESQUISA ANTECEDENTE**

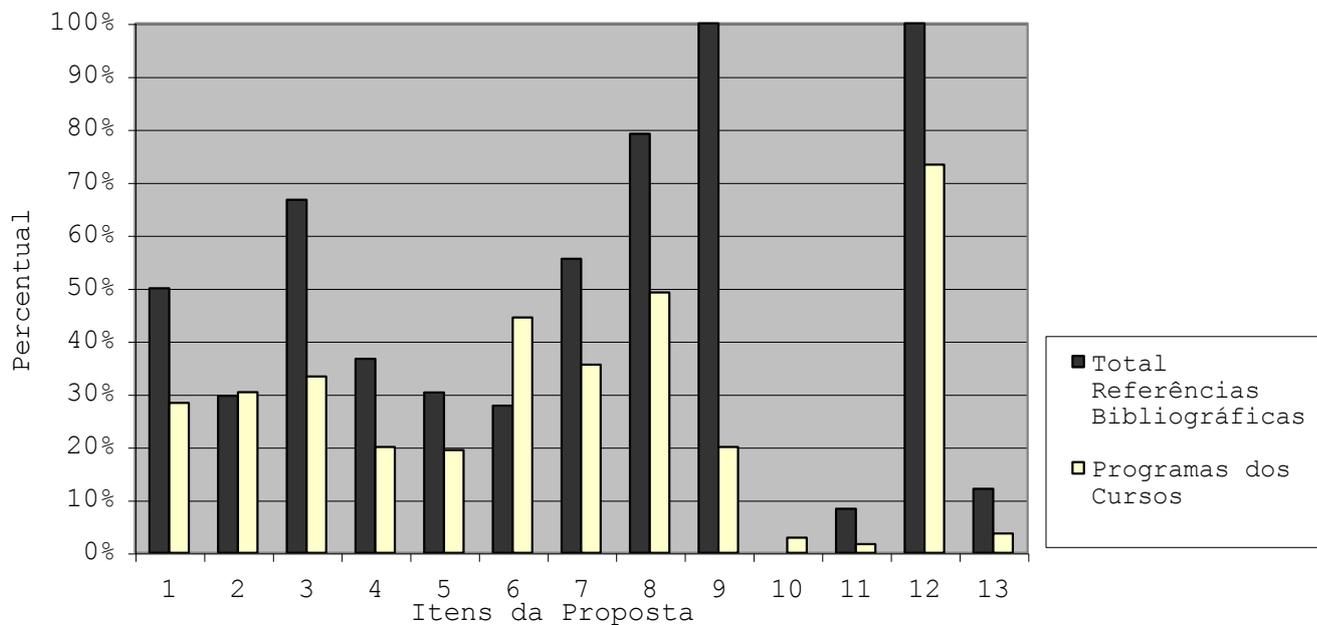
Conforme mencionado no Capítulo I, tópico 2.3 deste trabalho, Madeira (2001) efetuou estudos objetivando comparar: a) o conteúdo programático dos três livros mais freqüentemente adotados nos cursos de graduação em Ciências Contábeis e b) a carga programática da disciplina Auditoria, ministrada nos cursos de graduação de 15 faculdades de Ciências Contábeis, pesquisadas naquela ocasião, com a proposta de ensino sobre Auditoria apresentada pelo ISAR.

Na ocasião, ele concluiu que o conteúdo dos três livros mais indicados nas pesquisas [Willian Attie, Hilário Franco e Marcelo Cavalcanti] atendia a apenas 46% dos requisitos contidos na proposta do ISAR e que o conteúdo programático das instituições pesquisadas atingia apenas 28% da referida proposta. Aplicando-se uma outra leitura pode-se dizer que a carga programática ministrada em sala de aula atende a apenas 61% do conteúdo dos livros examinados.

Antes de adentrar nas análises comparativas que se constituem no foco deste trabalho, entende-se como oportuno reproduzir o quadro sinótico que reflete as conclusões daquele autor.

## 2. SUMÁRIO DA PESQUISA DE MADEIRA

**Gráfico 14: Comparação "Conteúdo das Referências Bibliográficas" x "Programas dos Cursos"**



Legenda dos tópicos indicados pelo ISAR aglutinados por assunto.

### Legenda dos Itens da Proposta

- 1 3.8.1. Natureza, finalidade e extensão da auditoria
- 2 3.8.2. Normas de auditoria e padrões internacionais de auditoria
- 3 3.8.3. Princípios e conceitos fundamentais de auditoria
- 4 3.8.4. Estrutura básica da auditoria
- 5 3.8.5. Avaliação e planejamento da auditoria
- 6 3.8.6. Obtenção e análise das evidências
- 7 3.8.7. Realização da auditoria
- 8 3.9.1. Estrutura do Relatório de Auditoria
- 9 3.9.2. Comunicação com o conselho de administração, diretores e gerentes da empresa, a respeito de deficiências de controles internos identificadas nos trabalhos de auditoria.
- 10 3.9.3. Avaliação dos sistemas empresariais baseados em computadores
- 11 3.9.4. Riscos de Responsabilidade Profissional do Auditor
- 12 3.9.5. Auditoria Interna - Objetivos e Funções
- 13 3.9.6. Organização e planejamento em situações complexas de auditoria, incluindo auditoria de grupos e trabalhos conjuntos com outros auditores

As pesquisas realizadas nesta tese, em âmbito nacional, também demonstraram larga preferência pelos mesmos autores e obras. Assim, entendemos ser desnecessário repetir a comparação item a item do conteúdo programático dos livros *versus* o programa sugerido pelo ISAR.

Eliminando-se tal componente, este capítulo será dedicado a comparar o conteúdo das obras mencionadas com as ementas estruturadas pelas empresas de auditoria independente e ambos com o programa indicado pelo ISAR.

### **3. O CONTEÚDO DOS LIVROS INDICADOS PELOS DOCENTES DA DISCIPLINA AUDITORIA**

#### **3.1 ATTIE, William.** *Auditoria Conceitos e Aplicações*, 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

Escrito em 1982, o livro está em sua terceira edição com algumas poucas alterações em relação ao conteúdo original. O próprio prefácio não faz quaisquer menções às alterações havidas. Os acréscimos mais significativos dizem respeito ao capítulo introdutório que aprofunda a evolução histórica da auditoria e analisa o desenvolvimento da auditoria no Brasil. Além desses, foi introduzido um capítulo destinado aos Fundamentos de Auditoria, o qual aborda a ética da profissão, a responsabilidade legal do auditor e fornece um roteiro sintético para a realização da auditoria.

No bojo de seu trabalho o autor procedeu, ainda, a algumas atualizações de nomenclatura, tais como a substituição de “Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos” para “Princípios Fundamentais de Contabilidade”. O capítulo reservado à auditoria interna, nesta terceira edição, foi suprimido.

**Pontos fortes da obra:** embora as principais empresas de auditoria independente tenham substituído os papéis de trabalho por planilhas eletrônicas, para efeitos didáticos, o capítulo 10, destinado a ensinar a preparação de papéis de trabalho, é bastante completo e transmite com facilidade a aplicação desta técnica. Destaque, ainda, à parte consagrada à execução de auditoria e aos exemplos didáticos expostos.

**Pontos fracos da obra:** não há qualquer menção às Normas Internacionais de Auditoria. Assuntos fundamentais como relevância, risco de auditoria, amostragem estatística e processamento eletrônico de dados foram limitados a definições sumárias. A obra também não faz qualquer menção à execução de auditoria por meios eletrônicos.

**3.2 FRANCO, Hilário e MARRA, Ernesto.** *Auditoria Contábil*, 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

A exemplo da obra de Attie, teve sua primeira edição em 1982. A segunda em 1991 e, finalmente, uma terceira em 2000. As principais alterações entre edições, conforme indicado nos prefácios das obras, podem ser assim resumidas:

1991 – inclusão de novos pronunciamentos (Resoluções, Circulares, Instruções, Deliberações e Medidas Provisórias), com reflexos na auditoria e no exercício profissional do auditor e, ainda, a abordagem do novo padrão de parecer de auditoria implementado àquela época. Os Profs. Franco e Marra incluíram, também, um apêndice contendo o “Histórico Resumido da Institucionalização da Auditoria no País”.

2000 – atualização dos pronunciamentos, bem como inclusão das Resoluções do CFC, Interpretações Técnicas do IBRACON e Instruções da CVM. Foram incluídas, ainda, as normas internacionais do IFAC.

**Pontos fortes da obra:** dá ampla cobertura à legislação brasileira relacionada à auditoria, à evolução e regulamentação da função do auditor independente, bem como aborda de forma abrangente os conceitos e as normas de auditoria, nacionais e internacionais (IFAC). No que diz respeito à parte operacional, apresenta bons exemplos de programas de trabalho para as contas componentes das demonstrações contábeis. O capítulo destinado aos relatórios de Auditoria é extenso e incorpora explicações detalhadas dos tipos de parecer de auditoria.

**Pontos fracos da obra:** possui as mesmas limitações da obra de Attie. A parte relativa ao planejamento, relevância e risco de auditoria está confinada a não mais do que dez páginas. Não aborda a auditoria de processamento eletrônico de dados nem faz menção à hipótese de auditorias através de meios eletrônicos.

**3.3 ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti.** *Auditoria*, 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1996.

Lançado em 1984, o trabalho deste autor encontra-se na 7ª tiragem da 5ª edição, publicada em 1996. A obra possui conteúdo menor do que as demais e não sofreu qualquer atualização desde a sua primeira edição.

**Pontos fortes da obra:** especifica os objetivos de auditoria, por conta, de forma abrangente e didática. Os procedimentos de auditoria são razoavelmente

completos, embora tanto Almeida, quanto os outros dois autores, vinculem a adequação dos saldos contábeis à propriedade dos controles internos. Possui, à parte, um livro de exercícios e outro contendo as soluções, de uso exclusivo dos professores.

**Pontos fracos da obra:** repete as limitações citadas nas duas obras anteriores. Além disso, a não atualização da obra acaba por transmitir informações inadequadas. Um exemplo é a manutenção do nome original da instituição dos auditores internos, OIO – Auditores Internos do Brasil, atualmente denominada AUDIBRA.

### **3.4 Características Comuns às Obras**

Conforme mencionado anteriormente, os três autores exerceram atividade profissional em empresas de auditoria independente. Não por acaso, as obras se dividem entre temas conceituais e práticos. São exemplos destes últimos: Recrutamento, Seleção Treinamento e Avaliação de Auditores (Almeida), Exemplos Práticos de Procedimentos de Auditoria e Elaboração de Papéis de Trabalho, Execução de Auditoria às Demonstrações Financeiras (os três autores), Planejamento da Auditoria e Revisões Limitadas, (Franco e Marra). Nos três trabalhos pelos menos dois fatores são comuns: a linguagem empregada que facilita a compreensão do texto e o detalhamento, passo a passo, para preenchimento dos papéis de trabalho. Estes aspectos serão importantes quando da análise entre as diferenças do ensino acadêmico e o treinamento profissional.

#### **A PROPOSTA do ISAR *versus* EMENTAS e CONTEÚDO BIBLIOGRÁFICO.**

Para comparar a proposta do ISAR com as ementas das empresas de auditoria e com o conteúdo das três obras didáticas sobre a matéria, foram elaboradas as tabelas-resumo<sup>51</sup> apresentadas na seqüência. As tabelas contêm três colunas: à esquerda, cada um dos temas e respectivos assuntos elencados pelo ISAR; no meio, a coluna onde estão assinalados os itens atendidos pelas ementas das empresas de auditoria e, à direita, a coluna reservada à comparação com o conteúdo das obras didáticas. O nível de atendimento das ementas e dos livros encontra-se indicado percentualmente. Tais percentuais foram calculados à razão de

---

<sup>51</sup> As tabelas que serviram de base ao citado resumo podem ser encontradas no Anexo K - ISAR *versus* Ementas. No que diz respeito aos percentuais de comparação entre ISAR e bibliografia adotada, os percentuais foram extraídos de Madeira (2001, pp. 87-96).

100%, quando as seis empresas de auditoria analisadas, bem como os três livros mais indicados, atendem integralmente ao referido tópico. O somatório dos percentuais, dividido pelo número de tópicos, indica o nível médio de atenção ao tema proposto. Os temas do programa do ISAR estão numerados de 3.8.1 a 3.8.8 e de 3.9.1 a 3.9.6.

### Quadros comparativos: ISAR – EMENTAS – CONTEÚDO BIBLIOGRÁFICO

PROGRAMA DO ISAR	% DE ATENDIMENTO DAS EMENTAS	% DE ATENDIMENTO DAS BIBLIOGRAFIAS
<b>3.8.1. Natureza, finalidade e extensão da auditoria</b>	<b>50,0</b>	<b>50,0</b>
a. Evolução histórica da auditoria	50,0	100
b. Base ética da auditoria	66,6	66,6
c. Conceito de atribuição de responsabilidade, domínio e atuação	50,0	0
d. Conceito social da auditoria e sua evolução	33,4	33,4

PROGRAMA DO ISAR	% DE ATENDIMENTO DAS EMENTAS	% DE ATENDIMENTO DAS BIBLIOGRAFIAS
<b>3.8.2. Normas de auditoria e padrões internacionais de auditoria</b>	<b>29,6</b>	<b>29,6</b>
a. Normas de auditoria – natureza, finalidade, extensão e desenvolvimento	83,3	66,6
b. Órgãos nacionais que estabelecem as normas e orientam a auditoria – funções e responsabilidades	50,0	66,6
c. Legislação nacional aplicável aos auditores – funções do governo em relação aos auditores e obrigações dos auditores no cumprimento de leis e regulamentos nacionais nas auditorias das demonstrações financeiras	50,0	33,3
d. Supervisão e controle nacional sobre os auditores	16,6	33,3
e. Função da Federação Internacional de Contabilidade – IFAC	16,6	33,3
f. Normas Internacionais de Auditoria – natureza, finalidade, extensão e desenvolvimento	33,3	33,3
g. Estrutura conceitual destas normas	0	0
h. Relação entre as normas internacionais e as nacionais	0	0
i. Função das partes em relação à auditoria, incluindo os órgãos normativos e de execução, a administração, os auditores internos e o comitê de auditoria do Conselho de Administração da empresa	16,6	0

<b>PROGRAMA DO ISAR</b>	<b>% DE ATENDIMENTO DAS EMENTAS</b>	<b>% DE ATENDIMENTO DAS BIBLIOGRAFIAS</b>
<b>3.8.3. Princípios e conceitos fundamentais de auditoria</b>	<b>79,2</b>	<b>66,7</b>
a. Nomeação de auditores	16,6	100
b. Funções e obrigações da administração em uma auditoria e carta de contratação dos auditores	66,6	33,3
c. Independência, objetividade e integridade dos auditores	100	66,6
d. Confidencialidade	100	66,6
e. Provas e documentos da auditoria	100	66,7
f. Cuidados necessários, conhecimentos e competência	100	66,7
g. Riscos em auditoria	100	66,6
h. Materialidade e razoabilidade	100	66,7
i. Emissão do parecer de auditoria	66,6	100
j. O relatório de auditoria como meio de comunicação	50,0	0
k. Planejamento e supervisão da auditoria	100	100
l. Revisão e controle de qualidade	50,0	66,7

<b>PROGRAMA DO ISAR</b>	<b>% DE ATENDIMENTO DAS EMENTAS</b>	<b>% DE ATENDIMENTO DAS BIBLIOGRAFIAS</b>
<b>3.8.4. Estrutura básica da auditoria</b>	<b>31,7</b>	<b>36,7</b>
a. Aplicação dos princípios e conceitos fundamentais de auditoria	83,3	100
b. Exigências dos órgãos nacionais para o exercício profissional da auditoria	33,3	33,3
c. Aplicação das normas nacionais de auditoria geralmente aceitas	50,0	100
d. Aplicação das NIA – Normas Internacionais de Auditoria e dos padrões internacionais vigentes	16,6	33,3
e. Código de ética profissional estabelecido pelos órgãos nacionais e código de ética do IFAC	16,6	33,3
f. Responsabilidade dos auditores e administradores na detecção e comunicação de fraudes, erros e atos ilícitos	50,0	33,3
g. Considerações éticas relativas à aceitação e manutenção de clientes de auditoria	50,0	0
h. Contatos com os auditores anteriores	16,6	0

i. Decisão de deixar um trabalho de auditoria com indicação dos elementos que a influenciam	0	0
j. Preparação, redação e revisão de cartas-proposta de auditoria	0	33,3

<b>PROGRAMA DO ISAR</b>	<b>% DE ATENDIMENTO DAS EMENTAS</b>	<b>% DE ATENDIMENTO DAS BIBLIOGRAFIAS</b>
<b>3.8.5. Avaliação e planejamento da auditoria</b>	<b>84,8</b>	<b>30,3</b>
a. Definição de objetivos, extensão e aspectos críticos da auditoria	100	0
b. Importância do conhecimento dos negócios e de outras atividades desenvolvidas pela empresa submetida à auditoria	100	0
c. Elaboração de um plano de auditoria para atingir os objetivos do trabalho	100	66,7
d. Realização, delegação, supervisão e revisão dos trabalhos de auditoria realizados	83,3	66,7
e. Identificação das fontes de evidências e sua relação com os objetivos da auditoria	83,3	100
f. Utilização, na auditoria, das estimativas feitas pela administração da empresa	50,0	33,3
g. Definição dos níveis de materialidade, amostragem estatística e tamanho da amostra	100	0
h. Determinação das áreas de risco de auditoria e considerações sobre risco inerente, risco de controle e risco de detecção	100	0
i. Análise da consistência das informações financeiras e correlatas, mediante análises substantivas, incluindo procedimentos analíticos	66,6	0
j. Estrutura, documentação e reavaliação do plano de auditoria	66,6	0
k. Avaliação dos sistemas de informações gerenciais	83,3	66,7

<b>PROGRAMA DO ISAR</b>	<b>% DE ATENDIMENTO DAS EMENTAS</b>	<b>% DE ATENDIMENTO DAS BIBLIOGRAFIAS</b>
<b>3.8.6. Obtenção e análise das evidências</b>	<b>72,2</b>	<b>27,8</b>
a. Obtenção de evidências, utilizando diversas fontes e métodos, inclusive inspeção de registros, documentos e ativos tangíveis, observação dos processos e procedimentos executados por outras pessoas, indagação oral ou escrita junto a terceiros, cálculos, índices, tendências e outros procedimentos analíticos	100	100
b. Seleção dos procedimentos de auditoria apropriados para o tipo de indústria, negócios e processos fundamentais	100	0
c. Identificação e aplicação de técnicas de amostragem	100	0

d. Avaliação da evidência, escrita ou oral obtida quanto à confiabilidade e suficiência	100	0
e. Reconhecimento da cooperação mútua – similaridades e diferenças nos trabalhos da auditoria interna e externa	16,6	66,7
f. Reconhecimento da necessidade de utilização de especialistas independentes e suas limitações	16,6	0

<b>PROGRAMA DO ISAR</b>	<b>% DE ATENDIMENTO DAS EMENTAS</b>	<b>% DE ATENDIMENTO DAS BIBLIOGRAFIAS</b>
<b>3.8.7. Realização da auditoria</b>	<b>84,4</b>	<b>55,6</b>
a. Determinação e documentação dos controles internos, incluindo os métodos de preparação dos papéis de trabalho	100	100
b. Elaboração dos programas de auditoria	66,6	100
c. Avaliação dos controles internos	100	100
d. Execução dos exames nos sistemas de controle	83,4	100
e. Avaliação do resultado dos exames e reavaliação dos riscos inerentes e riscos de controle	100	0
f. Aplicação de análise substantiva, amostragem substantiva e avaliação de seus resultados	100	0
g. Determinação e análise das inter-relações entre os exames	100	100
h. Modificações nos exames em função dos resultados obtidos	83,3	0
i. Comparação dos resultados dos exames com as evidências obtidas em outros exames, objetivos críticos de auditoria, avaliação de riscos e nível de materialidade	83,3	33,3
j. Resposta às deficiências potenciais nos sistemas e áreas em que os exames substantivos evidenciaram pontos preocupantes	83,3	100
k. Introdução à utilização de técnicas de auditoria auxiliadas por computador e teste dos controles sobre os sistemas de informações gerenciais	66,6	0
l. Consideração da legislação relevante para a execução da auditoria	33,3	33,3
m. Execução dos procedimentos substantivos nas contas do balancete contábil	100	100
n. Avaliação da suficiência, relevância e confiabilidade das evidências e modificações do plano de auditoria	100	0
o. Avaliação da qualidade da auditoria	66,6	66,6

<b>PROGRAMA DO ISAR</b>	<b>% DE ATENDIMENTO DAS EMENTAS</b>	<b>% DE ATENDIMENTO DAS BIBLIOGRAFIAS</b>
<b>3.9.1. Estrutura do Relatório de Auditoria</b>	<b>43,7</b>	<b>79,2</b>
a. Revisão dos eventos ocorridos após a data do encerramento do balanço	83,3	100
b. Avaliação dos riscos de continuidade, afirmações da administração e adequação e validade da apresentação das demonstrações financeiras ou outros requisitos de divulgação	33,3	100
c. Identificação e elaboração das recomendações sobre o cumprimento de políticas da empresa em relação às deficiências encontradas durante os trabalhos de auditoria	83,3	100
d. Emissão do parecer de auditoria	50,0	100
e. Apresentação de relatórios para a direção e conselho de administração ou para o comitê de auditoria	33,3	0
f. Preparação formal do parecer dos auditores, incluindo os diferentes tipos de relatórios	33,3	100
g. Avaliação e determinação das circunstâncias nas quais serão necessárias modificações no parecer dos auditores	16,6	100
h. Determinação dos efeitos potenciais dos diferentes tipos de parecer de auditoria	16,6	33,3

<b>PROGRAMA DO ISAR</b>	<b>% DE ATENDIMENTO DAS EMENTAS</b>	<b>% DE ATENDIMENTO DAS BIBLIOGRAFIAS</b>
	<b>50,0</b>	<b>100</b>
<b>3.9.2. Comunicação com o conselho de administração, diretores e gerentes da empresa a respeito de deficiências de controles internos identificadas nos trabalhos de auditoria.</b>	50,0	100

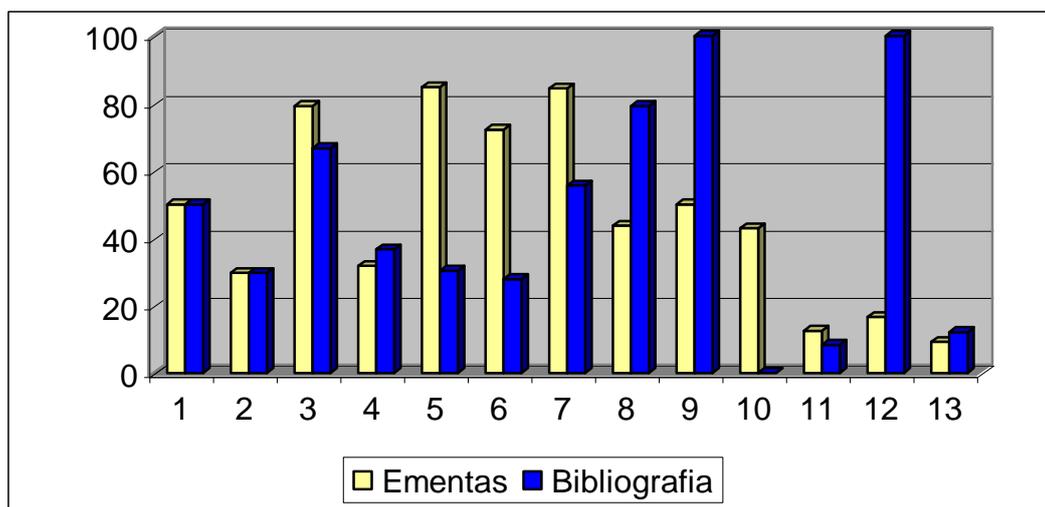
PROGRAMA DO ISAR	% DE ATENDIMENTO DAS EMENTAS	% DE ATENDIMENTO DAS BIBLIOGRAFIAS
<b>3.9.3. Avaliação dos sistemas empresariais baseados em computadores</b>	<b>42,9</b>	<b>0</b>
a. Padrões legais e éticos de auditoria e de controle de sistemas de informações	0	0
Requisitos legais e éticos; Normas de auditoria relevantes para a tecnologia da informação; Diretrizes de controle de computação	50,0	0
b. Objetivos da avaliação Eficiência, eficácia e economia, usando a tecnologia da informação, Cumprimento de políticas e definições estatutárias. Controle interno sobre os sistemas operados por computadores. Adequação dos dados apresentados nas demonstrações financeiras, exatidão e integridade dos registros contábeis	50,0	0
c. Métodos e técnicas de avaliação Planejamento, programação e contratação de pessoal; Entendimento dos sistemas no contexto das operações. Documentação dos sistemas e estrutura dos elementos de controle. Exames dos dispositivos, controles, movimentações e saldos. Supervisão, revisão e controle de qualidade	50,0	0
d. Comunicação dos resultados da avaliação Tipos de relatórios; Níveis de segurança; Importância da habilidade na comunicação	50,0	0
e. Acompanhamento – frequência e época dos relatórios	16,6	0
f. Tipos específicos de avaliação Aquisição, desenvolvimento e implementação de sistemas; Manutenção dos sistemas e alterações dos programas. Proteção dos ativos da tecnologia da informação; Integridade, confidencialidade e segurança dos dados. Continuidade do processamento e plano de contingência. Operações dos sistemas de processamento e atividades correlatas. Processamento de aplicativos	33,3	0
g. Técnicas de auditoria auxiliadas por computador - TAAC Abordagem e normas profissionais. Considerações sobre viabilidade. Categorias, definições e estruturação das TAAC. Execução e controle das TAAC	50,0	0

<b>PROGRAMA DO ISAR</b>	<b>% DE ATENDIMENTO DAS EMENTAS</b>	<b>% DE ATENDIMENTO DAS BIBLIOGRAFIAS</b>
<b>3.9.4. Riscos de Responsabilidade Profissional do Auditor</b>	<b>12,5</b>	<b>8,3</b>
a. Importância do problema	16,6	0
b. Funções e obrigações dos auditores independentes a serviço do interesse público – clientes e outros	0	33,3
c. Responsabilidade do auditor para com os clientes e terceiros como decorrência de sua atividade	16,6	33,3
d. Responsabilidade civil em países que adotam o Direito Romano	0	0
e. Responsabilidade civil em países que adotam o direito comum	16,6	0
f. Fraude negligência	16,6	0
g. Seguro de responsabilidade profissional	16,6	0
h. Possibilidade e obrigação de os auditores minimizarem os riscos de sua atividade profissional	16,6	0

<b>PROGRAMA DO ISAR</b>	<b>% DE ATENDIMENTO DAS EMENTAS</b>	<b>% DE ATENDIMENTO DAS BIBLIOGRAFIAS</b>
<b>3.9.5. Auditoria Interna - Objetivos e Funções</b>	<b>16,6</b>	<b>100</b>

PROGRAMA DO ISAR	% DE ATENDIMENTO DAS EMENTAS	% DE ATENDIMENTO DAS BIBLIOGRAFIAS
<b>3.9.6. Organização e planejamento em situações complexas de auditoria, incluindo auditoria de grupos e trabalhos conjuntos com outros auditores</b>	<b>9,1</b>	<b>12,1</b>
a. Uso do trabalho da auditoria interna, de outros auditores externos e de especialistas independentes	16,6	66,7
b. Trabalhos específicos, incluindo investigações e serviços correlatos	0	33,3
c. Execução de serviços de certificação	0	0
d. Auditoria para verificação do cumprimento de leis e regulamentos	0	33,4
e. Revisão das demonstrações financeiras para verificação do cumprimento de padrões internacionais de contabilidade	0	0
f. Supervisão e avaliação de teorias importantes, desenvolvimento, questões controvertidas referentes a normas internacionais de contabilidade e auditoria, jurisprudência internacional e regulamentação da auditoria e suas conseqüências para a profissão	0	0
g. Monitoramento do impacto do desenvolvimento dos sistemas de informação nos processos de auditoria, incluindo o impacto dos computadores nos processos de auditoria	16,6	0
h. Auditoria de bancos, companhias de seguros e outras instituições (incluindo a Norma Internacional de Contabilidade 30)	50,0	0
i. Auditoria de pequenas empresas	16,6	0
j. Auditoria de entidades governamentais e organizações sem fins lucrativos	0	0
k. Auditorias não financeiras – tipos, objetivos e métodos. Auditoria de gestão e auditoria operacional executadas por profissionais de contabilidade	0	0

#### 4.1 Gráfico Comparativo entre ISAR, Ementas e Bibliografia



##### Legenda dos Temas da Proposta do ISAR

- 1 3.8.1. Natureza, finalidade e extensão da auditoria
- 2 3.8.2. Normas de auditoria e padrões internacionais de auditoria
- 3 3.8.3. Princípios e conceitos fundamentais de auditoria
- 4 3.8.4. Estrutura básica da auditoria
- 5 3.8.5. Avaliação e planejamento da auditoria
- 6 3.8.6. Obtenção e análise das evidências
- 7 3.8.7. Realização da auditoria
- 8 3.9.1. Estrutura do Relatório de Auditoria
- 9 3.9.2. Comunicação com o conselho de administração, diretores e gerentes da empresa, a respeito de deficiências de controles internos identificadas nos trabalhos de auditoria.
- 10 3.9.3. Avaliação dos sistemas empresariais baseados em computadores
- 11 3.9.4. Riscos de Responsabilidade Profissional do Auditor
- 12 3.9.5. Auditoria Interna - Objetivos e Funções
- 13 3.9.6. Organização e planejamento em situações complexas de auditoria, incluindo auditoria de grupos e trabalhos conjuntos.

## 4.2 Média Percentual dos Itens Atendidos

PROGRAMA DO ISAR	MÉDIA DE ATENDIMENTO DAS EMENTAS	MÉDIA DE ATENDIMENTO DAS BIBLIOGRAFIAS
	<b>46,7</b>	<b>45,9</b>
3.8.1 Natureza, finalidade e extensão da auditoria	50,0	50,0
3.8.2 Normas de Auditoria e padrões Internacionais de Auditoria	29,6	29,6
3.8.3 Princípios e Conceitos Fundamentais de Auditoria	79,2	66,7
3.8.4 Estrutura Básica da Auditoria	31,7	36,7
3.8.5 Avaliação e Planejamento da Auditoria	84,8	30,3
3.8.6 Obtenção e Análise de Evidências	72,2	27,8
3.8.7 Realização da Auditoria	84,4	55,6
3.9.1 Estrutura do relatório de Auditoria	43,7	79,2
3.9.2 Comunicação com o Conselho de Administração e Diretores	50,0	100
3.9.3 Avaliação dos Sistemas Empresariais Baseados em Comput.	42,9	0
3.9.4 Riscos de Responsabilidade Profissional do Auditor	12,5	8,3
3.9.5 Auditoria Interna – responsabilidades e funções	16,6	100
3.9.6 Organização e Planejamento em situações complexas	9,1	12,1

### 4.2.1 Análise do Percentual Médio de Cobertura

Considerando-se o grau médio de conformidade às ementas das empresas de auditoria independente selecionadas para os propósitos desta tese, verifica-se que, no conjunto, as empresas atendem a 46,7% do programa elaborado pelo ISAR, ou seja, em números absolutos, pouco mais do que os 45,9% do conteúdo bibliográfico dos três livros mais recomendados pelos docentes da disciplina Auditoria.

Embora a diferença entre ambos pareça absolutamente desprezível, a ponto de, em um primeiro momento, sugerir a rejeição da hipótese formulada, é prudente cotejar, assunto a assunto, as ementas ministradas pelas empresas de auditoria independente com o conteúdo bibliográfico mencionado, para analisar se as diferenças entre percentual, o conteúdo dos programas e o dos livros didáticos sobre Auditoria são, de fato, iguais.

## 4.3 Análise, por Tema

### 4.3.1 Tema 1 - Natureza, Finalidade e Extensão da Auditoria

Em termos práticos, tanto as ementas das empresas de auditoria quanto as bibliografias consultadas atendem à metade dos assuntos que compõem o tema. As bibliografias dão mais atenção aos aspectos históricos da formação da auditoria,

porém nenhuma delas aborda o conceito de atribuição de responsabilidade. No que diz respeito às empresas de auditoria, elas abordam apenas 50% dos assuntos indicados, porém, quando analisadas individualmente, são constatadas variações que vão desde o total até o nenhum atendimento aos assuntos indicados. Mesmo assim, a maioria das empresas (5) faz alguma referência aos assuntos que compõem o tema.

No conjunto deste tema não há particular destaque nem para os programas nem para as bibliografias.

#### **4.3.2 Tema 2 - Normas de Auditoria e Padrões Internacionais de Auditoria**

Também neste tema verifica-se absoluta igualdade de grau de conformidade entre as ementas e o conteúdo bibliográfico, ambos ligeiramente inferiores a 30%. Destaque para a baixa cobertura dos assuntos que compõem o tema, como um todo. Dois, dos três livros indicados, cobrem o tema “Normas de Auditoria”. Os demais temas não mereceram maiores destaques. Essa omissão, em termos acadêmicos, deve ser considerada grave, pois não transmite aos discentes aspectos importantíssimos da matéria.

No que diz respeito às empresas de auditoria, chega a surpreender o baixo grau de conformidade geral a este tema (29,6%). Dos 9 assuntos que o compõem, apenas uma das firmas analisadas atende a mais da metade dos assuntos propostos (66,7%). As demais atingem no máximo 33,3%, sendo que uma das pesquisadas não lhe faz qualquer referência.

Isoladamente, com cinco indicações, o assunto mais abordado se refere a “Normas de Auditoria: natureza, finalidade, extensão e desenvolvimento”. Em contrapartida, os assuntos “Estrutura Conceitual das Normas” e “Relação entre Normas Internacionais e Nacionais” não são cobertos por nenhuma das empresas examinadas.

#### **4.3.3 Tema 3 - Princípios e Conceitos Fundamentais de Auditoria**

Este item indicou elevado grau de conformidade tanto dos livros quanto das ementas. Os assuntos abordados nos livros (66,7%) possuem um grau de conformidade de doze e meio pontos percentuais abaixo das ementas das empresas de auditoria, situadas em (79,2%). Por outro lado, se eliminarmos o livro C da análise comparativa, uma vez que ele atende a apenas 25% dos itens do programa

do ISAR, a abrangência dos demais livros, no que se refere ao assunto em pauta, se elevaria a 87,5%, quase 8% maior que o assinalado pelas empresas de auditoria. Tais números demonstram que, no campo dos assuntos conceituais, os livros acompanham e, por vezes, ultrapassam as ementas das empresas de auditoria.

#### **4.3.4 Tema 4 - Estrutura Básica da Auditoria**

Com 36,7%, este tema recebe maior atenção dos livros do que das ementas das empresas de auditoria com 31,7%, não obstante ambos atendam tão somente algo em torno de um terço do programa do ISAR. O assunto que possui maior abrangência quantitativa de abordagem é denominado “Aplicação dos Princípios e Conceitos Fundamentais de Auditoria”, sendo atendido por cinco das seis empresas sob exame e presente nos três livros analisados. Os demais itens são indicados apenas pela metade das ementas das empresas em questão e focados em pouca profundidade pelas bibliografias sob exame.

Em resumo, tanto os livros quanto as ementas concentram pouca atenção ao tema e isto é muito preocupante, uma vez que questões basilares como ética e responsabilidade dos auditores, tão presentes nos acontecimentos atuais, são parte integrante deste tema.

#### **4.3.5 Tema 5 - Avaliação e Planejamento da Auditoria**

Este tema é composto de assuntos predominantemente voltados ao conhecimento dos negócios da empresa auditada, risco de auditoria, análises amostrais, sistemas de informações gerenciais etc. Seus componentes possuem caráter eminentemente prático, isto é, são voltados à execução da auditoria e seu conseqüente desdobramento no planejamento da auditoria. Esta característica faz com que o tema seja amplamente atendido nos cursos ministrados pelas empresas de auditoria, com cerca de 85% de atenção aos assuntos propostos pelo ISAR.

Dos onze assuntos que compõem o tema, cinco são atendidos por todas as empresas. Os outros seis estão presentes em quatro das ementas. O item de menor grau de conformidade, com três indicações, diz respeito à “Utilização, na Auditoria, das Estimativas Feitas pela Administração da Empresa”.

Não por acaso, este é um dos itens de maior atenção nas citadas ementas. Substancial parte dos programas (cerca de 50% do tempo reservado ao

aprendizado, como um todo)<sup>52</sup> é voltada a exercícios teóricos e práticos sobre planejamento e execução da auditoria.

Na outra ponta, os livros sob exame dão baixa cobertura ao tema. Exceto pelo tópico “e.”, “Identificação das Fontes de Evidências e suas Relações com os Objetivos da Empresa”, contido nos três livros analisados, os demais assuntos são minimamente atendidos ou não recebem qualquer referência.

A expressividade da diferença de atenção dada ao tema pelas empresas de auditoria e pelos livros analisados pode ser explicada pela diferença de enfoque entre ambos. Enquanto a empresa se preocupa em treinar, a academia se volta a ensinar. Esta diferença será analisada com mais profundidade no tópico 6 deste capítulo.

#### **4.3.6 Tema 6 - Obtenção e Análise das Evidências**

Este tema antecipa e complementa o estudo destinado à “Realização da Auditoria” e, consistentemente com aquela matéria, recebeu 72,2% das indicações. Nela há uma nítida predominância das ementas das empresas de auditoria sobre o conteúdo dos livros examinados. Embora o assunto “a” seja igualmente atendido por ambas as fontes de pesquisa, os assuntos “b.”, “c.”, “d.”, e “f.”, não recebem qualquer menção nas três obras consultadas. Não obstante, é nestes assuntos que residem substanciais diferenças entre a metodologia atualmente empregada pelas empresas de auditoria independente e aquela praticada nos anos oitenta quando os livros sob exame foram originalmente editados. Conceitos de melhores práticas e programas específicos para atender, com o mínimo de risco possível, determinados ramos da indústria, são conceitos ainda ausentes em tais livros.

Os assuntos “Obtenção de Evidências de Auditoria”, “Procedimentos de Auditoria”, “Técnicas de Amostragem” e “Avaliação das Evidências” foram unanimemente apontados por todas as empresas sob exame. O tema só não teve maior participação percentual porque os outros dois assuntos que o compõem somente tiveram uma indicação cada. São eles, “Cooperação entre Auditoria Interna e Externa” e “Utilização de Especialistas”.

---

<sup>52</sup> Apenas os programas fornecidos pela KPMG e Ernst & Young indicavam o tempo programado para cada item componente do programa de treinamento.

Paradoxalmente, o assunto “e.”, merece uma atenção bem maior das fontes bibliográficas. Uma explicação provável diz respeito ao pouco interesse das empresas de auditoria independente pelas atividades do auditor interno.

#### **4.3.7 Tema 7 - Realização da Auditoria**

Este item, tal qual o anterior, cujo conteúdo é voltado a assuntos de natureza mais operacional do que teórica, apresenta um elevado grau de conformidade por parte das empresas de auditoria independente (84,4%), muito embora os livros analisados (55,5%) dêem maior cobertura a quatro dos assuntos indicados (“b.”, “d.”, “j.” e “o.”), respectivamente “Elaboração de Programas de Auditoria”, “Execução de Exames nos Sistemas de Controle”, “Pontos de Controle” e “Avaliação da Qualidade da Auditoria”.

O enfoque também é consistente com as técnicas de auditoria vigentes até o final dos anos 80, quando viriam a ser substituídas/aperfeiçoadas, por outras técnicas tais como “Análise de Risco”, “Extensão dos Exames em Função dos Resultados Obtidos”, “Técnicas de Auditoria por Computador” e “Suficiência, Relevância e Confiabilidade das Evidências” que é, justamente, onde os programas das empresas de auditoria independente se mostram mais abrangentes do que os livros.

São quinze os assuntos integrantes do tema. Destes, onze são atendidos por cinco das empresas e estão voltados, prioritariamente, às seguintes contas de balanço: caixa e bancos, contas a receber, contas a pagar e empréstimos. No que concerne à conta estoques, a ênfase é dada às técnicas para a realização de inventários. Em linhas gerais, estas são as contas que, basicamente, serão examinadas pelos aprendizes em seu primeiro ano de trabalho.

Um único assunto, dentre os que compõem o tema, recebeu apenas duas indicações: “Consideração da Legislação Relevante para a Execução da Auditoria”. Esta menor atenção provavelmente se deve ao fato de que as empresas de auditoria, normalmente, mantêm uma estrutura à parte para a área fiscal, motivo pelo qual não é concedido maior aprofundamento ao tema tributário.

#### **4.3.8 Tema 8 - Estrutura do Relatório de Auditoria**

Este é um outro tema cujo caráter teórico se sobrepõe ao prático, o que possibilita aos livros analisados se estenderem mais sobre a matéria. Os livros analisados atendem a 79,2% dos assuntos propostos, em número de oito.

No que diz respeito às empresas analisadas, o nível de atenção é de 43,7%. Apenas uma delas atende integralmente aos oito assuntos e nenhum deles é atendido pelas seis. Os itens que merecem maior destaque nas ementas são “Eventos Subseqüentes” e “Relatório de Recomendações”, seguido por “Emissão de Parecer”. Estes três possuem maior urgência no rol das necessidades de aprendizagem dos aprendizes *vis-à-vis* sua aplicação imediata nos trabalhos de campo.

Quanto aos livros, como estes assuntos não sofreram alterações substanciais desde os anos 80, seu conteúdo se mantém atual.

#### **4.3.9 Tema 9 - Comunicação de Deficiências de Controle Interno**

Todos os livros atendem a este item justamente porque a tônica da metodologia de auditoria vigente até o final dos anos 80 dizia respeito a controles internos. Com a mudança do enfoque passando para a análise de risco, os controles internos se mantêm como um assunto importante, porém com uma ênfase menor. Resumidamente, o grau de conformidade às ementas é de 50% do programa sugerido pelo ISAR enquanto que os livros pesquisados atendem a 100%.

Um aspecto importante que provavelmente explique a menor atenção das empresas de auditoria ao assunto é que a etapa de discussão das deficiências de controle com a administração da empresa é uma iniciativa normalmente reservada aos níveis hierárquicos superiores.

#### **4.3.10 Tema 10 - Avaliação dos Sistemas Empresariais Baseados em Computadores**

Corroborando o que foi mencionado quando da análise da bibliografia sob exame, nenhum dos três livros pesquisados aborda a auditoria de sistemas empresariais baseados em computadores. A este respeito, apenas duas obras em idioma português foram referenciadas pelos docentes das instituições de ensino pesquisadas:

CRC-SP, *Auditoria por Meios Eletrônicos*, São Paulo: Ed. Atlas, 1999.

GIL, Antonio Loureiro, *Auditoria de Computadores*, São Paulo: Ed. Atlas, 1998.

As citadas obras tiveram seis e duas indicações, representando, respectivamente, 4% e 13% das 82 instituições pesquisadas. Estes números dão

uma clara demonstração da distância que há entre a academia e as empresas de auditoria neste tema.

Quanto às empresas, apenas a KPMG informa cobrir os oito assuntos que integram o tema. No todo, o grau de atenção dado pelas empresas atende a 42,9% dos assuntos. Importante destacar que as empresas que lhe dão maior atenção são as internacionais que fazem parte das chamadas Big Five, exceto a Ernst & Young que, como mencionado anteriormente, à época dos exames, ministrava seu último curso sem o auxílio de computadores (*notebooks*). As empresas brasileiras, conforme informações verbais obtidas junto a seus gestores, não fornecem equipamentos eletrônicos durante o curso básico.

#### **4.3.11 Tema 11 - Riscos de Responsabilidade Profissional do Auditor**

É mínimo o grau de conformidade ao tema, tanto por parte das empresas de auditoria (apenas uma indicou cobrir o assunto), quanto pelos livros sob exame. Destes, apenas um aborda dois dos oito assuntos que integram o tema. Não foram obtidas explicações para esta baixa conformidade.

#### **4.3.12 Tema 12 - Auditoria Interna: Objetivos e Funções**

Uma vez mais o tema auditoria interna se faz presente nas sugestões do ISAR e, como comentado anteriormente, não é um assunto que mereça maior atenção das empresas de auditoria independente em seus cursos para aprendizes. Apenas a KPMG informa dar cobertura ao assunto. No que diz respeito aos livros, os três abordam o assunto.

#### **4.3.13 Tema 13 - Organização e Planejamento em Situações Complexas de Auditoria, Incluindo Auditoria de Grupos e Trabalhos Conjuntos com Outros Auditores**

A rigor, o grau de conformidade do tema nas ementas e nos livros analisados oferece o mesmo percentual, 12%, porém é de se notar que os livros tendem a dar maior cobertura aos aspectos voltados ao uso do trabalho de auditores internos e especialistas, bem como investigações e auditoria do cumprimento de leis e regulamentos. Quanto às ementas, apenas um dos assuntos, “Auditoria de Bancos e Companhias de Seguro” merece a atenção de três das empresas de auditoria analisadas. A inclusão deste tema nas ementas está voltada à estrutura profissional de algumas empresas que constituem equipes especializadas em seguimentos de

negócios. Durante o processo de aprendizado, alguns aprendizes demonstram maior aptidão a este ou aquele segmento e isto auxilia no processo de seleção para a formação das equipes de campo.

## **ANÁLISE GLOBAL**

Conforme pode ser observado, dos treze temas sob exame, três não indicam diferenças, quatro demonstram uma maior conformidade à bibliografia examinada do que ao programa sugerido pelo ISAR e seis indicam que as ementas das empresas de auditoria independente são mais ajustadas àquele programa.

Tais diferenças são importantes à medida que expõem que a bibliografia adotada nos cursos de graduação em Ciências Contábeis e as ementas das empresas de auditoria independente possuem apenas três temas em comum e, mesmo assim, nos livros, a distribuição percentual dos assuntos contidos em cada tema não mantém tal uniformidade.

Nos demais, os focos divergem. Os temas que concentram os esforços dos instrutores e aprendizes das empresas de auditoria possuem caráter prático e voltam-se para os assuntos de aplicação imediata nos trabalhos de campo a serem executados pelas equipes, enquanto que os livros se atêm mais fortemente aos aspectos teóricos e gerais da disciplina, não obstante Almeida demonstre, através de programas de trabalho e exercícios teóricos, como realizar a auditoria.

Dentre as diferenças que marcam o cotejo entre a bibliografia adotada e as ementas, as maiores, sem dúvida, dizem respeito aos aspectos metodológicos empregados por estas últimas e o uso de meios eletrônicos para realização da auditoria. Nenhuma das obras analisadas, como informado anteriormente, dedica mais do que algumas poucas linhas ao assunto (quando dedica) e, mesmo assim, o faz de forma bastante superficial.

Em síntese, a comparação analítica dos temas cotejados demonstra que, não obstante os percentuais do conteúdo das ementas e dos livros serem praticamente iguais, os enfoques são significativamente divergentes e ambos atendem em menos da metade o programa sugerido pelo ISAR, confirmando a hipótese enunciada neste trabalho.

As causas desta dicotomia são múltiplas, porém um olhar mais atento leva à percepção de que a diferença basal se encontra nos propósitos que separam a

instrução acadêmica da profissional. Enquanto a primeira está voltada ao ensino, a segunda direciona seus esforços ao treinamento. Esta premissa se estabelece como pano de fundo desta tese, não fazendo parte do escopo prová-la.

## **ENSINO ACADÊMICO e TREINAMENTO PROFISSIONAL: DIFERENÇAS E PROPÓSITOS**

Pesquisas brasileiras na área de ensino e trabalhos voltados à melhoria da eficácia dos treinamentos são inúmeros, porém trabalhos acadêmicos orientados à comparação e diferenciação de ambos parecem inexistir. Um livro ou outro, de forma bastante pontual, por vezes ensaia algumas comparações. São inserções tímidas que não referenciam análises mais substantivas.

Conquanto não se possa afirmar taxativamente tal lacuna, a ampla busca encetada nas bibliotecas das mais importantes faculdades paulistas, assim como na internet, não apontou nenhum trabalho dentro desta temática. Até mesmo alguns acadêmicos da área de ensino superior, quando consultados, informaram desconhecer produções neste tema.

Desta forma, para atingir seus propósitos, este trabalho se vale de textos produzidos pelos órgãos que regulamentam o ensino, bem como material editado pelas empresas de auditoria. Quando necessário, trabalhos orientados especificamente ao ensino ou ao treinamento poderão somar-se àqueles.

O primeiro apoio à diferença entre ensino e treinamento vem do Dictionary of Education (1981, p. 75 e 327) que assim distingue ambos:

**Ensino:** *processo bem sucedido de aprendizagem, (usualmente, mas não necessariamente, auxiliado por professor) de conhecimentos, habilidades e atitudes, no qual o que é aprendido vale a pena ter sido aprendido, (sob a ótica de quem quer que esteja empregando o termo) e geralmente (em contraste com treinamento) no local onde é feito o aprendizado, de tal modo que o estudante possa expressar sua própria individualidade através daquilo que ele aprendeu e, na seqüência, aplicá-lo e adaptá-lo flexivelmente a situações e problemas diferentes daqueles utilizados durante a aprendizagem.*

**Treinamento:** *desenvolvimento sistemático, em uma pessoa, de conhecimentos, atitudes e habilidades necessárias para habilitá-la a desempenhar adequadamente*

*um trabalho ou tarefa cujos requisitos podem ser prévia e razoavelmente bem identificados e que requer um desempenho razoavelmente padronizado de quem quer que o execute. Contrapõe-se à educação, embora a educação possa incluir muito treinamento.*

Orientação similar, porém bastante mais simplificada fornece a UNESCO *apud* Oliveira (200?):

**Educação:** *instrução organizada e sustentada, projetada para comunicar uma combinação de conhecimentos, habilidades e entendimentos valiosos para todas as atividades da vida.*

**Treinamento:** *desenvolvimento de habilidades que serão aplicadas em uma tarefa ou em um contexto particular. Os objetivos sobre treinamento são geralmente objetivos organizacionais.*

Por último, visão mais filosófica, nem por isso diferente, e que condensa ambos os conceitos pode ser observada a seguir:

O que ocorre, basicamente, em nossa época, é que estão sendo usadas duas maneiras de vincular o conceito de ensino: a primeira, inteiramente ligada a uma concepção mecanista que tenta estabelecer como ensino o mais pragmático e imediatista dos adestramentos. ...A outra forma, a segunda, esforça-se em fazer com que o exercício de ensinar permaneça vinculado ao intento de promover as condições necessárias para, transcendendo o instruir e o adestrar, auxiliar o encontro da inteligência do educando com a vida, o encontro de sua sensibilidade com a pluralidade rica do viver.

(MORAIS, 1989, p. 6)

Vale destacar em todas as definições a preocupação em enfatizar que treinamento é um processo de adestramento para a execução de atividades repetitivas enquanto que o ensino procura transmitir conhecimentos sobre o que será objeto de treinamento futuro.

Embora carente de definições formais, o senso comum parece reconhecer claramente tais diferenças. Assim é que o Parecer Nº 0146/2002, que orienta as Diretrizes Curriculares Nacionais, sempre que se refere à transmissão de conhecimentos, se vale da palavra “ensino”:

As Diretrizes Curriculares Nacionais ... devem induzir à criação de diferentes formações e habilitações para cada área do conhecimento, possibilitando ainda definirem múltiplos perfis profissionais,

garantindo uma maior diversidade de carreiras, promovendo a integração do **ensino** de graduação com a pós-graduação, privilegiando, no perfil dos formandos, as competências intelectuais que reflitam a heterogeneidade das demandas sociais. [grifo nosso]  
(op. cit., 2002, p. 4)

Enquanto isso, todas as ementas que orientam o aprendizado dos universitários recrutados pelas empresas de auditoria independente apresentam-na como Programa de Treinamento, em uma clara adequação às definições anteriormente expostas. E tanto as empresas reconhecem tratar-se de treinamento o curso que ministram a seus auditores em início de carreira, que, em três sentenças, o Programa de Treinamento Nível I, distribuído pela Ernst & Young, assim o diferencia do ensino acadêmico:

Este programa foi desenvolvido a fim de satisfazer suas necessidades como um profissional recentemente contratado e promover a sua transição do mundo acadêmico para o mundo empresarial.  
Objetivos do Nível I: ajudar-lhe (*sic*) a entender como aplicar o conhecimento que você adquiriu no mundo acadêmico para o “mundo real”.  
“Aprendendo em campo” é o conhecimento adquirido – ou aperfeiçoado – através do trabalho, ao invés de um ambiente acadêmico.

(op. cit., 2000, pp. 2-3)

Complementando os exemplos terminológicos anteriores, um outro material distribuído pela Ernst & Young a todos os seus funcionários, denominado Programa de Desenvolvimento Profissional Contínuo – 2000, em sua página de abertura, indica o seguinte objetivo: “o programa 2000 tem o objetivo de oferecer inicialmente um **treinamento formal**, complementado com o **treinamento em campo**”. [grifo nosso]

Se a academia e empresa reconhecem tacitamente as terminologias pertinentes, cabe indagar se as ementas de treinamento nas empresas de auditoria e a bibliografia e o ensino na academia são adequados às respectivas definições, exaradas anteriormente.

## 6.1 O Treinamento nas Empresas de Auditoria

Pelo lado das empresas de auditoria os assuntos abordados estão voltados objetivamente à uniformização dos conhecimentos dos aprendizes e à necessidade da aplicação imediata desses conhecimentos, uma vez que encerrado o período de

aprendizado os *trainees*<sup>53</sup> são, de pronto, destacados para integrar as equipes que realizarão os trabalhos de campo, compostas por profissionais que, em anos anteriores, passaram pelo mesmo processo de aprendizado.

Os esforços concentram-se no “como fazer”. A própria metodologia de trabalho, auxiliada por ferramentas eletrônicas desenvolvidas para suportá-las, procura padronizar e orientar a execução de cada etapa programada o que minimiza a hipótese dos assistentes aplicarem ou adaptarem seus conhecimentos “*a situações e problemas diferentes daqueles utilizados durante a aprendizagem*”, conforme indicado na definição de educação. Em diversas ocasiões os *softwares* fazem indagações e oferecem as respostas necessárias, através de programas do tipo *Audit Risk Decision Tree* ou *Business Risk Management Process*, entre outros. A padronização procura reduzir, tanto quanto possível, o tempo despendido para a execução das tarefas, o que se reflete na redução de custos e, principalmente, na minimização dos riscos de auditoria. Neste sentido, vale reproduzir o princípio contido na metodologia Ernst & Young que assim orienta seus profissionais: “devemos nos concentrar em agregar valor, reduzindo ou mantendo custos sem aumento de riscos em todos nossos compromissos de auditoria”.

Este esforço de “agregar valor” pode ser resumido nas palavras de Marrs (1996): “Now, the audit [process] can do much more than confirm the financial statements; it can be an important tool for [helping management assess] where [their companies] are, where they want to be, and why they are not yet there”.

O somatório destes fatores permite concluir que as empresas de auditoria de fato treinam seus funcionários, dentro do sentido definido anteriormente.

## 6.2 O Ensino Acadêmico

Para o ensino acadêmico a comparação não é tão cristalina. Por um lado destaca-se a ausência de obras brasileiras sobre auditoria com conteúdo mais próximo das sugestões formuladas pelo ISAR. Por outro, a bibliografia disponível, principalmente aquela indicada pelos docentes consultados, em função da origem profissional de seus autores, aglutina textos conceituais que transmitem o “por que fazer”, característico das definições de ensino, com outros voltados ao “como fazer” típicos da conceituação de treinamento. São exemplos inequívocos do primeiro as

---

<sup>53</sup> Nomenclatura oficial adotada pela maioria das empresas de auditoria para designar os aprendizes recrutados a cada ano.

Normas de Auditoria, nacionais e internacionais, e do segundo, a preparação de papéis de trabalho e a execução de programas de auditoria, ambos pré-elaborados e resolvidos através de solução-padrão.

Um agravante da situação relatada diz respeito ao método de execução de auditoria contido nos livros editados nos anos 80, que leva os professores a ensinar auditoria pelo método da análise dos controles internos ao invés do método da análise de risco<sup>54</sup>, prevalecente desde o final dos anos 90.

Adiciona-se à falta de base bibliográfica, o tempo destinado ao ensino da disciplina e o despreparo técnico de boa parte dos docentes encarregados de ministrá-la, conforme demonstrado no capítulo III deste trabalho. Outro fator importante diz respeito às limitações técnicas e econômicas das faculdades que não possuem condições de acompanhar o desenvolvimento tecnológico alcançado pelas empresas de auditoria independente, mormente as chamadas *Big Five*. Por último, a baixa aderência do conteúdo programático de substancial parte das faculdades brasileiras à própria bibliografia indicada por seus docentes pois, conforme observado por Madeira (2001), os programas atendem a pouco mais da metade do conteúdo dos livros didáticos adotados, os quais, por sua vez, não atendem nem a metade do conteúdo sugerido pelo ISAR.

Em síntese e tomando por base os questionários respondidos tanto pelas empresas de auditoria independente, quanto pelos 51 docentes de faculdades distribuídas por todo o território nacional, o treinamento ministrado pelas empresas de auditoria está mais enquadrado nas definições anteriormente expostas do que o ensino acadêmico da disciplina auditoria que não parece cumprir os objetivos que a definição da palavra “ensino” lhe atribui. Independentemente de tais fatores, há uma diferença palpável de objetivos entre academia e empresas de auditoria o que aceita a hipótese enunciada.

---

<sup>54</sup> Os métodos de realização de auditoria, através dos tempos são: auditoria baseada em transações, auditoria baseada em sistemas de controles e, presentemente, auditoria baseada na análise de riscos.

## CAPÍTULO VII

### CONCLUSÃO

*Quando encontramos a solução para grandes desafios,  
elas serão geralmente simples e invariavelmente óbvias.*

Anônimo

### ANTECEDENTES

Temas ligados ao campo das ciências sociais, como é o caso da contabilidade e, subsidiariamente a esta, a auditoria, estão sujeitos às alterações comportamentais normais de uma sociedade que, por natureza, é dinâmica. Cabe ao pesquisador adaptar-se e às suas pesquisas, às novas circunstâncias. Algumas dessas alterações comportamentais são relativamente normais e até previsíveis, outras, no entanto, podem ganhar dimensões e desdobramentos inimagináveis, como as ocorridas após o dia 08 de novembro de 2001, quando o mundo tomou ciência dos problemas que envolviam a ENRON e seus auditores, resumidamente relatados a seguir. Naquele dia, tal qual ocorrera em 11 de setembro do mesmo ano, caía mais um símbolo do sistema capitalista: a credibilidade das empresas de auditoria. Os antecedentes desse problema podem ser assim resumidos:

Quando da escolha do tema desta tese, há cerca de três anos, as empresas de auditoria, em todo o mundo, mantinham sua rotina inabalável de obter evidências que permitissem fornecer aos administradores das empresas contratantes, seus acionistas e o público em geral, um parecer sobre a adequação das demonstrações contábeis. A palavra “auditoria” se mantinha como sinônimo de credibilidade, ainda que alguns casos pontuais emitissem os primeiros sinais de incerteza.<sup>55</sup>

---

<sup>55</sup> A título de exemplo, no Brasil, tivemos os casos dos bancos Econômico, Noroeste e Nacional. Nos Estados Unidos, só no ano de 2001, a Arthur Andersen desembolsou mais de US\$ 110 milhões para encerrar dois processos envolvendo as empresas Waste Management e Sunbeam, auditadas por ela.

Em 08 novembro de 2001, o anúncio de irregularidades contábeis que alteravam materialmente os resultados da distribuidora de energia elétrica Enron, auditada pela Arthur Andersen, poria em xeque aquele, até então, sólido referencial. Os desdobramentos desse caso levaram à falência da Enron e ao encerramento das atividades da quase centenária empresa de auditoria.

As amplas conseqüências do episódio foram assim sintetizadas pelo Presidente de Auditoria da Ernst & Young, no Brasil:

...nunca se praguejou tanto contra a atuação dos auditores. No cerne desta questão, o auditor se transformou no maior vilão dessa falência estimada em US\$ 50 bilhões.

Em meio a esse cenário turvo, a reputação da classe ficou comprometida. A profissão foi alvejada naquilo que há de mais importante em seu patrimônio: a credibilidade.

...

O imbróglio da gigante americana de energia, no entanto, já lançou a semente da desconfiança no dia-a-dia dos auditores, estejam eles onde estiverem, qualquer que seja a empresa.

(CARDOZO, 2002, p. 3)

O “imbròglio”<sup>56</sup>, de certa forma, alcançou também esta tese uma vez que a Arthur Andersen foi uma das oito empresas de auditoria consultadas para consubstanciar as análises e conclusões deste trabalho. Mesmo assim, não obstante o encerramento das atividades da Andersen no Brasil, em junho de 2002, época em que este trabalho estava praticamente concluído, foram mantidas as informações prestadas, até porque sua manutenção em nada prejudica as conclusões formuladas.

Dada a gravidade das circunstâncias, não seria lógico nem possível passar ao largo dos acontecimentos sem prestar alguns esclarecimentos sobre a natureza dos problemas contábeis e de auditoria que levaram ao desfecho do caso Enron e outros que o sucederam. Assim, além deste capítulo destinado à conclusão, foi produzido um apêndice para, resumidamente, expor os casos mencionados.

---

<sup>56</sup> *Imbròglio – situazione equivoca, comportamento scorreto, truffa* (dano ao patrimônio alheio) (DEVOTO e OLI, 1988, p. 535).

## CONCLUSÕES

Acredita-se que o material reunido e apresentado ao longo deste trabalho pôde oferecer, por si só, evidências suficientes para demonstrar que há, de fato, um significativo distanciamento entre o programa sugerido pelo ISAR, através do Grupo de Trabalho Intergovernamental de Especialistas em Padrões Internacionais de Contabilidade e de Relatórios Contábeis, e o conteúdo das ementas de treinamento das empresas de auditoria independente e, ainda, o conteúdo dos livros didáticos sobre auditoria, mais indicados pelos docentes da disciplina. Adicionalmente, as definições que diferenciam “ensino” e “treinamento” corroboram a premissa que a academia, enquanto educadora, está voltada para o “por que fazer”, ao passo que as empresas, ao treinarem seus aprendizes, procuram transmitir-lhes o “como fazer”, e esta razão é uma das principais, se não a principal, para diferenciar ementas e bibliografias. Não obstante tais evidências, é oportuno efetuar uma rápida recapitulação dos motivos que levaram a estas conclusões.

### 2.1 Síntese

Anualmente, as mais de quatrocentos e cinqüenta instituições de ensino que mantêm curso superior em Ciências Contábeis ministram a disciplina Auditoria à cerca de 25.000<sup>57</sup> alunos. Parte deles, algo em torno de 800, serão recrutados por empresas de auditoria independente, distribuídas em todo o país. Aqueles que ingressarem em empresas de porte, como as selecionadas para análise ao longo deste trabalho, serão imediatamente submetidos a cursos básicos de auditoria, ministrados por profissionais das próprias entidades.

Essa aparente duplicidade de esforços de ambas as partes leva à intuição de que há diferenças significativas no conteúdo das informações transmitidas em ambos os cursos, caso contrário não haveria necessidade de ministrá-lo novamente. E se tais diferenças existem, é possível partir da premissa que ocorrem porque os objetivos do mundo acadêmico são diferentes daqueles que orientam o mundo empresarial: enquanto o primeiro ensina, o segundo treina.

Para identificar se tal premissa é válida, foram cotejadas as formas de transmissão de conhecimentos, na academia e nas empresas, com as definições de

---

<sup>57</sup> As instituições contatadas informaram possuir, em média, 1,45 turmas/ano sendo que cada classe possui 38 alunos. Portanto,  $450 \times 1,45 \times 38 = 24.795$ .

técnicas atribuídas às palavras “ensino” e “treinamento”. A forma de transmissão de conhecimentos mencionada foi obtida através da resposta a questionários endereçados a ambos, sendo que, no caso das empresas de auditoria, além das respostas aos questionários, o autor presenciou *in loco* parte do curso da KPMG e, na íntegra, o curso ministrado pela Ernst & Young.

## **2 Bases comparativas:**

### **2.2.1 Ementas, Bibliografias e ISAR**

As respostas dos docentes à questão relativa às bibliografias mais adotadas para apoio à disciplina Auditoria revelaram maciça preferência pelos trabalhos dos seguintes autores: Willian Attie, Hilário Franco e Marcelo Cavalcanti Almeida. Para cotejar o conteúdo desses livros e o das ementas adotadas pelas empresas de auditoria, ao ministrar o curso básico aos seus aprendizes, foi utilizado o programa proposto pelos Especialistas em Padrões Internacionais de Contabilidade e de Relatórios Contábeis, a serviço do ISAR.

O conteúdo das ementas e dos livros, quando comparados ao referido programa, demonstraram uma quase igualdade percentual de atenção aos assuntos propostos: ementas 46,7% de conformidade contra 45,9% da bibliografia indicada. Não obstante se verifique uma similaridade percentual, a análise mais acurada de ambos os conteúdos produz resultados bastante diferenciados. No que diz respeito aos livros, são dois os aspectos a serem destacados:

Em função de terem sido escritos no início dos anos oitenta, a metodologia indicada, hoje, de certa forma obsoleta, remete professores e alunos à análise de fluxos de transações e controles internos, substituídos na atualidade pela ênfase na análise de riscos;

Os livros mesclam conteúdo teórico e prático, sendo que a parte teórica encontra-se distante ou simplesmente não aborda assuntos capitais como risco, Normas Internacionais de Auditoria, utilização de recursos eletrônicos (*hardware* e *software*), avaliação de sistemas empresariais baseados em computadores, entre outros. No que tange ao conteúdo prático, encontra-se calcado em programas e simulações de auditoria que, em função das características descritas anteriormente, abordam uma metodologia ultrapassada.

Em sentido oposto, as ementas das empresas de auditoria apresentam cerca de um terço de informações de carácter conceitual e o restante voltado aos aspectos práticos da realização da auditoria, isto é, simulação de exercício, tal como se o aprendiz estivesse auditando uma empresa real. Tanto os conceitos quanto os aspectos práticos estão estruturados sobre o que há de mais moderno no mercado, seja no aspecto metodológico (auditoria baseada em risco) ou técnico (utilização de recursos eletrônicos de auditoria).

Ainda que tais diferenças sejam significativas, não se pode deixar de observar que tanto o ensino acadêmico quanto as práticas de empresa encontram-se aquém da metade do programa proposto pelo ISAR.

No caso das empresas, este aspecto é menos preocupante, posto que a base comparativa aborda apenas o curso básico. À medida que o aprendiz vai solidificando seus conhecimentos, novos cursos são ministrados e seus horizontes ampliados.

No que tange à academia, a preocupação se torna latente uma vez que os 45,9% indicados correspondem ao potencial máximo do conteúdo bibliográfico, não significando que este será integralmente repassado aos discentes, como de fato não o são. Pesquisa encetada por Madeira (2001) indica que, do conteúdo bibliográfico, apenas 28% são cobertos pelas ementas das instituições de ensino por ele analisadas. E tal percentual somente será alcançado se os professores conseguirem cumprir integralmente o programa proposto.

A conclusão que se tira desta primeira comparação e que aceita a hipótese formulada é que há uma substancial diferença entre o conteúdo dos ensinamentos acadêmicos e empresariais, no que tange à disciplina Auditoria.

### **2.2.2 Ensino x Treinamento**

As diferenças entre ensino e treinamento encontram-se consubstanciadas em definições. Dentre as utilizadas ao longo deste trabalho, elegemos, a título exemplificativo, aquela formulada por Morais:

O que ocorre, basicamente, em nossa época, é que estão sendo usadas duas maneiras de vincular o conceito de ensino: a primeira, inteiramente ligada a uma concepção mecanista que tenta estabelecer como ensino o mais pragmático e imediatista dos adestramentos. ...A outra forma, a segunda, esforça-se em fazer com que o exercício de

ensinar permaneça vinculado ao intento de promover as condições necessárias para, transcendendo o instruir e o adestrar, auxiliar o encontro da inteligência do educando com a vida, o encontro de sua sensibilidade com a pluralidade rica do viver.

(MORAIS, 1989, p. 6)

Como se pode notar, o autor associa treinamento a adestramento, a uma atividade mecânica, ou seja, a pessoa treinada não precisa, necessariamente, saber por que executa, bastando que saiba executar. Trata-se de um aprendizado voltado ao “como fazer”.

No que diz respeito ao ensino, ele “transcende o instruir e o adestrar”, levando ao uso da inteligência para a resolução de situações diversas daquelas apresentadas durante o processo educacional. Esta forma de aprendizado orienta o “por que fazer”.

Estabelecidas conceitualmente tais diferenças, o trabalho procurou identificar se o ensino acadêmico e o treinamento empresarial, limitado às pesquisas realizadas, atendem às definições expostas.

No que diz respeito ao treinamento, é notória a preocupação das empresas em obter de seus aprendizes o melhor desempenho possível, em curto espaço de tempo, a partir de uma programação elaborada para atender esta finalidade. Programas e simulações de auditoria, soluções padrão, correção e informação imediata dos eventuais erros cometidos, somados a avaliações periódicas de desempenho, são partes integrantes do processo de treinamento. A possibilidade de colocar o aprendiz em campo imediatamente após o processo de treinamento, comprova a eficácia das empresas na condução desse processo.

Quanto ao ensino acadêmico da disciplina Auditoria, tomando por base o universo amostral sob exame, diversos outros problemas somam-se ao minimalismo programático citado anteriormente. Conforme informações compiladas a partir dos 51 questionários respondidos, deixam a desejar tanto a formação acadêmica dos docentes quanto as respectivas experiências profissionais na área, como pode ser visualizado a seguir:

20% dos professores não possuem formação em ciências contábeis;

Apenas 3 docentes concluíram mestrado em ciências contábeis;

Apenas 1 concluiu doutorado na área;

Das 15 instituições que dedicam mais do que 50% do conteúdo programático à Auditoria de Demonstrações Contábeis, cinco dos docentes nunca atuaram na área e dois deles possuem apenas um ano de experiência;

As duas instituições que dedicam maior tempo ao ensino de Auditoria de Demonstrações Contábeis (100% e 90% das horas reservadas à disciplina) possuem docentes sem qualquer experiência profissional em auditoria;

No que diz respeito às instituições que direcionam a maior parte do conteúdo programático ao ensino de Auditoria Interna ou Auditoria Operacional, a metade não possui qualquer experiência na área e um quarto deles possui 3 anos ou menos.

Acrescente-se a todos os problemas elencados anteriormente que o tempo médio destinado ao ensino da matéria, 121 horas/aula, corresponde a não mais do que 4,5% das 2700 horas estabelecidas pelo Ministério da Educação e Desportos, como duração mínima para o curso de graduação em Ciências Contábeis. Tais dados dão a certeza que a preocupação manifestada anteriormente se torna absolutamente pertinente e que há substancial diferença entre a definição que caracteriza o ensino e o que vem sendo praticado, ao menos nesta disciplina, nas instituições de ensino superior brasileiras.

Finaliza-se este trabalho com a certeza de que há um longo caminho a percorrer para solucionar tal situação. Considerando-se que o exercício da Auditoria Contábil é uma prerrogativa exclusiva dos graduados em Ciências Contábeis, é de se cogitar pelo menos três hipóteses de solução do problema:

Transformar a disciplina Auditoria em uma especialização a ser cursada em etapa posterior à graduação, tal qual ocorre com a residência médica, por exemplo;

Aproximar, através de convênios, a academia das empresas, tal qual vem sendo praticado em países como, por exemplo, os Estados Unidos;

Incentivar a produção conjunta, academia/empresa, de literatura que aborde aspectos contemporâneos, adaptados à realidade brasileira, tendo como mínimo o padrão sugerido pelo ISAR.

## APÊNDICE

### O CASO ENRON

*Em auditoria, nível aceitável de risco pode ser o limite entre a prudência e a condescendência. Quando a segunda excede a primeira as conseqüências podem ser catastróficas.*

Este apêndice tem por objetivo resumir os acontecimentos que levaram à falência da Enron, uma das maiores empresas de energia do mundo e ao encerramento das atividades da Arthur Andersen, tradicional empresa americana de auditoria independente. O texto foi escrito a partir de informações compiladas principalmente de jornais da época e, também, do terceiro relatório trimestral da Enron, enviado a SEC.

Os acontecimentos relatados a seguir podem ser entendidos como a ponta de um *iceberg* de dimensões e contornos ainda indefinidos. E talvez sejam necessários muitos anos até que se tenha uma visão completa do conjunto, se é que algum dia se terá.

Abaixo da linha d'água a visão é ainda mais turva, porém é possível vislumbrar, como mínimo, políticas empresariais agressivas, critérios pouco transparentes para a remuneração dos principais executivos, regras contábeis elásticas, problemas decorrentes de alterações de padrões de auditoria, fortes *lobbys* políticos, possível participação de instituições financeiras, conflitos de interesses na prestação de serviços de auditores e consultores e, acima de tudo, a intenção de ocultar informações e manipular resultados.

Antes de tentar entender cada um dos ingredientes dessa dispendiosa receita de falência, é interessante qualificar os principais atores deste episódio.

### Os personagens:

**ENRON**<sup>58</sup>: fundada em 1986 e presidida por Kenneth Lay, durante os anos 90, transformou-se de inexpressiva empresa de gasodutos na maior corretora de energia elétrica do país, reunindo empresas de serviços públicos e fornecedores de energia além de outros negócios que iam de commodities com água a complexos instrumentos financeiros, passando por cabos de fibra ótica, usinas de eletricidade no exterior e participações em gasodutos em países como Bolívia e Brasil. Com um quadro funcional composto por mais de 21 mil funcionários e cerca de 3.500 subsidiárias e coligadas espalhadas em mais de 40 países, a sétima maior empresa em tamanho nos Estados Unidos, segundo a revista *Fortune*, deu entrada em seu pedido de falência em 02 de dezembro de 2002.

**ARTHUR ANDERSEN**<sup>59</sup>: fundada em 1913, e à época da falência da Enron, presidida por Joseph Berardino, era uma das chamadas “*big five*”, tratamento dado às cinco maiores empresas de auditoria independente. Sociedade de capital fechado, com 85 mil funcionários em todo o mundo, a Andersen computou uma receita de US\$ 9,3 bilhões no ano fiscal encerrado em agosto 2001. Para auditar e dar consultoria à Enron, a empresa recebia US\$ 25 milhões anuais pelo primeiro serviço e outros US\$ 27 milhões pelo segundo. Mantinha cerca de 100 funcionários trabalhando na sede da Enron, em Houston, Texas. Em 14 de junho de 2002 foi declarada culpada de obstrução da justiça, em veredicto baseado na opinião de 12 jurados. Seu espólio foi negociado com diversos concorrentes, em várias partes do mundo.

### Os antecedentes:

Segundo notícias veiculadas na imprensa paulista:

Rumores sobre as dificuldades da Enron vinham crescendo há meses. Mas o primeiro sinal concreto de que havia algo profundamente errado veio à tona há apenas cinco semanas, quando a companhia revelou que havia escondido débitos de bilhões de dólares que deveriam aparecer em seu balancete numa série de parcerias com empresas de fachada dirigidas por seus altos executivos.

(SOTERO, 2001, p. 5)

---

<sup>58</sup> Informações extraídas de matérias publicadas no jornal O Estado de São Paulo, entre 08/11/2001 a 30/06/2002.

<sup>59</sup> Idem.

Dois itens contidos nessa notícia devem ser melhor explicados: “rumores” e “empresas de fachada”.

A origem dos rumores é revelada em artigo de Emswiler e Smith, transcrito do The Wall Street Journal, denominado “Um véu corporativo encobre a queda da Enron”. Em síntese, o artigo presta os seguintes esclarecimentos:

Nos primeiros dias de outubro, executivos da Enron conversaram com representantes de agências de classificação de crédito para falar sobre os resultados do terceiro trimestre. Na ocasião foi informado que o patrimônio líquido da empresa sofreria uma redução de US\$ 1,2 bilhão em função de transações com “certas sociedades comerciais”. Aconselhada a reportar o fato à SEC – Securities and Exchange Commission, dada a sua relevância, a empresa não o fez e nem tão pouco divulgou aqueles fatos nas páginas de seu relatório de resultados. Tal omissão foi o bastante para os rumores sobre a saúde da empresa chegarem a Wall Street.

Sobre “certas sociedades comerciais”, que posteriormente viria a se saber serem dirigidas por seus próprios diretores, a Enron fornecia informações obscuras e incompletas. Algumas delas, cuja existência a entidade manteve escondida por anos, faziam parte de uma manobra para melhorar os resultados da empresa em várias centenas de milhões de dólares durante aquele período. Mas o que eram estas sociedades?<sup>60</sup>

Eram veículos de financiamento constituídos sob a forma de SPEs – Sociedades de Propósito Específico. Este tipo de empresa goza de algumas prerrogativas legais e, dependendo da sua estrutura, não precisa ser consolidada. Isto permite às empresas que as constituem deixarem ativos, passivos e resultados fora de seus balanços.

Esse tratamento contábil é permitido pelos PCGAs. As regras contábeis são complexas mas, em resumo, se a parte não relacionada ao Patrocinador contribuir com pelo menos 3% do ativo da SPE, na sua constituição, a SPE não precisa ser consolidada. A Enron tinha centenas de SPEs dentro desse limite, algumas bastante

---

<sup>60</sup> Informações extraídas de material apresentado pelo sócio-diretor da Arthur Andersen, Taiki Hirashima, em palestra privada realizada na USP em 12/04/2002.

complexas, que envolviam transações com partes relacionadas, mas bastaram algumas poucas para provocar o colapso.

Em 08 de novembro, em seu relatório à SEC, a Enron mencionava pela primeira vez uma empresa de nome Chewco Investments LP, criada no fim de 1997 juntamente com uma coligada de nome Jedi - Joint Energy Development Investments, ambos nomes inspirados no filme Guerra nas Estrelas. O objetivo da criação das empresas foi manter centenas de milhões de dólares de dívidas fora dos livros da Enron. Paralelamente, negócios realizados com essas mesmas sociedades permitiram contabilizar US\$ 390 milhões de lucro líquido, cerca de 13% do lucro do período. A Chewco era administrada por Michael Kopper, diretor da Enron. No citado relatório a Enron dizia que a Chewco e a Jedi jamais deveriam ter sido tratadas como entidades separadas. Esta reintegração retroativa foi a principal causa de uma republicação das demonstrações contábeis que reduziu os lucros nos quatro exercícios anteriores em US\$ 586 milhões, ou 20%.

Em 19 de Novembro, em outro relatório à SEC,<sup>61</sup> a empresa declarava a necessidade de novos ajustes na ordem de aproximadamente US\$ 2,2 bilhões contra receitas. Este ajuste demonstrou que a companhia garantia as dívidas das SPEs com suas próprias ações, com cláusula de cobertura em espécie no caso de queda do “*rating*” da Enron ou declínio do valor de mercado das mesmas. As SPEs ligadas à Enron e envolvidas nessas perdas são a Whitewings Associates PI e Atlantic Water Trust que atuavam através de duas empresas subsidiárias denominadas respectivamente, Osprey Trust e Marlin Water Trust.

A respeito deste episódio, a Arthur Andersen assim se defendeu:

Na menor SPE, representando cerca de 20% do ajuste, em 1997, os auditores independentes cometeram um erro de julgamento na avaliação do teste de 3% para não consolidação. Em outubro de 2001, quando a transação foi revisada, informaram à Enron que o ajuste deveria ser procedido; No que diz respeito ao ajuste dos demais 80%, os auditores não foram informados sobre a existência de um “acordo de gaveta” entre a Enron e o investidor externo na SPE, que modificava as condições para não consolidação. Os argumentos apresentados pela Arthur Andersen, embora possam gozar de algum respaldo técnico não ajudam a explicar a

---

<sup>61</sup> Para maiores informações vide relatório trimestral da Enron no site [www.sec.gov/Archives/edgar](http://www.sec.gov/Archives/edgar)

“destruição em massa de toneladas de documentos”, conforme acusação do departamento de Justiça dos Estados Unidos que, em 15 de março de 2002, indiciou a empresa por obstrução da justiça. Segundo o vice-promotor geral Larry Thompson, a ordem de destruição não se limitou aos funcionários da Andersen instalados nos escritórios da Enron, em Houston. Providências no mesmo sentido foram transmitidas aos escritórios de Chicago e Londres. Segundo Thompson, “Foi dito aos empregados para trabalharem além do horário normal se necessário, para destruir os documentos”.

Em 14 de junho de 2002, segundo matéria do *The Wall Street Journal* Américas de 17 de junho de 2002, publicada no Caderno de Economia do jornal O Estado de São Paulo, o destino da Andersen foi selado por um único *e-mail*.

Num final surpreendente, o júri deixou de lado a evidência do governo constituída por montanhas de documentos destruídos – e baseou sua decisão numa única exposição do governo implicando Nancy Temple, uma advogada da Andersen na sede de Chicago, à qual promotores e advogados de defesa haviam dado comparativamente pouca atenção. Para os jurados, a exposição mostrou que Temple, num e-mail, havia pelo menos tentado que o ex-sócio David Duncan, que dirigia o escritório da Andersen em Houston, editasse um de seus memorandos de arquivo em outubro “para nos proteger” da vigilância da SEC .

A empresa foi declarada culpada e condenada por obstrução da justiça e por ter destruído documentos e arquivos eletrônicos ligados ao caso.

Pela sentença, a empresa, além da multa de cerca de US\$ 500 mil, perdeu o direito de realizar auditorias de empresas públicas nos Estados Unidos. Muito além da pena, perdeu seu bem maior, a credibilidade, e não restou outra saída que não sua negociação com suas concorrentes.

A respeitabilidade construída ao longo de décadas foi substituída por ácidas referências pejorativas, como a destacada do artigo dos Toffler<sup>62</sup>, publicado no jornal O Estado de São Paulo, Caderno de Economia, em 04 de agosto de 2002, a propósito de uma padronização contábil que não conta com o aval da OMC, dizem eles: “... formulada com a ajuda da falecida e não pranteada empresa de contabilidade Arthur Andersen, mais conhecida agora por ter destruído os papéis da Enron.”

---

<sup>62</sup> TOFFLER, Alvin e Heidi, são autores de *best-sellers* como *Choque do Futuro*, *Terceira Onda* etc.

Um quadro sinótico de todos os principais acontecimentos que marcaram o episódio foi publicado pelo jornal O Estado de São Paulo, de 13 de janeiro de 2002, reproduzido a seguir:

## A ROTA DA CONFUSÃO

<p><b>22 de fevereiro de 2001</b> O presidente executivo da Enron, <b>Kenneth Lay</b>, e outros funcionários, encontram-se com a força-tarefa do setor de energia do vice-presidente Dick Cheney na Casa Branca</p>	<p><b>28 de outubro</b> Lay telefona para o secretário do Tesouro, Paul O'Neill, alertando que a companhia está passando por sérios problemas financeiros</p>	<p><b>28 de novembro</b> A Dynegy desiste do acordo depois de as ações da Enron serem rebaixadas a títulos podres</p>
<p><b>17 de abril</b> Lay e outros funcionários da Enron reúnem-se com Cheney</p>	<p><b>Fim de outubro e início de novembro</b> O presidente do Conselho da empresa, Greg Whalley, telefona para o subsecretário do Tesouro, Peter Fischer, pedindo ajuda</p>	<p><b>29 de novembro</b> A investigação inclui a consultoria Arthur Andersen</p>
<p><b>16 de outubro</b> A Enron registra perda trimestral de US\$ 618 milhões e revela que as transações envolvendo parcerias administradas pelo chefe do Departamento Financeiro da empresa, Andrew Fastow, tiveram suas participações acionárias reduzidas em US\$ 1,2 bilhão</p>	<p><b>8 de novembro</b> A Enron revisa seus resultados financeiros e volta para os números de 1996, cortando seu lucro em US\$ 580 milhões, aumentando suas dívidas em US\$ 2,5 bilhões e despedindo dois executivos ligados a Fastow</p>	<p><b>Fim de novembro e início de dezembro</b> O Departamento de Justiça inicia uma investigação criminal para apurar o colapso da Enron</p>
<p><b>17 de outubro</b> A Comissão de Valores Imobiliários (SEC, pelas iniciais em inglês) notifica a Enron que suas transações serão investigadas</p>	<p><b>9 de novembro</b> A Dynegy Inc. anuncia um acordo para comprar sua maior rival por US\$ 8 bilhões em ações</p>	<p><b>5 de dezembro</b> O Departamento do Trabalho anuncia estar investigando a conta bancária de funcionários da Enron, que foram congeladas na metade de outubro</p>
<p><b>22 de outubro</b> A Enron reconhece publicamente perante a SEC a existência de um possível conflito de interesses envolvendo as parcerias da empresa</p>	<p><b>14 de novembro</b> A Enron afirma estar tentando levantar US\$ 1 bilhão em fundos privados de investimentos em empresas</p>	<p><b>12 de dezembro</b> O presidente executivo da Andersen, Joseph Berardino, declara para o Congresso que a Enron pode ter violado as leis de segurança com um de seus parceiros</p>
<p><b>25 de outubro</b> Fastow renuncia</p>	<p><b>19 de novembro</b> A empresa revela que deve mais dinheiro do que tem disponível para o próximo ano, com o vencimento de uma dívida de US\$ 690 milhões dentro de duas semanas. Esse pagamento foi adiado</p>	<p><b>9 de janeiro de 2002</b> O Departamento de Justiça confirma o início da investigação criminal</p>
<p><b>26 de outubro</b> Lay telefona para o presidente do Federal Reserve, Alan Greenspan, que não tomou nenhuma atitude</p>	<p><b>20 de novembro</b> As ações da Enron caem 23% para US\$ 6,99 – o mais baixo nível em quase dez anos</p>	<p><b>10 de janeiro</b> Andersen revela que seus funcionários destruíram um "indeterminado mas significativo" número de documentos relacionados com auditorias na Enron. A SEC diz que ampliará suas investigações para apurar a denúncia</p>

## Uma empresa de políticas agressivas

Uma empresa “terrivelmente impressionada com seu próprio talento e um sentido único de missão e, por isso, desdenhosa de sua obrigação de cumprir plenamente com o espírito das regras de contabilidade”. Foi desta maneira que o New York Times, em 30 de novembro de 2001, descreveu o perfil da Enron ao anunciar sua falência.

Para Emshwiller e Smith, (op. cit.), até o seu final, a Enron possuía “uma cultura que continha as sementes de seu colapso, uma cultura de engenharia financeira altamente questionável, irregularidades na demonstração de resultados e persistentes esforços no sentido de manter os investidores no escuro”.

Na opinião de Chuck Watson, presidente e diretor executivo da Dynergy Inc., empresa para a qual os executivos da Enron tentaram vender a empresa numa ação desesperada para salvá-la, “o problema que colocou a Enron em dificuldades foi o fato de a empresa ter tomado dinheiro de um bom mercado de energia, onde estava fazendo tudo certo, e depois ter investido aquele dinheiro em bens que não mereciam confiança”. Para ele, a empresa despejou dinheiro em investimentos “exóticos”, entre os quais se incluíram uma distribuidora de energia brasileira, uma usina de força na Índia e um gasoduto do Brasil para a Bolívia.

Das várias análises sobre as características da empresa, merece particular atenção uma produzida por Paul Krugman, para o *The New York Times*, intitulada Os Gurus da Enron. Em linhas gerais diz ele que, de 1997 a 2000, quando as ações da empresa passaram de US\$ 20 para US\$ 90 dólares, os gurus do mundo dos negócios desprezavam as empresas estruturadas sobre padrões convencionais de administração cujo valor estava vinculado a ativos reais. O futuro acenava para as empresas sem meios visíveis de sustentação e entre elas não estavam apenas as pontocom. Os gurus se voltavam para os chamados negócios “new-age”, tais como petro-empendedoras que não possuíam nem poços e nem refinarias ou fabricantes de chips “virtuais”, que não possuíam fábricas. O foco era a flexibilidade e a visão, e não elementos concretos como tijolos, tubos de aço e argamassa.

Dentro desta lógica, a Enron era absolutamente virtual. Ela se orgulhava de ser uma empresa com “ativos leves”. É certo que ela tinha oleodutos, mas a visão que ela procurava oferecer era a de “uma empresa que criaria um mercado de qualquer coisa e faria dinheiro transacionando nesses mercados” (op. cit. p. 1).

A estratégia da Enron foi premiada pelo mercado e poucos analistas se arriscaram a questionar os números da empresa. “O poder decorrente dessa modernidade protegeu a empresa de questões constrangedoras sobre as suas contas” (op. cit. p.2).

Ainda é desconhecido se aquilo que Emswiller e Smith (op. cit., p. 2) denominaram de “camuflagem e engenharia financeira” foi uma estratégia central da empresa durante anos, ou apenas um recurso desesperado quando os lucros começaram a encolher. Contribui, para aumentar essas dúvidas, a saída súbita, a 04 de agosto de 2001, do então presidente da empresa, Jeffrey Skilling e ainda não é claro o quanto esta atitude influenciou a bancarrota.

Não obstante o elevado número de incógnitas, no fim, prevaleceu a verdade. A Enron quebrou. O autor conclui o artigo lamentando que os gurus que assessoraram a empresa se saíram bem enquanto que os funcionários pagaram uma conta que não é pequena.

### **Crítérios para a remuneração de executivos**

Um dos aspectos que influenciou de forma significativa as políticas agressivas da empresa e contribuiu para sua derrocada se refere à forma de remuneração de seus executivos ligada à possibilidade de compra de ações das empresas em que atuavam, a chamada “*stock option*”.

Em linhas gerais, o programa de opção de compra das ações de uma companhia tem início quando os executivos envolvidos nesse tipo de programa atingem metas pré-definidas, por exemplo, pelo conselho de acionistas. Em função do que foi combinado entre as partes, o profissional recebe uma bonificação em ações atreladas a um preço e a uma data futura de exercício da opção. Como, em circunstâncias normais, o bom desempenho da empresa eleva o valor dos papéis nas bolsas, os beneficiários do programa embolsam significativas quantias pela diferença entre o valor pré-fixado e a cotação real, na data da opção.

Embora à primeira vista a prática seja saudável, se executada com lisura, três aspectos negativos têm trazido enormes prejuízos a muitos, em benefício de poucos. Os aspectos negativos dizem respeito à manipulação de resultados para alcance das metas, a não contabilização e explicitação das bases desse acordo nas demonstrações contábeis e a fixação do valor da opção a níveis inferiores à cotação da ação no dia do acordo, com prazos de resgate bastante curtos. No caso específico da Enron, segundo a revista *The Economist*, quando a ação estava cotada a US\$ 80, a opção foi fixada em US\$ 75 com prazo de resgate de seis meses. Importante destacar, segundo a mesma fonte, que a Enron não tem sido a

única empresa americana a sub avaliar o valor das ações para efeito de opção de compra.

Paul Krugman, em artigo escrito para *The New York Times*, reproduzido no jornal O Estado de São Paulo, de 22/05/2002, fornece as dimensões desse processo. Segundo ele:

Os líderes empresariais estavam desesperados para manter o preço de suas ações subindo, num ambiente em que expansões de lucros inferiores a 20% eram consideradas um fracasso. E por que estavam desesperados? Numa palavra, por causa das opções de compra de ações. O mercado acionário, associado aos pacotes de opções cada vez mais generosos, levou à explosão dos benefícios pagos aos executivos.

Para Arthur Levitt, que foi presidente da SEC, os programas de remuneração de altos executivos e diretores de empresas, “funcionam como incentivo para a falsificação de balancetes e resultam no roubo de investimentos dos acionistas, minando a confiança das pessoas” (SOTERO, 2002 , p. B3).

De acordo com a revista Business Week, citada por Krugman, em 1980 os principais executivos das grandes empresas americanas ganhavam 45 vezes mais do que os trabalhadores abaixo do nível de supervisão. Em 2000, eles ganhavam 458 vezes mais do que os empregados comuns.

### **Regras contábeis**

Ganhos com as dimensões relatadas no parágrafo anterior têm incentivado os executivos a inflarem resultados e a obscurecer as informações contidas em demonstrativos contábeis. Outro aspecto a ser considerado é a complexidade das operações realizadas pela Enron suportadas por algumas brechas legais. Um desses casos diz respeito à operação com derivativos financeiros que, quando realizadas por instituições não bancárias, não são obrigadas a manter em caixa dinheiro suficiente para preservá-las contra possíveis prejuízos.

Segundo Michael Greenberg, professor da Escola de Direito da Universidade de Maryland, citado por Katlhenn Day, do *Washington Post*, em artigo denominado “O`Neill desistiu de plano de resgate da Enron”, publicado no jornal O Estado de São Paulo de 13/01/2002, “há indícios de que a Enron estava deixando de lado os derivativos de energia e passando a operar com os derivativos financeiros”. Ele acrescenta que não havia

transparência nas informações fornecidas e que o mercado tinha de confiar nas informações fornecidas pela própria empresa.

A questão da eficácia das demonstrações contábeis foi matéria do *The Wall Street Journal* de 24 de janeiro de 2002, em matéria assinada por Steve Liesman, denominada “Contabilidade indecifrável torna-se desafio para analistas e investidores”. É interessante reproduzir parte dele para constatar como o meio não acadêmico vê o problema. Diz ele:

Como o colapso da Enron deixou dolorosamente claro, a complexidade da contabilidade corporativa cresceu exponencialmente. Adicione a isso o fato de que muitas empresas divulgam o mínimo que podem, e os relatórios financeiros de um número cada vez maior de empresas tornam-se impenetráveis e confusos. E não apenas para investidores, mas também para analistas de Wall Street, executivos com mestrado em administração e, às vezes, até auditores externos que avaliam as contas da empresa.

Difícil de entender não significa necessariamente incorreto ou ilegal, claro. Mas algumas empresas aproveitam de normas contábeis muitas vezes flexíveis para massagear seus números e fazer seus resultados parecer melhores.

As evidências, a partir de casos como a Enron e outros que se seguiram, corroboram a opinião do articulista. Mais contundente, no entanto, são os números relacionados à republicação de demonstrações contábeis, a maioria com redução de resultados. De acordo com a International Financial Executives, citada por Liesman, entre 1990 e 1997, os Estados Unidos assistiram a uma média de 49 casos por ano. Em 1998 passou para 91 e em 2000 foram 156.

### **Padrões e auditoria**

Artigo assinado por Cullinan and Sutton (2002), resumidamente transcrito a seguir, demonstra alguns motivos pelos quais a Arthur Andersen poderia não ter identificado as fraudes cometidas pela Enron. Ao longo do resumo, todas as citações pertencem aos referidos autores, exceto quando eles referenciam terceiros.

Os autores demonstram que, ao longo do século XX, as empresas de auditoria independente estudaram e implementaram diferentes métodos para desenvolver seus trabalhos. O método prevalecente até a virada nos anos 80, que baseava a auditoria na análise de sistemas e controles internos, foi substituído pelo método denominado auditoria baseada em riscos. Conquanto controles e sistemas

permaneçam como foco de preocupação do auditor, a nova metodologia geralmente foca os processos de negócios da empresa auditada e avalia o sistema de informações utilizado para gerar demonstrações financeiras. “Em essência, dizem eles, a nova abordagem de auditoria ignora qualquer teste substantivo<sup>63</sup> de transações subjacentes e balanços contábeis”.

Paralelamente à mudança de metodologia, o auditor foi instado a proporcionar “razoável segurança” nos métodos de detecção de fraudes (SAS # 82). Tal obrigação é contraditória quando olhada à luz das pesquisas sobre fraudes realizadas pela KPMG, em 1994 e 1998. A primeira pesquisa indica que o nível de fraude detectado pelos auditores, a partir das demonstrações contábeis, correspondia a 5% e que, quando da segunda pesquisa, decresceu para 4%. Por outro lado, o volume financeiro das perdas decorrentes de demonstrações fraudulentas aumentou de US\$ 765 mil para US\$1.239 mil, no mesmo período. Não é por acaso que o público vem perguntando: onde estão os auditores?

O problema dos auditores é que “razoável certeza” é alguma coisa menor que 100% de segurança na detecção de fraudes. Paralelamente, os controles são criados pelos gestores para detectar fraudes nos níveis inferiores da organização e a nova metodologia de auditoria visa basicamente a análise desses controles. “Generalizando, a maneira pela qual os auditores vêm operacionalizando suas atividades para obter uma “razoável segurança” sugere que fraudes cometidas nos altos nível das empresas não são uma preocupação da profissão” (op. cit., p. 301).

Pesquisas recentes têm demonstrado que as fraudes substantivas são cometidas nos mais altos níveis da hierarquia empresarial, geralmente o presidente ou equivalente, e nesses níveis, não há controles suficientes para impedi-las.

As relações amigáveis entre auditores e os níveis gerenciais das empresas podem contribuir para agravar o problema. Em 1998, os auditores da Cendant falharam em detectar que as receitas estavam infladas em mais de US\$ 300 milhões. Um dos auditores da equipe foi mencionado por ter dito “nós nunca pensamos que ele [o gerente sênior da Cendant] pudesse fazer isso”.

---

<sup>63</sup> Testes substantivos são exames que permitem ao auditor obter evidências que suportam o saldo do item sob exame (ATTIE, 1998, p. 53).

É de se notar, no entanto, que fraudes relacionadas à inobservância de princípios contábeis, relatórios financeiros fraudulentos, demonstrações contábeis infladas, entre outros, estão muito além do alcance ou da motivação dos funcionários de níveis hierárquicos inferiores. Na realidade, “elas estão dentro do domínio da cúpula e além do domínio dos sistemas de controles internos”.

Um relatório publicado pela SEC, identificado pela sigla AAER, indica que em 72%, de 72 casos examinados, o presidente da empresa estava diretamente envolvido. Importante destacar que este relatório é emitido apenas quando os auditores não detectaram o problema. E eles vêm aumentando. Um exame de mesma natureza, realizado entre 1987 e 1997, indicou uma média de 20,4 fraudes por ano. Outro exame, realizado no período entre 1998 e 1999, indica uma média de 36,5%, por ano.

A solução proposta para minimizar os problemas de fraudes nos mais elevados níveis da organização passa por um retorno ao uso de revisões analíticas, aplicação de testes substantivos e análise dos sistemas de controle interno.

Dois exemplos gritantes de como a falta de tais exames pode acarretar conseqüências danosas encontram-se reportados a seguir:

As demonstrações financeiras da Cendant, em 31 de dezembro de 1997, refletiam um saldo de caixa de US\$ 100 milhões a mais do que efetivamente dispunha nos bancos. O auditor não identificou o problema simplesmente por que um exame da conciliação bancária, suportada por circularização aos bancos e exame dos registros contábeis, não fazia parte do escopo de seu programa de trabalho.

Em outro caso, a Arthur Andersen, auditores da Perry Drug, embora tenham identificado uma diferença de inventário na ordem de US\$ 20 milhões, não levada à despesa, concordaram com o procedimento da empresa de não registrá-la, porque os saldos dos estoques daquele exercício eram consistentes com os do ano anterior.

Estas limitações do atual método de auditoria, precisam e devem ser revistas como forma de reduzir significativamente as fraudes e as perdas decorrentes delas e aumentar, tanto quanto possível, a “razoável segurança” do auditor.

### ***Lobbies políticos***

A respeito do alcance e da responsabilidade dos lobbies políticos para manter alguns tipos de empresas longe do alcance das normas contábeis, Granof e Zeff<sup>64</sup>, forneceram alguns exemplos reais em artigo para o *The New York Times*, intitulado “O que Washington não diz”, reproduzido no jornal O Estado de São Paulo, de 24 de janeiro de 2002, de onde foi extraído o material compilado a seguir.

Nas décadas de 70 e 80, congressistas, em sua maioria representando estados produtores de petróleo, exerceram pressão para que o Conselho de Padrões de Contabilidade Financeira e a SEC - Securities Exchange Commission não estabelecessem padrões rígidos para os relatórios financeiros da indústria petrolífera. O Conselho é uma organização do setor privado que estabelece os padrões contábeis a serem observados pelas empresas e que caberão à SEC fazer cumprir.

De 1991 a 1994, membros do Congresso impediram que o Conselho criasse padrões que teriam forçado as companhias a constituir provisões ao emitir opções por ações para seus funcionários. A intenção era fazer com que as opções fossem contabilizadas como despesas das empresas. As forças que impediram tal iniciativa alegavam que, se as empresas considerassem as opções como despesas, o rendimento diminuiria e o preço das ações sofreria com isso. Os lobistas agiam no interesse de grandes corporações industriais e pequenas empresas de tecnologia.

Em outra ocasião, entre 1999 e 2000, voltaram a intervir colocando entraves no caminho dos padrões de fusões e aquisições e no modo pelo qual as empresas envolvidas deveriam contabilizar os ativos intangíveis. O Conselho queria alterar o modo como as empresas contabilizavam alguns dos custos de tais operações, porém diversas companhias foram refratárias às mudanças e organizaram lobby no Congresso contra as mudanças. Uma vez mais o Conselho foi derrotado.

O envolvimento do Congresso Americano nas mudanças de padrões contábeis obedece a questões de ordem política, alimentadas por um sistema de financiamentos de campanha. Na opinião dos articulistas, se os membros do Congresso fossem sinceros em seus propósitos de identificar e corrigir as fraquezas

---

<sup>64</sup> GRANOF, Michael H. e ZEFF, Stephen A., são respectivamente, professores de contabilidade da Universidade do Texas e Universidade Rice.

dos padrões contábeis das demonstrações financeiras, “deveriam fazer investigações à moda antiga: seguir o dinheiro. Dessa forma eles provavelmente encontrariam o caminho que leva ao espelho mais próximo”.

### **Participação de instituições financeiras**

Notícia publicada no jornal O Estado de São Paulo de 08 de abril de 2002, informa que a Universidade da Califórnia moveu ação contra nove bancos e dois escritórios de advocacia afirmando ter havido fraude no caso Enron. Após perder US\$ 150 milhões, a Universidade informa que os bancos e os escritórios foram pivôs em permitir que a Enron executasse a fraude.

A acusação que pesa sobre eles é a de apoiar o preço das ações e criar uma falsa aparência de força financeira e lucratividade, que levou o público a investir bilhões de dólares na empresa. Os acusados nessa ação são o J.P. Morgan Chase, Citigroup, Merrill Lynch, Credit Suisse First Boston, Canadian Imperial Bank of Commerce, Bank of America, Deutsche Bank, entre outros.

### **Conflito de interesses na prestação de serviços**

Antecede o caso Enron a preocupação do mercado com o conflito de interesses que as empresas de auditoria vinham mantendo ao oferecer a seus clientes serviços paralelos de auditoria e consultoria. Esta preocupação pode ser verificada em artigo publicado na revista *The Economist*, datada de 12 de agosto de 2000, denominado “The ties that bind auditors”, onde são destacadas as preocupações que orientavam a linha de ação a ser seguida pelo presidente da SEC, Arthur Levitt. A primeira proposta dele era impedir que as empresas de auditoria oferecessem serviços que não fossem de auditoria ou correlatos ao mesmo cliente. Segundo ele, “as big five há muito pararam de se auto-denominar apenas contadores e passaram a acrescentar consultoria em gestão e tecnologia, impostos, finanças corporativas, recrutamento e seleção de pessoal, e diversos outros”.

Como que antevendo os acontecimento, ele advertia para a possibilidade dessa duplicidade de serviços diminuir a independência dos auditores ou vir a fornecer essa impressão. Àquela época, três das cinco empresas – Deloitte, Andersen e KPMG – reclamavam de tal restrição.

A despeito das reclamações, as três empresas decidiram por vender ou colocar à venda suas consultorias. A Ernst & Young, antecipando-se às demais, vendeu seus negócios de consultoria à France´s Cap Gemini no início do ano 2000. A KPMG vendeu metade de sua consultoria à Cisco System, por US\$ 1 bilhão. A Andersen se “divorciou” da Andersen Consulting. A PricewaterhouseCoopers também decidiu pelo mesmo caminho, mas até aquela data ainda não havia concluído qualquer operação.

O problema, no entanto continua, porque não obstante tenham sido concluídas diversas operações de venda, as empresas continuaram a vender serviços, mormente nas áreas contábil, financeira e fiscal.

Os efeitos dessa duplicidade podem ser sentidos nas palavras do articulista do jornal O Estado de São Paulo, em matéria publicada no dia 13 de janeiro de 2002, sob o título “A Enron e o governo Bush”.

O escândalo chama a atenção por dois aspectos em especial. O primeiro é o da promiscuidade entre a empresa de auditoria e a empresa auditada. O segundo é a reação do governo americano. A revisão autônoma e irrestrita das contas de uma corporação é uma atividade com fins públicos, pois dela dependem acionistas, consumidores, bancos e corretores – o mercado em suma. Quando a auditoria de uma firma é também a sua consultora, portanto parte interessada nos seus destinos, escancara-se o risco de uma cumplicidade atentatória à ética empresarial, se não à lei.

Conquanto alguns alardeiem a “promiscuidade” das relações entre consultoria e auditoria, o certo é que, no caso Enron, não foi provada nenhuma relação de causa e efeito neste sentido. Uma célebre frase se coaduna perfeitamente ao problema: à mulher de César não basta ser honesta, ela tem que parecer honesta. Não parece ser este, porém, o pensamento do congresso americano que, a exemplo dos casos anteriormente relatados, uma vez mais intercedeu e vetou a proibição de ambos os serviços por uma mesma empresa.

Este assunto, trazido para o ambiente doméstico, demonstra “quão correta está a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) ao exigir que de forma alguma o auditor possa prestar serviços de consultoria nos sistemas e nos dados passíveis de verificação e exame por parte desse mesmo auditor” (MARTINS, 2002, p. 1).

Não obstante a corajosa postura da CVM, pouco após a edição daquela medida as empresas de auditoria obtiveram, através de liminar, efeito suspensivo que lhes permitiu a manutenção da prática.

A solução do problema parece estar próxima à medida que, tanto no Brasil quanto no exterior, os auditores, cedendo à pressão pública, estão abdicando dos trabalhos de consultoria de forma voluntária. Pelo lado dos auditados, diversas são as empresas que anunciaram a não contratação de consultoria junto aos seus auditores como parte de boas políticas de governança corporativa.

### **A intenção de fraudar**

Além do conteúdo do e-mail que serviu de base à condenação da Andersen e a destruição deliberada de documentos, outras provas, extraídas de documentos emitidos pela própria Enron, demonstram a intenção deliberada de fraudar. Segundo Krugman, em artigo denominado “Um sistema corrompido”, reproduzido pelo jornal O Estado de São Paulo, de 19 de janeiro de 2002:

Uma carta escrita em agosto por um dos vice-presidentes da Enron ao presidente, Kenneth Lay, contava como empresas associadas com nomes como Condor e Raptor foram usadas para criar lucros fictícios. E mencionava um gerente dizendo: “nós somos uma empresa bem desonesta”.

A forma pela qual tratava analistas e investidores que procuravam entender suas operações também demonstrava uma conduta de pouca transparência. “Seus representantes esquivavam-se de perguntas, por vezes com rudeza” (EMSHWILLER e SMITH, op. cit. p. 2).

As mentiras e fraudes sempre foram orientadas pelo mais alto escalão da empresa. Quando, em 14 de agosto de 2001, a menos de três meses do início do processo falimentar, o presidente Skilling subitamente se retirou da empresa, seu sucessor, Kenneth Lay, homem profundamente ligado à Enron declarou à imprensa: “Posso dizer com honestidade que a companhia está em mais boa forma de que nunca”. Mais ou menos na mesma ocasião, em memorando interno aos funcionários, numa atitude proibida por lei, Lay sugeria aos funcionários que comprassem ações da empresa pois que a perspectiva de resultados era muito boa.

## **Conseqüência**

A perda de milhões de dólares por parte de investidores e funcionários, tanto no caso Enron, como em outros que o sucederam, levou o governo do Estados Unidos, ainda que tardiamente, a tomar medidas que o próprio mercado reconhece como paliativas e tímidas. De acordo com a nova lei, as penas para crimes financeiros foram quadruplicadas, com uma sentença máxima de 25 anos, bem como foi criada uma nova categoria de crime por falhas na segurança em relação a fraudes. Adicionalmente, foi concedida à SEC autoridade para barrar a ação de executivos que tenham agido favoravelmente ou colaborado com as fraudes.

O projeto da bancada democrata queria mais, porém foi derrotado. Conforme informa o citado Sotero, de acordo com o projeto, seria criada uma nova categoria de delitos financeiros para práticas que envolvessem artifícios contábeis, além de uma nova agência federal, independente, para supervisionar auditorias especializadas em contabilidade. Seria, ainda, estabelecido limite de cinco anos para contratos com firmas de auditoria de contabilidade e proibida a prestação simultânea de serviços de auditoria e de consultoria.

No dia 31 de julho de 2002, o Presidente dos Estados Unidos, George W. Bush assinou a nova lei sobre governança corporativa. No ato da assinatura o presidente prometeu “tempos difíceis” em vez de “dinheiro fácil”.

## **Outros casos**

Este apêndice não poderia ser encerrado sem mencionar os casos que sucederam ao da Enron. Por ser muito extenso e pelas características de cada um, não seria interessante, neste momento, detalhá-los individualmente. Não obstante, reproduzimos um quadro publicado pelo jornal O Estado de São Paulo, de 2 de julho de 2002, que fornece um breve apanhado de cada um e, em alguns casos, os valores envolvidos.

<i>Empresa</i>	<b>Ocorrência</b>
<i>WORLDCOM</i>	Contabilizou US\$ 6,5 bilhões em receitas inexistentes e emprestou US\$ 408 milhões para o principal executivo cobrir perdas de investimentos.
<i>XEROX</i>	Registrou irregularmente receitas de US\$ 6,4 bilhões em seus balanços.
<i>Tyco</i>	Seu ex-diretor-presidente, Dennis Koslowski, usou a empresa para sonegar impostos na compra de US\$ 13 milhões em obras de arte.
<i>ImClone</i>	Familiares do ex-diretor-presidente Samuel Waksal venderam ações da empresa um dia antes dos órgãos reguladores reprovarem um medicamento da companhia.
<i>ADELPHIA</i>	Garantiu US\$ 3,1 bilhões em empréstimos para outras empresas da família do ex-presidente do conselho John Rigas.
<i>CMS ENERGY</i>	Conduziu negócios para aumentar artificialmente o faturamento, em que vendia energia e em seguida a recomprava pelo mesmo preço.
<i>DYNEGY</i>	Como a CMS Energy, entrou em negócios para elevar sua receita de forma artificial.
<i>RELLANT</i>	Vendeu e em seguida recomprou energia para aumentar a receita, como a Dynegy e a CMS.
<i>Global Crossing</i>	Usou acordos de troca de capacidade de rede para inflar seu faturamento.
<i>Qwest</i>	Assim como a Global Crossing, contabilizou como venda operações de troca de capacidade de rede com outras operadoras.

## BIBLIOGRAFIA

- ANDREUCCI, Bruno Pedro. Auditoria das Vendas a Prestação, *Revista Paulista de Contabilidade*, v. 317, pp. 36-9, nov, 1950.
- ANDREZO, A.F. e LIMA, I. S. *Mercado Financeiro – aspectos históricos e conceituais*, FIPECAFI/USP. São Paulo: Pioneira, 1999.
- ATTIE, William, *Auditoria*, São Paulo, Atlas, 3º ed. 1998.
- BUENO, Luiz de Freitas, *Coletânea de Legislação do Interesse das Faculdades de Ciências Econômicas*. São Paulo: Tomo II, Legislação Federal, 1964.
- CAMPÍGLIA, Américo Oswaldo. Funções da Auditoria Interna, *Revista Paulista de Contabilidade*, v. 378, pp. 4-11, nov/dez, 1957.
- CAMPOS, Eduardo Sampaio. “Não Preciso de Auditores...”, *Revista Paulista de Contabilidade*, v. 280, p. 27, out, 1947.
- CAMPOS, Eduardo Sampaio. “Auditoria Independente”, *Revista Paulista de Contabilidade*, v. 279, pp. 6-7, set, 1947.
- CARDOZO, Júlio Sérgio S., *Gazeta Mercantil*, Caderno A-1, p. 3, 25.02.2002.
- CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de. *O Parecer dos Auditores Independentes sobre Demonstrações Contábeis no Brasil: estudo das limitações ao seu poder de comunicação*. São Paulo: 1989, Dissertação de Mestrado – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.
- CASTRO, Cláudio de Moura. *A Prática da Pesquisa*. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1978.
- COLEÇÃO LEIS DO BRASIL, Rio de Janeiro, Imprensa Nacional.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, *Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade*, 2º ed. Brasília: CFC, 2000.
- CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO / CRC SP. *Os Princípios Fundamentais de Contabilidade, as Normas Brasileiras de Contabilidade e o Código de Ética Profissional do Contabilista*. São Paulo: 28ª ed. São Paulo,: 2000.
- CULLINAN, Charles P. and SUTTON, Steve G. *Defrauding the public Interest: a critical examination of reengineered audit process and the likelihood of detecting fraud*,. *Critical Perspectives on Accounting*, pp 297-310, 2002, disponível no site <[www.idealibrary.com.br](http://www.idealibrary.com.br)>

DAVID, René. *Os Grandes Sistemas do Direito Contemporâneo: direito comparado*. 2º Ed. Trad. Hermínio A. de Carvalho. Lisboa: Meridiano, 1978.

DEVEZA, G. A., “A Contabilidade no Brasil Antigo”, *Revista Paulista de Contabilidade*, v. 218, p.11-5, ago. 1942.

DICTIONARY OF EDUCATION, Rowntree. London, Harper, 1981.

DIRETRIZES CURRICULARES NACIONAIS, Ministério da Educação, Conselho Nacional de Educação, Parecer CNE/CES 146/2002.

DIZIONARI LE MONNIER, DEVOTO, G. e OLI, G.C. *Vocabolario della Língua Italiana*, Firenze, Le Monnier, 8º ed., 1988.

EMSHWILLER, John R. e SMITH, Rebecca, *Um véu corporativo encobre queda da Enron*, *The Wall Street Journal*, reproduzido no jornal O Estado de São Paulo, Caderno de Economia, 09/12/2001.

ERNST & YOUNG, *Apostila do Participante Auditoria*, 2000.

ERNST & YOUNG, *Programa de Desenvolvimento Profissional Contínuo - 2000*.

ERNST & YOUNG, *Audit Process*, ERNST & Young LLP, Outubro 1997.

ERNST & YOUNG, *EY / AWS Guide Tour*, ERNST & Young LLP, 1998.

ERNST & YOUNG, *Preparação Antecipada*, Nível I, 2000.

ERNST & YOUNG, *Proceso de Auditoría em Latinoamérica*, ERNST & Young International, Agosto 1998.

ERNST & YOUNG, SOTEC, *Relatórios e Pareceres de Auditoria*, Curso Básico de Auditoria – normas e procedimentos, São Paulo, Atlas, 1966.

FIALHO, Branca D., “A Educação Secundária no Brasil”, *Anais do III Congresso de História Nacional*, Rio de Janeiro, 1938.

FRANCO, Hilário e MARRA, Ernesto. *Auditoria Contábil*. 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2000.

FRANCO, Hilário. “Condições para o Exercício da Auditoria Externa”, *Revista Paulista de Contabilidade*, nº 422, 1968.

FRANCO, Hilário. “Formas de Auditoria”, *Revista Paulista de Contabilidade*, nº 421, 1967.

FRANZOLIM, Mário. “Auditoria – Uma Real Oportunidade”. *Revista Paulista de Contabilidade*, v. 264, p. 9-11, jun, 1946.

FURLANETTO, Américo F. “São Necessários os Auditores?” *Revista Paulista de Contabilidade*, v. 115/116, pp. 8-9, jan/fev, 1934.

HENRY, Gary T. *Practical Sampling*. London: Sage, 1990.

HERRMANN Jr, Frederico. *Padronização dos Balanços das Sociedades Anônimas*, São Paulo: Atlas, 1946.

IBRACON. *Normas internacionais de Auditoria 1997*. Tradução: Vera Maria Conti Nogueira e Danilo A. Nogueira. São Paulo: 1998.

KANITZ, Sthefen, *Análise do parecer do Auditor*, Ed. Atlas, 1973.

KERLINGER, Fred N. *Metodologia da Pesquisa em Ciências Sociais*. São Paulo: EPU, 1980.

KPMG, *The Financial Statement Audit*, USA, 1999.

LATTORRACA, Nilton. "A Responsabilidade do Auditor", *Revista Paulista de Contabilidade*, nº 433, 1970.

LOPES DE SÁ, A. *Aspectos Contábeis da Inconfidência Mineira*, Ouro Preto, Ministério da Fazenda – Escola de Administração Fazendária, 1980.

LOPES DE SÁ, A. *Curso de Auditoria*. São Paulo: Atlas, 1957.

LUFT, Celso Pedro. *Pequeno Dicionário da Língua Portuguesa*, São Paulo, Scipione, 1988.

MADEIRA, Clóvis Ailton. *Avaliação do Ensino de Auditoria nos Cursos de Graduação de Ciências Contábeis – Uma pesquisa exploratória*, São Paulo, 2001. Dissertação – Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado.

MARRA, Ernesto. "Normas Técnicas de Auditoria", *Revista Paulista de Contabilidade*, v. 400, p. 7, mar, 1962 b.

MARRA, Ernesto. "O Parecer do Auditor", *Revista Paulista de Contabilidade*, v. 399, p. 7, fev, 1962 a.

MARRS, Frank O. *Using Your Audit as a Management Tool*, KPMG, 1996.

MARTINS, Gilberto de Andrade. *Manual para elaboração de Monografias e Dissertações*. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 1994.

MEIRELES, Mário. *Dez Estudos Históricos*. Documentos Maranhenses. Edição organizada por Jomar Moraes. São Luiz: Alumar, 1994.

MESQUITA FILHO, Júlio. *Política e Cultura*. São Paulo: Ed. Martins Fontes, 1969.

MILLS, John R., *Charles William Miller 1894 – 1994*, Memoriam S.P.A.C., Price Waterhouse, 1996.

MONROE, John; FINKNER, A. L. *Handbook of Area Sampling*, 1. Philadelphia: Chilton Co., 1959. 55p. (USP-FEA 311.21 M753H).

MORAIS, Regis de. *O que é ensinar*. São Paulo: E.P.U – Editora Pedagógica e Universitária Ltda, 1989.

MUSSOLINI, Luiz Fernando. “Auditoria por Contadores – Vitória da Lei e do Bom Senso”, *Revista Paulista de Contabilidade*, nº 438, 1972.

MUSSOLINI, Luiz Fernando. “Os Auditores Independentes e o Banco Central do Brasil”, *Revista Paulista de Contabilidade*, nº 434, 1971.

NEGRINI, Antenor Silva. “O Auditor nas Grandes Empresas”, *Revista Paulista de Contabilidade*, v. 368, pp. 10-2, mar/abr, 1956.

*Overview of the KPMG Audit Process*, USA: KPMG LLP, 2000.

OLIVEIRA, Ricardo. *Administrando um Sistema de Treinamento à Distância*, [www.infaplen.hgp.ig.com.br/handbook/Capitulo8-1.htm](http://www.infaplen.hgp.ig.com.br/handbook/Capitulo8-1.htm)

PFALTZGRAFF, Rogério. “A Importância da Auditoria”, *Revista Paulista de Contabilidade*, v. 292, pp. 11-2, out, 1948.

PILETTI, Nelson, *História da Educação no Brasil*. São Paulo: Ed Ática, 7º ed., 1997.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. Programa de Educação Permanente Brasil 99, 1999.

REINACH, Heinrich. “A Revisão dos Balanços e o Ante-Projeto de Lei de Sociedades Anônimas”, *Revista Paulista de Contabilidade*, v. 188, pp. 25-9, fev, 1940.

*REVISTA PAULISTA DE CONTABILIDADE*. São Paulo, n. 53/54, p. 273-6, nov./dez., 1928.

SANTOS, Leopoldo Luiz. “O Contador – O Actuário – O Auditor”. *Revista Paulista de Contabilidade*, v. 121/122, p. 173-6, jul./ago., 1934.

SCHWACKE, Osmar. “Forma e Conteúdo dos Relatórios de Auditores Independentes”, *Revista Paulista de Contabilidade*, v. 431, p. 35, 1970.

SELLTIZ, WRIGHTSMAN E COOK, *Métodos de Pesquisa nas relações Sociais*; organizadora da 4ª edição norte-americana Loise H. Kidder. São Paulo: EPU, 1987.

STEVENSON, William J. *Estatística Aplicada à Administração*. São Paulo: Harbra, 1981. 495p.

TOLEDO FILHO, Jorge Ribeiro, *A Evolução do Pensamento Contábil*, São Paulo, 1980. 115 p. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

# **ENSINO DE AUDITORIA: VISÃO ACADÊMICA x PRÁTICAS DE FIRMAS**

## **ANEXOS**

## Relação das Faculdades de Ciências Contábeis Fornecidas pelo MEC

Nome da Instituição	CIDADE	E	REGIÃO	CATEGORIA	PROPRIE	ANEXO A
						ATIVIDADE
Faculdade de Ciências Contábeis de Navirai	Navirai	MS	Centro-Oeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Auditoria
Faculdade de Ciências Gerenciais de Dracena	Dracena	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Auditoria
Universidade Castelo Branco	Rio de Janeiro	RJ	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Auditoria
Universidade Tiradentes	Aracajú	SE	Nordeste	Universidade	Particular	Graduação em Auditoria
Abeu Faculdades Integradas	Belford Roxo	RJ	Sudeste	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Centro de Educação Superior de Brusque	Brusque	SC	Sul	Estab. Isolado	Municipal	Graduação em Ciências Contábeis
Cent. de Educ. Sup. Unyahna - Feira de Santana	Feira de Santana	BA	Nordeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Centro de Educ. Superior Unyahna - Salvador	Salvador	BA	Nordeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Centro de Ensino Superior de Jaraguá do Sul	Jaraguá do Sul	SC	Sul	Estab. Isolado	Municipal	Graduação em Ciências Contábeis
Centro de Ensino Superior de São Carlos	São Carlos	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Centro de Ensino Superior de Volta Redonda	Volta Redonda	RJ	Sudeste	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Centro de Ensino Superior do Amapá	Macapá	AP	Norte	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Centro de Ensino Superior do Vale do Parnaíba	Teresina	PI	Nordeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Centro de Ensino Superior Heróis de Jenipapo	Campo Maior	PI	Nordeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Centro de Estudos Superiores da Amazônia	Belém	PA	Norte	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Centro de Estudos Superiores de Londrina	Londrina	PR	Sul	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Centro de Estudos Superiores de Maceió	Maceió	AL	Nordeste	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Centro Federal de Educação Tecnol. do Paraná	Pato Branco	PR	Sul	Estab. Isolado	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Centro Integrado de Ensino Sup. do Amazonas	Manaus	AM	Norte	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Centro Superior de Ciências Sociais de Vila Velha	Vila Velha	ES	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Centro Universitário Augusto Motta	Rio de Janeiro	RJ	Sudeste	Centro Univers.	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Centro Universitário Campos de Andrade	Curitiba	PR	Sul	Centro Univers.	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Centro Universitário Celso Lisboa	Rio de Janeiro	RJ	Sudeste	Centro Univers.	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Centro Universitário da Cidade	Rio de Janeiro	RJ	Sudeste	Centro Univers.	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Centro Universitário da Cidade	Rio de Janeiro	RJ	Sudeste	Centro Univers.	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Centro Univer. da Fund. Instit. Ensino de Osasco	Osasco	SP	Sudeste	Centro Univers.	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Centro Universitário da Grande Dourados	Dourados	MS	Centro-Oeste	Centro Univers.	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Centro Univer. das Facul. Metropolitanas Unidas	São Paulo	SP	Sudeste	Centro Univers.	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Centro Universitário de Brasília	Brasília	DF	Centro-Oeste	Centro Univers.	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Centro Universitário de João Pessoa	João Pessoa	PB	Nordeste	Centro Univers.	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Centro Universitário de Rio Preto	S. José do Rio Preto	SP	Sudeste	Centro Univers.	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Centro Universitário de Votuporanga	Votuporanga	SP	Sudeste	Centro Univers.	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Centro Universitário do Norte Paulista	S. José do Rio Preto	SP	Sudeste	Centro Univers.	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Centro Universitário do Triângulo	Araguari	MG	Sudeste	Centro Univers.	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Centro Universitário do Triângulo	Uberlândia	MG	Sudeste	Centro Univers.	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Centro Universitário Ibero-Americano	São Paulo	SP	Sudeste	Centro Univers.	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Centro Universitário Moacyr Sreder Bastos	Rio de Janeiro	RJ	Sudeste	Centro Univers.	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Centro Universitário Monte Serrat	Santos	SP	Sudeste	Centro Univers.	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Centro Universitário Monte Serrat	Santos	SP	Sudeste	Centro Univers.	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Centro Universitário Moura Lacerda	Ribeirão Preto	SP	Sudeste	Centro Univers.	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Centro Universitário Newton Paiva	Belo Horizonte	MG	Sudeste	Centro Univers.	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Centro Universitário Nossa Senhora do Patrocínio	Itu	SP	Sudeste	Centro Univers.	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Centro Universitário Nove de Julho	São Paulo	SP	Sudeste	Centro Univers.	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Centro Universitário Plínio Leite	Niterói	RJ	Sudeste	Centro Univers.	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Centro Universitário Positivo	Curitiba	PR	Sul	Centro Univers.	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Escola Sup. Ciências Hum. e Exatas Rio Verde	Rio Verde	GO	Centro-Oeste	Estab. Isolado	Municipal	Graduação em Ciências Contábeis
Escola Superior de Adm. de Negócios do Agreste	Arapiraca	AL	Nordeste	Estab. Isolado	Estadual	Graduação em Ciências Contábeis
Escola Sup. de Ciências Cont. de Rondonópolis	Rondonópolis	MT	Centro-Oeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Escola Sup. de Ciênc. Cont. e Adm. de Ituiutaba	Ituiutaba	MG	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. Advent. de Ciências Cont. de Minas Gerais	Lavras	MG	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade Aldete Maria Alves	Iturama	MG	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade Anhanguera de Ciências Humanas	Goiania	GO	Centro-Oeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade Baiana de Ciências Contábeis	Salvador	BA	Nordeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. Bandeirantes de Ciênc. Exatas e Humanas	São Paulo	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade Bethencourt da Silva	Rio de Janeiro	RJ	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade Boa Viagem	Recife	PE	Nordeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade Brasileira	Vitoria	ES	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. Camaquense de Ciências Cont. e Adminis.	Camaquã	RS	Sul	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade Campineira de Ciências Gerenciais	Campinas	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade Cândido Mendes de Vitória	Vitoria	ES	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade Carioca	Rio de Janeiro	RJ	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade Carlos Drummond de Andrade	São Paulo	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade Compacto de Ciências Gerenciais	Brasília	DF	Centro-Oeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade da Ilha	Rio de Janeiro	RJ	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. Adm. Ciênc. Econ e Cont. de Guaratinguetá	Guaratinguetá	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade de Adm. de Empresas de Jahu	Jau	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Adm. e Ciências Cont. de Linhares	Linhares	ES	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Adm. e Ciências Cont. de São Roque	São Roque	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade de Adm. e Ciências Cont. Luzwell	São Paulo	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Adm. e Ciências Contábeis Tibiriçá	São Paulo	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Adm. e Econ. -São João da Boa Vista	S. João da Boa Vista	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Municipal	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade de Adm. e Finanças de Machado	Machado	MG	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade de Adm. e Informática de Maringá	Maringá	PR	Sul	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade de Amambai	Amambai	MS	Centro-Oeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade de Belford Roxo	Belford Roxo	RJ	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade de Ciências Adm. de Ponta Porã	Ponta Pora	MS	Centro-Oeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências Adm. e Cont. Costa Braga	São Paulo	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências Adm. e Contábeis de Atibaia	Atibaia	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências Adm. e Contábeis de Itabira	Itabira	MG	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis

## Relação das Faculdades de Ciências Contábeis Fornecidas pelo MEC

Fac. de Ciências Adm. e Contábeis de Lins	Lins	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências Adm. e Cont. do Vale Ribeira	Registro	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências Adm. e Cont. Santa Lúcia	Moji-Mirim	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências Adm., Econ. e Cont. Guaxupé	Guaxupe	MG	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências Cont. - Fund. Visconde Cairú	Salvador	BA	Nordeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade de Ciências Contábeis - Maceió	Maceio	AL	Nordeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade de Ciências Contábeis de Assis	Assis	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade de Ciências Contábeis de Barretos	Barretos	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade de Ciências Contábeis de Cacoal	Cacoal	RO	Norte	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências Contábeis de Caratinga	Caratinga	MG	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências Contábeis de Itapetininga	Itapetininga	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade de Ciências Contábeis de Jequié	Jequie	BA	Nordeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade de Ciências Contábeis de Lucélia	Lucelia	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências Cont. de Nova Andradina	Nova Andradina	MS	Centro-Oeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências Contábeis de Ponta Porá	Ponta Pora	MS	Centro-Oeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências Contábeis de Ponte Nova	Ponte Nova	MG	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências Contábeis e Adm. de Avaré	Avaré	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. Cont. e Adm. de Cach. do Itapemirim	Cach. do Itapemirim	ES	Sudeste	Estab. Isolado	Municipal	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências Contábeis e Adm. de Itararé	Itarare	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências Cont. e Adm. de Rolândia	Rolandia	PR	Sul	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências Cont. e Adm. de Sta Rosa	Santa Rosa	RS	Sul	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciên. Cont. Adm. S. João da Boa Vista	S. Joao da Boa Vista	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciên. Cont. e Adm. Machado Sobrinho	Juiz de Fora	MG	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências Cont. e Adm. S. Judas Tadeu	Porto Alegre	RS	Sul	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. Ciências Cont. e Atuariais da Alta Noroeste	Araçatuba	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências Cont. e Adm. de Emp. - Ftesm	Rio de Janeiro	RJ	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências Cont. e de Adm. de Marília	Marilia	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências Cont. e de Adm. de Tupã	Tupa	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. Ciên. Cont. Tec. Adm. Rural- Alta Floresta	Alta Floresta	MT	Centro-Oeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências Contábeis Machado de Assis	Rio de Janeiro	RJ	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências Contab. e Adm. de Taquara	Taquara	RS	Sul	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade de Ciências da Admin. de Petrolina	Petrolina	PE	Nordeste	Estab. Isolado	Municipal	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade de Ciências de Timbaúba	Timbauba	PE	Nordeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências e Infom. de Campo Grande	Campo Grande	MS	Centro-Oeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade de Ciências e Tecnologia de Unai	Unai	MG	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. Ciên. Econ. Adm. Cont. S. Sebas. do Paraíso	S. Seb. do Paraíso	MG	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências Econ. Adm. e Cont. de Franca	Franca	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Municipal	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciên. Econ. Cont. e Adm. de Varginha	Varginha	MG	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade de Ciências Econômicas de Bauru	Baurú	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências Econômicas de Colatina	Colatina	ES	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências Econômicas de Divinópolis	Divinópolis	MG	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências Econômicas de São Paulo	São Paulo	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade de Ciências Econ. do Sul de Minas	Itajuba	MG	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências Econ. do Triângulo Mineiro	Uberaba	MG	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências Econ. e Admin. de Osasco	Osasco	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Municipal	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências Econ. Adm. de Pres. Prudente	Presidente Prudente	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências Econ. e Adm. de Santo André	Santo Andre	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Municipal	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciênc. Econ. e Adm. Sta. Rita de Cássia	São Paulo	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências Econ., Adm. e Cont. de BH	Belo Horizonte	MG	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. Ciên. Econ. Cont. Adm de Emp. P. Anchieta	Jundiai	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade de Ciências Gerenciais de Vilhena	Vilhena	RO	Norte	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências Geren. do Alto Paranaíba	Araxá	MG	Sudeste	Estab. Isolado	Municipal	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade de Ciências Gerenciais Una	Belo Horizonte	MG	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade de Ciências Humanas de Aracruz	Aracruz	ES	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências Humanas de Pernambuco	Recife	PE	Nordeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade de Ciências Humanas de Vitória	Vitória	ES	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências Hum. do Vale do Rio Grande	Olimpia	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências Hum. do Vale do Rio Grande	Olimpia	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciênc. Humanas e Jurídicas de Teresina	Teresina	PI	Nordeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências Hum. e Sociais de Igarassu	Igarassu	PE	Nordeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciênc. Hum. e Sociais Padre Humberto	Itaperuna	RJ	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade de Ciências Humanas Esuda	Recife	PE	Nordeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. Ciên. Hum. Exa., Tec. de Tangará da Serra	Tangara da Serra	MT	Centro-Oeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciên. Hum., Exatas, Letras de Rondônia	Porto Velho	RO	Norte	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciências Juríd. e Gerenciais - Garça	Garca	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciên. Juríd. Soc. Aplicadas - Rio Branco	Rio Branco	AC	Norte	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciênc. Juríd., Geren. e Educ. de Sinop	Sinop	MT	Centro-Oeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade de Ciências Sociais	Indaial	SC	Sul	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciênc. Sociais Aplicadas de Cascavel	Cascavel	PR	Sul	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Ciên. Soc. Aplic. Vale de São Lourenço	Jaciara	MT	Centro-Oeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade de Ciências Sociais de Araucária	Curitiba	PR	Sul	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade de Economia e Finanças - Ibmecc	Rio de Janeiro	RJ	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Economia e Finanças - Rio de Janeiro	Rio de Janeiro	RJ	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade de Economia São Luís	São Paulo	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Educ. Ciências e Letras de Ponta Porá	Ponta Pora	MS	Centro-Oeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Educ. Ciências e Letras de Uruaçu	Uruacu	GO	Centro-Oeste	Estab. Isolado	Estadual	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Educ. e Ciências Geren. de Indaial	Indaial	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Educ. e Ciências Geren. de São Paulo	São Paulo	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. Educação e Ciências Geren. de Sumaré	Sumare	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Estudos Sociais Aplicados de Viana	Viana	ES	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Filosofia Ciências e Letras de Caruaru	Caruarú	PE	Nordeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Filos. Ciên. Letras de Jandaia do Sul	Jandaia do Sul	PR	Sul	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. de Filos. Ciências e Letras de Mandaguari	Mandaguari	PR	Sul	Estab. Isolado	Municipal	Graduação em Ciências Contábeis

## Relação das Faculdades de Ciências Contábeis Fornecidas pelo MEC

Fac. de Filo. e Ciências Humanas de Gurupi	Gurupi	TO	Norte	Estab. Isolado	Municipal	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade de Guarapiranga	São Paulo	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade de Jussara	Jussara	GO	Centro-Oeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade Diplomata	Salvador	BA	Nordeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. Est. de Ciências e Letras de Campo Mourão	Campo Mourão	PR	Sul	Estab. Isolado	Estadual	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. Estadual de Ciências Econ. de Apucarana	Apucarana	PR	Sul	Estab. Isolado	Estadual	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. Est. de Educ. Ciências e Letras de Paranavaí	Paranavaí	PR	Sul	Estab. Isolado	Estadual	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. Est. de Fil. Ciên. Letras de Cornélio Procópio	Cornélio Procópio	PR	Sul	Estab. Isolado	Estadual	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. Est. de Filo. Ciênc. e Letras União da Vitória	União da Vitória	PR	Sul	Estab. Isolado	Estadual	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade Est. de Filos. e Letras de Paranaguá	Paranaguá	PR	Sul	Estab. Isolado	Estadual	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade Gama e Souza	Rio de Janeiro	RJ	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade Integradas de Campo Grande	Campo Grande	MS	Centro-Oeste	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade Integradas de Paranaíba	Paranaíba	MS	Centro-Oeste	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade Interlagos de Educação e Cultura	São Paulo	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade Italo-Brasileira	São Paulo	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade Maria Augusta Ribeiro Daher	Jacarei	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. Matogros. de Ciênc. Cont. e Adm. de Cuiabá	Cuiabá	MT	Centro-Oeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade Metodista do Sul Paulista	Itapeva	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade Moraes Júnior	Rio de Janeiro	RJ	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade Municipal de Nova Mutum	Nova Mutum	MT	Centro-Oeste	Estab. Isolado	Municipal	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade Natal	Natal	RN	Nordeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. Natalense p/ o Desenvolvimento do RGN	Natal	RN	Nordeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade Nilton Lins	Manaus	AM	Norte	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade Nossa Senhora Aparecida	Aparecida de Goiânia	GO	Centro-Oeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade Olindense de Ciências Cont. e Adm.	Olinda	PE	Nordeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. Paul. de Adm. e Ciênc. Cont. de Hortolândia	Hortolândia	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade Paulista de Ciências e Letras	São Paulo	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. Porto-Alegrense de Ciências Cont. e Adm.	Porto Alegre	RS	Sul	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade Radial São Paulo	São Paulo	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade Regional Santa Cruz de Curitiba	Curitiba	PR	Sul	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade São Carlos	S. Bern. do Campo	SP	Sudeste	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade São Francisco de Barreiras	Barreiras	BA	Nordeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdade Vitoriana de Ciências Contábeis	Vitória	ES	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdades Associadas de São Paulo	São Paulo	SP	Sudeste	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdades Associadas Ipiranga	São Paulo	SP	Sudeste	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdades Bom Jesus	Curitiba	PR	Sul	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdades Capital	São Paulo	SP	Sudeste	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdades de Valinhos	Valinhos	SP	Sudeste	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdades Integradas - Upis	Brasília	DF	Centro-Oeste	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdades Integradas Anhanguera - Fian	Leme	SP	Sudeste	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdades Integradas Campos Salles	São Paulo	SP	Sudeste	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
<i>Faculdades Integradas Cândido Rondon</i>	<i>Cuiabá</i>	<i>MT</i>	<i>Centro-Oeste</i>	<i>Fac. Integrada</i>	<i>Particular</i>	<i>Graduação em Ciências Contábeis</i>
Faculdades Integradas Cândido Rondon	Cuiabá	MT	Centro-Oeste	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. Integ. da Assoc. Educativa Evangélica	Ceres	GO	Centro-Oeste	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdades Integradas da Bahia	Salvador	BA	Nordeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdades Integradas de Amparo	Amparo	SP	Sudeste	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdades Integradas de Diamantino	Diamantino	MT	Centro-Oeste	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdades Integradas de Fátima do Sul	Fatima do Sul	MS	Centro-Oeste	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdades Integradas de Guarulhos	Guarulhos	SP	Sudeste	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdades Integradas de Jacarepaguá	Rio de Janeiro	RJ	Sudeste	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdades Integradas de Jales	Jales	SP	Sudeste	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdades Integradas de Ourinhos	Ourinhos	SP	Sudeste	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdades Integradas de Rio Verde	Rio Verde de MG	MS	Centro-Oeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdades Integradas de Três Lagoas	Três Lagoas	MS	Centro-Oeste	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdades Integradas do Ceará	Fortaleza	CE	Nordeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. Integ. do Centro Ensino Unif. do Maranhão	São Luis	MA	Nordeste	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdades Integradas Espírito Santenses	Vitória	ES	Sudeste	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdades Integradas Módulo	Caraguatatuba	SP	Sudeste	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdades Integradas Rui Barbosa	Andradina	SP	Sudeste	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdades Integradas Sant'Anna	São Paulo	SP	Sudeste	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdades Integradas Tapajós	Santarem	PA	Norte	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdades Integradas Teresa Martin	São Paulo	SP	Sudeste	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdades Integradas Urubupungá	Pereira Barreto	SP	Sudeste	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdades Oswaldo Cruz	São Paulo	SP	Sudeste	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. Reu. de Adm. Ciênc. Cont. e Econ. - Palmas	Palmas	PR	Sul	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdades Riograndenses	Porto Alegre	RS	Sul	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdades São Judas Tadeu	Rio de Janeiro	RJ	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdades Spei	Curitiba	PR	Sul	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdades Unidas de Várzea Grande	Varzea Grande	MT	Centro-Oeste	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdades Unidas do Vale do Araguaia	Barra do Garças	MT	Centro-Oeste	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdades Unificadas de Araçatuba	Araçatuba	SP	Sudeste	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Faculdades Unificadas Serra do Orgãos	Teresopolis	RJ	Sudeste	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fed. de Escolas das Faculd. Integ. Simonsem	Rio de Janeiro	RJ	Sudeste	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fed. de Estab. de Ens. Sup. em N. Hamburgo	Novo Hamburgo	RS	Sul	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Fac. Mun. de Adm e Ciê. Econ. U. da Vitória	União da Vitória	PR	Sul	Estab. Isolado	Municipal	Graduação em Ciências Contábeis
Fundação Universidade do Rio Grande	Rio Grande	RS	Sul	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Instituto Capixaba de Ensino e Pesquisa	Serra	ES	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Instituto Católico de Minas Gerais	Coronel Fabriciano	MG	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Instituto Católico de Minas Gerais	Coronel Fabriciano	MG	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Instituto de Ciências Sociais - Aeudf	Brasília	DF	Centro-Oeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Instituto de Ciências Sociais Aplicadas-Uneb	Brasília	DF	Centro-Oeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Instituto de Ciências Sociais do Paraná	Curitiba	PR	Sul	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Instituto de Educação Superior - Paraíba	João Pessoa	PB	Nordeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis

## Relação das Faculdades de Ciências Contábeis Fornecidas pelo MEC

Instituto de Ensino Superior Comunitário	Unai	MG	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Instituto de Ensino Superior de Fortaleza	Fortaleza	CE	Nordeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Instituto de Ensino Superior de Mococa	Mococa	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Municipal	Graduação em Ciências Contábeis
Instituto de Ensino Superior de Santo André	Santo Andre	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Instituto de Ensino Superior de Santo André	Santo Andre	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Instituto de Ensino Superior de Santo Ângelo	Santo Angelo	RS	Sul	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Instituto de Ensino Superior do Nordeste	Maceio	AL	Nordeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Instit. Luterano de Ensino Sup. de Ji-Paraná	Ji-Parana	RO	Norte	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Instit. Luterano de Ensino Sup. de Palmas	Palmas	TO	Norte	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Ins. Sup. de Ciências Aplicadas de Limeira	Limeira	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Inst. Sup. de Est. Sociais Clóvis Bevilacqua	Rio de Janeiro	RJ	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Pontifícia Universidade Católica de Campinas	Campinas	SP	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Pontifícia Universidade Católica de MG	Belo Horizonte	MG	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Pontifícia Universidade Católica de MG	Contagem	MG	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Pontifícia Universidade Católica de MG	Pocos de Caldas	MG	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo	São Paulo	SP	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Pontifícia Universidade Católica do Paraná	S. José dos Pinhais	PR	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Pontifícia Universidade Católica do RGS	Porto Alegre	RS	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Pontifícia Universidade Católica do RGS	Uruguaiana	RS	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
União das Escolas de Ens. Sup. Capixaba	Colatina	ES	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
União das Escolas Superiores do Vale do Ivaí	Ivaipora	PR	Sul	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
União das Faculdades Claretianas	Batatais	SP	Sudeste	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Unidade Integ. Vale do Taquari de Ens. Sup.	Lajeado	RS	Sul	Fac. Integrada	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Bandeirante - Sp	São Paulo	SP	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Braz Cubas	Moji das Cruzes	SP	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Camilo Castelo Branco	Fernandópolis	SP	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Camilo Castelo Branco	São Paulo	SP	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Cândido Mendes	Camp. dos Goytacazes	RJ	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Cândido Mendes	Rio de Janeiro	RJ	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Cândido Mendes	Rio de Janeiro	RJ	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Católica de Brasília	Brasília	DF	Centro-Oeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Católica de Goiás	Goiania	GO	Centro-Oeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Católica de Pelotas	Jaguarao	RS	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Católica de Pelotas	Pelotas	RS	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Católica de Pernambuco	Recife	PE	Nordeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Católica de Petrópolis	Petrópolis	RJ	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Católica de Salvador	Salvador	BA	Nordeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Católica de Santos	Santos	SP	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Católica Dom Bosco	Campo Grande	MS	Centro-Oeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Cidade de São Paulo	São Paulo	SP	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Cruzeiro do Sul	São Paulo	SP	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade da Amazônia	Belém	PA	Norte	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade da Região da Campanha	Alegrete	RS	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade da Região da Campanha	Bagé	RS	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
<i>Universidade da Região da Campanha</i>	<i>Caçapava do Sul</i>	<i>RS</i>	<i>Sul</i>	<i>Universidade</i>	<i>Particular</i>	<i>Graduação em Ciências Contábeis</i>
Universidade da Região da Campanha	Dom Pedrito	RS	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade da Região da Campanha	Santana do Livramento	RS	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade da Região da Campanha	São Borja	RS	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade da Região da Campanha	São Gabriel	RS	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
<i>Universidade da Região de Joinville</i>	<i>Joinville</i>	<i>SC</i>	<i>Sul</i>	<i>Universidade</i>	<i>Municipal</i>	<i>Graduação em Ciências Contábeis</i>
Universidade da Região de Joinville	São Bento do Sul	SC	Sul	Universidade	Municipal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade de Brasília	Brasília	DF	Centro-Oeste	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade de Brasília	Brasília	DF	Centro-Oeste	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade de Caxias do Sul	Bento Gonçalves	RS	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade de Caxias do Sul	Caxias do Sul	RS	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade de Caxias do Sul	Farroupilha	RS	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade de Caxias do Sul	Guapore	RS	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade de Caxias do Sul	Vacaria	RS	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade de Cruz Alta	Cruz Alta	RS	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade de Cuiabá	Cuiabá	MT	Centro-Oeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade de Fortaleza	Fortaleza	CE	Nordeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade de Franca	Franca	SP	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade de Itaúna	Itauna	MG	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade de Marília	Marília	SP	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade de Mogi das Cruzes	Moji das Cruzes	SP	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade de Passo Fundo	Carazinho	RS	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade de Passo Fundo	Casca	RS	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade de Passo Fundo	Lagoa Vermelha	RS	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade de Passo Fundo	Palmeira das Missoes	RS	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade de Passo Fundo	Passo Fundo	RS	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade de Passo Fundo	Soledade	RS	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade de Santa Cruz do Sul	Santa Cruz do Sul	RS	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade de Santa Úrsula	Rio de Janeiro	RJ	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade de Santo Amaro	São Paulo	SP	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade de São Paulo	Ribeirão Preto	SP	Sudeste	Universidade	Estadual	Graduação em Ciências Contábeis
<i>Universidade de São Paulo</i>	<i>São Paulo</i>	<i>SP</i>	<i>Sudeste</i>	<i>Universidade</i>	<i>Estadual</i>	<i>Graduação em Ciências Contábeis</i>
Universidade de Sorocaba	Sorocaba	SP	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade de Taubaté	Taubate	SP	Sudeste	Universidade	Municipal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade do Amazonas	Manaus	AM	Norte	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade do Contestado	Caçador	SC	Sul	Universidade	Municipal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade do Contestado	Canoinhas	SC	Sul	Universidade	Municipal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade do Contestado	Concórdia	SC	Sul	Universidade	Municipal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade do Contestado	Curitiba	SC	Sul	Universidade	Municipal	Graduação em Ciências Contábeis

## Relação das Faculdades de Ciências Contábeis Fornecidas pelo MEC

Universidade do Contestado	Mafra	SC	Sul	Universidade	Municipal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade do Estado da Bahia	Barreiras	BA	Nordeste	Universidade	Estadual	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade do Estado da Bahia	Camaçari	BA	Nordeste	Universidade	Estadual	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade do Estado da Bahia	Salvador	BA	Nordeste	Universidade	Estadual	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade do Estado de Mato Grosso	Cáceres	MT	Centro-Oeste	Universidade	Estadual	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade do Estado de Mato Grosso	Tangara da Serra	MT	Centro-Oeste	Universidade	Estadual	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade do Estado de Minas Gerais	Patos de Minas	MG	Sudeste	Universidade	Estadual	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade do Estado do Rio de Janeiro	Rio de Janeiro	RJ	Sudeste	Universidade	Estadual	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade do Grande Abc	São Caetano do Sul	SP	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Univer. do Grande Rio Prof. José de Souza Herdy	Duque de Caxias	RJ	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade do Oeste Paulista	Presidente Prudente	SP	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Univer. do Planalto Catarinense - Uniplac	Lages	SC	Sul	Universidade	Municipal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade do Sul de Santa Catarina	Araranguá	SC	Sul	Universidade	Municipal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade do Sul de Santa Catarina	Palhoca	SC	Sul	Universidade	Municipal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade do Sul de Santa Catarina	Tubarao	SC	Sul	Universidade	Municipal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade do Tocantins	Palmas	TO	Norte	Universidade	Estadual	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade do Vale do Itajaí	Biguaçu	SC	Sul	Universidade	Municipal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade do Vale do Itajaí	Itajaí	SC	Sul	Universidade	Municipal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade do Vale do Itajaí	Picarras	SC	Sul	Universidade	Municipal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade do Vale do Itajaí	Tijucas	SC	Sul	Universidade	Municipal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade do Vale do Paraíba	São José dos Campos	SP	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade do Vale do Rio dos Sinos	São Leopoldo	RS	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Estácio de Sá	Rio de Janeiro	RJ	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Estadual da Paraíba	Campina Grande	PB	Nordeste	Universidade	Estadual	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Estadual de Anápolis	Anápolis	GO	Centro-Oeste	Universidade	Estadual	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Estadual de Feira de Santana	Feira de Santana	BA	Nordeste	Universidade	Estadual	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Estadual de Londrina	Londrina	PR	Sul	Universidade	Estadual	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Estadual de Maringá	Cianorte	PR	Sul	Universidade	Estadual	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Estadual de Maringá	Maringá	PR	Sul	Universidade	Estadual	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Estadual de Montes Claros	Montes Claros	MG	Sudeste	Universidade	Estadual	Graduação em Ciências Contábeis
<i>Universidade Estadual de Ponta Grossa</i>	<i>Ponta Grossa</i>	<i>PR</i>	<i>Sul</i>	<i>Universidade</i>	<i>Estadual</i>	<i>Graduação em Ciências Contábeis</i>
Universidade Estadual de Ponta Grossa	Telemaco Borba	PR	Sul	Universidade	Estadual	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Ceará	Fortaleza	CE	Nordeste	Universidade	Estadual	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Centro-Oeste	Guarapuava	PR	Sul	Universidade	Estadual	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Centro-Oeste	Irati	PR	Sul	Universidade	Estadual	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Oeste do Paraná	Cascavel	PR	Sul	Universidade	Estadual	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Oeste do Paraná	Foz do Iguaçu	PR	Sul	Universidade	Estadual	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Oeste do Paraná	Mal. Candido Rondon	PR	Sul	Universidade	Estadual	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Piauí	Picos	PI	Nordeste	Universidade	Estadual	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Rio Grande do Norte	Mossoro	RN	Nordeste	Universidade	Estadual	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Rio Grande do Norte	Patu	RN	Nordeste	Universidade	Estadual	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Sudoeste da Bahia	Vitória da Conquista	BA	Nordeste	Universidade	Estadual	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Estadual do Vale do Acaraú	Sobral	CE	Nordeste	Universidade	Estadual	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal da Bahia	Salvador	BA	Nordeste	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal da Paraíba	João Pessoa	PB	Nordeste	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal de Alagoas	Maceio	AL	Nordeste	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal de Mato Grosso	Cuiabá	MT	Centro-Oeste	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal de Mato Grosso	Rondonópolis	MT	Centro-Oeste	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul	Corumbá	MS	Centro-Oeste	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul	Dourados	MS	Centro-Oeste	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal de Mato Grosso do Sul	Tres Lagoas	MS	Centro-Oeste	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal de Minas Gerais	Belo Horizonte	MG	Sudeste	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal de Pernambuco	Recife	PE	Nordeste	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal de Rondônia	Ariquemes	RO	Norte	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal de Rondônia	Cacoal	RO	Norte	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal de Rondônia	Porto Velho	RO	Norte	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal de Rondônia	Vilhena	RO	Norte	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal de Roraima	Boa Vista	RR	Norte	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Catarina	Florianópolis	SC	Sul	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Maria	Santa Maria	RS	Sul	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Maria	São Borja	RS	Sul	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal de Sergipe	São Cristovão	SE	Nordeste	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal de Uberlândia	Uberlândia	MG	Sudeste	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal do Ceará	Fortaleza	CE	Nordeste	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal do Espírito Santo	Vitória	ES	Sudeste	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal do Maranhão	Imperatriz	MA	Nordeste	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal do Maranhão	São Luís	MA	Nordeste	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal do Pará	Belém	PA	Norte	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal do Pará	Capanema	PA	Norte	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal do Paraná	Curitiba	PR	Sul	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal do Piauí	Parnaíba	PI	Nordeste	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal do Piauí	Teresina	PI	Nordeste	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal do Rio de Janeiro	Rio de Janeiro	RJ	Sudeste	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
<i>Universidade Federal do Rio Grande do Norte</i>	<i>Caicó</i>	<i>RN</i>	<i>Nordeste</i>	<i>Universidade</i>	<i>Federal</i>	<i>Graduação em Ciências Contábeis</i>
Universidade Federal do Rio Grande do Norte	Natal	RN	Nordeste	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal do Rio Grande do Norte	Santa Cruz	RN	Nordeste	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal do Rio Grande do Sul	Porto Alegre	RS	Sul	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal Fluminense	Macaé	RJ	Sudeste	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal Fluminense	Miracema	RJ	Sudeste	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal Fluminense	Niterói	RJ	Sudeste	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal Fluminense	Nova Iguaçu	RJ	Sudeste	Universidade	Federal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Gama Filho	Rio de Janeiro	RJ	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Guarulhos	Guarulhos	SP	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis

## Relação das Faculdades de Ciências Contábeis Fornecidas pelo MEC

Universidade Ibirapuera	São Paulo	SP	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Iguacu	Nova Iguacu	RJ	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Luterana do Brasil	Cachoeira do Sul	RS	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Luterana do Brasil	Canoas	RS	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Luterana do Brasil	Guaíba	RS	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Metodista de Piracicaba	Piracicaba	SP	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Metodista de São Paulo	S. Bernardo do Campo	SP	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Metropolitana de Santos	Santos	SP	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Norte do Paraná - Unopar	Arapongas	PR	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Norte do Paraná - Unopar	Londrina	PR	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Univer. p/ o Desenvol. do Alto Vale do Itajaí	Rio do Sul	SC	Sul	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade p/ o Desenv. do Alto Vale do Itajaí	S. José do Rio Preto	SP	Sudeste	Estab. Isolado	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Paranaense - Unipar	Toledo	PR	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Paranaense - Unipar	Umuarama	PR	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Paulista	São Paulo	SP	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Potiguar	Natal	RN	Nordeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Presbiteriana Mackenzie	São Paulo	SP	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Regional de Blumenau	Blumenau	SC	Sul	Universidade	Municipal	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Regional de Blumenau	Brusque	SC	Sul	Universidade	Municipal	Graduação em Ciências Contábeis
Univer. Regional do Noroeste do Estado do RGS	Ijuí	RS	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Univer. Regional do Noroeste do Estado do RGS	Tres Passos	RS	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Univer. Regio. Integ. Alto Uruguai e das Missões	Cerro Largo	RS	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Univer. Regio. Integ. Alto Uruguai e das Missões	Erechim	RS	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Univer. Regio. Integ. Alto Uruguai e das Missões	Frederico Westphalen	RS	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Univer. Regio. Integ. Alto Uruguai e das Missões	Santiago	RS	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Univer. Regio. Integ. Alto Uruguai e das Missões	Santo Angelo	RS	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Salgado de Oliveira	Goiania	GO	Centro-Oeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Salgado de Oliveira	Niteroi	RJ	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Salgado de Oliveira	São Goncalo	RJ	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Salvador	Salvador	BA	Nordeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade São Francisco	Bragança Paulista	SP	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade São Francisco	São Paulo	SP	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade São Judas Tadeu	São Paulo	SP	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade São Marcos	São Paulo	SP	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Tiradentes	Aracajú	SE	Nordeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Tuiuti do Paraná	Curitiba	PR	Sul	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Vale do Rio Doce	Governador Valadares	MG	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Vale do Rio Verde	Tres Coracoes	MG	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Veiga de Almeida	Rio de Janeiro	RJ	Sudeste	Universidade	Particular	Graduação em Ciências Contábeis
<b>Legenda</b>						
As instituições que, embora localizadas em campos diferentes, foram selecionadas mais de uma vez no precesso amostral estão identificadas em itálico.						
Vide maiores explicações no tópico 2. 2 do Capítulo II						

## Instituições de Ensino Seleccionadas para Teste Amostral

	Nome da Instituição	CIDADE	E
1	Centro de Ensino Superior de Jaraguá do Sul	Jaraguá do Sul	SC
2	Centro de Ensino Superior de São Carlos	São Carlos	SP
3	Centro de Ensino Superior do Amapá	Macapá	MP
4	<i>Centro Federal de Educação Tecnológica do Paraná</i>	<i>Pato Branco</i>	<i>PR</i>
5	<i>Centro Integrado de Ensino Superior do Amazonas</i>	<i>Manaus</i>	<i>AM</i>
6	Centro Universitário Augusto Motta	Rio de Janeiro	RJ
7	Centro Integrado de Ensino Superior da Amazônia	Manaus	AM
8	<i>Centro Universitário da Grande Dourados</i>	<i>Dourados</i>	<i>MS</i>
9	<i>Centro Universitário de Brasília</i>	<i>Brasília</i>	<i>DF</i>
10	<i>Centro Universitário de Rio Preto</i>	<i>S. José do Rio Preto</i>	<i>SP</i>
11	<i>Centro Universitário do Triângulo</i>	<i>Araguari</i>	<i>MG</i>
12	<i>Centro Universitário Monte Serrat</i>	<i>Santos</i>	<i>SP</i>
13	Faculdade Paulistana de Ciências e Letras	São Paulo	SP
14	Faculdade de Admin. Ciências Econ. e Cont. de Guaratinguetá	Guaratingueta	SP
15	Faculdade de Administração e Informática de Maringá	Maringá	PR
16	Universidade Federal de Uberlândia	Uberlândia	MG
17	<i>Faculdade de Ciências Contábeis de Ponta Porã</i>	<i>Ponta Porã</i>	<i>MS</i>
18	<i>Faculdade de Ciências Contábeis de Jequié</i>	<i>Jequié</i>	<i>BA</i>
19	<i>Faculdade de Ciências Contábeis e Administrativas de Itararé</i>	<i>Itararé</i>	<i>SP</i>
20	<i>Faculdade de Ciências Contábeis e Administrativas de Rolândia</i>	<i>Rolândia</i>	<i>PR</i>
21	<i>Faculdade de Ciências Contábeis e de Administração de Tupã</i>	<i>Tupã</i>	<i>SP</i>
22	Faculdade de Ciên. Cont. e Tecnol.em Admin Rural de Alta Floresta	Alta Floresta	MT
23	Faculdade de Ciências Econômicas de Colatina	Colatina	ES
24	<i>Faculdade de Ciências Econômicas do Sul de Minas</i>	<i>Itajubá</i>	<i>MG</i>
25	<i>Faculdade de Ciências Econômicas do Triângulo Mineiro</i>	<i>Uberaba</i>	<i>MG</i>
26	<i>Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas de Osasco</i>	<i>Osasco</i>	<i>SP</i>
27	Faculdade de Ciências Gerenciais de Dracena	Dracena	SP
28	Faculdade de Ciências Gerenciais de Vilhena	Vilhena	RO
29	<i>Faculdade de Ciências Humanas de Vitória</i>	<i>Vitória</i>	<i>ES</i>
30	<i>Faculdades Capital</i>	<i>São Paulo</i>	<i>SP</i>
31	Universidade Católica Don Bosco	Campo Grande	MS
32	<i>Instituto de Ciências Sociais Aplicadas-Uneb</i>	<i>Brasília</i>	<i>DF</i>
33	Faculdade de Ciências Sociais- Fac. Integradas do Vale do Indaial	Indaial	SC
34	<i>Faculdade de Educação Ciências e Letras de Ponta Porã</i>	<i>Ponta Porã</i>	<i>MS</i>
35	Faculdade de Educação Ciências e Letras de Uruaçu	Uruaçu	GO
36	<i>Faculdade de Filosofia Ciências e Letras de Mandaguari</i>	<i>Mandaguari</i>	<i>PR</i>
37	<i>Faculdades Maria Augusta Daher</i>	<i>Jacarei</i>	<i>SP</i>
38	<i>Faculdade Nilton Lins</i>	<i>Manaus</i>	<i>AM</i>
39	Faculdades de Ciências Administrativas de Avaré	Avaré	SP
40	Faculdades Integradas Campos Salles	São Paulo	SP
41	<i>Faculdades Integradas Cândido Rondon</i>	<i>Cuiabá</i>	<i>MT</i>
42	<i>Faculdades Integradas Rui Barbosa</i>	<i>Andradina</i>	<i>SP</i>
43	<i>Faculdades Oswaldo Cruz</i>	<i>São Paulo</i>	<i>SP</i>
44	<i>Faculdades Unidas do Vale do Araguaia</i>	<i>Barra do Garça</i>	<i>MT</i>
45	Federação de Escolas das Faculdades Integradas Simonsem	Rio de Janeiro	RJ
46	<i>Fundação Universidade do Rio Grande</i>	<i>Rio Grande</i>	<i>RS</i>
47	<i>Instituto de Ensino Superior de Santo André</i>	<i>Santo André</i>	<i>SP</i>
48	<i>Faculdades de Valinhos</i>	<i>Valinhos</i>	<i>SP</i>
49	<i>Universidade Católica de Pelotas</i>	<i>Pelotas</i>	<i>RS</i>
50	<i>União das Escolas Superiores do Vale do Ivaí</i>	<i>Ivaiporã</i>	<i>PR</i>
51	Universidade Camilo Castelo Branco	São Paulo	SP

**Instituições de Ensino Selecionadas para Teste Amostral**

52	<i>Universidade Cândido Mendes</i>	<i>Rio de Janeiro</i>	<i>RJ</i>
53	<i>Universidade Cruzeiro do Sul</i>	<i>São Paulo</i>	<i>SP</i>
54	Universidade da Região da Campanha	Caçapava do Sul	RS
55	Universidade da Região de Joinville	Joinville	SC
56	<i>Universidade de Brasília</i>	<i>Brasília</i>	<i>DF</i>
57	<i>Universidade de Caxias do Sul</i>	<i>Vacaria</i>	<i>RS</i>
58	<i>Universidade de Passo Fundo</i>	<i>Carazinho</i>	<i>RS</i>
59	<i>Universidade de São Paulo</i>	<i>Ribeirão Preto</i>	<i>SP</i>
60	Universidade do Contestado	Mafra	SC
61	Universidade do Estado de Mato Grosso	Cáceres	MT
62	Universidade do Sul de Santa Catarina	Araranguá	SC
63	Universidade Estadual de Maringá	Maringá	PR
64	Universidade Estadual da Paraíba	Campina Grande	PB
65	Universidade Estadual de Ponta Grossa	Ponta Grossa	PR
66	<i>Universidade de Novo Hamburgo</i>	<i>Novo Hamburgo</i>	<i>RS</i>
67	<i>Universidade Estadual do Centro Oeste</i>	<i>Guarapuava</i>	<i>PR</i>
68	<i>Universidade Estadual do Oeste do Paraná</i>	<i>Cascavel</i>	<i>PR</i>
69	Universidade Estadual do Vale do Acaraú	Sobral	CE
70	<i>Universidade Federal da Bahia</i>	<i>Salvador</i>	<i>BA</i>
71	<i>Universidade Federal de Mato Grosso do Sul</i>	<i>Dourados</i>	<i>MS</i>
72	<i>Universidade Federal de Pernambuco</i>	<i>Recife</i>	<i>PE</i>
73	<i>Universidade Federal de Santa Maria</i>	<i>São Borja</i>	<i>RS</i>
74	<i>Universidade Federal do Maranhão</i>	<i>São Luis</i>	<i>MA</i>
75	<i>Universidade Federal do Paraná</i>	<i>Curitiba</i>	<i>PR</i>
76	Universidade Federal do Piauí	Teresina	PI
77	<i>Universidade Federal do Rio Grande do Norte</i>	<i>Caicó</i>	<i>RN</i>
78	Universidade Iguazu	Realengo	RJ
79	<i>Universidade Luterana do Brasil</i>	<i>Canoas</i>	<i>RS</i>
80	<i>Universidade Norte do Paraná - Unopar</i>	<i>Londrina</i>	<i>PR</i>
81	<i>Universidade Regional de Blumenau</i>	<i>Blumenau</i>	<i>SC</i>
82	<i>Universidade Salvador</i>	<i>Salvador</i>	<i>BA</i>
	[Itálico] Pesquisas respondidas		
	[Normal] Pesquisas não respondidas		



**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE.**

São Paulo, XX de ZZZZZZ de 2000.

Prezado(a) senhor(a),

Inicialmente, permita-me que me apresente: meu nome é Álvaro Augusto Ricardino Filho, aluno do Curso de Doutorado em Controladoria e Contabilidade, da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, da Universidade de São Paulo.

Venho por meio desta solicitar a gentileza da colaboração de V. S<sup>a</sup>. na pesquisa que estou empreendendo para minha tese de doutoramento. O foco da mesma é a metodologia de ensino da disciplina “AUDITORIA” nos cursos de graduação em Ciências Contábeis ministrado nas faculdades brasileiras.

Como é de amplo conhecimento, o assunto “AUDITORIA” é extraordinariamente complexo e de grande interesse para o desenvolvimento econômico por meio dos mercados de capitais. Não obstante, a tradição brasileira parece merecer modernizações e atualizações, notadamente a partir da visão educacional.

A pesquisa conta com o apoio e orientação do Prof. Dr. L. Nelson Carvalho e possui as seguintes características:

**1. Objetivo Geral da Pesquisa**

Coletar dados sobre as condições atuais do ensino de auditoria no Brasil para elaboração de tese de doutorado.

**2. Objetivos Específicos**

- a. Conhecer a metodologia, conteúdo, carga horária, bibliografia e formação dos professores encarregados de ministrar a disciplina.

**3. Público Alvo**

- Chefes de Departamento e Professores da disciplina Auditoria, dos cursos de graduação em contabilidade de Contabilidade das faculdades brasileiras.

A pesquisa para a qual solicito sua imprescindível colaboração é composta do questionário anexo à presente.



**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE.**

Comprometo-me a dar tratamento confidencial às informações fornecidas e que as mesmas receberão tratamento estatístico coletivo.

Embora reconhecendo que tais informações se constituem uma sobrecarga ao seu trabalho, conto na sua avaliação que a mesma, quando concluída, poderá fornecer contribuições para o fortalecimento do ensino da matéria no Brasil. Nesse sentido, antecipadamente agradeço sua inestimável ajuda.

Atenciosamente,

Prof. Alvaro Augusto Ricardino Filho

Os: Para a comodidade de sua resposta anexo envelope selado e subscrito.

Ps: respostas por e-mail: [ricardino@ig.com.br](mailto:ricardino@ig.com.br)

Pelo correio: Rua Álvaro Neto, 428, ap 71 Aclimação – SP, Capital - Cep 04112-070.



**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE.**

**Pesquisa Acadêmica – Disciplina Auditoria**

Universidade: .....  Pública  Privada  
 Nome do Chefe de Depto: .....  
 Data do Preenchimento: ...../...../ 2000

**1. Sobre a Disciplina Auditoria.**

Denominação da Disciplina:	Carga Horária		Nº de Turmas		Nº de Alunos *	
Momento em que a disciplina é oferecida?	1º Ano	2º Ano	3º Ano	4º Ano		
A disciplina é obrigatória?	Sim		Não			

Distribuição do conteúdo programático:	%
<b>Quantos por cento do curso estão voltados para cada um dos assuntos abaixo:</b>	
Auditoria de Demonstrações Contábeis	
Auditoria de Controles Internos	
Auditoria Operacional	
Auditoria de Qualidade	
Auditoria Interna	
Perícia	
Mediação	
Arbitragem	
Outros	
Total	

\* Número total de alunos em todas as turmas.

**2. Sobre o Corpo Docente:**

<b>Número de Professores que ministram a matéria Auditoria:</b>	<b>Tempo que ministram a disciplina:</b>	
1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/>	1      2	3      4
<b>Formação Acadêmica do(s) Professor(es):</b>	<b>Concluído</b>	<b>Cursando</b>
Graduação em Ciências Contábeis		
Graduação em outro curso		
Mestrado em Contabilidade		
Mestrado em outra área		
Doutorado em Contabilidade		
Doutorado em outra área		
Especialização em outros cursos (identificar)		
<b>Experiência profissional do professor:</b>	<b>Tempo</b>	<b>Não</b>
Empresa de auditoria independente		
Departamento de auditoria interna de empresa pública		
Departamento de auditoria interna de empresa privada		
Inspetoria		



**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE.**

Peritagem		
Contador		
Nunca trabalhou em nenhuma das áreas acima		

**3. Sobre a bibliografia adotada:**

Indique o (s) livro (s) recomendado(s) para estudo da disciplina.

<b>Título da Obra</b>	<b>Autor</b>	<b>Editora</b>

**4. Sobre a metodologia do ensino:**

Indique a forma pela qual são ministradas as aulas.

Sala de aula	
Visita a empresas	
Palestras com profissionais da área	
Vídeo conferência	
Áudio-vídeo	
Outros (especificar)	

## TABULAÇÃO DOS DADOS PESQUISADOS

### 1. INFORMAÇÕES SOBRE A DISCIPLINA AUDITORIA

	Carga Horária	Nº de Turmas	Nº de Alunos	Ano da Discipl	Obrigatoriedade	Tipo
4	NR	NR	NR	5	S	1
5	72	3	171	4	S	2
8	144	1	33	4	S	2
9	75	1	27	5	S	2
10	64	1	18	3	S	2
11	136	1	70	5	S	2
12	144	3	150	4	S	2
17	144	1	18	4	S	1
18	120	1	33	5	S	2
19	120	1	31	5	S	2
20	144	1	42	4	S	2
21	160	1	27	5	S	2
24	80	1	40	4	S	1
25	144	1	42	5	S	2
26	120	1	69	5	S	1
29	144	2	100	4	S	2
30	144	2	127	3 e 4	S	2
32	120	4	163	4	S	2
34	144	1	15	4	S	2
36	120	1	52	3	S	1
37	72	NR	NR	2	S	2
38	120	1	45	4	S	2
41	288	4	130	3 e 4	S	2
42	108	1	31	4	S	2
43	140	2	90	4	S	2
44	144	1	25	5	S	2
46	120	1	45	4	S	1
47	140	1	DES	4	S	2
48	72	2	40	4	S	2
49	NR	1	20	4	S	2
50	128	1	28	2	S	2
52	120	1	30	4	S	2
53	144	1	59	4	NR	2
56	60	2	80	4	S	1
57	120	1	60	4	S	2
58	120	2	NR	3	S	1
59	120	1	35	4	S	1
66	120	1	27	4	S	2
67	68	2	75	D4 e N5	S	1
68	120	1	43	4	NR	1
70	120	1	40	1 e 2	S	1

71	136	1	45	4	S	1
72	60	2	85	4	S	1
73	60	2	45	4	S	1
74	120	1	35	3	S	1
75	NR	2	110	5	NR	1
77	120	1	30	4	S	1
79	144	1	49	NR	S	2
80	144	2	80	3 e 4	S	2
81	120	1	65	5	S	1
82	128	2	60	4	S	2
T	5815	71	2735		100%	
R	48	49	47		Públicas	19
M	121	1,45	$38 = (2735/71)$		Privadas	32

**Legenda:**

NR = Não Respondeu

S = Sim

T = Total

R = Respostas

M = Média

D4 = Diurno, 4 ano

N5 = Noturno, 5 ano

D = Resposta desconsiderada (trata-se de caso onde foram informados 420 alunos em uma única turma. Provavelmente algum erro de digitação).

1 = Instituições públicas

2 = Instituições privadas

**Análise:**

**Carga horária:** Em 48 respostas foram totalizadas 5.815 horas o que corresponde a uma média de 121 horas/aula, por instituição, sendo que as instituições públicas oferecem, em média, 106 horas/aula enquanto que as instituições privadas dedicam, em média, 129 horas/aula.

Das 17 informações relacionadas à carga horária das instituições públicas, a maior frequência diz respeito a 10 instituições com 120 horas/aula. Acima deste referencial, foram identificados 2 casos, com 144 horas/aula cada. Abaixo, há 5 casos sendo que 3 instituições oferecem apenas 60 horas/aula.

No que diz respeito às instituições privadas, as maiores frequências ocorrem naquelas que oferecem 144 e 120 horas/aula, com 11 e 7 casos, respectivamente. Acima deste patamar foram encontrados 2 casos, sendo que o de maior destaque corresponde a 288 horas/aula. Abaixo, há 11 casos. Os de menor oferta de horas/aula são: 64 horas/aula, 1 caso, 72 horas/aula, 3 casos, e 75 horas/aula, 1 caso.

Parâmetros similares foram encontrados por MADEIRA (op. cit., p. 58). Em sua pesquisa, a carga horária média corresponde a 150,3 horas/aula, porém se forem subtraídas as horas dedicadas à disciplina denominada Perícia Contábil, este patamar cai para 127 horas/aula. Sintomaticamente, 13 das 15 instituições

pesquisadas por ele são privadas. A diferença das médias em instituições privadas, em ambas as pesquisas, é de apenas duas horas/aula.

Se for considerado que um curso de graduação em Ciências Contábeis ministra cerca de 2.700 horas/aula <sup>1</sup>, ao longo de seus 4 ou 5 anos de duração, conclui-se que o volume médio de horas/aula dedicadas à disciplina auditoria corresponde a cerca de 4,5% do total do curso. Nos extremos, considerados os máximos e mínimos de horas/aula ministradas, tem-se 10,7% e 2,4%, respectivamente.

**Número de turmas:** das 51 instituições pesquisadas, 2 (4%) não responderam, 33 (65%) possuem uma única turma cursando a disciplina auditoria, 12 (23%) possuem duas turmas, 2 (4%) mantém 3 turmas e as 2 instituições restantes possuem 4 (4%) turmas.

**Número de alunos:** a pesquisa revelou uma média de 38,5 alunos, por classe. (2735 alunos / 71 turmas), mediana 44. Nos extremos tem-se 1 classe com 70 alunos e 1 classe com 15 alunos.

**Ano letivo da disciplina:** as respostas apresentadas a esta questão demonstram que a disciplina é ministrada preponderantemente no 4º ano (56%) e 5º ano (22%). Não obstante, alguns casos atípicos merecem ser destacados: 1 instituição no 1º e 2º ano, 2 instituições ministram no 2º ano, 4 no 3º ano, 3 no 3º e 4º ano e uma que informa ensinar no 4º ano, se o curso for diurno ou no 5º ano, se for noturno. Conclusão semelhante obteve MADEIRA (op. cit., p. 59) que em treze instituições pesquisadas identificou que a disciplina concentra-se entre o 3º e o 5º ano. A concentração das aulas de auditoria na segunda metade do curso parece bastante razoável posto que as disciplinas consideradas básicas já foram ministradas, facilitando o entendimento do aluno a respeito dos objetivos e das técnicas de auditoria.

**Obrigatoriedade da disciplina:** excetuando-se três instituições que não responderam a este quesito, todas as demais apontaram a obrigatoriedade da disciplina, corroborando as instruções do Ministério da Educação e Desportos neste sentido.

**Distribuição do conteúdo programático:** para suprir a solicitação formal do conteúdo programático da disciplina auditoria, pelos motivos expostos no capítulo II, tópico 3.3, foi solicitada a cada instituição pesquisada que informasse a distribuição percentual dos assuntos sugeridos no Edital nº 4/97. A distribuição dos assuntos integrantes do conteúdo programático, numerados de 1 a 9, para efeito de tabulação, assim como a própria tabulação das respostas obtidas, encontram-se demonstrados a seguir:

Assuntos:

- 1 - Auditoria das Demonstrações Contábeis
- 2 - Auditoria de Controles Internos
- 3 - Auditoria Operacional
- 4 - Auditoria de Qualidade
- 5 - Auditoria Interna
- 6 - Perícia

---

<sup>1</sup> Resolução nº 3, artigo 5º, de 1992.

- 7 - Mediação
- 8 - Arbitragem
- 9 - Outros

Instituição	Assuntos								
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
04	30	15	15	0	15	25	0	0	0
05	50	15	10	2	15	c	0	0	8
08	40	10	10	5	15	0	0	0	20
09	50	15	10	0	10	c	0	0	15
10				20	10				a
11	30	30	15	5	20	0	0	0	0
12	50	30	10	5	5	0	0	0	0
17	0	30	20	20	20	10	0	0	0
18	40	20	20	10	10	0	0	0	0
19	25	10	25	5	15	0	0	0	20
20	20	15	10	10	10	20	5	5	5
21	30	20	10	5	5	20	0	0	10
24	0	0	0	0	0	0	0	0	100 b
25	20	20	20	20	20	0	0	0	0
26	90	10	0	0	0	0	0	0	0
29	10	10	10	10	10	10	10	10	20
30	55	41	2	0	2	c	0	0	0
32	30	30	15	5	20	c	0	0	0
34	50	20	10	10	10	0	0	0	0
36	40	30	10	0	20	0	0	0	0
37									d
38	20	20	20	10	10	2	5	10	3
41	10	8	8	8	8	c	0	0	58
42	35	15	15	0	10	c	0	0	a20
43	75	15	10	0	0	0	0	0	0
44	20	35	10	10	25	0	0	0	0
46	100	0	0	0	0	0	0	0	0
47	20	10	10	0	25	15	10	10	0
48	80	11	3	3	3	0	0	0	0
49	15	10	40	5	10	5	5	5	5
50	15	15	20	5	5	10	10	10	10
52	50	10	20	20	0	c	0	0	0
53	30	20	20	20	10	c	0	0	0
56	50	10	10	0	10	0	0	0	20
57	70	15	2	0	10	c	0	0	0a
58	30	20	10	5	30	0	0	0	5
59	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	12,5	0
66	25	25	5	5	5	30c	5	0	0
67	25	23	20	10	8	5c	3	3	3
68	40	10	10	5	5	25	0	0	5
70	50	20	20	0	10	0	0	0	0
71						c			d
72	50	25	15	0	10	0	0	0	0
73	20	30	30	10	5	5	0	0	0
74	30	20	20	5	15	3	5	2	0
75	20	10	20	0	50	0	0	0	0
77	20	20	20	20	20	c	0	0	0
79	50	40	0	0	10	0	0	0	0
80	50	20	10	10	10	0	0	0	0
81	40	30	5	2	10	0	5	0	8
82	40	15	15	10	20	c	0	0	0
Total	1753,5	887,5	625,5	311,5	583,5	197,5	82,5	75,5	332
Dividido por:	48	48	48	49	49	38	48	48	48
Média e	36	18	13	6	12	5	2	2	6
Mediana	30	15	10	5	10	0	0	0	0
Máximo	100	41	40	20	50	30	12,5	12,5	100

Mínimo	20	10	0	0	0	0	0	0	0
--------	----	----	---	---	---	---	---	---	---

a - a instituição não informou a composição do percentual restante.

b – a instituição informou que dedica 100% de seu programa à auditoria tributária.

c – a instituição informou que o tema Perícia se constitui em disciplina à parte.

d – não informou.

e – média calculada sobre o número de respostas, deduzidas as instituições que não responderam ao quesito ou o fizeram de forma incompleta (itens a e d).

**Análise:** depreende-se da observação dos dados acima que nas instituições pesquisadas, e por conseqüência nas instituições brasileiras de ensino de Ciências Contábeis, a disciplina auditoria prioriza substancialmente quatro temas:

- Auditoria das Demonstrações Contábeis: 36 %
- Auditoria de Controles Internos: 18 %
- Auditoria Operacional: 13 %
- Auditoria Interna: 12 %
- Sub total: 79 %

Nos extremos verifica-se que enquanto algumas instituições reservam razoáveis percentuais de participação para alguns conhecimentos, outras sequer os abordam. Exclui-se dessa condição apenas duas classes de conhecimento:

- Auditoria de Demonstrações Contábeis, para o qual uma das instituições chega a direcionar 100% de seu programa, enquanto que o mínimo de ensinamentos sobre o tema lhe reserva 20 % e,
- Auditoria de Controles Internos, com no máximo 41% e no mínimo 10%.

Curioso observar que o segundo maior percentual dedicado a um conhecimento específico é reservado à Auditoria Interna com 50%. Paradoxalmente, há instituições que sequer incluem o tema em seu programa de ensino.

As demais áreas de conhecimento, integradas por Perícia, Arbitragem e Mediação, juntas, compõem apenas 9% do conteúdo programático da disciplina. Uma razão plausível é que em diversas instituições essas três áreas de conhecimento integram disciplina à parte de auditoria. Das 51 instituições pesquisadas, 14 indicaram esse apartamento programático. O número pode vir a ser maior uma vez que essa segregação disciplinar não foi objeto de pesquisa.

## TABULAÇÃO DOS DADOS PESQUISADOS

### 2. INFORMAÇÕES SOBRE O CORPO DOCENTE

Neste particular foram solicitadas informações relativas a quatro quesitos:

1. Número de professores que ministram a disciplina
2. Tempo de docência na disciplina
3. Formação acadêmica do docente
4. Experiência profissional em atividade relacionada à disciplina ministrada e tempo no exercício nessa atividade.

As informações obtidas foram as seguintes:

#### 2. 1 Número de professores que ministram a disciplina

#### 2. 2 Tempo de docência, por docente, em anos.

Instituição	Quantidade de Docentes				Tempo de docência, p/ docente, em anos			
	1	2	3	4	1	2	3	4
04	x				4			
05	x				2			
08	x				2			
09	x				3			
10	nr							
11	x				2			
12		x			15	20		
17	x				2			
18	x				4			
19	x				3			
20	x				2			
21	x				3			
24	x				3			
25	x				4+			
26	x				3			
29	x				1			
30	x				4			
32		x			4	4		
34	x				2			
36	x				6			
37	nr							
38		x			4			
41				x				
42	x				3			
43	x				4			
44	x				4			
46	x				4			
47	x				4			

48	x						
49	x						
50	x				2		
52	x				4		
53	x						
56	x				1		
57	x				4		
58		x					
59	x				5		
66	x				3		
67		x			3	4	
68	x				2		
70		x			4		
71	nr						
72	x				1		
73		x			4		
74	x				4		
75	x						
77	x				4+		
79	x						
80		x			4		
81			x		4+		
82		x					
Total	37	9	1	1	158		
Dividido por:					40 a		
Média					3,9		
Mediana					4		
Máximo					20		
Mínimo					1		

a = número de resposta objetivas relativas ao tempo de docência na disciplina. As questões apontadas como “mais de 4 anos” foram desconsideradas para efeito de média e mediana.

NR = não respondeu.

Nota: o tempo de docência está indicado nas colunas de mesmo nome. Quando a instituição possui um docente, seu tempo de docência se encontra na coluna um. Se possuir dois docentes o tempo de docência estará indicado na coluna dois e assim por diante.

**Análise:** 37 entidades de ensino, correspondentes a (76%) das 48 respostas obtidas, apontam a existência de apenas um professor para a disciplina. Nove (18%) possuem dois professores e apenas duas instituições apontam a existência de mais de dois profissionais para a disciplina. Das entidades que possuem dois ou mais professores, quatro são públicas e cinco são privadas, o que descaracteriza qualquer viés de julgamento.

Quanto ao tempo de docência, a pesquisa indica um tempo médio de 3,9 anos com uma mediana de 4 anos. Constata-se, ainda, dois casos extremos de 15 e 20 anos, ambos na mesma instituição (Unimonte, Santos – SP).

### 2. 3 Formação acadêmica do docente

A formação acadêmica dos docentes foi dividida em sete níveis, complementada pela informação reativa a conclusão do curso. Os níveis foram assim definidos:

- a. Graduação em Ciências Contábeis
- b. Graduação em outro curso
- c. Mestrado em Ciências Contábeis
- d. Mestrado em outra área.
- e. Doutorado em Ciências Contábeis
- f. Doutorado em outra área
- g. Especialização em outros cursos (identificar)

Instituição	Formação Acadêmica							Concluído?	
	a	b	c	d	e	f	g	S	N
04	x						A	a	
05	x	x					A	a	b
08	x						Y	a	g
09	x	x					A,D, E	a-b-g	
10	nr								
11	x			x			Y	a-g	d
12	x							a	
12	x	x				x		a-b	f
17	x						Y	a-g	
18	x							a	
19			x						c
20	x						A	l-g	
21	x						C	a-g	
24	x						A-C	a-g	
25	x	x					A	a-b-g	
26	x		x				C	a-g	c
29	x		x				A	a-g	c
30	x		x					a	c
32			x				A	g	c
34	x						F	a-g	
36	x	x	x				A	a-b-g	c
37	nr								
38	x						A	a-g	
41			x					c	
41			x						c
41					x				e
41							G	g	
42		x					A	b-g	
43	x						Y	a-g	
44	x			x				a	d
46	x		x					a	c
47		x					H	b-g	
48	x	x	x					a-b	c
49	x			x			Y	a-d-g	
50	x						A	a-g	

52	x	x					Y	a-g	b
53	x			x	x			a-d-e	
56	x			x			A	a-g	d
57	x						C	a-g	
58	x			x			I	a-d-g	
59		x		x				b-d	
66	x		x				J	a-g	c
67	x			x				a-d	
67	x					x		a	f
68			x					c	
70	x		x					a	c
71	nr								
72	x						J	a-g	
73				x					d
74							A	g	
75			x					c	
77	x						C	a-g	
79	x							a	
80	x							a	
81	x			x			C	a-d-g	
82	x						Y	a-g	
Total	40	10	14	10	2	2	32	44	

Legenda:

X – distribuído entre as colunas de “a” a “g” indica o curso efetuado.

S – indica que o curso foi concluído.

N – indica que não foi concluído.

Nota – as letras de “a” a “g”, distribuídas nas colunas S e N indicam, dos cursos assinalados com X, quais foram concluídos e quais não foram.

Cursos Complementares:

A – auditoria

B – marketing

C – administração e finanças

D – MBA

E – ciências contábeis

F – metodologia de ensino superior

G – computação

H – didática

I – economia

J - controladoria

Y – não especificado

### **Análise das respostas recebidas:**

Instituições pesquisadas = 51

Respostas recebidas para o quesito = 48

Não responderam = 3

Total de docentes pesquisados = 50

- Graduação:

Total de docentes com graduação = 50

Docentes com graduação em Ciências Contábeis = 40 (83%). Observe-se que duas instituições possuíam mais de um professor graduados em Ciências Contábeis. Todos os docentes com este quesito concluíram sua graduação.

Docentes com graduação em outro curso = 10 (21%). Em 8 dos 10 casos, os docentes concluíram o curso. Os 2 cursos inconclusos referem-se a uma segunda graduação. Em ambos, a primeira graduação se deu em Ciências Contábeis.

- Mestrado:

Total de docentes com mestrado = 24

Docentes com mestrado em Ciências Contábeis = 14 (29%). Desses, 11 (79%) não foram concluídos.

Docentes com mestrado em outra área = 10 (21%). Desses, 6 (60%) concluíram o curso.

- Doutorado:

Total de docentes com doutorado = 4

Docentes com doutorado em Ciências Contábeis = 2 (4%), sendo que 1 (50%) concluiu o curso.

Docentes com doutorado em outras áreas = 2 (4%), em ambos os casos, o curso não está concluído.

- Especializações:

Especialização em outros cursos = distribuídos em 44 (92%) instituições, 50 docentes indicaram ter completado alguma especialização em outros cursos. Das 10 especializações indicadas, a maior frequência foi observada para cursos de especialização em auditoria, 14 casos (28%), seguido por 6 observações para especialização em administração e finanças (14%). Um único caso indica cursos complementares, ainda não concluídos.

**Composição da formação acadêmica:**

Docentes apenas com curso graduação em contabilidade = 2 (4%)

Docentes apenas com curso de graduação em outra área = 2 (4%)

Docentes com dois cursos de graduação: 6 (12%)

Docentes com curso de graduação em contabilidade e mestrado em contabilidade = 8 (16%)

Docentes com outros cursos de graduação e mestrado em contabilidade = 2 (4%). Vale destacar que ambos os casos ocorrem entre os que possuem dois cursos de graduação.

Docentes com outros cursos de graduação e mestrado em outra área = 1 (2%)

Docentes com graduação e mestrado = 17 (34%) A esses 17 casos podem ser adicionados mais 6 (12%) referentes a docentes que indicaram possuir ou estar cursando mestrado, sem contudo especificar qual curso de graduação cursaram. Adicionalmente, há 2 (4%) casos que indicam doutoramento, sem, contudo, indicar qual curso de mestrado foi cursado. Como para ingresso no mestrado é condição primária possuir algum tipo de graduação e para chegar ao doutorado é necessário o mestrado, entende-se que o número correto de docentes com graduação e mestrado corresponda a 25, ou seja, 50% dos docentes pesquisados.

Docentes com graduação em contabilidade e doutorado em contabilidade = 2 (4%)

Docentes com graduação em contabilidade e doutorado em outra área = 1 (2%)

Nota: o outro docente que indicou o curso de doutorado, não indicou sua graduação. Sabe-se, apenas, que está cursando o doutorado em contabilidade.

## **2. 4 Experiência profissional em atividade relacionada à disciplina ministrada e tempo no exercício nessa atividade.**

Para identificação da experiência profissional dos docentes, em área correlata ao ensino de auditoria, foram indicadas sete atividades profissionais com solicitação do tempo de atuação profissional em cada uma delas. As áreas indicadas foram as seguintes:

- a. Empresa de auditoria independente
- b. Departamento de auditoria interna de empresa pública
- c. Departamento de auditoria interna de empresa privada

- d. Inspetoria
- e. Peritagem
- f. Contador
- g. Nenhuma das áreas mencionadas

Instituição	Área de Atuação Profissional						
	a	b	c	d	e	f	G
04	6		3		3	14	
05	1					4	
08	2		3				
09		4					7
10	NR						
11	15		3			2	
12	25						
12	4	17					
17				1		4	
18	6		6				
19						6	
20						20	
21	7		17				
24			5			12	
25		3		15		30	
26			15			4	
29					1	5	
30	8		2			8	
32	5		2			7	
34						3	
36					?	8	
37	NR						
38	8	3	5	2	2	18	
41	NR						
41	NR						
41	NR						
41	NR						
42			?		?	5	
43	10				8	24	
44		3	2		4		
46					5	15	
47		16	13				
48	7						
49	26		5		5		
50						7	
52	20				20	20	
53	10	20				10	
56			4		1	8	
57	3		10		20	30	
58		15		15			
59	1				3		
66	8				6		
67	7					?	
67						?	
68	1	2			5	10	
70	10	3	2	5	1	5	
71	NR						

72	4		1	5		1	
73	5					10	
74	?	?				?	
75	10						
77			?		?	?	
79	1			25	3	3	
80	8	10				10	
81	15						
81			16				
81				4	10		
82	10		6		3		
Frequência por atividade	30	12	21	8	19	33	1
Respostas:	47	47	47	47	47	47	47
Média %	64	26	45	17	40	70	2
Total de anos por atividade	243	96	120	72	100	203	7
Respostas:	29	11	19	8	17	28	1
Média em anos	8,4	8,7	6,3	9	5,9	7,2	7

**Legenda:**

**Tempo:** os números indicados nas colunas relacionadas às atividades profissionais indicam o tempo informado para cada uma das sete áreas de atuação. Quando o pesquisado informou mais de uma área, por exemplo, 3 anos como auditor independente e 5 como inspetor, cada uma dessas informações foi transferida para a coluna correspondente.

**Frequência por Atividade:** corresponde ao número de docentes que informou ter atuado em uma ou mais das sete atividades indicadas. Assim, temos na coluna "a", como exemplo, que dos 47 docentes que responderam ao quesito, 30 já trabalharam em auditoria independente.

**Respostas:** número de respostas informando o quesito solicitado.

**Média %:** corresponde a frequência de respostas recebidas para cada área de atuação, divididas pelo número de pesquisas respondidas com este quesito.

**Respostas:** número de respostas informando o quesito solicitado

**Média em anos:** informa a quantidade total de anos de atividade por atividade profissional, dividido pelo número de respostas ao quesito.

**Média do tempo de experiência profissional, em anos:** a maioria dos pesquisados 37 (79%) indicou mais de uma área de atuação profissional e o respectivo tempo de atuação, em anos, para cada área. Como não há quaisquer informações que indiquem se os tempos assinalados, para cada atividade profissional exercida, são seqüenciais ou cumulativos, para cálculo da média tomamos o maior tempo de atividade profissional, indicado para cada docente, e dividimos a soma desses tempos pelo número de pesquisas respondidas nesse quesito. A média obtida foi 11,6 anos.

**Análise:** as respostas obtidas podem ser resumidas da seguinte forma:

O perfil médio dos docentes da disciplina auditoria indica que 70% dos pesquisados, em algum momento da vida profissional, exerceram ou ainda exercem a atividade de contador. A segunda maior incidência diz respeito a atividade em empresa de auditoria independente na qual 64% dos pesquisados informam ter trabalhado. A terceira maior participação em expressividade diz respeito às atividades de auditoria interna, com 45% das respostas. Vale mencionar que 40% dos pesquisados informam, ainda, que em algum momento exerceram algum tipo de perícia. As demais respostas não são suficientemente significativas para merecer maiores comentários

Por último, a média do tempo de profissão, por atividade, indica que os docentes pesquisados são profissionais com 6 ou mais anos de atividade profissional em cada uma das sete área indicadas.

**Comparação entre experiência profissional e distribuição percentual da disciplina, por assunto:**

Considerando-se que as entidades pesquisadas indicam que, em média, 36% do programa da disciplina são voltados para a auditoria de demonstrações contábeis, atividade precípua dos auditores independentes, que 18% do conteúdo programático da disciplina é voltado para auditoria de controles e 13% para auditoria operacional, atividades características de auditores internos, é razoável supor que tal concentração possa coincidir com a origem profissional de seus docentes. Para testar a hipótese foram utilizados os seguintes critérios:

- a. Auditoria de demonstrações contábeis – foram selecionadas as instituições que dedicam mais do que 50% do programa ao ensino de auditoria das demonstrações contábeis e comparadas com o tempo de experiência de seus professores nesta área.
- b. Auditoria de controles e auditoria operacional foram selecionadas as instituições que ministram mais do que 20% de qualquer uma das duas disciplinas isoladamente ou mais do que 40% em conjunto. Os resultados obtidos podem ser visualizados nas colunas a seguir:

Auditoria de Demonstrações Contábeis			Auditoria interna e Auditoria de Controles		
Nº da Instituição	% de tempo p/ a disciplina	Média de anos do docente na área	Nº da Instituição	% de tempo p/ a disciplina	Média de anos em auditoria interna pública ou privada.
5	50	1	11	45	3
9	50	0	12	40	0
12	50	25	17	50	0
26	90	0	18	40	6
30	55	8	19	35	0
34	50	0	25	40	3
43	75	10	30	43	2
46	100	0	32	45	2
48	80	7	36	40	0
52	50	20	38	40	8
56	50	0	44	45	5
57	70	3	49	50	5
70	50	10	53	40	20
72	50	4	67	43	0
79	50	1	70	40	5
			72	40	1
			73	60	0
			74	40	0
			77	40	0
			79	40	0

Como pode ser observado nos quadros acima, não há relação direta entre experiência profissional dos docentes e a distribuição do conteúdo programático, por assunto.

Das 15 instituições que dedicam mais do que 50% de seu conteúdo programático a auditoria de demonstrações contábeis, 5 de seus docentes nunca atuaram na área e dois possuem apenas 1 ano de experiência. Paradoxalmente, as instituições que dedicam maior carga horária ao assunto (100% e 90%) seus docentes não têm qualquer experiência profissional na área. Os 8 docentes restantes (53%) possuem experiências que variam de 4 a 25 anos.

No que diz respeito à auditoria interna e auditoria operacional o quadro não é diferente. Das 20 instituições selecionadas sob os critérios anteriormente descritos, 9 não tem qualquer experiência em auditoria interna em empresas públicas ou privadas (45%), 5 acusam até 3 anos de experiência (25%) e os 7 restantes (30%) informam experiências entre 5 e 8 anos com um caso extremo de 20 anos.

Se por um lado não há relação entre experiência profissional e distribuição do conteúdo programático, por outro tal dicotomia é preocupante, principalmente no que

diz respeito a auditoria de demonstrações contábeis, já que a metade dos docentes não possuem conhecimento prático a respeito do assunto.

## TABULAÇÃO DOS DADOS PESQUISADOS

### 3. BIBLIOGRAFIA UTILIZADA NA DISCIPLINA AUDITORIA.

As respostas obtidas junto às 50<sup>1</sup> instituições de ensino superior em Ciências Contábeis, referentes à bibliografia recomendada pelos docentes, indicaram a adoção de 28 diferentes títulos. Nem todos se referem especificamente ao ensino de auditoria e por esta razão foram descartados. São eles:

- Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade.
- Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações.
- Administração de Vendas.

Dentre as obras indicadas, cinco títulos se referem a obras editadas no idioma inglês. As demais foram editadas no Brasil, preponderantemente pela Editora Atlas. Outra característica comum a tais trabalhos diz respeito ao ano de edição. Exceto por três títulos, publicados nos anos 80, os demais foram lançados ou reeditados ao longo da década de 90.

As obras mais recomendadas, por ordem de classificação, são:

1. ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. *Auditoria – um curso moderno e completo*, Ed. Atlas, 1998. (76% das indicações)
2. ATTIÊ, William. *Auditoria – conceitos e aplicações*, 3ª ed. Ed. Atlas, 1998. (54% das indicações)
3. FRANCO, Hilário, MARRA Ernesto. *Auditoria Contábil*, Ed. Atlas, 2000. (48% das indicações)
4. ATTIÊ, William. *Auditoria Interna*, Ed. Atlas, 1992. (17% das indicações)
5. MAUTZ, R. K. *Princípios de Auditoria*, Ed. Atlas, 1987. (15% das indicações)

Considerando-se a defasagem percentual entre as três obras mais indicadas e o título apontado em quinto lugar, mais de 30%, - a quarta colocação diz respeito a Auditoria Interna – optou-se por analisar somente o conteúdo das três primeiras para

---

<sup>1</sup> Uma instituição não deu resposta a este quesito.

comparação com o conteúdo ministrado pelas empresas de auditoria independentes a seus funcionários *trainees*. Por outro lado, como algumas dessas empresas mantêm em seus quadros funcionários treinados para prestar serviços de auditoria interna a seus clientes, o livro que servirá de base comparativa será o de William Attiê que obteve a quarta colocação na preferência dos docentes. As análises de conteúdo serão efetuadas no Capítulo IV deste trabalho.

## Bibliografia Utilizada na Disciplina Auditoria

	Autor	Identificação da Obra	Editora
01	ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti	Auditoria. Um Curso Moderno e Completo	Editora Atlas - 1998
02	ARENS, Alvin A. e LOEBBECKE, James	Auditing - An Integrated Approach	Editora Prentice-Hall, Inc - 1997
03	ATTIÊ, William	Auditoria - Conceitos e Aplicações	Editora Atlas 3ª edição - 1998
04	ATTIÊ, William	Auditoria Interna	Editora Atlas - 1992
05	BOYNTON, William C. e KELL, Walter G.	Modern Auditing	Editora John Wiley & Sons, Inc. - 1991
06	Conselho Federal de Contabilidade - Internet	Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade	
07	COOK, John W. e WINKLE, Gary M.	Auditoria: Filosofia e Técnica	Editora Saraiva - 1983
08	CRC/SP	Controle Interno nas Empresas	Editora Atlas - 1998
09	CRC-SP	Auditoria por Meios Eletrônicos	Editora Atlas - 1999
10	FRANCO, Hilário e MARRA, Ernesto	Auditoria Contábil	Editora Atlas - 2ª edição - 1997
11	GIL, Antonio de Loureiro	Como Evitar Fraudes, Pirataria e Conivência.	Editora Atlas - 1997
12	GIL, Antonio de Loureiro	Livro: Auditoria de Computadores	Editora Atlas - 1998
13	GIL, Antonio de Loureiro	Auditoria da Qualidade	Editora Atlas - 1996
14	GIL, Antonio de Loureiro	Auditoria de Gestão	Editora Atlas - 1998
15	IBRACON/CRCSP	Curso Básico de Auditoria - Normas e Procedimentos	Editora Atlas - 1992
16	Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON	Normas Internacionais de Auditoria e Código de Ética Profissional - IFAC	IBRACON - 1998
17	MAUTZ, R.K.	Princípios de Auditoria	Editora Atlas - 1987
18	PEREZ JÚNIOR, José Hernandez	Auditoria de Demonstrações Contábeis - Normas e Procedimentos	Editora Atlas - 1995
19	SÁ, Antônio Lopes	Curso de Auditoria	Editora Atlas - 1993
20	SANTI, Paulo Adolpho	Introdução à Auditoria	Editora Atlas - 1988
21	Silvio Crepaldi	Auditoria Contábil	Editora Atlas - 2000
22	Trevisan Auditores	Auditoria - Suas Áreas de Atuação	Editora Atlas - 1996
23	Iudícibus, Martins e Gelbeck	Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações	Editora Atlas - 2000
24	AUDIBRA	Manual de Auditoria	Audibra
25	COBRA, Marcos	Administração de Vendas	Editora Atlas
26	CARMICHAEL & WILLINGHAN	Auditing: Concept and methods	Editora McGraw-Hill
27	KONRATH, Larry F.	Auditing: Concepts and Applications	South-Western College
28	MILLS, Charles A	Auditoria da Qualidade	Editora McGraw-Hill



## TABULAÇÃO DOS DADOS PESQUISADOS

### 4. INFORMAÇÕES SOBRE A METODOLOGIA DE ENSINO

Neste tópico foram solicitadas informações relativas à forma como são ministradas as aulas. As opções apresentadas foram:

- a. Sala de aula
- b. Visita a empresas
- c. Palestras com profissionais da área
- d. Vídeo conferência
- e. Áudio-vídeo
- f. Outros (especificar)

Para efeito de tabulação as seis opções acima relacionadas foram dispostas em colunas de “a” até “f”. As opções indicadas na alternativa “f” foram descritas na coluna. Os dados obtidos foram os seguintes:

Instituição	a	b	c	d	e	f
4	x		x			Simulação
5	x		x			
8	x	x	x		x	Computador
9	x					Estudo de caso
10	x					Retro-projetor
11	X					
12	X					Debate e retro-projetor
17	x		X			
18	x		x		x	Seminários
19	x		x		X	
20	x		X			
21	x		x		x	Estudo de casos
24	X					
25	x		x		X	
26	x			X		
29	x		x		x	Casos práticos
30	x		x			Seminários
32	x		x		x	
34	x		X			
36	x		X			
37	N/R					
38	x	x	x		X	
41	x	x	x		X	
42	x		x	X		
43	x		x		X	Estudo de caso e semi
44	x	x	x		x	
46	x		x			Trabalho prático
47	x		X			

48	x		X			
49	x	x	x			Data show
50	x	x	x	x	x	Pesquisa na Internet
52	X					
53	X					
56	x		x			Retro-projetor
57	x		x	X		
58	x		x			Retro-projetor
59	X					
66	x	x	x		x	
67	x	x	x	x	x	Jogos, simulações e gincanas (?)
68	x	x			x	Estudo de casos
70	x		X			
71	x		X			
72	x		x		x	Seminários
73	x		x		X	
74	x					Tarefas individuais nas empresas (?)
75	x		X			
77	x		x		x	Estudo de caso
79	x					Estudo de caso
80	x	x	x		X	
81	x		x			Retro e data show
82	x		x		X	
N° respos	50	10	38	5	20	22
% de uso do recurso	100	20	76	10	40	44

**Análise:** como seria de esperar, todos os cursos ministram a disciplina em sala de aula. Bastante elevado é o número de instituições que promovem palestras com profissionais da área (76%). Destaque-se, ainda, a utilização de áudio-vídeo entre 40% dos pesquisados.

No que diz respeito aos métodos alternativos, apontados por 44% dos pesquisados, o destaque fica por conta de estudos de casos 6 (12%) das 50 instituições.



**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO**  
**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE.**

São Paulo, XX de ZZZZZZ de 2000.

Prezado(a) senhor(a),

Inicialmente, permita-me que me apresente: meu nome é Álvaro Augusto Ricardino Filho, aluno do Curso de Doutorado em Controladoria e Contabilidade, da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, da Universidade de São Paulo.

Venho por meio desta solicitar a gentileza da colaboração de V. S<sup>a</sup>. na pesquisa que estou empreendendo para minha tese de doutoramento. O foco da mesma é a metodologia de ensino da disciplina “AUDITORIA” nos cursos de graduação em Ciências Contábeis ministrado nas faculdades brasileiras.

Como é de amplo conhecimento, o assunto “AUDITORIA” é extraordinariamente complexo e de grande interesse para o desenvolvimento econômico por meio dos mercados de capitais. Não obstante, a tradição brasileira parece merecer modernizações e atualizações, notadamente a partir da visão educacional.

A pesquisa conta com o apoio e orientação do Prof. Dr. L. Nelson Carvalho e possui as seguintes características:

**1. Objetivo Geral da Pesquisa**

Coletar dados sobre as condições atuais do ensino de auditoria no Brasil para elaboração de tese de doutorado.

**2. Objetivos Específicos**

- a. Conhecer a metodologia, conteúdo, carga horária, bibliografia e formação dos professores encarregados de ministrar a disciplina.

**3. Público Alvo**

- Chefes de Departamento e Professores da disciplina Auditoria, dos cursos de graduação em Ciências Contábeis das faculdades brasileiras.



**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE.**

A pesquisa para a qual solicito sua imprescindível colaboração é composta do questionário anexo à presente.

Comprometo-me a dar tratamento confidencial às informações fornecidas e que as mesmas receberão tratamento estatístico coletivo.

Embora reconhecendo que tais informações se constituem uma sobrecarga ao seu trabalho, conto na sua avaliação que a mesma, quando concluída, poderá fornecer contribuições para o fortalecimento do ensino da matéria no Brasil. Nesse sentido, antecipadamente agradeço sua inestimável ajuda.

Atenciosamente,

Prof. Alvaro Augusto Ricardino Filho

Os: Para a comodidade de sua resposta anexo envelope selado e subscrito.

Ps: respostas por e-mail: [ricardino@ig.com.br](mailto:ricardino@ig.com.br)

Pelo correio: Rua Álvaro Neto, 428, ap 71 Aclimação – SP, Capital - Cep 04112-070.



**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO**  
**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE.**

**Pesquisa Acadêmica – Disciplina Auditoria**

Universidade: .....  Pública  Privada  
Nome do Chefe de Depto: .....  
Data do Preenchimento: ...../...../ 2000

**1. Sobre a Disciplina Auditoria.**

Denominação da Disciplina:	Carga Horária		Nº de Turmas		Nº de Alunos *	
Momento em que a disciplina é oferecida?	1º Ano	2º Ano	3º Ano	4º Ano		
A disciplina é obrigatória?	Sim			Não		

Distribuição do conteúdo programático:	%
Quantos por cento do curso estão voltados para cada um dos assuntos abaixo:	
Auditoria de Demonstrações Contábeis	
Auditoria de Controles Internos	
Auditoria Operacional	
Auditoria de Qualidade	
Auditoria Interna	
Perícia	
Mediação	
Arbitragem	
Outros	
Total	

\* Número total de alunos em todas as turmas.

**2. Sobre o Corpo Docente:**

<b>Número de Professores que ministram a matéria Auditoria:</b>	<b>Tempo que ministram a disciplina:</b>	
1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/>	1      2	3      4
<b>Formação Acadêmica do(s) Professor(es):</b>	<b>Concluído</b>	<b>Cursando</b>
Graduação em Ciências Contábeis		
Graduação em outro curso		
Mestrado em Contabilidade		
Mestrado em outra área		
Doutorado em Contabilidade		
Doutorado em outra área		
Especialização em outros cursos (identificar)		
<b>Experiência profissional do professor:</b>	<b>Tempo</b>	<b>Não</b>
Empresa de auditoria independente		
Departamento de auditoria interna de empresa pública		
Departamento de auditoria interna de empresa privada		
Inspetoria		
Peritagem		



**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE.**

Contador		
Nunca trabalhou em nenhuma das áreas acima		

**3. Sobre a bibliografia adotada:**

Indique o (s) livro (s) recomendado(s) para estudo da disciplina.

<b>Título da Obra</b>	<b>Autor</b>	<b>Editora</b>

**4. Sobre a metodologia do ensino:**

Indique a forma pela qual são ministradas as aulas.

Sala de aula	
Visita a empresas	
Palestras com profissionais da área	
Vídeo conferência	
Áudio-vídeo	
Outros (especificar)	



**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO**  
**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE.**

São Paulo, 17 de Julho de 2000.

Ex.mo. Sr.  
XXXXXXXXXXXXX  
Nesta

Prezado senhor,

O ensino da Auditoria nas Faculdades de Ciências Contábeis, apoiado em publicações produzidas, na maioria das vezes, por ex funcionários de empresas de auditoria independente, provavelmente encontra-se defasado, e em muito, da metodologia utilizada por essas empresas, nos dias de hoje. Uma conseqüência palpável dessa dicotomia é o ensino fechado, fornecido aos contratados de muitas empresas de auditoria, a cada novo grupo de admissões.

Uma das formas de valorização profissional do contador e conseqüente redução dos custos de treinamento das empresas de auditoria independente é aprimorar o ensino universitário nessa área.

Com o objetivo de comprovar e identificar as diferenças conceituais dos programas de ensino acadêmico e empresarial, bem como propor adaptações da academia à realidade de mercado, o aluno Alvaro Augusto Ricardino Filho, doutorando do Programa de Pós-Graduação “*strictu sensu*” em Controladoria e Contabilidade da FEA/USP, vem desenvolvendo pesquisas nessa área, com vistas à elaboração de tese de doutoramento, para a qual é fundamental a obtenção de informações mais específicas, o que exige do pesquisador trabalho *in loco*.

Para que tais propósitos possam ser alcançados, solicitamos a V.S.<sup>a</sup> a gentileza de facultar-lhe acesso ao programa e material de treinamento de sua empresa, na extensão que sua política interna e o sigilo intrínseco ao *know how* desenvolvido pela sua empresa permitirem. Queremos enfatizar que as informações obtidas nas entrevistas somente deixarão o anonimato com sua autorização. Caso V. S. consinta em considerar a solicitação, o doutorando pode ser contatado pelo fone 5589-3616, no horário comercial.

Aproveitamos a oportunidade para agradecer ao apoio que puderem prestar a esta iniciativa, conscientes que toda a sociedade ganhará com resultados que efetivamente melhorem nossos currículos.

Atenciosamente,

Prof. Dr. Eliseu Martins

Prof. Dr. L. Nelson Carvalho



**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO**  
**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE.**

**ANEXO J**

São Paulo, 17 de Julho de 2000.

Ex.mo. Sr.  
XXXXXXXXXXXX  
Nesta

Prezado senhor,

O ensino da Auditoria nas Faculdades de Ciências Contábeis, apoiado em publicações produzidas, na maioria das vezes, por ex funcionários de empresas de auditoria independente, provavelmente encontra-se defasado, e em muito, da metodologia utilizada por essas empresas, nos dias de hoje. Uma conseqüência palpável dessa dicotomia é o ensino fechado, fornecido aos contratados de muitas empresas de auditoria, a cada novo grupo de admissões.

Uma das formas de valorização profissional do contador e conseqüente redução dos custos de treinamento das empresas de auditoria independente é aprimorar o ensino universitário nessa área.

Com o objetivo de comprovar e identificar as diferenças conceituais dos programas de ensino acadêmico e empresarial, bem como propor adaptações da academia à realidade de mercado, o aluno Alvaro Augusto Ricardino Filho, doutorando do Programa de Pós-Graduação “*strictu sensu*” em Controladoria e Contabilidade da FEA/USP, vem desenvolvendo pesquisas nessa área, com vistas à elaboração de tese de doutoramento, para a qual é fundamental a obtenção de informações mais específicas, o que exige do pesquisador trabalho *in loco*.

Para que tais propósitos possam ser alcançados, solicitamos a V.S.<sup>a</sup> a gentileza de facultar-lhe acesso ao programa e material de treinamento de sua empresa, na extensão que sua política interna e o sigilo intrínseco ao *know how* desenvolvido pela sua empresa permitirem. Queremos enfatizar que as informações obtidas nas entrevistas somente deixarão o anonimato com sua autorização. Caso V. S. consinta em considerar a solicitação, o doutorando pode ser contatado pelo fone 5589-3616, no horário comercial.

Aproveitamos a oportunidade para agradecer ao apoio que puderem prestar a esta iniciativa, conscientes que toda a sociedade ganhará com resultados que efetivamente melhorem nossos currículos.

Atenciosamente,

Prof. Dr. Eliseu Martins

Prof. Dr. L. Nelson Carvalho

## QUESTIONÁRIO SOBRE PROCESSO ADMISSIONAL 2000.

Empresa: Ernest Young

1) Cidades onde a empresa mantém escritórios:

Escritórios	Quantidade de admissões	Local do treinamento*
São Paulo		São Paulo
Rio de Janeiro		
Recife		
Salvador		
Brasília		
Curitiba		
Campinas		
Belo Horizonte		
Fortaleza		
Total		

\* Curso básico de auditoria para Trainees

2) Quesitos para admissão:

Idade mínima e máxima:

Escolaridade mínima:

3) Assinale os meios do processo seletivo:

Anúncio em jornal:

Recrutamento direto nas faculdades:

Indicações

Outros (especifique):

4) Enumere em que seqüência se dá o processo seletivo:

Testes psicotécnicos

Exame de proficiência em inglês

Testes de conhecimentos contábeis

Entrevistas:

C/ gerentes:

C/ sócios:

Outros (especifique):

5) Benefícios (incentivos ao funcionário que adentra à carreira):

Reembolso da faculdade: \_\_\_\_\_%

Reembolso de curso de inglês: \_\_\_\_\_%

Outros (especificar):

6) Curso básico de contabilidade: duração

7) Época do ano:

8) Espaço para comentários adicionais:

### O Currículo na Disciplina de Auditoria

Os módulos 3. 8 e 3. 9, do modelo de currículo proposto pelo **ISAR**, referenciados no Capítulo VI, são assim compostos:

#### 3.8. Módulo de princípios fundamentais de auditoria.

O objetivo deste módulo é proporcionar aos candidatos os conhecimentos básicos sobre a natureza e objetivos de auditoria e suas práticas gerais. Ao concluir este módulo, o indivíduo deverá poder:

- Explicar a natureza, finalidade e extensão das auditorias das demonstrações financeiras.
- Determinar se atendem as leis e regulamentos nacionais.
- Avaliar as bases teóricas e regulamentares nacionais de auditoria e os padrões internacionais de auditoria.
- Considerar o caráter ético de uma auditoria.
- Descrever os procedimentos seguidos no planejamento da auditoria.
- Explicar os métodos para obter e avaliar as evidências de auditoria.
- Discutir a natureza dos controles internos, os procedimentos exigidos para avaliação de riscos e o uso dos testes de controle.
- Explicar a natureza de amostragem em auditoria.
- Executar exames substantivos nos registros de um balancete contábil.

##### 3.8.1. Natureza, finalidade e extensão da auditoria.

- a. Evolução histórica da auditoria.
- b. Base ética da auditoria.
- c. Conceito de atribuição de responsabilidade, domínio e atuação.
- d. Conceito social da auditoria e sua evolução.

##### 3.8.2. Normas de auditoria e padrões internacionais de auditoria.

- a. Normas de auditoria – natureza, finalidade, extensão e desenvolvimento.
- b. Órgãos nacionais que estabelecem as normas e orientam a auditoria – funções e responsabilidades.
- c. Legislação nacional aplicável aos auditores – funções do governo em relação aos auditores e obrigações dos auditores no cumprimento de leis e regulamentos nacionais na auditoria das demonstrações financeiras.
- d. Supervisão e controle nacional sobre os auditores.
- e. Função da Federação Internacional de Contabilidade – IFAC.
- f. Normas Internacionais de Auditoria – natureza, finalidade, extensão e desenvolvimento.
- g. Estrutura conceitual destas normas.
- h. Relação entre as normas internacionais e nacionais.
- i. Função das partes em relação à auditoria, incluindo os órgãos normativos e de execução, a administração, os auditores internos e o comitê de auditoria do conselho de administração da empresa.

##### 3.8.3. Princípios e conceitos fundamentais de auditoria.

- a. Nomeação de auditores.
- b. Funções e obrigações da administração em uma auditoria e carta de contratação dos auditores.
- c. Independência, objetividade e integridade dos auditores.
- d. Confidencialidade da auditoria.
- e. Provas e documentos da auditoria.
- f. Cuidados necessários, conhecimentos e competência.
- g. Riscos em auditoria.
- h. Materialidade e razoabilidade.
- i. Emissão do parecer de auditoria.

- j. Consideração do relatório de auditoria como meio de comunicação.
- k. Planejamento e supervisão da auditoria.
- l. Revisão e controle de qualidade.

#### 3.8.4. Estrutura básica da auditoria.

- a. Aplicação dos princípios e conceitos fundamentais de auditoria.
- b. Exigências dos órgãos nacionais para o exercício profissional da auditoria.
- c. Aplicação das normas nacionais de auditoria geralmente aceitas.
- d. Aplicação das Normas Internacionais de Auditoria - NIA e dos padrões internacionais vigentes.
- e. Código de ética profissional estabelecido pelos órgãos nacionais e código de ética do IFAC.
- f. Responsabilidade dos auditores e administradores na detecção e comunicação de fraudes, erros e atos ilícitos.
- g. Considerações éticas relativas à aceitação e manutenção de clientes de auditoria e sua continuidade.
- h. Contatos com os auditores anteriores.
- i. Decisão de sair de um trabalho de auditoria e elementos de influência nesta decisão.
- j. Preparação, redação e revisão de cartas-proposta de auditoria.

#### 3.8.5. Avaliação e planejamento da auditoria

- a. Definição de objetivos, extensão e aspectos críticos da auditoria.
- b. Importância do conhecimento dos negócios e outras atividades desenvolvidas pela empresa submetida à auditoria.
- c. Elaboração de um plano de auditoria para atingir os objetivos do trabalho.
- d. Realização, delegação, supervisão e revisão dos trabalhos de auditoria.
- e. Identificação das fontes de evidências e sua relação com os objetivos da auditoria.
- f. Utilização, na auditoria, das estimativas feitas pela administração da empresa.
- g. Definição dos níveis de materialidade, amostragem estatística e tamanho da amostra.
- h. Determinação das áreas de risco de auditoria e considerações sobre risco inerente, risco de controle e risco de detecção.
- i. Análise da consistência das informações financeiras e correlatas mediante análises substantivas, incluindo procedimentos analíticos.
- j. Estrutura, documentação e reavaliação do plano de auditoria.
- k. Avaliação dos sistemas de informações gerenciais.

#### 3.8.6. Obtenção e análise das evidências

- a. Obtenção de evidências, utilizando diversas fontes e métodos, incluindo inspeção de registros, documentos e ativos tangíveis, observação dos processos e procedimentos executados por outras pessoas, indagação verbal ou escrita junto a terceiros, índices, tendências e outros procedimentos analíticos.
- b. Seleção dos procedimentos de auditoria apropriados para o tipo de indústria, negócios e processos fundamentais.
- c. Identificação e aplicação de técnicas de amostragem.
- d. Avaliação da evidência, escrita ou verbal, obtida quanto à confiabilidade e suficiência.

- e. Reconhecimento da cooperação mútua – similaridades e diferenças nos trabalhos da auditoria interna e externa.
- f. Reconhecimento da necessidade de utilização de especialistas independentes e suas limitações.

### 3.8.7. Realização da auditoria

- a. Determinação e documentação dos controles internos, incluindo os métodos de preparação dos papéis de trabalho.
- b. Elaboração dos programas de auditoria.
- c. Avaliação dos controles internos.
- d. Execução dos exames nos sistemas de controle.
- e. Avaliação do resultado dos exames e reavaliação dos riscos inerentes e dos riscos de controle.
- f. Aplicação de análise substantiva, amostragem substantiva e avaliação de seus resultados.
- g. Determinação e análise das inter-relações entre os exames realizados.
- h. Modificações nos exames em função dos resultados obtidos.
- i. Comparação dos resultados dos exames com as evidências obtidas em outros exames, objetivos críticos de auditoria, avaliação de riscos e nível de materialidade.
- j. Resposta às deficiências potenciais nos sistemas e áreas em que os exames substantivos evidenciaram pontos preocupantes.
- k. Introdução à utilização de técnicas de auditoria auxiliadas por computador e testes dos controles sobre os sistemas de informações gerenciais.
- l. Consideração de legislação relevante para a execução da auditoria.
- m. Execução dos procedimentos substantivos nas contas do balancete contábil.
- n. Avaliação da suficiência, relevância e confiabilidade das evidências e modificações do plano de auditoria.
- o. Avaliação da qualidade da auditoria.

### 3.9. Módulo sobre conceitos avançados de auditoria

O objetivo deste módulo é assegurar que os candidatos tenham adquirido profundo conhecimento e entendimento dos conceitos e princípios de auditoria e estejam habilitados a aplicá-los em situações tipicamente encontradas na prática dos trabalhos. Concluído este módulo, os indivíduos deverão ter capacidade de:

- Revisar os eventos subseqüentes à data do encerramento do balanço e seus efeitos nas demonstrações financeiras; revisar as condições relativas à continuidade normal dos negócios da empresa; revisar as afirmações dos administradores e a adequação e validade das informações que as demonstrações financeiras se propõem apresentar.
- Explicar o significado da comunicação para os gerentes e diretores.
- Preparar e entender as várias formas de relatórios de auditoria e seus significados.
- Aplicar procedimentos de auditoria nos sistemas computadorizados.
- Compreender as obrigações profissionais do auditor.
- Explicar as funções da auditoria interna.

#### 3.9.1. Estruturação do relatório de auditoria

- a. Revisão dos eventos ocorridos após a data do encerramento do balanço.
- b. Avaliação dos riscos de continuidade, afirmações da administração, adequação e validade da apresentação das demonstrações financeiras (ou outros requisitos de divulgação).
- c. Identificação e elaboração das recomendações sobre o cumprimento de políticas da empresa em relação às deficiências encontradas durante os trabalhos de auditoria.
- d. Emissão do parecer de auditoria.
- e. Apresentação de relatórios para a direção e conselho de administração ou para o comitê de auditoria.
- f. Preparação formal do parecer dos auditores, incluindo os diferentes tipos de relatórios.

- g. Avaliação e determinação das circunstâncias nas quais serão necessárias modificações no parecer dos auditores.
- h. Determinação dos efeitos potenciais dos diferentes tipos de parecer de auditoria.

3.9.2. Comunicação com o conselho de administração, diretores e gerentes da empresa a respeito de deficiências de controles internos identificadas nos trabalhos de auditoria.

3.9.3. Avaliação dos sistemas empresariais baseados em computadores.

- a. Padrões legais, éticos de auditoria e de controle de sistemas de informações.
  - Requisitos legais e éticos.
  - Normas de auditoria relevantes para a tecnologia da informação.
  - Diretrizes de controle de computação.
- b. Objetivos da avaliação
  - Eficiência, eficácia e economia com o uso da tecnologia da informação
  - Cumprimento de políticas e definições estatutárias.
  - Avaliação do controle interno sobre os sistemas operados por computadores.
  - Adequação sobre os dados apresentados nas demonstrações financeiras, exatidão e integridade dos registros contábeis.
- c. Métodos e técnicas de avaliação
  - Planejamento, programação e contratação de pessoal.
  - Obtenção e entendimento dos sistemas no contexto das operações da empresa.
  - Documentação dos sistemas e estrutura dos elementos de controle
  - Exames dos dispositivos, controles, movimentações e saldos.
  - Supervisão, revisão e controle de qualidade.
- d. Comunicação dos resultados da avaliação.
  - Tipos de relatórios.
  - Níveis de segurança.
  - Importância da habilidade na comunicação.
- e. Acompanhamento – frequência, época e relatórios.
- f. Tipos específicos de avaliação.
  - Aquisição de sistemas e desenvolvimento.
  - Implementação de sistemas.
  - Manutenção dos sistemas e alterações de programas.
  - Proteção dos ativos da tecnologia da informação.
  - Integridade, confiabilidade e segurança dos dados.
  - Continuidade do processamento e plano de contingência.
  - Operações dos sistemas de processamento e atividades correlatas.
  - Processamento de aplicativos.
- g. Técnicas de auditoria auxiliadas por computador - TAAC
  - Abordagem.
  - Normas profissionais.
  - Considerações sobre viabilidade.
  - Categorias, definições e estruturação das TAAC.
  - Execução e controle das TAAC.

3.9.2. Riscos de responsabilidade profissional do auditor

- a. Importância do problema.
- b. Funções e obrigações dos auditores independentes a serviço do interesse público – clientes e outros.

- c. Responsabilidades do auditor para com os clientes e com terceiros como decorrência de sua atividade.
- d. Responsabilidade civil em países que adotam o Direito Romano.
- e. Responsabilidade civil em países que não adotam o Direito Romano.
- f. Fraude x negligência.
- g. Seguro de responsabilidade profissional.
- h. Atuação dos auditores para minimizar os riscos de seu trabalho.

3.9.3. Auditoria interna - objetivos e funções.

3.9.5. Organização e planejamento em situações complexas de auditoria, incluindo auditoria de grupos e trabalhos conjuntos com outros auditores.

- a. Uso do trabalho da auditoria interna, de outros auditores externos e de especialistas independentes.
- b. Trabalhos com propósitos específicos, incluindo investigações e serviços correlatos.
- c. Execução de serviços de certificação.
- d. Auditoria para verificação de cumprimento de leis e regulamentos.
- e. Revisão de demonstrações financeiras para verificação do cumprimento de padrões internacionais de contabilidade.
- f. Supervisão e avaliação de teorias importantes, desenvolvimento, questões controvertidas referentes a normas internacionais de contabilidade e auditoria, jurisprudência internacional e regulamentação da auditoria e suas conseqüências para a profissão.
- g. Monitoramento do impacto do desenvolvimento dos sistemas de informação nos processos de auditoria, incluindo o impacto dos computadores nos processos de auditoria.
- h. Auditoria de bancos, companhias de seguros e outras instituições (incluindo a Norma Internacional de Contabilidade nº 30).
- i. Auditoria de pequenas empresas.
- j. Auditoria de entidades governamentais e organizações sem fins lucrativos.
- k. Auditorias não financeiras – tipos, objetivos e métodos; auditoria de gestão e auditoria operacional executada por profissionais de contabilidade.