

**PONTÍFICA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC/SP**

Marcus Sérgio Satto Vilela

**Uma contribuição para o ensino-aprendizagem da disciplina
Auditoria Contábil**

**PROGRAMA DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E
FINANCEIRAS**

**SÃO PAULO / SP
2008**

PONTÍFICA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC/SP

Marcus Sérgio Satto Vilela

Uma contribuição para o ensino-aprendizagem da disciplina
Auditoria Contábil

PROGRAMA DE ESTUDOS PÓS-GRADUADOS EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E
FINANCEIRAS

Dissertação apresentada à Banca Examinadora como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis e Financeiras, pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob a orientação do Prof. Dr. José Carlos Marion.

SÃO PAULO / SP
2008

Reitora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP
Profa. Maura Pardini Bicudo Vêras, Dra.

Presidente da Comissão Geral de Pós-Graduação
Profa. Anna Maria Marques Cintra, Dra.

Coordenador do Programa de Estudos Pós-Graduados em Ciências Contábeis e
Financeiras
Prof. Roberto Fernandes dos Santos, Dr.

Vice-Coordenadora do Programa de Estudos Pós-Graduados em Ciências
Contábeis e Financeiras
Profa. Neusa Maria Bastos Fernandes dos Santos, Dra.

FOLHA DE APROVAÇÃO DA BANCA EXAMINADORA

Autorizo, exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação por processos de fotocopiadoras ou eletrônicos.

Assinatura: _____ Local e Data: _____

DEDICATÓRIA

À minha esposa e companheira Cida,
pelo amor incondicional em todos os nossos dias.

À minha filha primogênita Raquel,
pela precoce obstinação na busca de seus ideais.

À minha filha do meio Renata,
pela meiguice e carinho que acalenta nossas vidas.

Ao meu filho caçula Vitor,
pela irrequieta vontade de brincar e viver.

AGRADECIMENTOS

À Deus, por ter me dado a honra de coexistir nesse universo e por ter colocado tantas pessoas importantes em minha vida.

A nosso Senhor Jesus Cristo, por seus ensinamentos e pelo exemplo de como deve ser um verdadeiro MESTRE.

À minha esposa Cida e meus filhos Raquel, Renata e Vitor, como fontes de inspiração e por sua compreensão pelas minhas ausências.

À minha mãe Dona Satto e meus irmãos Marta e Mauro, pelos estímulos contínuos e apoio nos momentos decisivos desta jornada.

Ao meu pai Márcio e à minha madrastra Ivacilda, por terem cuidado com tanto zelo e atenção da minha família durante minhas viagens.

Ao Prof. Dr. José Carlos Marion, por sua referência como professor e pelo voto de confiança depositado em mim.

Ao Prof. Dr. Sérgio de Iudicibus e à Prof^a. Dr^a. Adriana Gomes de Freitas, pelas contribuições e sugestões imprescindíveis para a conclusão deste estudo.

Ao Prof. Dr. Roberto Fernandes dos Santos, Coordenador do Programa de Estudos Pós-Graduados em Ciências Contábeis e Financeiras, pela oportunidade de concluir este trabalho.

Aos professores Domingos Sávio Gonçalves e Maria do Carmo Franco de Queiroz, por sua amizade e pelo exemplo de vida face às suas dificuldades pessoais.

À Prof^a. Lúcia Helena Ferreira Lopes, por sua amizade e pelas sugestões metodológicas apresentadas durante a revisão deste estudo.

Ao Prof. Fernando Alves Viali e à Prof^a. Ignez Maciel Vilela, diretor e vice-diretora da Faculdade Triângulo Mineiro, por sua amizade e apoio institucional.

E finalmente, aos meus alunos, pois foram a principal razão pelo início e conclusão deste estudo.

*“Non puoi insegnare niente ad un uomo.
Puoi solo aiutarlo a scoprire quello che ha già dentro di sé.”*
(Você não pode ensinar nada a um homem.
Você pode somente ajudar-lhe a descobrir o que tem já dentro de si.)

Galileo Galilei (Físico, Matemático e Astrônomo Italiano)

RESUMO

A temática central deste estudo é a busca por métodos e técnicas que subsidiem o ensino e a aprendizagem em nível superior, mais especificamente na disciplina Auditoria Contábil. De acordo com o enfoque educacional e a forma de aprender de cada aluno, são apresentados obstáculos diferentes em relação ao ensinar-aprender. Nessa dimensão, o objetivo deste estudo foi identificar e propor estratégias que minimizem as dificuldades dos professores da disciplina Auditoria Contábil para maior eficácia no processo ensino-aprendizagem, principalmente no que tange ao vivenciamento profissional. Para isso, foi necessária a apresentação de um referencial teórico educacional, no qual são analisadas e discutidas as variáveis presentes no ensinar e no aprender, além de uma avaliação das estratégias de ensino, comumente utilizadas no ensino superior. A avaliação documental da evolução da disciplina Auditoria Contábil na história do curso de Ciências Contábeis, bem como a aderência de seus conteúdos programáticos às exigências profissionais nacionais e mundiais possibilitou uma adequada caracterização da estrutura curricular dessa disciplina. A realização da pesquisa de campo, junto aos docentes dessa disciplina em Minas Gerais, corrobora o embasamento teórico levantado, sustentado também pelos resultados de outras pesquisas. O que se observa é que a ausência de formação pedagógica dos professores e a limitação tecnológica e estrutural das universidades criam uma defasagem entre o ensino acadêmico e a formação técnico-profissional. A mudança de postura do professor, no que se refere às limitações e às dificuldades existentes no processo ensino-aprendizagem, pode e deve ser apoiada pela utilização de estratégias de ensino alternativas, de tal forma a apresentar, ao aluno, o vivenciamento profissional adequado à atividade da Auditoria Contábil.

Palavras-Chaves: Processo Ensino-Aprendizagem, Estratégias de Ensino, Auditoria Contábil

ABSTRACT

The central theme of this study is the search for methods and techniques to support the teaching-learning process at the higher education, more specifically in the Accounting Audit discipline. According to the educational focus and how to learn each student, are presented different obstacles in relation to teaching-learning. In this dimension, the goal of this study was to identify and to propose strategies to minimize the difficulties of teachers of the discipline Accounting Audit for greater efficiency in the teaching-learning process, especially in the professional experience. Therefore, it was necessary to present an educational theoretical reference, which are reviewed and discussed the variables in the teaching-learning process, and an evaluation of the strategies for teaching commonly used in higher education. The documentary evaluation of the Accounting Audit discipline in the history of the Accounting course, and the adherence to its programmatic content to the national and global professional requirements, allowed an adequate characterization of the curriculum structure. The achievement of the research with teachers of this discipline in Minas Gerais, corroborates with the studied theories, also supported by the results of other studies. It is observed that the lack of pedagogical training in teachers and technological and structural limitation of the universities creates a gap between the teaching academic and the professional technical formation. The change of attitude of the teacher, as regards the limitations and difficulties in the teaching-learning process, can and must be supported by the use of alternative strategies for teaching, so that, it allows to present for the student, the appropriate professional life experience in the activity of the accounting Audit.

Key words: Teaching-Learning Process, Teaching Strategies and Accounting Audit.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
CONTEXTUALIZAÇÃO	11
JUSTIFICATIVA DA PESQUISA.....	14
PROBLEMATIZAÇÃO E OBJETIVOS	18
ESTRUTURA DO TRABALHO	20
1. O PROCESSO ENSINO-APRENDIZAGEM	21
1.1. ENSINAR E APRENDER.....	21
1.2. FORMAÇÃO DO PROFESSOR UNIVERSITÁRIO.....	31
1.3. PRINCIPAIS TENDÊNCIAS E ABORDAGENS EDUCACIONAIS	37
2. ESTRATÉGIAS DE ENSINO	44
2.1. TECNOLOGIA EDUCACIONAL.....	44
2.2. MÉTODOS E TÉCNICAS DE ENSINO.....	48
2.3. RECURSOS DIDÁTICOS	68
3. A DISCIPLINA AUDITORIA CONTÁBIL	78
3.1. FUNDAMENTOS DA AUDITORIA CONTÁBIL	78
3.2. A DISCIPLINA AUDITORIA CONTÁBIL NO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS	84
3.3. O CURRÍCULO DA DISCIPLINA AUDITORIA CONTÁBIL.....	92
4. ESTRATÉGIAS DE ENSINO DA DISCIPLINA AUDITORIA CONTÁBIL.....	102
4.1. METODOLOGIA APLICADA NA PESQUISA	102
4.2. RESULTADOS DA PESQUISA – INDICADORES OBTIDOS.....	106
4.3. ESTRATÉGIAS DE ENSINO ALTERNATIVAS	132
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	147
REFERÊNCIA	152
BIBLIOGRAFIA CONSULTADA	157
APÊNDICES	163
RELAÇÃO DE IES DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS EM MINAS GERAIS	163
RESULTADO DAS RESPOSTAS OBTIDAS	165
PROPOSTA DE CONTEÚDOS PROGRAMÁTICOS PARA A DISCIPLINA AUDITORIA CONTÁBIL	167
MODELO DA CORRESPONDÊNCIA AO COORDENADOR DO CURSO.....	171
MODELO DA CORRESPONDÊNCIA AO PROFESSOR	172

MODELO DO QUESTIONÁRIO ENVIADO.....	173
CASOS E COMPLEMENTOS DAS ATIVIDADES PROPOSTAS.....	179
Texto: Fatos e Inferências (Atividade Proposta 2).....	179
Casos sobre Independência (Atividade Proposta 3).....	180
Caso: Big Bytes Componentes Eletrônicos (Atividade Proposta 5).....	181
Caso: Empresa Asgard (Atividade Proposta 6)	182
Sinopse oficial do filme “A Fraude” (Atividade Proposta 7)	187
Resumo do Caso Barings (Atividade Proposta 7)	187
Caso: Empresa Bomtever (Atividade Proposta 8)	188
Caso: Empresa Liga da Justiça (Atividade Proposta 8).....	189

LISTA DE SIGLAS

BCB	–	Banco Central do Brasil
CD Rom	–	<i>Compact Disc Read Only Memory</i> (Disco Compacto apenas para leitura)
CEECC	–	Comissão de Especialistas de Ensino de Ciências Contábeis
CES	–	Câmara de Educação Superior
CFC	–	Conselho Federal de Contabilidade
CFE	–	Conselho Federal de Educação
CNAI	–	Cadastro Nacional de Auditores Independentes
CNE	–	Conselho Nacional de Educação
CNSP	–	Conselho Nacional de Seguros Privados
CRC	–	Conselho Regional de Contabilidade
CVM	–	Comissão de Valores Mobiliários
DCN	–	Diretrizes Curriculares Nacionais
DVD	–	<i>Digital Versatile Disc</i> (Disco Digital Versátil)
ECOSOC	–	<i>Economic and Social Council</i> (Conselho Econômico e Social)
E-mail	–	<i>Eletronic Mail</i> (Correio Eletrônico)
ENADE	–	Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes
GV/GO	–	Grupo de Verbalização e Grupo de Observação
IBRACON	–	Instituto Brasileiro de Auditores Independentes
INEP	–	Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais
ISAR	–	<i>International Standarts of Accounting and Reporting</i> (Padrões Internacionais de Contabilidade e de Relatórios)
MEC	–	Ministério da Educação
NBC T	–	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
ONU	–	Organização das Nações Unidas
PUC/SP	–	Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
SESu	–	Secretaria de Educação Superior
SUSEP	–	Superintendência de Seguros Privados
UNCTAD	–	<i>United Nations Conference on Trade and Development</i> (Conferência das Nações Unidas para o Comércio e o Desenvolvimento)
UNESCO	–	<i>United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization</i> (Organização das Nações Unidas para a Educação, Ciência e Cultura)
USP	–	Universidade de São Paulo

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 -	Esquema Comparativo das Características dos Métodos de Ensino	68
Quadro 2 -	Conceitos e Definições de Auditoria Contábil	80
Quadro 3 -	Currículo – Ciências Contábeis e Atuariais (1945)	84
Quadro 4 -	Currículo Mínimo – Ciências Contábeis (1963).....	85
Quadro 5 -	Currículo Mínimo – Ciências Contábeis (1992).....	87
Quadro 6 -	Proposta de Conteúdos Obrigatórios – Ciências Contábeis (1999).....	89
Quadro 7 -	Campos de Formação e Conteúdos – DCN (2004)	91
Quadro 8 -	Programa da Disciplina “Revisões e Perícias Contábeis” (1950)....	92
Quadro 9 -	Áreas avaliadas pelo Exame de Suficiência (2005)	94
Quadro 10 -	Conteúdos Programáticos - Auditoria Contábil (Exame de Suficiência/2005).....	95
Quadro 11 -	Composição das Provas - Exame de Qualificação Técnica (2005).....	96
Quadro 12 -	Conteúdos Programáticos - Auditoria Contábil (Qualificação Técnica Geral/2005).....	97
Quadro 13 -	Currículo Global para Formação Profissional do Contador (1999) .	99
Quadro 14 -	Módulos sobre Auditoria – Currículo Global (1999)	100
Quadro 15 -	Correlação de abordagens educacionais e enfoques	122

LISTA DE TABELAS E GRÁFICOS

Tabela 1 - Formação Acadêmica dos Docentes	107
Tabela 2 - Formação didático-pedagógica dos Docentes	109
Tabela 3 - Dificuldades relacionadas ao corpo discente	112
Tabela 4 - Dificuldades relacionadas à estrutura oferecida	114
Tabela 5 - Ausência ou insuficiência de recursos institucionais.....	115
Tabela 6 - Dificuldades relacionadas ao uso do Laboratório de Informática.....	116
Tabela 7 - Dificuldades relacionadas à Empresa-Modelo (ou similar)	117
Tabela 8 - Capacidade desejável mais incentivada nas aulas.....	118
Tabela 9 - Enfoque educacional.....	120
Tabela 10 -Classificação dos conteúdos da disciplina Auditoria de acordo com o enfoque dado	123
Tabela 11 -Estratégias de ensino mais utilizadas de acordo com o enfoque dado	125
Tabela 12 -Estratégias de ensino utilizadas com participação ativa dos alunos e vivenciamento profissional	128
Gráfico 1 - Tempo dedicado à docência	108
Gráfico 2 - Duração dos cursos/módulos.....	110
Gráfico 3 - Tempo dedicado a outras atividades profissionais	111
Gráfico 4 - Opinião sobre o questionário	130
Gráfico 5 - Disponibilidade para entrevista	132

INTRODUÇÃO

CONTEXTUALIZAÇÃO

Desde sua instituição, pelo Decreto-lei n.º 7.988 de 29 de setembro de 1945, a Contabilidade começou a ser tratada, no Brasil, como uma ciência. Passando pelo crescimento quantitativo das instituições superiores de ensino e culminando na atual valorização da profissão contábil, os cursos de Ciências Contábeis sempre almejaram o aprimoramento dos estudantes de seus bancos escolares.

Criados, inicialmente, para abrigar os alunos oriundos dos cursos técnicos de Contabilidade e os profissionais que já atuavam na área contábil, os cursos superiores de Ciências Contábeis foram obrigados a se adaptar a uma nova demanda de alunos provenientes de cursos de nível médio não técnicos em Contabilidade, a partir da década de 70.

Tal adaptação implicou a alteração substancial dos currículos e métodos de ensino, visto que, diferentemente dos técnicos em Contabilidade, esses alunos não detinham nenhum conhecimento contábil prático. Conforme apresenta Favarin (1994, p.VI), “o ensino da Contabilidade a nível (sic) de 2.º grau, pelas mais modernas escolas, costumava-se fazer utilizando-se o instrumento didático denominado “Escritório-Modelo”. Esse método proporcionava aos alunos a vivência prática da Contabilidade e o ingresso no curso superior adicionava o embasamento teórico complementar, necessário ao exercício da profissão contábil.

A proporção dos alunos não técnicos em Contabilidade aumentava nos cursos superiores, concomitante ao enfraquecimento do ensino em nível médio, evidenciado por Favarin (1994, p.20)

Não bastassem as dificuldades ocasionadas pela formação de classes heterogêneas com relação a formação do segundo grau, cujas dificuldades os professores têm procurado contornar, com sérios prejuízos na qualidade do ensino dos bacharéis em Ciências Contábeis, constatou-se um substancial empobrecimento do ensino de grau médio.

Diante dessa situação, foi necessária a busca de novas alternativas didáticas, com vista a minimizar os efeitos negativos referentes à qualidade do ensino e ao nível de aprendizagem dos bacharéis em Ciências Contábeis.

Alguns pesquisadores contábeis apresentaram análises e propostas viáveis para minimizar esses problemas. Dentre eles, destacam-se Almeida (2003), Andrade (2002), Beppu (1984), Berger (2002), Cabral (2002), Cheibub (2003), Coliath (2003), Favarin (1994), Iudicibus (1982, 1984, 1985, 1986), Laffin (2002), Madeira (2001), Marion (1983, 1985, 1986, 1992, 1996, 1999, 2000, 2002, 2005, 2006), Nossa (1999), Oliveira (2001), Peleias (2006), Reis (2002), Ricardino Filho (2002), Santos (1999), Vasconcelos (1995), entre outros.

Cada um desses autores tem sua participação no crescimento da pesquisa contábil, seja pela abrangência ou pela especificidade das propostas. Algumas obras efetuaram uma análise mais genérica da situação do ensino da Contabilidade. Por exemplo, Vasconcelos (1995) e Nossa (1999) analisaram o curso de Ciências Contábeis de uma forma bem ampla, identificando e apresentando as deficiências da formação do corpo docente e o enfoque dado às disciplinas do currículo. Por outro lado, Coliath (2003) apresentou sua contribuição para o ensino da história do pensamento contábil, disciplina incipiente nos currículos atuais, ao apresentar uma proposta de conteúdos programáticos.

A esse quadro alia-se uma supervalorização da profissão contábil, seja pelo advento do novo Código Civil, seja pela vigência de novas ordens e doutrinas internacionais que destacam o contador como profissional indispensável em qualquer organização. O novo Código Civil, legislação que incorpora aspectos comerciais e societários brasileiros, ampliou a responsabilidade do contador e a compartilhou, em alguns casos, com a diretoria das empresas. Entre as novas doutrinas internacionais, pode-se citar a Lei Sarbanes-Oxley, legislação que regulamenta o mercado acionário norte-americano e que influencia direta e indiretamente o Brasil.

De forma genérica, a profissão contábil nunca esteve tão em evidência quanto atualmente e um ramo dessa atividade merece destaque especial: os auditores contábeis. A atividade, prerrogativa exclusiva dos contadores, sempre possuiu um

tratamento diferenciado, historicamente, presente nos primórdios da evolução contábil norte-americana e na regulamentação específica brasileira.

No caso brasileiro é fácil observar tal situação pela quantidade de normas e regras emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, pelo Instituto Brasileiro de Auditores Independentes e por organismos governamentais regulatórios (BACEN, SUSEP, CVM etc). Atualmente, esse tratamento diferenciado evidencia-se pela implementação do Exame de Qualificação Técnica para Auditores, exame de qualificação de auditores independentes, aplicado e regulamentado pelo Conselho Federal de Contabilidade em resposta à exigência do Banco Central do Brasil e da Comissão de Valores Mobiliários e referendado pelo Instituto de Auditores Independentes.

A importância da Auditoria Contábil, em uma economia em desenvolvimento como a do Brasil, ainda não está bem difundida entre os empresários. Entretanto, o crescente aumento de legislações específicas amplia o seu campo de atuação e seu alcance na sociedade.

Em outros países, a Auditoria Contábil já faz parte da realidade econômica, seja por força de legislação ou por cultura empresarial. É o caso, por exemplo, da legislação comercial dos Estados Unidos, que apresenta tratamento diferenciado e específico para a Auditoria Contábil. A Lei Sarbanes-Oxley determinou a criação de um Comitê de Auditoria nas empresas de capital aberto e de um organismo governamental que regulamenta as atividades dos auditores independentes, além de vários artigos específicos dedicados a eles.

Essas evidências, em si, encerram a necessidade do aprimoramento desse ramo de atividade e desses profissionais, oriundos, preferencialmente, dos cursos superiores de Ciências Contábeis. Estudiosos como Madeira (2001) e Ricardino Filho (2002) já iniciaram investigações sobre o ensino da Auditoria Contábil, buscando evidenciar a atual situação curricular e as suas influências no vivenciamento profissional. Há, no entanto, muito a ser pesquisado nessa área.

JUSTIFICATIVA DA PESQUISA

A Resolução n.º 853/99, do Conselho Federal de Contabilidade, instituiu o Exame de Suficiência como um requisito para a obtenção do registro profissional em Conselhos Regionais de Contabilidade, aplicado aos bacharéis dos cursos de Ciências Contábeis, como forma de aferição da qualidade do processo de ensino-aprendizagem contábil nas universidades. A necessidade de aprimoramento dos cursos de Ciências Contábeis pode ser justificada observando-se o percentual de aprovação e reprovação nesse exame. O oitavo exame (realizado no segundo semestre de 2003) e o nono (primeiro semestre de 2004) obtiveram, respectivamente, 49,8% e 49,7% de reprovação na categoria de contadores. Atualmente, a aplicação deste exame de competência está suspensa, aguardando regulamentação federal, tendo em vista decisões judiciais controversas. Apesar desse entrave, é indiscutível a sua importância para o aprimoramento da classe contábil.

Outro fato decorrente dessa informação é a necessidade eminente de se aprimorar a qualidade dos discentes do curso de Ciências Contábeis, pois, se esse exame objetiva aferir a qualidade dos futuros contadores e, se essa aferição apresenta resultados negativos ou preocupantes, a universidade deve tomar providências para que seus egressos obtenham melhores resultados. Essas condições implicam a melhoria do processo ensino-aprendizagem e da formação de seu principal gestor: o professor.

Tal situação encontra eco na afirmação de Marion e Marion (2006, p.27):

Há forte tendência em criticar o estilo do ensino atual baseado nas preleções dos professores como fonte primária do ensino. De maneira geral, novos métodos, em que é reivindicado o envolvimento maior por parte do estudante nas atividades ensino-aprendizagem, estão sendo gradativamente experimentados.

O fato implícito nesta afirmação é que uma grande falha cometida pelos professores de Contabilidade é utilizar a ação, centrada em si, como o melhor e, em alguns casos, o único caminho para a consolidação da aprendizagem. O fato de

concentrar toda a ação no professor, tornando-o o único agente ativo do processo ensino-aprendizagem, é característico do enfoque no ensino, pois evidencia-se apenas a transmissão de conhecimento em detrimento de sua construção por parte do aluno. O ensino e a aprendizagem são indissociáveis e, desta forma, o professor deve buscar alternativas para que o aluno torne-se, também, agente ativo desse processo. Segundo Marion e Marion (2005):

A idéia central do método centrado no aluno é de que os estudantes deverão tornar-se “pensadores críticos” e, assim, o processo de aprendizagem se tornará mais dinâmico. Eles deverão desenvolver a capacidade de auto-iniciativa de descobrimento que permita um processo de aprendizagem contínuo e de crescimento em sua vida profissional.

Apesar do exposto, é importante ressaltar que os professores de contabilidade pesquisam pouco, principalmente em relação às metodologias de ensino aplicáveis ao curso de Ciências Contábeis, cuja afirmativa é corroborada pelo número de trabalhos científicos publicados ou divulgados na área. Em um levantamento superficial realizado junto à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, das 500 dissertações e teses analisadas, entre os anos de 1957 e 2003, apenas 30 obras, ou seja 6%, são pesquisas na área de ensino, considerando os títulos apresentados. Em levantamento semelhante, efetuado junto à Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, das 185 obras disponibilizadas, entre os anos de 1976 e 2004, apenas 17 obras, ou seja 9%, são pesquisas na área de ensino. As demais obras, em ambos os levantamentos, são pesquisas específicas de aplicação de conhecimentos ou de novas descobertas de conceitos contábeis.

Tendo em vista o número reduzido de pesquisadores contábeis existentes na área de ensino, a pesquisa científica realizada neste estudo, proporcionará subsídios para novos trabalhos, além de uma reflexão e adoção de medidas complementares às metodologias de ensino atualmente empregadas no ensino da Contabilidade.

Uma justificativa específica pela escolha da disciplina Auditoria Contábil, entre as existentes no curso de Ciências Contábeis, tem fundamento legal por sua obrigatoriedade nos currículos das universidades. A Resolução n.º 3, de 5 de outubro de 1992, do extinto Conselho Federal de Educação, classifica a Auditoria Contábil como uma disciplina obrigatória de formação profissional específica integrante dos currículos mínimos dos cursos de Ciências Contábeis. Essa resolução encontra-se presente na construção dos currículos em vigor dos Cursos de Ciências Contábeis no Brasil. Entretanto, o Conselho Nacional de Educação, em 16 de dezembro de 2004, instituiu, por meio da Resolução CNE/CES n.º 10, as Diretrizes Curriculares Nacionais do curso de graduação em Ciências Contábeis. A partir de então a Auditoria Contábil passou de disciplina para a categoria de conteúdo, integrando o chamado eixo de Formação Profissional, fato que não alterou sua importância para o cômputo geral da estrutura curricular. Atualmente, os currículos dos cursos de Ciências Contábeis encontram-se em processo de adaptação para atenderem a nova legislação.

Outro aspecto relevante a ser evidenciado como justificativa deste trabalho é o resultado da comparação efetuada por Ricardino Filho (2002) entre o ensino acadêmico da disciplina Auditoria Contábil e o treinamento oferecido pelas empresas de Auditoria Independente para os ingressantes em seus quadros funcionais. Foi observado que os conteúdos programáticos, presentes tanto no ensino acadêmico quanto no treinamento profissional, estão aquém dos considerados ideais, segundo padrões mundiais apresentados por organismo vinculado à ONU. Outro fato evidenciado na pesquisa de Ricardino filho (2002, p.179) é um distanciamento muito grande entre o ensino e o treinamento da Auditoria, pois “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’”. Essa diferença, entretanto, prejudica o bom desempenho dos futuros auditores.

A presente pesquisa pretende apresentar, então, alternativas para a redução dessa diferença, em relação ao ensino acadêmico da Auditoria, propondo metodologias de ensino que aproximem o aluno da realidade empresarial.

Em outra obra de relevante importância na área do ensino da Auditoria, Madeira (2001, p.177), compartilha da mesma opinião de Ricardino Filho quando ressalta em suas conclusões:

Conquanto existam exigências fixadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC quanto à formação acadêmica dos profissionais de auditoria, desde a condição de assistentes, determinando sua vinculação com o ensino de contabilidade, as empresas de auditoria não têm atendido a estas regras, por razões que fogem ao presente trabalho examinar e, inquestionavelmente, têm alguma relação com a formação oferecida pelos cursos de Ciências Contábeis, tanto é que seus programas de recrutamento de novos profissionais não têm incluído qualquer teste de conhecimentos sobre auditoria, fazendo-o rara e timidamente em relação aos conhecimentos de contabilidade.

Em seu trabalho, Madeira (2001) avalia os currículos de várias faculdades que oferecem o curso de Ciências Contábeis, em especial os conteúdos programáticos da disciplina Auditoria Contábil, e conclui que existe um obstáculo para o ingresso de estudantes de Ciências Contábeis nas empresas de Auditoria Independente, potencialmente suas empregadoras. Esse fato é corroborado pela pesquisa efetuada por Ricardino Filho (2002), cujo resultado aponta que apenas 28% dos funcionários contratados pelas empresas pesquisadas passaram ou passam por uma formação acadêmica contábil, enquanto a maior parte (49%) é proveniente de cursos de Administração.

Madeira (2001, p.51), ao avaliar a necessidade de estreitar a relação entre o currículo do curso de Ciências Contábeis e o mercado de trabalho, afirma que

Outra evidência da importância do correlacionamento entre os currículos e o mercado de trabalho é o grande desenvolvimento que pode ser observado quanto ao uso do método didático do estudo de casos, método este que nada mais é do que tentar simular, em sala de aula, situações reais vividas pelas organizações, estimulando o aluno a desenvolver aptidões que lhe permitam melhor enfrentar problemas reais.

Está evidenciado, ao longo do trabalho de Ricardino Filho (2002), sua adesão às opiniões de Madeira (2001) sobre a relação do currículo e o mercado de trabalho.

Todavia Ricardino Filho (2002, p.176) deixa claro que “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”.

Nem todas as faculdades têm condições de oferecer aos seus professores os meios necessários para o vivenciamento de situações reais de trabalho de auditoria e, se isso acontecesse, possivelmente possibilitaria uma eficácia maior no processo ensino-aprendizagem. Entre os meios apropriados para essa prática, encontra-se o Laboratório Contábil ou Empresa Modelo, cuja principal finalidade é proporcionar aos alunos condições de vivenciar a chamada prática contábil e, subsidiariamente, a prática auditorial. Todavia, existem faculdades que não oferecem um Laboratório Contábil ou Empresa Modelo com estrutura para receber as diversas disciplinas contábeis. Esse fato se caracteriza como outra justificativa para o desenvolvimento de metodologias de ensino de Auditoria Contábil que proporcionam um real aprendizado das técnicas auditoriais.

PROBLEMATIZAÇÃO E OBJETIVOS

Sob a égide das justificativas apresentadas, o presente estudo se propõe a responder quais são as estratégias de ensino capazes de minimizar as dificuldades encontradas na relação teoria-prática no processo ensino-aprendizagem da disciplina Auditoria Contábil no curso de Ciências Contábeis.

A hipótese básica deste estudo é que toda estratégia de ensino, que em seu bojo metodológico permita inserir a participação ativa do aluno e apresente o vivenciamento profissional, minimiza as dificuldades encontradas no binômio teoria-prática pelos agentes no processo ensino-aprendizagem da disciplina Auditoria Contábil.

Com base na hipótese básica apresentada e na revisão bibliográfica efetuada, pode-se citar o laboratório contábil, a empresa modelo, o método do caso, as simulações empresariais, os jogos de empresas e outras, como metodologias que têm no aluno o agente ativo do processo ensino aprendizagem e que proporcionam condições para a inserção de fundamentações conceituais e teóricas, aliadas às

experiências profissionais, como exemplos de estratégias de ensino adequadas às respostas do problema do estudo. Metodologias de ensino que apresentem tais requisitos podem possibilitar a redução do nível de dificuldade apresentado pelos agentes.

Como decorrência da problematização estabelecida, o objetivo geral deste estudo é contribuir para o processo ensino-aprendizagem no curso de Ciências Contábeis, desenvolvendo estratégias que possibilitem a relação teoria-prática na disciplina Auditoria Contábil.

Para alcançar o objetivo proposto, este estudo pretende:

- Elaborar um referencial teórico sobre conceitos e fundamentos do processo ensino-aprendizagem, embasado em estudiosos da área educacional.
- Identificar e discutir as metodologias de ensino mais apropriadas ao ensino superior.
- Apurar a existência de metodologias de ensino da disciplina Auditoria Contábil nos cursos de Ciências Contábeis e avaliar a eficácia da utilização das mesmas.
- Apresentar alternativas viáveis para a aplicação prática de conteúdos específicos da disciplina Auditoria Contábil.

O estudo efetuado nesta pesquisa busca descrever e caracterizar as metodologias mais adequadas para o ensino da Auditoria Contábil, embasadas em teorias pedagógicas, propiciando a interposição de fundamentos teóricos com o vivenciamento profissional. Este estudo também possibilitará evidenciar o atual comportamento dos docentes em relação a essa disciplina, além de analisar o tratamento dado, pelas instituições de ensino superior, ao Laboratório Contábil como ferramenta interdisciplinar, bem como às demais estratégias de ensino.

Após a tabulação dos dados obtidos por meio de questionários, serão efetuadas análises comparativas com o referencial teórico, estabelecido no início da pesquisa, buscando desenvolver bases qualitativas para o alcance dos objetivos

específicos propostos e, por conseguinte, a confirmação ou negação da hipótese apresentada.

ESTRUTURA DO TRABALHO

Além desta introdução e das considerações finais, este trabalho está estruturado da seguinte forma:

No primeiro capítulo, são apresentados os principais conceitos pedagógicos relacionados ao processo ensino-aprendizagem, enfatizando o ensinar (processo centrado no professor) e o aprender (processo centrado no aluno), além de discorrer sobre a formação do professor universitário e as abordagens educacionais já estudadas nas últimas décadas.

No segundo capítulo, são apresentados os métodos e as técnicas utilizadas no ensino superior, bem como os recursos didáticos à disposição dos professores.

No terceiro capítulo, é apresentada a disciplina Auditoria Contábil, por meio de seus fundamentos profissionais, sua evolução histórica no curso de Ciências Contábeis, até os conteúdos programáticos de seu currículo.

No quarto capítulo, são apresentados os resultados da pesquisa de campo, e também os enfoques dados aos conteúdos programáticos propostos, bem como informações sobre as principais dificuldades dos docentes responsáveis pela disciplina Auditoria Contábil. É apresentada, também, uma proposta de aplicação de estratégias de ensino para alguns conteúdos programáticos propostos.

1. O PROCESSO ENSINO-APRENDIZAGEM

1.1. ENSINAR E APRENDER

Processo Ensino-Aprendizagem

A universidade tem, precipuamente, o objetivo pleno de criar e proporcionar o desenvolvimento de conhecimentos nas diversas áreas do saber, possibilitando o crescimento científico e prático da sociedade em que está inserida. Para tanto, é necessário propiciar condições que satisfaçam as exigências do universo científico. Esse universo é composto por dois grandes processos: o de ensino-aprendizagem e o da pesquisa científica.

Muitos autores são taxativos ao afirmar que a pesquisa é a alma da universidade, porém é imprescindível estabelecer parâmetros e condições para a existência do processo ensino-aprendizagem, que municiará de recursos humanos a continuidade das pesquisas. Não é objeto deste estudo explorar os aspectos filosóficos dessa relação, mas é necessário o estabelecimento do universo em que está inserida, pois ao se tratar de uma pesquisa científica, efetivamente buscando o aprimoramento do processo ensino-aprendizagem, sua inserção é claramente evidenciada.

A expressão processo ensino-aprendizagem vem da junção de três termos distintos: processo, ensino e aprendizagem. Como processo, podemos estabelecer, de maneira simples e objetiva, um conjunto de procedimentos para uma finalidade específica. Caracterizar os termos ensino e aprendizagem isoladamente é possível, porém inadequado, tendo em vista sua indissociabilidade, uma vez que ensino implica aprendizagem e aprendizagem implica ensino, sob um ângulo conceitual amplo. No entanto, em linhas gerais, o ensino está focado na transmissão de conhecimento e a aprendizagem à sua obtenção.

Isto é confirmado por Gil (1994, p.27) quando apresenta os conceitos de ensino e aprendizagem:

Os conceitos do ensino e aprendizagem encontram-se indissociavelmente ligados. Porém, ao se falar de ensino evocam-se conceitos como: instrução, orientação, comunicação e transmissão de conhecimentos, que indicam o professor como elemento principal do processo. Já, ao se tratar da aprendizagem, evidenciam-se conceitos como: descoberta, apreensão, modificação de comportamento e aquisição de conhecimentos, que se referem diretamente ao aluno.

Entretanto deve-se ter claramente a idéia de que os processos de ensino e de aprendizagem são distintos, pois contêm procedimentos próprios, uma vez que o processo de ensino focaliza o professor e o processo de aprendizagem refere-se ao aluno. Em outras palavras, no ensino o professor é o agente essencial e na aprendizagem, o aluno.

O que se espera, na verdade, é uma complementaridade entre os processos, pois a ênfase num ou noutro processo prejudica a sua interação e, por conseguinte, compromete os objetivos educacionais propostos. Tal afirmação é corroborada por Libâneo (1994, p.77)

Há, portanto, uma relação recíproca e necessária entre a atividade do professor (ensino) e a atividade de estudo dos alunos (aprendizagem). A unidade ensino-aprendizagem se concretiza na interligação de dois momentos indissociáveis – transmissão/assimilação ativa de conhecimentos e habilidades, dentro de condições específicas de cada situação didática.

Segundo Masetto (2003, p.42), “a docência existe para que a aprendizagem dos alunos possa acontecer”. Desta forma, evidencia-se que ensinar não é o mesmo que aprender, quando muito, são considerados elementos do mesmo processo, e que não se obriga o aluno a aprender, mas, se ele não aprender, tudo que foi feito para ensiná-lo foi em vão.

Em suma, pode-se caracterizar o processo ensino-aprendizagem como um conjunto de procedimentos em que os agentes buscam, por meio de métodos, técnicas e atitudes, uma plena relação com o conhecimento. Os agentes são o professor e o aluno; aos métodos, às técnicas e às atitudes é atribuído o nome de didática e a plena relação entre esses agentes e o conhecimento deve se pautar não

apenas pela sua compreensão, mas também pela interação com o ambiente circundante.

Apesar de muitos educadores defenderem que o processo ensino-aprendizagem deve estar centrado no aluno, o ensino tradicional, centrado no professor, prevalece. Segundo Gil (1994, p.65) - a aula expositiva - “no Brasil constitui seguramente o procedimento mais empregado do 1.º ao 3.º grau. Em muitos cursos universitários é utilizado (sic) quase que de forma exclusiva e são em grande número os professores que identificam ensino como exposição”.

Mizukami (1986, p.15) assevera, de forma semelhante, que “a utilização freqüente do método expositivo, pelo professor, como forma de transmissão de conteúdo, faz com que muitos concebam o magistério como uma arte centrada no professor”.

Em geral, tem-se uma falsa idéia do que é Ensinar, seja por desconhecimento pedagógico ou por exemplos malfadados do passado. Em vista disto, é importante a caracterização do ensino para melhor entendimento de todo o processo.

Ensinar

O conceito usual de Ensinar, em via de regra, confunde-se com instruir, mostrar, guiar, demonstrar, dirigir, fazer, saber, orientar. Caracteriza-se por ações centradas na figura do professor, sendo ele, dessa forma, o responsável pelo ensino, prevalecendo suas habilidades e competências à frente de todo o processo.

Essa forma de pensar o Ensinar proporciona a criação de reações estereotipadas dos alunos sobre informações e demonstrações transmitidas. Eles criam hábitos de passividade e, dessa forma, compreensão parcial do ensinado. Essa concepção é compartilhada por Bordenave e Pereira (1997, p.39) quando afirmam que “na realidade, de tudo quanto se ensina, apenas uma parte é efetivamente aprendida, o que é lamentável: horas de exposição por milhares de professores resvalam pela epiderme dos alunos, sem atingi-los!”

Sob essa concepção de Ensinar, o professor empenha-se em apresentar o conteúdo de sua matéria, por meio da verbalização, entendendo ser essa a forma mais adequada para estimular a inteligência do aluno. Objetiva, com isso, transmitir

e transferir conhecimento ao aluno que, por sua vez, tem a obrigação de manter-se atento e motivado para melhor assimilação dos conteúdos. Essa forma de agir seria coerente em um ambiente imutável, tal qual as antigas sociedades primitivas, em que os ensinamentos eram passados de uma geração à outra, sem sofrer grandes influências dos ambientes externos à sociedade.

Em função da eventual passividade do aluno, o professor não percebe que, talvez, é um mau verbalizador, e isso prejudica todo o processo de ensino. O processo de verbalização no ensino deve alcançar seu destino (o aluno) de forma adequada, o que implica em uma prévia organização das idéias a serem transmitidas. Caso esteja muito desorganizada, sua mensagem chegará confusa e os alunos não assimilarão a essência do ensinamento. E em contra partida, caso estejam estruturadas demais, o professor não admitirá interrupções e nem contribuições dos alunos.

Outro equívoco no processo de Ensinar é a ênfase na transmissão de conhecimentos em detrimento ao desenvolvimento de habilidades e competências. Isso é evidenciado por Masetto (2003, p.28) quando afirma que

Em geral, nos preocupamos com que nossos alunos aprendam conhecimentos, informações, se desenvolvam intelectualmente, pouco nos importando com o desenvolvimento de suas habilidades humanas e profissionais e de seus valores de profissionais e cidadãos comprometidos com os problemas e a evolução de sua sociedade.

O aluno, no Ensinar tradicional, é considerado uma tábula rasa, alguém que não sabe encontrar soluções para os novos problemas que surgem diariamente, não tem pensamento crítico, não é criativo, não tem raciocínio lógico, portanto, dificilmente será um pesquisador. O ensino é descontextualizado, voltado para o que o docente considera importante e não para as experiências de vida, para o conhecimento que o aluno traz consigo. O aluno, em posição passiva, tem sua inteligência menosprezada pelo professor, que acredita ser o detentor de todo o saber acumulado.

Mizukami (1986, p.18) concorda com esta assertiva quando assevera que, no ensino tradicional,

A escola é o local da apropriação do conhecimento, por meio da transmissão de conteúdos e confrontação com modelos e demonstrações. A ênfase não é colocada no educando, mas na intervenção do professor, para que a aquisição do patrimônio cultural seja garantida. O indivíduo nada mais é do que um ser passivo, um receptáculo de conhecimentos escolhidos e elaborados por outros para que ele deles se aproprie.

Em uma visão mais moderna, o Ensinar é visto como uma forma de fazer o aluno pensar, estimulá-lo para a identificação e resolução de problemas, buscando criar novos hábitos de pensamento e de ação. Para que isso ocorra, o ensino deve ser resultado de uma relação pessoal do professor com o aluno. Nessa relação é muito mais importante o professor acompanhar o processo de aprendizagem do aluno do que se dedicar a simples transmissão de informações.

Entretanto, de nada adianta o professor rever sua forma de pensar o Ensinar se não houver a efetiva participação do aluno nesse processo. O aluno deve motivar-se a Aprender, caso contrário, todo o empenho do professor será em vão. Existem obstáculos de ordem psicológica que impedem o aluno querer Aprender. Por um lado, existe a força competitiva de outros estímulos atuantes em sua vida, que o aluno prefere priorizar (lazer, trabalho, família, amigos) e, por outro, existem eventuais barreiras, entre o professor e o aluno, que o desestimulam a Aprender. De uma forma ou de outra, cabe apenas ao aluno a decisão, pois ninguém aprende pelo outro.

Conforme os teóricos educacionais, citados ao longo deste estudo, essas barreiras podem se materializar de diversas formas:

- a) Existe uma rejeição ou atitudes negativas e antagônicas às figuras de autoridade;
- b) Ocorre um desinteresse pela matéria, principalmente, se o aluno não identificar necessidade pelo seu aprendizado;

- c) Há antipatia gratuita, por parte do aluno, com o professor, seja por sua forma de falar ou pela sua maneira de agir e de portar-se;
- d) Presume-se que o professor é relapso quando muda sua metodologia de ensino, preferencialmente para atividades onde o aluno é elemento ativo, e por isso não se empenha;
- e) Existe uma gama de alunos que tem preguiça de pensar e por isso mantém-se em uma atitude passiva diante dos métodos utilizados.

De qualquer forma, o professor deve ajudar o aluno a transpor tais barreiras, mas cabe ao aluno a decisão final para modificar a situação. Isso é corroborado por Abreu e Masetto (1983, p.10) quando afirmam que “toda a aprendizagem é pessoal. Lembremo-nos de que a aprendizagem envolve mudança de comportamento ou de situação do aprendiz, e isto só acontece na pessoa do aprendiz e pela pessoa do aprendiz”.

Aprender

A personalidade da aprendizagem caracteriza-se, principalmente, pelo modo como o aluno reage aos estímulos ambientais, especificamente vindos do professor e da escola, visto que se tais estímulos produzem uma satisfação (de qualquer ordem) em relação a uma ação (aprendizagem), ela tenderá a ser repetida e aprendida. Isso é visível em situações nas quais o aluno vivencia, em sala de aula, conteúdos ou matérias de seu interesse particular e, dessa forma, (cria algum significado para aquele ensino e assim) motiva-o para a aprendizagem. “A motivação é, assim, o conjunto das forças internas que impulsionam o nosso comportamento para objetivos e cuja direção é dada pela nossa inteligência”. (LIBÂNEO, 1994, p.110)

A essa concepção de Aprender é dado o nome de Aprendizagem Significativa, cuja principal consequência é que o aluno se desenvolve mentalmente e consegue aplicar os conhecimentos adquiridos em outras situações semelhantes. Além disso, quanto mais significativa for a aprendizagem, menos serão as repetições necessárias para o aprendizado e mais duradoura será a retenção desse conhecimento na memória do aluno.

Outra característica de uma efetiva aprendizagem é que a estrutura de inteligência do aluno se altera para outro patamar de adaptabilidade. Isso é, também pode-se dizer que ocorre aprendizagem quando, em virtude de experiências educativas, o aluno manifesta alteração na disposição de Aprender, tornando-se apto a novas experiências. “Em outras palavras, a aprendizagem é um processo qualitativo, pelo qual a pessoa fica melhor preparada para novas aprendizagens. Não se trata, pois, de um aumento quantitativo de conhecimentos mas de uma transformação estrutural da inteligência da pessoa.” (BORDENAVE; PEREIRA, 1997, p.25)

O Aprender, nesses novos enfoques, é derivado principalmente de uma ação direta do professor. Dessa forma, a mudança de postura do docente é fundamental para a realização da aprendizagem do aluno. O principal papel do professor deixa de ser o de Ensinar e passa a ser de ajudar o aluno a Aprender e, assim, o aluno começa a ver no professor um colaborador para sua formação e não um obstáculo, sentindo-se igualmente responsável por Aprender. O aluno passa a se considerar sujeito ativo e essencial no processo ensino-aprendizagem e essa participação resulta em motivação e interesse do aluno pela matéria, além de criar ambiente propício para o desenvolvimento de novas habilidades e competências.

Quando, porém, falamos em aprender, entendemos buscar informações, rever a própria experiência, adquirir habilidades, adaptar-se às mudanças, descobrir significado nos seres, nos fatos, nos fenômenos e nos acontecimentos, modificar atitudes e comportamentos. Todas as atividades que apontam para o aprendiz como agente principal e responsável pela sua aprendizagem. Elas estão centradas no aprendiz (aluno), em suas capacidades, possibilidades, necessidades, oportunidades e condições para que aprenda.(MASETTO, 2003, p.36)

Não é pretensão deste estudo esgotar a discussão acerca do Ensinar, do Aprender e da dificuldade em equalizar a ênfase em um ou noutro elemento, entretanto, conforme afirma Gil (1994, p.55) “há alguns aspectos que são comuns à maioria das abordagens modernas acerca do problema, e que são de grande relevância para os professores. Estes aspectos são: diferenças individuais, motivação, concentração, reação, realimentação, memorização e retenção”. Esses

aspectos são explorados e analisados de diversas maneiras, pelos estudiosos da área educacional, visando a uma maior compreensão do assunto e, dessa forma, contribuindo para o trabalho docente eficiente. Por isso, o entendimento das diversas formas de aprendizagem é fundamental para que o professor saiba como proceder em cada caso.

Segundo Masetto (2003, p.37) a aprendizagem é “um processo de crescimento e desenvolvimento de uma pessoa em sua totalidade, abarcando minimamente quatro grandes áreas: a do conhecimento, a do afetivo-emocional, a de habilidades e a de atitudes ou valores”. 1.º) O desenvolvimento da área do conhecimento é caracterizado pela aquisição, elaboração e organização de informações e a correlação entre o conhecimento que se possui e o novo que se adquire. 2.º) O desenvolvimento na área afetivo-emocional supõe crescente conhecimento de si mesmo, das potencialidades a serem otimizadas e dos limites existentes. 3.º) O desenvolvimento na área de habilidades humanas e profissionais caracteriza-se por tudo que se faz com os conhecimentos adquiridos. 4.º) O desenvolvimento de atitudes e valores supõe uma mudança de comportamento acerca da cooperação, solidariedade, criticidade, criatividade, trabalho de equipe e a forma de valorizar o conhecimento adquirido.

Bordenave e Pereira (1997, p.37) analisaram as teorias de Piaget e Gagné para explicar o processo de aprendizagem e “partem do pressuposto de que o organismo é naturalmente ativo e que a aprendizagem ocorre devido a tal atividade. Em outras palavras, acredita-se que o agente da aprendizagem é o aluno, sendo o professor um orientador e facilitador”.

Para Piaget (apud BORDENAVE; PEREIRA, 1997), a aprendizagem ocorre por meio de dois movimentos simultâneos e interligados: a assimilação e a acomodação. Por assimilação, entende-se que o indivíduo explora e reconhece o ambiente em que está inserido, tornando-se parte dele, incorporando-o e transformando-o, por meio da interpretação e percepção à sua própria estrutura mental. Na acomodação, o indivíduo transforma sua própria estrutura para adaptar-se à natureza dos objetos (conhecimentos) que serão apreendidos, por meio do contato com a realidade.

Por sua vez, Robert Gagné (apud BORDENAVE; PEREIRA, 1997) destacou a importância de uma hierarquia de tipos de aprendizagem que vai da simples associação de estímulos à complexidade da solução de problemas. Essa tipologia ou classificação de tipos de aprendizagem é de interesse dos professores porque cada uma exige estratégias de ensino diferenciadas das outras. Isso significa que cada grupo de alunos, com semelhante tipo de aprendizagem, é diferente uns dos outros, e para um mesmo objetivo, determinada técnica ou método de ensino pode ajudar um grupo e não servir para outro, pelas mais diferentes razões.

Na visão de Skinner (1972), as diversas teorias existentes sobre aprendizagem podem ser resumidas em apenas três: Aprender Fazendo, Aprender da Experiência e Aprender por Tentativas e Erros. Elas representam as três dimensões essenciais de qualquer conjunto de contingências de reforço da aprendizagem: aprender fazendo acentua a resposta da aprendizagem; aprender por experiência, a ocasião na qual a resposta ocorre; e aprender por ensaio e erro dá ênfase às conseqüências. Nenhuma dessas dimensões pode ser estudada separadamente, pois todas devem ser consideradas na formulação de qualquer exemplo de aprendizagem que seja dado.

Limitações

Todas as teorias apresentadas apontam para a necessidade de prestar atenção às diferenças individuais dos alunos e de acompanhar de maneira mais individualizada sua aprendizagem. “Há algo de comum em todas estas concepções: o objectivo (sic) de todo o ensino é a aprendizagem do aluno. Os modelos divergem na forma como concebem o aprendiz, a função do professor, a inter-relação entre ambos e a metodologia que utilizam para mobilizar o processo de aprendizagem.” (SOUSA, 2003, p.39)

Em síntese, o Ensinar e o Aprender constituem duas atividades muito freqüentes na experiência de vida de qualquer ser humano: ensina-se quando é compartilhado com o outro, ou em grupo, a experiência adquirida e os conhecimentos acumulados, e aprende-se quando ocorrem alterações na forma de pensar e de ver o mundo. No ambiente escolar, tais atividades acontecem de maneira mais formal e devem estar centradas na busca pela facilitação da aprendizagem, e isso somente é possível com a mediação efetiva do professor.

A preocupação central com a aprendizagem (do aluno) e não com o ensino (do professor) é que dá as diretrizes do relacionamento de sala de aula. Diferentes tipos de relacionamentos estabelecidos entre professor e alunos apresentam diferentes resultados na aprendizagem. (ABREU; MASETTO, 1983, p.115-6)

Dessa forma, a relação entre os agentes do processo ensino-aprendizagem (professor e aluno), por meio de atitudes de parceria e co-responsabilidade, torna-se uma ação em equipe, voltada para o alcance dos objetivos educacionais propostos. Recomenda-se, enfim, a mudança do foco do Ensinar para a facilitação da aprendizagem, ou seja, de uma preocupação total e exclusivamente voltada para a transmissão de informações e experiências, para um processo de busca e desenvolvimento da aprendizagem do aluno.

As diversas teorias e concepções postulam um modelo ideal de Ensinar e Aprender, entretanto existem restrições ou limitações, inerentes à própria realidade dos alunos, que, direta ou indiretamente, podem prejudicar seu desempenho no processo ensino-aprendizagem.

Um exemplo de situação limitadora, no caso do curso de Ciências Contábeis, refere-se ao fato de que, conforme relatórios emitidos pelo INEP – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais –, a maior parte das instituições de ensino superior oferece o curso no período noturno e a maioria dos alunos dedica grande parte de seu tempo ao trabalho. Isso prejudica, significativamente, seu desempenho no curso, pois lhe falta o tempo necessário para estudos e pesquisas complementares, obrigando-os a restringir o estudo às atividades executadas em sala de aula.

Não se deve entender que esse exemplo seja justificativa para perda de qualidade no curso, e sim como um lembrete da responsabilidade do professor na gestão do processo ensino-aprendizagem. Para que essa gestão ocorra de forma adequada e eficiente, a formação didático-pedagógica do professor universitário do curso de Ciências Contábeis deve ser completa, observando tanto as necessidades de conhecimentos técnicos, inerentes aos conteúdos ministrados, quanto as habilidades e as competências de relacionamento interpessoal, visando alcançar, da melhor maneira possível, os objetivos educacionais que se propõe.

1.2. FORMAÇÃO DO PROFESSOR UNIVERSITÁRIO

Durante muito tempo, as instituições de ensino superior privilegiaram o domínio de conhecimentos e o vivenciamento profissional como os únicos requisitos para o magistério nos cursos superiores, até porque Ensinar, como já exposto anteriormente, significava ministrar aulas exclusivamente expositivas sobre determinado assunto, preferencialmente, dominado pelo expositor, mostrando como se faz na prática. Apenas recentemente, as universidades passaram a exigir uma melhor preparação dos seus docentes, uma vez que durante um tempo, exigia-se apenas o bacharelado e curso de especialização e, atualmente, por força de legislações educacionais, mestrado e doutorado. Sob o pretexto de uma melhor formação, o aumento no nível da titulação dos docentes torna-os mais competentes na comunicação do conhecimento. Segundo Masetto (2003, p.12), “observe-se, porém, que as exigências continuaram as mesmas, pois se referem ao domínio de conteúdo em determinada matéria e experiência profissional”.

Entretanto, ao se analisar o Ensinar e o Aprender, fica claro que apenas o domínio da matéria não é suficiente para que o professor promova efetivamente a aprendizagem. São necessárias competências profissionais específicas de um educador, no que diz respeito à área pedagógica, para melhor identificar os elementos necessários para o processo ensino-aprendizagem. Por exigência legal, todos os cursos de especialização devem conter uma ou mais disciplinas que tratem de conteúdos pedagógicos, usualmente, disciplinas como Metodologia do Ensino Superior ou Didática do Ensino Superior. Por outro lado, os mestrados e doutorados, com ênfase acadêmica, foram criados com a finalidade de promover a ampliação da competência dos docentes e deviam incluir estratégias pedagógicas para essa finalidade. Todavia, essa formação pedagógica, proporcionada pelos cursos de pós-graduação, na maioria dos casos, tem-se mostrado insuficiente para minimizar as dificuldades encontradas no processo ensino-aprendizagem.

Boa parte da responsabilidade acerca da desvalorização da preparação pedagógica dos professores deve-se à própria universidade, que nem sempre valoriza o professor no desempenho de suas funções docentes. O prestígio de uma universidade é medido por seus cursos de pós-graduação e pelas pesquisas que

promove. O professor, por sua vez, tende a ser valorizado por sua titulação e por seus trabalhos científicos. Seu mérito enquanto professor não é avaliado. Chega-se, portanto, à irônica conclusão de que 'nas instituições denominadas de ensino superior, o 'ensino' nem sempre é levado em conta'. (GODOY apud GIL, 1994, p.16)

Os professores, sem formação pedagógica específica, tornam-se “autoditadas” em metodologia de ensino, situação que deveria ser corrigida pela instituição de ensino que o contratou, por meio de cursos de nivelamento pedagógico ou similar. Entretanto, mesmo quando existe essa possibilidade, o professor, em alguns casos, se nega a participar dessas capacitações por diversas razões:

- a) Entende que elas são desnecessárias ou supérfluas para a atividade de ensino, pois crê que o mais importante é o domínio do conhecimento técnico;
- b) Nega-se a participar, em virtude de acomodação, temor da perda de status ou falta de humildade;
- c) Entende que não necessita tanto de formação didática quanto os professores de ensino fundamental e médio, por lidar com adultos.

A falta de formação pedagógica acarreta inúmeras situações negativas ao processo de ensino-aprendizagem, conforme já exposto anteriormente. Isto é corroborado por Bordenave e Pereira (1997, p.16) quando afirmam que:

Talvez devido a esta falta de preparação didática, muitos professores demonstram insegurança em seu relacionamento com os alunos e, para manter sua autoridade e sua auto-imagem, recorrem a atitudes protetoras, tais como comunicações muito formais com os estudantes, exagerado nível de exigência nas provas, emprego de ironia e sarcasmo para dominar os rebeldes, e outras.

Um exemplo desta falta de formação pedagógica é a maneira usualmente utilizada pelo professor para se comunicar com seus alunos. Para demonstrar uma falsa segurança no domínio do conhecimento transmitido, o professor vale-se de termos e conceitos que os alunos desconhecem e não se preocupa em ampliar o

vocabulário deles, o que poderia facilmente ser feito explicando os significados e as aplicações dos termos utilizados. Outro exemplo desse desconhecimento pedagógico é a forma da articulação das preleções, recheadas de idéias e informações, sem uma correta estruturação didática. Em alguns casos somente algumas dessas informações são compreendidas e retidas, além de serem também transmitidas tão rapidamente que muitas não são nem percebidas.

No tocante a esse assunto, Bordenave e Pereira (1997) apresentam uma pesquisa realizada pela revista *Time* na qual foram identificadas as qualidades comuns aos grandes mestres, aqueles que seus ex-alunos lembram como modelos do bom Ensinar. Entre os resultados identificados, o mais marcante foi que os grandes mestres não eram, necessariamente, especialistas da educação, mas professores cheios de entusiasmo pela matéria que ensinavam e pela comunicação dessa com os alunos. A ausência da formação pedagógica dos grandes mestres era suplementada pelo entusiasmo em Ensinar, o que os levavam a buscar métodos e técnicas que podiam gerar entusiasmo e atividade intelectual nos alunos, muitas vezes até por meio da criação de métodos originais de ensino.

Esses grandes mestres estavam convencidos de que a matéria que ensinavam era muito importante para os alunos e desejavam que todos sentissem isso. Alguns indicadores do efeito desses grandes mestres são apresentados na pesquisa: os alunos lêem e pesquisam além do exigido pelo curso, as provas e notas perdem importância, vários alunos tornam-se discípulos e continuam a obra do mestre criando uma escola e o contato dos alunos com o professor continua depois da formatura. A conclusão dessa pesquisa é que o segredo do bom ensino é o entusiasmo pessoal do professor, que vem de seu amor à ciência e aos alunos.

Segundo Libâneo (1994), a formação do professor abrange duas grandes dimensões: a formação teórico-científica e a formação técnico-prática. Por formação teórico-científica entende-se o domínio das disciplinas que ministrará no curso e dos conhecimentos da área pedagógica, que contribuem para o esclarecimento do fenômeno educativo, como Filosofia, Sociologia e Pedagogia. A formação técnico-prática é a preparação profissional para a docência, por meio de disciplinas e metodologias específicas da matéria.

A formação profissional para o magistério requer, assim, uma sólida formação teórico-prática. Muitas pessoas acreditam que o desempenho satisfatório do professor na sala de aula depende de vocação natural ou somente da experiência prática, descartando-se a teoria. É verdade que muitos professores manifestam especial tendência e gosto pela profissão, assim como se sabe que mais tempo de experiência ajuda no desempenho profissional. Entretanto, o domínio das bases teórico-científicas e técnicas, e sua articulação com as exigências concretas do ensino, permitem maior segurança profissional, de modo que o docente ganhe base para pensar sua prática e aprimore sempre mais a qualidade do seu trabalho. (LIBÂNEO, 1994, p.28)

Com relação aos professores, uma pesquisa efetuada pela Universidade da Califórnia (apud BORDENAVE; PEREIRA, 1997), cujos resultados também se aplicam à realidade brasileira, sintetiza e caracteriza os principais tipos de professores que atuam nas instituições de ensino superior: o instrutor ou professor de autômatos; o professor que se concentra no conteúdo; o professor que se concentra no processo de instrução; o professor que se concentra no intelecto do aluno e o professor que se concentra na Pessoa Total.

O professor que se concentra no conteúdo considera que o mais importante é apresentar, sistematicamente, as matérias de sua disciplina para, assim, ajudar os alunos a assimilá-las, atribuindo mais importância ao fato do aluno aprender conhecimentos construídos no passado, que à originalidade e criatividade do processo de descoberta. Esse tipo de professor desconsidera a opinião de que o processo de Ensinar e de Aprender deva consistir numa pesquisa conjunta e também que ele possa aprender algo discutindo com os alunos.

O professor que se concentra no processo de instrução transmite a impressão de autoridade e de independência que atrai os alunos, pois favorece o diálogo com eles. Entretanto, isso é uma falácia, pois todo diálogo inicia e termina com a aceitação de suas idéias. Esse tipo de professor se concentra em conseguir que seus alunos tratem a matéria com os mesmos métodos e processos com que ele os trata, impondo, dessa forma, um modelo de raciocínio e exige que seus alunos demonstrem que podem imitar seus métodos.

O professor que se concentra no intelecto do aluno importa-se mais com o como e o porquê do saber, e menos com o saber. Preocupa-se em desenvolver as

habilidades intelectuais do aluno e acredita que o processo de Ensinar e de Aprender deve concentrar-se na própria atividade racional. Utiliza, para este fim, a análise e a solução de problemas como principal artifício de ensino, porém dá mais importância ao intelecto que às atitudes e emoções do aluno.

O professor que se concentra na Pessoa Total do aluno considera o ensino como um desafio para este, assim estimula-o a buscar respostas ainda não apreendidas e a experimentá-las. Esse tipo de professor não acredita que o desenvolvimento intelectual possa estar desligado a outros aspectos da personalidade humana, tais como os fatores afetivos e não-rationais de identidade. Ele acha que o aluno deve ser tratado como uma pessoa integral, pois separando-se o mundo intelectual do restante, o processo de crescimento do aluno na direção de um ser adulto torna-se seriamente comprometido.

Bordenave e Pereira (1997) acrescentam mais um tipo na relação apresentada pela pesquisa da Universidade da Califórnia: o professor que tem uma visão estrutural da sociedade. Esse tipo de professor considera o aluno, as matérias a ensinar e a si mesmo, partes inseparáveis de um contexto social. Ele entende possível que a educação seja usada pela casta dominante da sociedade para consolidar e perpetuar sua situação privilegiada. Segundo esses autores, esse tipo de professor é mais comumente encontrado em sociedades como a brasileira, onde as diferenças sociais e econômicas são mais significativas e evidentes.

Observa-se, dessa forma, a variedade de posturas que um professor pode apresentar ao ministrar suas aulas. Enfatiza-se apenas que a formação adequada de um professor transita por uma série de aspectos que se apresentam e se desenvolvem conjuntamente: saberes, conhecimentos, valores, atitudes e habilidades. Dentre todos os aspectos elencados, um merece maior destaque pela ênfase na profissão docente, a chamada atitude ou mediação pedagógica. Por atitude ou mediação pedagógica entende-se a postura e o comportamento do professor como um facilitador e incentivador da aprendizagem, colocando em evidência o papel de sujeito do aluno. Sendo assim, busca fortalecê-lo como ator das atitudes que lhe permitirão aprender e alcançar seus objetivos.

Em suma, Abreu e Masetto (1983, p.11) resumem a postura ideal do professor universitário da seguinte forma:

... o papel do professor desponta como sendo o de facilitador da aprendizagem de seus alunos. Seu papel não é ensinar, mas ajudar o aluno a aprender; não é transmitir informações, mas criar condições para que o aluno adquira informações; não é fazer brilhantes preleções para divulgar a cultura, mas organizar estratégias para que o aluno conheça a cultura existente e crie cultura.

Entretanto, é preciso salientar que essa postura ideal está alicerçada em pressupostos teóricos, sob a finalidade de se buscar um modelo conceitual de professor universitário, ou seja, identificando quais as melhores atitudes e ações para se alcançar os objetivos educacionais.

A implementação desse modelo conceitual, no entanto, depende de inúmeras variáveis, sobre as quais dificilmente consegue-se efetuar um controle adequado ou desejável. Pode-se citar, por exemplo, o aspecto da titulação didático-pedagógica, apresentada anteriormente, a qual é tida como sinônimo de preparação para a docência. Mesmo que esse docente obtenha essa titulação, com carga horária adequada de Metodologia de Ensino, isso não significa que ele utilizará seus novos conhecimentos para mudar sua prática ou até mesmo, não indica que o utilizará adequadamente.

Outra variável a ser considerada, especificamente para o curso de Ciências Contábeis, é o tempo dedicado à docência. A maior parte dos professores de Contabilidade é formada por profissionais que atuam na área contábil e, paralelamente, enveredam para o magistério, nem sempre podendo dedicar tempo integral para uma melhor formação didático-pedagógica. Poucas instituições de ensino superior contratam professores em tempo integral e isso faz com que esses profissionais desdobrem-se entre as atividades de docência e contábil. O resultado é que a prática de docência, muitas vezes, acaba prejudicada pela falta de tempo dedicada a ela.

O próprio fato de a maioria dos cursos de Ciências Contábeis serem oferecidos no período noturno revela-se, também, como uma variável de difícil controle, tendo em vista que, mesmo se o professor utilizar as estratégias de ensino mais adequadas, a percepção e a atenção do aluno que trabalha durante o dia,

estará comprometida em função do cansaço e das preocupações com seus afazeres extra-classe.

Outra variável limitadora da ação do professor é a carga cultural dos ingressantes no curso de Ciências Contábeis. Muitos alunos demoram para se conscientizar de seu papel como agente ativo no processo ensino-aprendizagem, tendo em vista a forma como, até aquele momento, eles entendem o ensino.

Segundo Peleias (2006, p.40),

Quanto aos alunos, muitos trazem deficiências dos ciclos fundamental e médio de ensino. Não é raro encontrar discentes “treinados para o vestibular”, situação na qual os estudantes são arduamente preparados para a resposta certa nos exames de seleção. Ao defrontar com a realidade de alguns cursos superiores, o discente certamente terá mais dificuldades, principalmente quando tiver professores preocupados em fazer com que seus alunos desenvolvam a capacidade de “aprender a aprender”.

O professor de Contabilidade deve ter consciência das limitações existentes no ambiente que circunda o processo ensino-aprendizagem, seja de seus alunos ou as suas próprias.

Para minimizar os efeitos dessas variáveis, o conhecimento de pressupostos teóricos e conceituais é muito importante, por meio da assimilação não apenas de estratégias de ensino, mas também de abordagens e tendências educacionais, pois dessa forma, será possível diminuir a distância entre o modelo conceitual ideal e a realidade educacional vigente.

1.3. PRINCIPAIS TENDÊNCIAS E ABORDAGENS EDUCACIONAIS

Considerando-se que as ações dos professores são, de alguma forma, influenciadas por doutrinas ou abordagens pedagógicas e também pela orientação definida pelas instituições educacionais, serão aqui consideradas as principais tendências pedagógicas das últimas décadas e suas relações com os modelos de atuação do professor em sala de aula. Em linhas gerais, algumas doutrinas se

limitam a refletir os valores sociais dominantes, enquanto outras apontam para mudanças que devem ser feitas com o intuito de ajustar a sociedade às novas realidades.

Para análise das principais abordagens pedagógicas, serão apresentados os trabalhos de Mizukami (1986), Libâneo (1994), Gil (1994) e Bordenave e Pereira (1997). Cada um apresentou, de acordo com sua concepção, a estrutura do processo ensino-aprendizagem que, em momento algum, são divergentes na essência, apenas a classificam e catalogam de forma distinta. O pleno entendimento da essência de cada abordagem facilitará a compreensão das dificuldades existentes no processo ensino-aprendizagem.

Segundo Mizukami (1986), a educação é apresentada sob cinco enfoques ou abordagens: Abordagem Tradicional, Abordagem Comportamentalista, Abordagem Humanista, Abordagem Cognitivista e Abordagem Sócio-Cultural.

Na Abordagem Tradicional, o ensino é centrado no professor, caracterizado por se preocupar mais com a variedade e quantidade de conceitos e informações que com a formação de um pensamento reflexivo, enfatizado por um processo unilateral de comunicação, no qual o aluno é um receptor passivo. Nesse tipo de abordagem é predominante uma visão individualista do processo educacional, não possibilitando, na maioria das vezes, trabalhos de cooperação entre o professor e aluno. A metodologia de ensino mais usual nessa abordagem é a aula expositiva e as demonstrações do professor.

A abordagem tradicional é caracterizada pela concepção de educação como um produto, já que os modelos a serem alcançados estão pré-estabelecidos, daí a ausência de ênfase no processo. Trata-se, pois, da transmissão de idéias selecionadas e organizadas logicamente. (MIZUKAMI, 1986, p.11)

Na Abordagem Comportamentalista o conhecimento é resultado direto da experiência. Em outras palavras, a experiência ou a experimentação planejada é a base de todo conhecimento, essa abordagem é caracterizada por meio de uma

orientação tipicamente empirista. Os elementos mínimos a serem considerados para a consecução de um sistema instrucional comportamentalista são: o aluno, um objetivo de aprendizagem e um plano para alcançar o objetivo: o professor é responsável pelo ensino, mas com ênfase na programação estabelecida para esse fim. O aluno continua sendo considerado como um recipiente de informações e reflexões e a metodologia de ensino predominante nessa abordagem é a instrução programada.

A Abordagem Humanista é caracterizada por considerar a experiência pessoal e subjetiva como o fundamento sobre o qual o conhecimento é construído, centralizando, dessa forma, o ensino no aluno, como agente central e primordial na elaboração e na criação do conhecimento. Enfatizam-se as relações interpessoais e o crescimento que delas resulta, centrado no desenvolvimento da personalidade do aluno. Dessa forma, o professor assume a função de facilitador da aprendizagem e, nesse clima, o aluno entrará em contato com os problemas vitais que terão repercussão na sua existência. Nessa abordagem, as estratégias e métodos de ensino, bem como os conteúdos externos à realização pessoal, são considerados secundários e de menor importância. A característica básica dessa abordagem é a ênfase atribuída à relação pedagógica, a um clima favorável ao desenvolvimento das pessoas e que possibilita liberdade para aprender.

Na Abordagem Cognitivista a aprendizagem é um produto do ambiente, das pessoas ou de fatores externos ao aluno e a ênfase é centrada na sua capacidade de integrar informações e processá-las. O objetivo da educação, nessa abordagem, não consiste na transmissão de verdades, informações, demonstrações e modelos, mas no fato de o aluno aprender, por si próprio, a conquistar esses conhecimentos, mesmo que seja necessário realizar todos os atos de qualquer atividade real. A principal função do professor é criar situações, propiciar condições nas quais possa se estabelecer a reciprocidade intelectual e a cooperação, ao mesmo tempo, moral e racional, priorizando as atividades do aluno, considerando-o inserido num ambiente social. Para tanto, o professor deve evitar rotinas, fixação de respostas e hábitos mecanizados, provocar desequilíbrios e desafios, de tal forma que os objetos de estudo sejam explorados pelos alunos, sem jamais lhes oferecer a solução pronta.

A Abordagem Sócio-Cultural objetiva o desenvolvimento da consciência crítica e da liberdade, como meios de superar as contradições da educação tradicional, e responde à essência do ser de consciência, que é a intencionalidade. Nesse sentido, o ensino e a aprendizagem assumem significado amplo, tal qual o que é dado à educação, não havendo restrições às situações formais de instrução. Nessa abordagem, a ênfase recai sobre o aluno como elaborador e criador do conhecimento; a relação com o professor é de forma horizontal, não imposta e isso significa que, para o processo educacional ser real, é necessário o educador se tornar educando e o educando, por sua vez, educador. Existe uma preocupação com cada aluno em si, com o processo e não com produtos da aprendizagem acadêmica padronizados.

Segundo Libâneo (1994), os autores, em geral, concordam em classificar as tendências pedagógicas em dois grupos: as de cunho liberal – Pedagogia Tradicional, Pedagogia Renovada e Tecnicismo Educacional; e as de cunho progressistas – Pedagogia Libertadora e Pedagogia Crítico-Social dos Conteúdos.

Na Pedagogia Tradicional, a atividade de ensinar é centrada no professor que expõe e interpreta o conteúdo a ser ministrado. Às vezes, são utilizados meios como a apresentação de objetos, ilustrações, exemplos. No entanto, o meio principal é a palavra, a exposição oral e, nesse sentido, o aluno é um receptor da matéria e sua tarefa é decorá-la. O professor, nessa pedagogia, tende a encaixar os alunos num modelo idealizado de homem que não se assemelha com a vida presente e futura do aluno. A matéria de ensino é tratada isoladamente, isto é, desvinculada dos interesses dos alunos e dos problemas reais da sociedade e da vida. A aprendizagem é receptiva, automática, não mobilizando a atividade mental do aluno e o desenvolvimento de suas capacidades intelectuais.

Na Pedagogia Renovada, o aluno é considerado sujeito da aprendizagem e o professor deve colocá-lo em condições propícias para que, partindo de suas necessidades e estimulando seus interesses, possa buscar por si mesmo conhecimentos e experiências. Dessa forma, o centro da atividade escolar não é o professor nem a matéria, é o aluno ativo e investigador. Cabe, então, ao professor incentivar, orientar e organizar as situações de aprendizagem, adequando-as às capacidades e características individuais dos alunos. É destinada grande

importância aos métodos e técnicas como o trabalho de grupo, atividades cooperativas, estudo individual, pesquisas, projetos, experimentações etc, bem como aos métodos de reflexão e ao método científico de construir conhecimentos.

O Tecnicismo Educacional, embora seja considerado como uma tendência pedagógica, se inclui, em certo sentido, na Pedagogia Renovada. Esta tendência está interessada na racionalização do ensino e no uso de meios e técnicas mais eficazes. O sistema proposto por essa tendência, de forma simplificada, resulta em uma seqüência lógica de procedimentos: definição de objetivos, ensino e organização dos conteúdos, definição de estratégias e avaliação da consecução dos objetivos. O professor é um administrador e executor do planejamento, do meio de previsão das ações a serem executadas e dos meios necessários para se atingir os objetivos.

Na Pedagogia Libertadora, a atividade escolar é centrada na discussão de temas sociais e políticos, pode-se falar de um ensino centrado na realidade social, em que o professor e alunos analisam problemas e realidades do meio sócio-econômico e cultural, da comunidade local, com seus recursos e necessidades, tendo em vista a ação coletiva frente a esses problemas e realidades. Nesse sentido, o professor é um coordenador das atividades que se organizam sempre pela ação conjunta dele e dos alunos.

A Pedagogia Crítico-Social dos Conteúdos atribui grande importância à didática, cujo objeto de estudo é o processo de ensino nas suas relações e ligações com a aprendizagem. Essa tendência busca sintetizar traços significativos da Pedagogia Tradicional e da Renovada, cabendo ao ensino a tarefa de propiciar aos alunos o desenvolvimento de suas capacidades e habilidades intelectuais, mediante a transmissão e assimilação ativa dos conteúdos escolares. Articula-se, assim, no mesmo processo, a aquisição de noções sistematizadas e as qualidades individuais dos alunos que lhe possibilitam a auto-atividade e a busca independente e criativa dessas noções.

Para Gil (1994), as tendências educacionais podem ser resumidas em apenas três: Perspectiva Clássica, Perspectiva Humanista e a Perspectiva Moderna.

A Perspectiva Clássica da educação enfatiza o domínio do professor, o ensino em sala de aula e a ênfase nos tópicos a serem ensinados; vê os alunos como instrumentos passivos, capazes de aprender e aceitar orientações, mas muito imaturos para iniciar qualquer atividade significativa. Os professores, associados a essa abordagem, posicionam-se como tutores que procuram modelar o comportamento dos alunos mediante exposições orais e demonstrações.

Na Perspectiva Humanista, o ensino é centrado no aluno e o papel fundamental do professor é o de facilitador da aprendizagem. Essa abordagem considera que, sob as formas tradicionais de educação, o potencial dos alunos é aproveitado parcialmente. Por considerar que cada aluno traz para a escola suas próprias atitudes, valores e objetivos, a visão humanista centraliza-se no aluno e, dessa forma, preocupa-se em adaptar o currículo vigente ao discente.

A Perspectiva Moderna é uma tendência conciliatória que procura unir a ênfase do conteúdo sistemático da visão clássica com o caráter libertário da escola humanista. Essa abordagem critica a rigidez curricular da escola clássica e não vê conflito no que tange ao conteúdo da matéria e aos interesses dos alunos. Existe, assim, uma harmonização entre as necessidades dos alunos e os valores sociais propostos pela escola, incutindo a maior participação do aluno no processo ensino-aprendizagem, por meio de atividades que buscam a resolução de problemas.

Bordenave e Pereira (1997) sintetizam as tendências educacionais em dois pólos antagônicos: de um lado a Educação Bancária ou Convergente e do outro lado a Educação Problematicadora ou Libertadora.

A Educação Bancária se caracteriza, principalmente, por centrar-se na transmissão do conhecimento e da experiência do professor, atribuindo, dessa forma uma importância suprema ao conteúdo da matéria. O principal objetivo dessa abordagem é produzir um aumento de conhecimentos no aluno, sem preocupar-se com ele como pessoa, caracterizado por ser passivo, um grande tomador de notas, um exímio memorizador, chegando a preferir manejar conceitos abstratos a resolver de forma original e criativa os problemas concretos da realidade em que vive.

A Educação Problematicadora é caracterizada pela participação ativa do aluno e pelo diálogo constante com o professor, caracterizado como um facilitador

da aprendizagem. Essa abordagem considera que uma pessoa só conhece bem algo quando o transforma e, por consequência, ela também se transforma no processo. A aprendizagem torna-se uma pesquisa em que o aluno passa de uma visão sincrética ou global do problema a uma visão analítica do mesmo.

Deve-se salientar que as tendências ou abordagens apresentadas são as que se mostram como as mais consistentes em relação ao estágio atual das teorias que tratam do processo ensino-aprendizagem. O que se espera não é o domínio de uma ou mais abordagens, mas das formas de articulação entre as mesmas e o fazer pedagógico do professor. É crítico, entretanto, o descompasso entre o que os professores declaram preferir em termos teóricos e o que realizam de fato, na prática de sala de aula.

Por isso, este estudo busca apresentar aos professores do curso de Ciências Contábeis os principais procedimentos e estratégias de ensino mais comumente utilizados no ensino superior, de tal forma que facilite a mediação pedagógica, independente dos aspectos teóricos inerentes ao processo ensino-aprendizagem.

2. ESTRATÉGIAS DE ENSINO

2.1. TECNOLOGIA EDUCACIONAL

A expressão Tecnologia Educacional refere-se ao conjunto de instrumentos colaborativos das atividades de aprendizagem, colocados à disposição do professor para o enriquecimento do processo ensino-aprendizagem. No entanto, Tecnologia Educacional adquire um sentido bem mais amplo, englobando desde técnicas e métodos de ensino, recursos tecnológicos, meios de comunicação e audiovisuais, até a utilização de metodologias específicas, como estudos individuais e em grupos, métodos do caso e outros.

Não existem métodos e técnicas ideais e que atendam a todo tipo de público, necessita-se, dessa forma, de uma investigação mais apurada para utilizar os mais adequados a determinadas situações. É relevante ressaltar que o método ou técnica, em si, não é garantia de eficácia do ensino, é apenas um importante suporte ao trabalho didático do professor. Segundo Nérici (1967), a metodologia de ensino é uma das partes da Didática, composta por três momentos: o planejamento, sua execução e a verificação da aprendizagem. Por planejamento entende-se desde aquele elaborado pela universidade e/ou faculdade até o de orientação pedagógica e das atividades extra- curriculares. O momento didático da execução é a dinâmica do ensino, quando estão presentes a motivação, a direção da aprendizagem e seus elementos. Os métodos e técnicas de ensino são um desses elementos, compreendendo, ainda, a linguagem didática e o material utilizado. O terceiro momento é a verificação da aprendizagem obtida.

A preocupação com o uso das estratégias de ensino jamais deve ser considerada um fim em si, mas um importante instrumento para que os professores cumpram suas funções docentes. Isso significa que o estabelecimento dos objetivos a serem alcançados no processo ensino-aprendizagem deve ter significância maior que as estratégias de ensino que serão utilizadas. Segundo Bordenave e Pereira (1997, p.68), “enquanto os conteúdos do ensino informam, os métodos de ensino formam”. Isso significa que o conjunto formado pelos objetivos (materializados em

conteúdos) e pelas estratégias de ensino possibilitam o alcance global da aprendizagem. A escolha das estratégias mais adequadas também está atrelada a outras variáveis, todas pedagogicamente importantes: a experiência didática do professor, etapa no processo de ensino, tempo disponível, facilidades físicas, estrutura do assunto, tipo de aprendizagem envolvida, contribuições e limitações das atividades de ensino, tipos de alunos e suas experiências.

Tal afirmação é corroborada por Libâneo (1994, p.152), quando assevera que

Em primeiro lugar, os métodos de ensino dependem dos objetivos imediatos da aula: introdução de matéria nova, explicação de conceitos, desenvolvimento de habilidades, consolidação de conhecimentos etc. (...) Em segundo lugar, a escolha e organização dos métodos dependem dos conteúdos específicos e dos métodos peculiares de cada disciplina e dos métodos da sua assimilação.

De forma mais pontual e específica, a definição dos objetivos do processo de ensino e de seus respectivos conteúdos está ligada à definição das estratégias de ensino de uma maneira de mútua interdependência. Isso significa que a estratégia de ensino é determinada pelo binômio objetivo-conteúdo, mas também pode influenciar a estruturação desse binômio, de acordo com as outras variáveis citadas. De forma mais imediata, o conteúdo estabelece a estratégia a ser utilizada, pois é a base informativa concreta para a consecução dos objetivos educacionais estabelecidos.

Como no processo ensino-aprendizagem existem vários objetivos, é natural e adequada a utilização de múltiplas estratégias. Essa variedade no uso de estratégias de ensino cria uma motivação especial para a aprendizagem e para o envolvimento dos alunos. Segundo Masetto (2003, p.88), “a variação das técnicas permite que se atenda diferenças individuais existentes no grupo de alunos da turma: enquanto uns aprendem mais ouvindo, outros aprendem mais debatendo, dialogando, outros ainda realizando atividades individuais ou coletivas durante o tempo de aula”.

Além do conteúdo a ser ministrado, o professor precisa ter a habilidade de identificar no grupo, sob sua responsabilidade, alunos com dificuldades de

aprendizagem e, após isso, procurar o meio mais eficaz para saná-las. Segundo Marion e Marion (2006, p.36), “o professor, independentemente da matéria a ser ensinada, deveria conhecer bem seus alunos (público-alvo) e, em função disso, variar seus métodos de ensino”. Sob essa égide, cabe lembrar que a capacidade cognitiva do aluno é apresentada de três formas: visual, auditiva e cinestética. A capacidade visual é predominante naqueles alunos que aprendem visualizando a informação e têm um poder de concentração mais apurado na leitura. A capacidade auditiva é característica dos alunos ouvintes, que necessitam repetir em voz alta suas leituras e têm um poder de discurso eloqüente. A capacidade cinestética é característica dos alunos que precisam praticar para aprender, são repetidores e seu poder de concentração está atrelado a uma ação específica. Tendo em vista que, habitualmente, não existem processos de seleção que separem os alunos de acordo com sua capacidade, a heterogeneidade existente em sala de aula obriga o professor a alternar suas estratégias de ensino.

Segundo os teóricos apresentados neste estudo, o professor tende, em muitos casos, a considerar os alunos como uma massa homogênea e indiferenciada. Isso gera, por parte de muitos professores, descaso com a tecnologia educacional, uma vez que entendem que o domínio de um conteúdo é suficiente para entrar em uma sala de aula e conseguir que os alunos aprendam. Sua maior preocupação é transmitir informações e experiências por meio de aulas teóricas expositivas e de aulas práticas, nas quais se procura demonstrar o que se disse na aula teórica, ou se exige que o aluno faça aquilo que foi ensinado na aula expositiva.

Ao se efetuar um levantamento da literatura educacional pesquisada, chega-se a alguns problemas generalizados a respeito do uso da tecnologia educacional:

- a) O professor possui um número muito reduzido de estratégias em seu repertório didático, impossibilitando o conhecimento das possibilidades e limitações das diversas estratégias;
- b) Os currículos sobrecarregados, colocando uma pesada carga horária sobre os professores e estudantes, limitam o emprego de atividades variadas de ensino. Em geral, são sacrificadas precisamente aquelas atividades que estimulam a criatividade e a iniciativa própria dos alunos, tais como a pesquisa bibliográfica, o trabalho de projetos em equipe etc;

- c) Algumas faculdades e escolas que não oferecem as mais elementares facilidades para outras atividades senão para a aula tradicional expositiva. Além de alojar numerosas turmas, as salas são pequenas e existem outras circunstâncias alheias à vontade do professor;
- d) Muitos professores ensinam usando os mesmos métodos utilizados no período em que eles se educaram e empregam, como principais fontes de informação, um determinado livro-texto ou apostilas preparadas pelo mesmo professor.

Existe também uma concepção generalizada e falaciosa de que a renovação de estratégias de ensino e de recursos didáticos é sinônimo de renovação e atualização educacional. Até existe uma certa crença de que quanto mais complicadas as estratégias melhor o nível de ensino. Entretanto, não é por dominar com destreza as mais variadas estratégias que o professor torna-se um eficiente orientador para a aprendizagem do seu aluno. O mais importante – e também o mais difícil – é utilizar as estratégias de ensino como meios para a facilitação da aprendizagem, de tal forma que o aluno torne-se ativo no processo ensino-aprendizagem. A renovação e o domínio do uso de recursos didáticos não devem sobrepor a necessidade de se utilizar estratégias que facilitem a aprendizagem, mesmo que para isso o professor mantenha a utilização de recursos tradicionais.

Tornar o aluno ativo no processo de sua própria aprendizagem depende da orientação correta do professor, e para isso são necessárias estratégias de ensino que proporcionem condições para o aluno agir de forma independente e criativa. O fato de se considerar que a efetiva aprendizagem é consequência da atividade mental dos alunos não significa, entretanto, dispensar a aula expositiva, centrada na figura do professor, e nem acreditar que somente devem ser utilizadas estratégias para o trabalho individual do aluno. Segundo Libâneo (1994, p.107), “não existe possibilidade de atividade mental sem o conhecimento teórico da matéria, sem explicação da matéria pelo professor”.

Genericamente, o conhecimento teórico necessário ao aluno é ministrado nas chamadas aulas teóricas e a aplicação desses conhecimentos, nas aulas práticas. As aulas teóricas são atividades em que o professor desenvolve conteúdos mais ou menos abstratos e não existe o engajamento dos alunos em trabalhos do tipo

manual. Durante as aulas teóricas, os alunos são incentivados a participar de um processo de teorização, ou seja, de reflexão própria sobre um determinado assunto ou tema. Por outro lado, as aulas práticas não são, como comumente se aplica a expressão, uma sessão permanente de fazer coisas. Elas constituem uma forma de estimular e materializar as habilidades dos alunos e são muito importantes no processo ensino-aprendizagem. No entanto, para serem ministradas de forma adequada, exigem uma série de aspectos como, por exemplo, o prévio planejamento dos recursos didáticos a serem utilizados.

As aulas práticas são excelentes momentos de aprendizagem, conforme asseveram Marion e Marion (2006, p.3) quando afirmam que “cientistas da comunicação apontam para o fato de que gravamos 10% do que lemos, 20% do que ouvimos, 30% do que vemos, 50% do que ouvimos e vemos, 70% do que nós próprios dizemos e 90% do que nós praticamos”.

A Declaração Mundial sobre Educação Superior no Século XXI, apresentada pela Unesco em 1998, sugere um novo paradigma de educação superior, no qual o interesse é centrado no aluno, exigindo, dessa forma, alterações substanciais nos currículos em vigor e a utilização de novas e apropriadas estratégias de ensino que permitam ir além do domínio cognitivo das disciplinas. Da parte do professor, a forma de oferecer ao aluno oportunidade para vivenciar as experiências desejadas é estabelecer e promover situações de ensino-aprendizagem, por meio de estratégias de ensino que coloquem o aluno em contato com a realidade ou a simulem de uma forma realista.

2.2. MÉTODOS E TÉCNICAS DE ENSINO

Baseado em Nérici (1967, p.145), não existe uma determinação autoritária quanto à rigidez dos tipos de métodos e técnicas que devem ser utilizados, “podendo o professor, alterá-los para que melhor se ajustem às condições peculiares de cada turma de alunos”. Nessa linha, Marion, Garcia e Cordeiro (1999), precursoramente, apresentam diversos métodos e técnicas aplicáveis ao ensino da contabilidade. O mérito do trabalho, além da originalidade, reside no fato de serem discriminados os métodos e técnicas com sua aplicação direta ao ensino da

contabilidade, explorando, assim, suas alternativas. Todavia, pela amplitude do trabalho, foi feita uma generalização dos métodos e técnicas, com ressalvas ao ensino da Contabilidade Introdutória, indiscutivelmente uma das principais disciplinas do curso de Ciências Contábeis.

Em seu trabalho, Madeira (2001, p.69) apresenta a informação de uma pesquisa realizada com oitocentas corporações norte-americanas sobre o preparo dos contadores recém-formados e das críticas apuradas, como a “falta de experiência prática e a falta de habilidade para ver o “todo” da situação ou problema”. De uma forma genérica, essa situação pode ser oriunda das estratégias de ensino inadequadas utilizadas no curso de Ciências Contábeis.

De forma clara, Nérici (1967, p.141) atenta que “método didático é a ordenação lógica e entrosada de todas as atividades a realizar em uma tarefa educativa, ao passo que técnica didática é o recurso particular de que se lança mão para efetivação dos propósitos do método”.

Pelo exposto, método de ensino é a unificação, coordenação e racionalização dos usos de técnicas disponíveis para o alcance dos objetivos do ensino e as técnicas de ensino são procedimentos de ação didática, utilizados por meio de um método para a efetivação do ensino.

Os meios necessários para atingir os objetivos de ensino são comumente chamados de metodologias de ensino, métodos de ensino, métodos didáticos, técnicas pedagógicas, técnicas de ensino, meios e procedimentos de ensino, atividades de ensino e outras expressões similares. Dessa forma, a expressão estratégias de ensino, utilizada neste estudo, incorpora, num sentido amplo, todos os termos e expressões citadas. De acordo com Gil (1994, p.63)

Alguns autores apresentam argumentos de natureza etimológica para indicar as diferenças entre método e técnica, estratégia e atividade etc. O que se observa, no entanto, é que na maioria das vezes esses termos e expressões são utilizados sem maiores preocupações em determinar exatamente o que significam. E com frequência o significado desses termos é estipulado pelos autores dos modelos de planos de ensino ou documentos assemelhados, com vistas a garantir uniformidade na consideração dos procedimentos.

Tal opinião é corroborada por Nérici (1987, p.55) quando afirma que “não se fará diferenciação substancial entre método e técnica didática, porque ambos se encontraram muito próximos, sendo seu objetivo comum levar o educando a seguir um esquema para maior eficiência da aprendizagem”. É comum observar professores confundindo método e técnica e, como já exposto anteriormente, a justificativa é a ausência de formação pedagógica. Entretanto, em determinados momentos, a amplitude e a estruturação tomadas pela técnica a torna um método, pois partindo do conceito dado de método, a ocorrência de uma única técnica incorpora ao método essa nomenclatura. Um exemplo clássico é o método da pesquisa, em que se predomina a técnica da pesquisa.

Dessa forma, cabe a consideração de Masetto (2003, p.86) quando afirma que:

as estratégias para a aprendizagem constituem-se numa arte de decidir sobre um conjunto de disposições, que favoreçam o alcance dos objetivos educacionais pelo aprendiz, desde a organização do espaço sala de aula com suas carteiras até a preparação do material a ser usado, por exemplo, recursos audiovisuais, visitas técnicas, internet etc, ou uso de dinâmicas de grupos, ou outras atividades individuais.

Na continuidade deste trabalho, serão relacionados os principais métodos e técnicas, a partir de agora chamados de Estratégias de Ensino, utilizados pelos professores universitários, apresentando suas características, indicações de uso e operacionalização. Essa relação não é excludente, visto existirem outras metodologias de ensino.

2.2.1 Método Expositivo

O método expositivo é uma estratégia de ensino que faculta o ensino por meio da comunicação oral. Sua principal vantagem é a simplicidade da estratégia em si, pois é utilizada em qualquer circunstância seja para muitos ou poucos alunos, independente do uso de recursos didáticos complementares, centralizando toda a ação do processo ensino-aprendizagem na figura do professor. Entretanto, a principal desvantagem dessa estratégia é colocar o aluno em situação passiva no

recebimento de informações, condição que favorece a apatia, a desatenção e o desinteresse.

Segundo assevera Masetto (2003, p.78):

Com efeito, a situação mais comum nos cursos universitários é a aula expositiva, tanto em situações de aulas teóricas como até mesmo, muitas vezes, em aulas práticas e de laboratório. O uso (e abuso) da técnica da aula expositiva precisa ser repensado.

A preocupação apresentada por Masetto deve-se ao fato de que o método expositivo atinge, principalmente, alunos com características de aprendizagem auditiva e visual (se a estratégia é conjugada com recursos audiovisuais), não abrangendo a aprendizagem sinestésica. Em função disso, recomenda-se alternar essa estratégia com outras mais adequadas para as várias características de aprendizagem dos alunos em sala de aula.

A aula expositiva apresenta, todavia, uma série de limitações. Embora sendo eficiente para a transmissão de conhecimentos e mesmo para possibilitar a compreensão da matéria, mostra-se pouco adequada quando os objetivos de ensino se referem aos níveis mais elevados do domínio cognitivo: aplicação, análise, síntese e avaliação. E em relação aos domínios afetivo e psicomotor a aula expositiva é totalmente inadequada. (GIL, 1994, p.71)

Essa estratégia de ensino, em linhas gerais, atende a três objetivos educacionais: iniciar um tema ou conteúdo de estudo; apresentar uma síntese, após o estudo de determinado assunto; e comunicar as explicações necessárias e atualizações de determinado assunto. É muito importante, ao se iniciar um tema ou conteúdo de estudo, que o professor apresente um cenário bem amplo, enfatizando a importância, a atualidade do estudo e as suas relações com outros assuntos ou matérias do curso. Essa preleção pode servir para motivar os alunos ao estudo do tema, dar vida a um conteúdo que pode parecer frio ou desinteressante e orientar a realização do estudo propriamente dito. Quando o estudo do tema é realizado por diversos grupos de alunos ou apresenta diversos aspectos e variáveis que devem ser consideradas, é muito salutar o professor expor uma síntese dos tópicos ou itens

estudados, com o objetivo de apresentar uma compilação conclusiva do estudo. Por intermédio de uma aula expositiva, o professor pode apresentar as recentes descobertas, atualizar o conhecimento adquirido pelo estudo feito em livros e apostilas, além de transmitir ao aluno explicações sobre partes mais difíceis, ressaltar as mais importantes e sintetizar informações de difícil acesso aos alunos

Masetto (2003) apresenta uma série de cuidados e aspectos a serem observados na preparação e aplicação da aula expositiva:

- ter claro o objetivo da aula e apresentá-lo aos alunos;
- planejar a seqüência em que fará a explanação, para garantir a clareza e seqüência nas idéias;
- considerar que há limite de tempo, para não cansar os alunos e favorecer a divagação;
- considerar a classe para quem vai se dirigir, escolhendo linguagem, exemplos etc., de acordo com os alunos;
- preparar uma notícia de jornal ou revista atual que poderá usar em determinado momento para chamar a atenção dos alunos; um exemplo ou caso bem adaptado ao que se expõe; perguntas para formular aos alunos durante a explanação a fim de ativar a participação ou atenção dos alunos;
- preparar slides ou transparências, com imagens, tabelas, gráficos ou itens indicativos e nunca com textos longos para serem lidos durante o tempo todo. Nunca usar um recurso excessivamente que substitua a aula expositiva;
- preparar com antecedência os materiais e recursos necessários para a aula e verificar se, no espaço físico onde a aula será ministrada, há condições para o uso dos recursos propostos;
- ganhar a atenção dos alunos, de início, mediante a apresentação de um problema, de uma pergunta ou de um desafio;

- considerar o ritmo da classe para tomar notas, refletir sobre o que está ouvindo, fazer perguntas, apresentar os pontos difíceis mais devagar, ou repetindo o mesmo conceito ou idéia sob diferentes formas e, por vezes, permitir pausas rápidas para uma comunicação entre os próprios alunos;
- dirigir-se pessoalmente aos alunos, pedindo-lhes um *feedback* sobre a clareza do que está expondo, olhando-os nos olhos um a um e, para isso, locomover-se pela sala, comunicar-se com os alunos;
- utilizar, livremente, recursos auxiliares à palavra para se fazer entender ou para manter o interesse e a atenção dos alunos;
- evitar considerar as distrações dos alunos afronta pessoal ou desrespeito; em vez disso, utilizar esses indícios para reorientar sua própria exposição.

2.2.2 Debates e Discussões

Essa estratégia de ensino possibilita a consecução de vários objetivos educacionais, conforme apresenta Gil (1994):

- a) favorecer a reflexão acerca de conhecimentos obtidos mediante leitura ou exposição;
- b) desenvolver novos conhecimentos mediante a utilização de conhecimentos e experiências anteriores;
- c) favorecer o enfoque de um assunto sob diferentes ângulos;
- d) dar oportunidade aos alunos para formular princípios com suas próprias palavras e sugerir aplicações para esses princípios;
- e) ajudar os alunos a se tornarem conscientes dos problemas que aparecem na informação obtida a partir de leituras;
- f) facilitar a aceitação de informações ou teorias contrárias às crenças tradicionais ou idéias prévias.

Para o pleno e eficiente funcionamento dessa estratégia, é necessário que o professor domine bem o assunto sobre o qual se fará o debate ou discussão. É preciso também solicitar a todos os participantes um estudo ou pesquisa prévia

sobre o tema, trazendo, se for o caso, o material utilizado para a discussão. Cabe, também, ao professor, garantir a participação de todos os alunos, evitando a exclusividade das intervenções por parte de apenas alguns, visto que todos devem ter a oportunidade de fazer uso da palavra.

Segundo Gil (1994) e Marion e Marion (2006) alguns problemas podem surgir, se essa estratégia de ensino não for bem planejada e estruturada:

- a) O professor pode perder o domínio da sala de aula nos debates e nas discussões. Isso pode ser evitado no estabelecimento das regras da atividade e no uso da autoridade (de forma adequada) pelo professor;
- b) As discussões podem não ser eficientes e produtivas se os alunos não dispuserem de conhecimentos prévios sobre o assunto. Este problema pode ser contornado com o estímulo da discussão por meio de questionamentos e provocações;
- c) Caso parte dos alunos não efetue o estudo prévio, os demais podem tornar a discussão um jogo antipático de superação aos colegas. Cabe ao professor evitar essas disputas, trazendo os demais alunos também para o debate, provocando-lhes questionamentos;
- d) Uma tendência a conclusões equivocadas sobre determinado assunto ou tema pode surgir durante a atividade. O professor deve permitir que os alunos apresentem suas idéias, para que, no momento correto, efetue as correções adequadas.

O debate ou discussão com a classe toda vem sendo adotado como a principal alternativa à aula expositiva. “Além desse aspecto, há a possibilidade de que o aluno dê o máximo de sua capacidade de pensamento e reflexão, bem como desenvolva (1) capacidade de se expor a um público, de escutar críticas, sugestões; (2) o raciocínio e a capacidade de argumentar e contra-argumentar.”(MARION; MARION, 2006, p.44)

2.2.3 Brainstorming (ou Tempestade Cerebral)

O principal objetivo dessa estratégia de ensino é levar o aluno ao desenvolvimento da criatividade, bem como gerar um grande número de idéias em

um curto prazo de tempo. É recomendada como aquecimento da classe para aprofundar um determinado assunto ou tema.

No processo de desenvolvimento racional, a criatividade, longe de ser o privilégio de centros de estudos especializados, converte-se numa necessidade importante e imperiosa em todos os níveis de atividade. As imaginações individuais coordenadas fazem o capital criativo de uma sociedade e contribuem para aumentar a produtividade, melhorar a técnica, ativar a investigação. (BORDENAVE; PEREIRA, 1997, p.157)

A operacionalização mais comum desta estratégia é a seguinte:

- 1º) Fazer uma preleção do que ocorrerá e solicitar que os alunos evitem atitudes ou comportamentos como zombarias ou brincadeiras desestimulantes;
- 2º) Solicitar que os participantes apresentem palavras ou frase curtas acerca de um tema, uma questão ou problema formulado;
- 3º) Enfatizar que os alunos podem elaborar suas respostas sem nenhum tipo de censura ou preocupação com certo ou errado, para as associações que lhes vierem à mente;
- 4º) Valorizar nessa estratégia a manifestação espontânea, por isso deve-se eliminar qualquer tipo de atitude crítica que permita juízo de valores sobre suas próprias idéias ou dos outros;
- 5º) Nomear o próprio professor, ou algum participante, para anotar as verbalizações no quadro de giz (ou branco) ou em uma folha de papel;
- 6º) Encerrar a atividade no tempo estabelecido previamente, que não poderá ser longo, para o professor iniciar a organização dos pensamentos;
- 7º) Podem ocorrer algumas variações, de acordo com os objetivos propostos, a partir desse momento:
 - a) Construir, a partir das anotações, um conceito ou definição de um tema específico;

- b) Desenvolver cada idéia ou pensamento, transformar ou achar outro que se oponha a ele, ou até mesmo efetuar uma comparação entre eles;
- c) Nomear um aluno, ou vários, para contrapor-se sistematicamente a validade das idéias, como se elas fossem equivocadas ou apresentassem conceitos distorcidos.

2.2.4 Phillips 66 (ou Fracionamento)

Criada por J. Donald Phillips, essa estratégia de ensino é recomendada especialmente em ocasiões em que o número de alunos é muito elevado. Sua operacionalização consiste na divisão de um grupo de alunos em pequenas frações de seis membros, que discutem um determinado assunto por seis minutos.

Esta estratégia é útil para obter informação rápida sobre expectativas, necessidades, problemas e propostas dos alunos. Também ajuda a despertar o interesse da audiência e a criar atitudes favoráveis ao aprendizado. E apresenta também como vantagem o fato de possibilitar a participação de todos os alunos, o que conduz a uma atmosfera informal, participativa e democrática. (GIL, 1994, p.78)

Segundo Nérici (1987, p.245), a aplicação desta estratégia é indicada “Depois de uma conferência, da projeção de um filme, de uma visita, de estágios etc., (pois) a técnica Phillips é excelente recurso para sentir como os assistentes reagiram aos estímulos recebidos”.

A operacionalização mais comum dessa estratégia de ensino é a seguinte:

- 1º) Esclarecer o objetivo da discussão, de forma sucinta, e orientar os alunos para serem concisos e breves em suas intervenções;
- 2º) Dividir a sala em grupos de seis (6) elementos;
- 3º) Dar um minuto para cada grupo escolher um líder que ao mesmo tempo faça as vezes de secretário e relator;
- 4º) Explicar que cada grupo tem seis (6) minutos para discutir o assunto ou formular a pergunta. Se se pretende que os grupos respondam a uma

pergunta, divulgá-la aos grupos, verbalmente ou por escrito (no quadro-negro ou folha impressa);

- 5º) Apresentar o resumo, de cada grupo, das perguntas ou respostas, sugerindo a melhor solução representativa, que será apresentada à sala quando chegar a sua vez.

2.2.5 Painel Integrado (ou Grupos de Integração Horizontal e Vertical)

O Painel Integrado é uma estratégia de ensino que também trabalha com o fracionamento de grandes grupos de alunos e favorece a participação dos alunos. Ela é recomendada em situações em que existam múltiplos aspectos a serem discutidos sobre o mesmo tema ou assunto.

A operacionalização dessa estratégia é feita em três etapas:

- 1º) Após todos os alunos terem efetuado estudo prévio de determinado assunto, o professor divide o grande grupo em menores com quatro a seis componentes, indicando-lhes as tarefas a serem executadas no tempo determinado;
- 2º) Findo o prazo determinado, o professor forma novos grupos, dessa vez compostos com um componente de cada grupo formado anteriormente, e atribui-lhes nova tarefa, podendo ser diferente ou não da tarefa anterior;
- 3º) Na última etapa, um representante de cada grupo apresenta os resultados das discussões efetuadas e o professor terá a função de intervir nas discussões, seja corrigindo alguma informação em análise incorreta, seja ampliando certos pontos obscuros.

2.2.6 GV/GO (Grupo de Verbalização e Grupo de Observação)

Essa estratégia de ensino possibilita o desenvolvimento de várias habilidades, tais como: verbalizar, ouvir, observar, sintetizar, dialogar, argumentar, trabalhar em equipe. Consiste, basicamente, em dividir o grupo de alunos em dois, com funções específicas: um grupo ficará responsável pela verbalização e discussão de um tema ou problema e o outro deverá observar o desenvolvimento dos trabalhos do primeiro grupo, efetuando uma análise crítica dos resultados obtidos.

Sua operacionalização é simples e pode aceitar diversas variações, tanto do tamanho dos grupos como do tempo disponível, além dos tópicos e aspectos a serem observados:

- 1º) Divide-se os alunos em dois grupos, atribuindo ao primeiro a função de discutir um tema e ao segundo analisar o comportamento do primeiro grupo. Os componentes do segundo grupo não podem interferir ou interromper o debate do primeiro;
- 2º) Pode-se dispor os grupos em dois círculos concêntricos, ficando o primeiro no meio e o segundo circundando-o. Ou pode-se dispor o primeiro grupo à frente da sala e os demais alunos sentados em seus lugares;
- 3º) Apresentar aos alunos do segundo grupo o que devem observar na discussão do primeiro grupo antes do início do debate. Todos os alunos poderão observar os mesmos aspectos ou dividir os aspectos em sub-grupos no segundo grupo;
- 4º) Solicitar que os alunos invertam suas funções, após o término do tempo estabelecido para a discussão, ou seja, o grupo que debatia agora irá observar e vice-versa;
- 5º) Apresentar uma síntese com os resultados obtidos pelos grupos, ao término da atividade.

2.2.7 Seminários, Simpósios e Palestras

Essas estratégias de ensino podem ter conotações diferentes quanto às suas nomenclaturas, entretanto, são iguais na essência da estratégia. São atividades didáticas, conduzidas por alunos ou especialistas convidados, que apresentam ou discutem um tema de forma científica para uma platéia de ouvintes. As operacionalizações dessas estratégias não seguem um padrão de conduta, cabendo ao professor a melhor forma de organizá-las, de acordo com sua modalidade.

O seminário é um grupo de pessoas que se reúnem com o propósito de estudar um tema sob a direção ou coordenação de um professor ou especialista no assunto.

Segundo Nérici (1987), o seminário objetiva o estudo de vários temas de uma mesma área de conhecimento, por intermédio de uma apresentação oral de especialistas ou pessoas preparadas para essa atividade. Como estratégia de ensino, exige uma ampla preparação, incluindo sua estruturação, pesquisa, apresentação e discussão.

Isso é corroborado por Marion e Marion (2006, p.41), quando afirmam que o seminário

É um procedimento que consiste em levar o aluno a pesquisar sobre determinado tema, apresenta-lo e discuti-lo cientificamente. Proporciona enriquecimento cultural, profissional e pessoal ao aluno, além de dar-lhe oportunidade para ouvir outras pessoas que abordam assuntos idênticos com enfoques diferentes, ampliar sua visão político-educacional e conhecer novas tendências de mercado.

O simpósio é uma série de breves apresentações de diversas pessoas sobre diferentes aspectos de um mesmo tema ou problema e pode ser realizado durante um mesmo dia ou durante vários dias seguidos. Atribuídos os diversos aspectos do tema e marcado o limite de tempo para cada exposição – que deverá ser de uns 10 minutos – o professor orienta os alunos a respeito da bibliografia mais indicada para cada aspecto. Ao final do simpósio, abre-se o debate geral de todos os temas.

A palestra é uma estratégia por meio da qual o aluno recebe informações de um profissional especialista sobre a abordagem do conteúdo aliado à aplicação prática. Ela pode auxiliar na motivação em relação a um conteúdo novo como no seu aprofundamento, além de despertar o aluno para a pesquisa científica em determinados assuntos.

2.2.8 Estudo Dirigido (Pesquisa e Dissertação)

Consiste em uma atividade realizada pelos alunos, com roteiros ou parâmetros previamente definidos pelo professor, conforme as necessidades da classe ou de objetivos educacionais. Essa estratégia de ensino possibilita ao aluno a introdução à pesquisa de forma científica e desenvolve criticidade a respeito da realidade pesquisada.

Conforme afirma Masetto (2003), essa técnica permite o desenvolvimento de várias aprendizagens:

- tomar iniciativa na busca de informações, dados e materiais necessários para o estudo;
- entrar em contato com as mais diferentes fontes de informações (livros, periódicos, anais de congressos, músicas, fotos etc.) e com os mais diversos ambientes informativos (biblioteca, internet, sites etc.), com especialistas de seu curso e de outras instituições mediante entrevistas, e-mails etc.;
- selecionar, organizar, comparar, analisar, correlacionar dados e informações;
- fazer inferências segundo dados e informações, levantar hipóteses, checá-las, comprová-las, reformulá-las e tirar conclusões;
- elaborar um relatório com características científicas;
- comunicar os resultados obtidos com clareza, ordem, precisão científica, oralmente ou por escrito.

A operacionalização dessa estratégia consiste em três grandes etapas que permitem inúmeras variações:

- 1º) A primeira etapa, chamada síncrese, consiste em solicitar do aluno uma visão global do assunto ou tema, com base em um texto ou em outras fontes, mediante normas simples estabelecidas pelo professor;
- 2º) Na segunda etapa, chamada análise, o professor formula questões claras e simples a serem respondidas ou estabelece os aspectos e as variáveis a serem pesquisados, seja com base nas fontes pesquisadas seja interpretando as idéias nelas contidas, associando conceitos, exercitando o raciocínio e a imaginação e desenvolvendo a criatividade;
- 3º) Na terceira etapa, chamada síntese, o aluno é convocado, com base no que leu, pesquisou ou assimilou, a responder e solucionar problemas

práticos ou ainda lhe é solicitado apresentar conclusões, na forma oral ou escrita (relatórios ou dissertação).

2.2.9 Dramatização (Role-Play)

É uma interessante estratégia de ensino, pois possibilita alcançar até objetivos de domínio afetivo ou desenvolver determinadas atitudes e posturas. Todavia, para que seja eficiente, exige cuidadoso planejamento, talvez até mais rigoroso que o da aula expositiva, porque nela o professor controla seu desenvolvimento, o que não ocorre nessa estratégia.

Segundo Marion (2007, p.66), “o método *Role-Play* fornece a oportunidade para os alunos adquirirem novos conhecimentos e de apreciarem diferentes perspectivas e pontos de vista, baseado nos papéis que estão assumindo”.

Sua operacionalização é relativamente simples, pois a partir de uma situação problema, organiza-se uma equipe com membros diferenciados e pede-se que todos, cada um defendendo e desempenhando seu papel, dialoguem e debatam com os outros para resolver o problema apresentado. Para que a aprendizagem ocorra, é fundamental que cada aluno assuma integralmente seu papel, ou seja, comporte-se como tal, defenda as posições próprias daquele papel, procure ter as reações e atitudes próprias ao personagem interpretado.

A dramatização executada dentro do cenário educacional da contabilidade é justificada aos alunos pelo fato de que, nem sempre a contabilidade é simplesmente feita pelo débito e crédito, e sim, por um conjunto de fatores, como os sociais, humanos, políticos, religiosos, etc. (OLIVEIRA, 2001, p.92)

2.2.10 Método dos projetos

Essa estratégia de ensino tem como principal objetivo criar condições para que o aluno aprenda a relacionar a teoria com a prática, associando as diversas disciplinas de um curso entre si, encaminhando para uma atitude interdisciplinar e para um exercício de integração de conhecimentos de diferentes áreas. Por isso, trata-se de uma estratégia de alto alcance no que diz respeito às aprendizagens profissionais.

Aos professores extremamente preocupados com os seus programas, desejamos afiançar que o acervo de conhecimentos adquiridos pelos alunos, durante as fases de planejamento e execução de um projeto, supera em muito os conhecimentos que poderiam ser adquiridos através de aulas expositivas e outras, uma vez que os alunos buscam os conhecimentos por necessidade (como meio, e não como um fim), e por interesse. (BORDENAVE; PEREIRA, 1997, p.238)

Os projetos são atividades que redundam na produção, pelos alunos, de um relatório final que sintetize dados originais (teóricos e práticos) colhidos por eles, partindo de uma análise diagnóstica, até a apresentação do projeto para toda a classe, com debates sobre cada um deles, para que todos possam aproveitar os trabalhos realizados pelo grupo ou pelo aluno e desenvolver suas aprendizagens.

Segundo Freitas e Maximiano (2007, p.5),

A elaboração de projeto destina-se à formação gerencial, pois requer um trabalho de reflexão, estudo, consulta, interpretação e a capacidade de construir cenários futuros. Esta técnica apresenta-se com grande potencial, na medida em que este recurso acentua o senso prático, o raciocínio lógico, o nível de iniciativa e a criatividade pessoal. A confecção de um projeto pode ter como ponto de partida uma situação real de uma determinada empresa, bem como a utilização de modelos básicos de elaboração de projetos fornecidos pelo professor. Durante a realização deste trabalho, o professor torna-se um orientador da elaboração do trabalho, pois o mesmo exigirá um acompanhamento desde a coleta de informações até a redação final do texto.

2.2.11 Oficinas e Laboratórios

Consistem em atividades didáticas que proporcionam ao aluno reforçar os conceitos apresentados em sala de aula, integrando teoria e prática. Isso dependerá dos objetivos educacionais que o professor pretende com as atividades práticas. De qualquer forma, essas estratégias são indispensáveis para adicionar valor ao processo ensino-aprendizagem.

O uso de aulas práticas ou de laboratório é específico para cada curso, e depende dos recursos didáticos que a instituição de ensino disponibiliza para os professores. Seja com recursos tecnológicos específicos (computadores e

aplicativos) ou apenas com salas e dependências que simulem uma realidade (escritórios modelos), essas estratégias proporcionam ao aluno contato com uma realidade simulada próxima, provocando motivação e interesse pelos assuntos e pelos conteúdos praticados nas oficinas e laboratórios.

Por meio dos resultados de pesquisa realizada, Oliveira (2001, p.173) afirma que

o ambiente Laboratório Contábil pode ser um espaço de convivência entre os alunos e professores dentro do curso de graduação, onde pode acontecer a criação das redes informais para todos os agentes envolvidos no processo educacional, pois ficou perceptível que a criação de determinados mecanismos educacionais possibilita o apoio técnico e instrumental para outras disciplinas do curso de Ciências Contábeis.

2.2.12 Visitas Técnicas e Excursões

São estratégias de ensino que devem estar integradas aos assuntos e temas estudados no momento e devem ser bem planejadas, de preferência com a participação dos alunos, definindo-se o que será observado e registrado durante a atividade. Para isso, é interessante elaborar um roteiro de observações e/ou entrevistas que serão desenvolvidas pelos alunos durante as atividades. Após a visita técnica ou excursão, cada aluno deve redigir um relatório das observações e dos dados obtidos, apresentando, na aula seguinte, para estudo e debate com seus colegas.

Essas atividades permitem ao aluno desenvolver aprendizagens cognitivas, de habilidades, valores e atitudinais, tendo em vista que terá oportunidade de identificar a praticidade de determinado conteúdo ou assunto que vem sendo ministrado em sala de aula, o que amplia o interesse do aluno pela sua aprendizagem. Possibilita também a integração do aluno, por meio da escola, com a sociedade e com as empresas visitadas, além do desenvolvimento de visão crítica da realidade em que ele está inserido.

Dependendo das circunstâncias e das possibilidades, tanto da instituição de ensino como do local da visita, essas atividades podem integrar diversas áreas de

conhecimento e possibilitar a interdisciplinaridade de saberes. Ou ainda, podem ser utilizadas como suporte para outras estratégias de ensino, como por exemplo, o Método dos Projetos ou o Estudo Dirigido.

2.2.13 Método do caso

Essa estratégia de ensino tem por objetivo colocar o aluno em contato com uma situação profissional real ou simulada, em sala de aula, quando não é possível levar os alunos a observar a realidade em seu local de ocorrência. Será uma situação real quando o professor utilizar uma atividade profissional existente e a apresentar aos alunos para ser encaminhada com soluções adequadas. Será uma situação simulada quando o professor, objetivando a aprendizagem de determinados conceitos, teorias, habilidades ou valores, criar uma situação simulada com vários aspectos reais.

As formas de apresentação do caso podem consistir em descrições, narrações, diálogos, dramatizações, seqüências fotográficas, filmes, artigos jornalísticos ou quaisquer outras formas, desde que se possibilite trazer para a sala de aula um pouco da realidade profissional.

Segundo Marion e Marion (2006, p.29),

Esse método visa tornar os estudantes participantes ativos do processo de aprendizagem, encorajando-os a aprender de forma descontraída, distanciando-se dos processos de memorização de regras, definições e procedimentos.

Além do objetivo principal, essa estratégia de ensino também permite:

- entrar em contato com uma situação real ou simulada da profissão, buscando uma solução para o problema;
- fazer uma análise diagnóstica da situação, levando em conta as variáveis componentes;
- buscar informações necessárias para o encaminhamento da situação-problema;

- aplicar as informações à situação real, integrando teoria e prática;
- desenvolver o trabalho em equipe, se a técnica, a juízo do professor, incluir a possibilidade de discussão entre os colegas na busca de solução;
- desenvolver a capacidade de analisar problemas e encaminhar soluções e preparar-se para enfrentar situações reais e complexas, mediante a aprendizagem em ambiente não ameaçador (sala de aula).

De acordo com o objetivo educacional proposto, existem dois tipos de casos: o caso-análise e o caso-problema. O caso-análise tem como objetivo desenvolver a capacidade analítica dos alunos, por meio de habilidades de observação, inferências e julgamentos de valor e a detecção de relações entre variáveis, tais como causalidade, associação circunstancial, oposição e interdependência. O caso-problema tem por objetivo apresentar uma melhor solução, dentre as possíveis, de acordo com os dados e informações fornecidos.

2.2.14 Jogos Didáticos (ou de Empresas)

Da mesma forma que o Método do caso, os Jogos Didáticos simulam uma situação real profissional, com um enfoque mais pragmático, pois a aquisição de conhecimentos é feita por meio das tomadas de decisões e resoluções de problemas que surgem ao longo da atividade didática e possibilitam um feedback imediato acerca das conseqüências de seus comportamentos, atitudes e posturas. Dessa forma, essa estratégia alcança tanto a aprendizagem conceitual, como as habilidades interpessoais. Outra grande vantagem dessa estratégia de ensino é colocar os alunos a frente do processo, conforme assevera Santos (1999, p.117), “os Jogos de Empresas permitiram que os participantes fossem agentes ativos no processo, proporcionando um clima-ambiente estimulante ao ensino e a aprendizagem”.

No ensino superior, o uso de simulações é mais restrito, pois seus objetivos, de modo geral, são mais amplos; não se referindo a tarefas tão específicas. Pode-se dizer que as simulações no ensino superior dirigem-se mais a objetivos situados no domínio afetivo, ou seja, têm em vista sobretudo o desenvolvimento de atitudes dos alunos. (GIL, 1994, p.82)

Segundo Marion e Marion (2006) essa estratégia também tem outras características positivas, tais como:

- a) uma visão holística do processo empresarial, mostrando a interatividade de seus diversos comportamentos;
- b) a exploração da capacidade de concorrer e vencer (ou perder) por meio da adoção de atitudes propostas de ação, destinadas a atingir resultados;
- c) a possibilidade de o aluno errar e também poder visualizar as conseqüências de seus erros e repará-los no tempo certo.

Essa estratégia não deve ser utilizada como um brinquedo, e se o professor a utiliza basicamente para agradar e promover o entretenimento de seus alunos, está fazendo mau uso. A única limitação possível não é da estratégia em si, mas das circunstâncias ambientais e espaciais, visto que nem todas as instituições de ensino têm uma estrutura física adequada à aplicação de jogos didáticos, além da necessidade de um tempo maior para sua elaboração e aplicação, em comparação com as demais estratégias.

Para o professor, por outro lado, essa estratégia tende a lhe colocar mais exigências e ser mais desafiadora que outras, por que exige uma preparação cuidadosa e um domínio da situação, o que envolve uma visão diferente do papel do professor, pois a ação na sala de aula fica descentralizada de sua figura, às vezes, por longos períodos de tempo. Essa opinião é corroborada por Beppu (1984, p.177) quando afirma que “o professor não tem o que ensinar num Jogo de Empresas. Ele leva o aluno a descobrir e a criar, e por conseguinte, ele acaba por induzir o aluno a pesquisar, a raciocinar, a aprender a aprender por sua própria conta, e se educar...”.

2.2.15 Estágio Profissional

É considerada a estratégia de ensino mais completa, pois proporciona a formação profissional dos alunos, em seu ambiente real de atuação. Dessa forma trata-se de uma situação real, profissional, complexa e conflitiva, que exige conhecimentos teóricos adquiridos ou a serem pesquisados e habilidade para aplicá-los em situação real, integrando teoria e prática. O aluno, num estágio profissional,

convive com diversos profissionais de áreas diferentes, o que enfatiza a necessidade da multi ou interdisciplinaridade.

De acordo com Masetto (2003, p.128)

Este (sic) é uma prática de formação comum em todas as profissões. Mas infelizmente não é aproveitada pedagogicamente. (...) Há necessidade de se resgatar a importância e a validade do estágio como ambiente essencialmente necessário para aprendizagem dos alunos. (...) Há que se valorizá-lo diante dos alunos, para que estes o percebam como uma situação real, profissional, em que eles encontrarão as melhores condições de se formar e aprender, a tal ponto que em vez de abreviá-lo procurem explorá-lo cada vez mais.

Conforme exposto no início deste capítulo, as estratégias de ensino apresentadas são, de acordo com o levantamento bibliográfico, as mais utilizadas no ensino superior. Entretanto, de acordo com o curso ou o perfil desejado para seus egressos, pode ocorrer uma predominância ou preferência por uma estratégia ou outra.

Em pesquisa realizada por Teixeira (2007), foram identificadas as características dos métodos de ensino mais usados no ensino de Administração, e foi efetuada uma análise comparativa dos métodos de ensino mais apropriados para a resolução de problemas que exigem solução de qualidade técnica e para a resolução de problemas que exigem solução de aceitação social (trabalho em grupo). Também foi analisado o nível de abstração das informações fornecidas pelos métodos de acordo com sua proximidade com as informações existentes em situações de vivenciamento real.

Teixeira afirma que o “método de casos se situa em nível superior de abstração como mais próximo da realidade e apresenta ao estudante como trabalho, uma descrição detalhada ou uma história selecionada de uma situação problemática”. Isso significa que, de acordo com a análise de Teixeira, dentre os métodos de ensino pesquisados, o Método do Caso é o mais apropriado ao ensino da Administração, cuja realidade não difere muito do curso de Ciências Contábeis.

Quadro 1 – Esquema Comparativo das Características dos Métodos de Ensino

MÉTODOS DE ENSINO	Conduta Adaptável		INFORMAÇÃO
	Solução de Problemas		
	Qualidade (tomada de decisões de caráter técnico)	Aceitação (tomadas de decisões em grupo)	Abstração de Operações reais do Método (proximidade com a realidade)
Aulas (Método Expositivo)	+	Nenhuma	+
Palestras	++	Nenhuma	++
Síntese de Leituras (apontamentos)	+	Nenhuma	+
Filmes Educativos em TV	++	Nenhuma	++
Casos	+++	++	++++
Discussão	++	++++	++
Desempenho de papéis (apresentação teatral)	+++	+++	++++
Grupo “T” (sensibilidade de treinamento)	Nenhuma	++++	+++
Jogos de Empresas	++++	++	+++
Simulação de Computador	++++	Nenhuma	+++

Legenda: Níveis de Intensidade: + Baixo ++ Regular +++ Alto ++++ Muito Alto

Fonte: TEIXEIRA, Gilberto. Métodos de ensino usados em Administração: Características e aplicações.

2.3. RECURSOS DIDÁTICOS

Os Recursos Didáticos, também chamados de Meios Multissensoriais ou Audiovisuais, são instrumentos utilizados pelos professores como forma de apoio ou suporte à estratégia de ensino utilizada no processo ensino-aprendizagem. Esses Recursos Didáticos facilitam o reconhecimento e a descrição de objetos, a comparação entre dois ou mais objetos, bem como demonstram a relação entre as partes de um todo, descrevem o funcionamento de processos – suas etapas e passos sucessivos – e apresentam situações complexas para análise.

Dessa forma, conforme afirma Gil (1994, p.91), “pode-se argumentar que os recursos audiovisuais não substituem a realidade. Ocorre, porém, que a realidade nem sempre está didaticamente organizada e, conseqüentemente, o contato direto do estudante com ela não constitui garantia de aprendizagem”.

A eficácia da utilização dos recursos didáticos depende de quatro fatores:

- Da natureza da matéria que está sendo ensinada, pois ela condiciona o tratamento multissensorial mais conveniente, visto que determinadas

matérias são mais suscetíveis de visualização ou de sonorização que outras;

- b) Do comportamento do docente na utilização do recurso didático, tendo em vista que é ele que escolhe a estratégia de ensino e a organização dos recursos como forma de complementação de sua própria comunicação;
- c) Das características dos próprios recursos de acordo com as funções que podem exercer no processo ensino-aprendizagem e da qualidade com que são preparados e organizados;
- d) Da adequação do tempo e espaço disponíveis para a utilização do recurso didático, visto que as condições ambientais podem facilitar ou dificultar a utilização e a quantidade de tempo disponível afeta a escolha de certos recursos em lugar de outros.

Ao se recomendar aos professores a utilização de recursos didáticos como forma de uma linguagem moderna, não se está propondo que transformem suas aulas em espetáculos, mas que reconheçam a concorrência dos meios de comunicação de massa. O que ocorre é a chamada “monodocência”, ou seja, sempre ensinar utilizando o mesmo recurso didático, o que, além de não conseguir prender a atenção dos alunos, torna-se mais uma ajuda no processo de ensino do que uma facilitação para o processo de aprendizagem.

O uso excessivo de recursos didáticos variados pode agradar aos alunos, mas muitos professores tendem a adotá-los simplesmente para tornar suas aulas mais atraentes. Isso ocorre, por exemplo, com o uso exaustivo de slides e de filmes, pois desestimulam a adoção de um papel mais ativo do aluno. Por isso, a utilização de recursos didáticos é tão, ou até mais, importante que a estratégia de ensino utilizada, devendo existir uma consonância com os objetivos educacionais propostos para aquela aula específica.

Mesmo quando se trata de recursos didáticos mais tradicionais (por exemplo, o quadro de giz) deve-se ter tanta ou mais atenção em sua utilização. No quadro de giz, por exemplo, deve-se ter um planejamento visual prévio, pois sem isso, acaba-se escrevendo e desenhando de forma desordenada e confusa, dificultando o processo ensino-aprendizagem. Ocorre também que os professores têm a tendência

de utilizar os recursos didáticos como instrumentos de mera comunicação de informação, esquecendo-se de que também podem ser agentes de raciocínio crítico.

Marion e Marion (2006) relacionam os principais recursos didáticos à disposição dos professores, com suas características e indicações de uso. Essa relação é reproduzida e ampliada, a seguir, enfatizando que ela não é excludente, visto que podem existir outros tipos de recursos didáticos, entretanto, são os mais comuns.

2.3.1 Quadro de Giz ou Branco

É recomendado para apresentação de esquemas, tópicos e sínteses. Desenvolve no aluno o raciocínio lógico, possibilita renovar o conteúdo escrito a qualquer momento, possui uma grande área de visibilidade, tem baixo custo (pelo giz ou pincel) e permite dinamismo e participação interativa do aluno.

Um planejamento visual prévio, em folha de papel, permite ao professor organizar melhor suas idéias, evitando consertos e remendos após estar escrito. Uma letra legível, em tamanho e forma adequada, favorece a visualização dos alunos. Deve-se, no entanto, evitar escrever no quadro e falar com os alunos ao mesmo tempo, pois nessa situação pode ocorrer perda de informações. Cada aluno tem uma velocidade diferente de redação, por isso deve-se evitar iniciar a exposição oral, imediatamente, após terminar de escrever no quadro, tendo em vista que alguns alunos ainda estarão copiando e poderão perder parte da preleção do professor.

Segundo Lowman (2004, p.148) “o ato de escrever sobre o quadro-negro concentra a atenção do estudante na aula. Pesquisas indicam que a maioria dos estudantes universitários copiará, em suas anotações, virtualmente tudo o que o professor escrever no quadro”.

2.3.2 Textos e Apostilas

A utilização desses recursos é adequada ao desenvolvimento de conteúdos, pois possibilita a apresentação prévia dos assuntos que serão tratados na aula. Podem ser apresentados na forma de dissertações, comentários da idéia-chave, pequenos resumos, complementos de informações ou referências para futuras

pesquisas. Devem ser elaborados em uma ordenação lógica dos assuntos que serão tratados nas aulas e a entrega ou distribuição antecipada garante um nível básico de informações.

“Ler permanece o meio principal pelo qual as pessoas educadas obtêm informações, e é difícil imaginar um curso universitário sem tarefas de leitura – a maior parte baseada em palavras impressas”. (LOWMAN, 2004, p.219)

2.3.3 Flipchart

É formado por um cavalete com folhas de dimensões semelhantes a uma cartolina e é utilizado principalmente em ambientes onde não é disponibilizado o quadro de giz ou branco. Permite a elaboração prévia de esquemas e sínteses e garante a transmissão de idéias de uma forma organizada. Da mesma forma que o quadro de giz ou branco, permite a interatividade com os alunos e, em apresentações mais bem elaboradas, podem conter figuras ou desenhos mais complexos.

As vantagens que o *flipchart* apresenta em relação ao Quadro Negro são a de que não precisa ser apagado o que foi escrito, e a de ele poder ser novamente usado ou consultado a qualquer momento durante as aulas, ou mesmo em aulas posteriores. (PELEIAS, 2006, p.306)

2.3.4 Cartaz

De forma semelhante ao Flipchart, é recomendada a apresentação das informações em seqüência, de forma organizada. Como ele pode ser afixado no ambiente da sala de aula, permite a fixação de conceitos e mensagens, sensibiliza e mobiliza os alunos para determinados assuntos (cartazes de campanha de responsabilidade social, contra o tabagismo etc).

2.3.5 Transparências e Retroprojektor

São recomendados em situações que necessitam agilizar a exposição oral, quando, por exemplo, houve a entrega prévia de materiais didáticos aos alunos. Todavia, as transparências não devem ser meras cópias desse material e, sugere-

se, então, evitar texto muito longo na lâmina, optando pela apresentação na forma de tópicos e sínteses, gráficos e tabelas. O conteúdo deve estar organizado e legível, contendo, se for o caso, cores que destaquem as informações.

Peleias (2006, p.305-306) apresenta algumas vantagens do retroprojektor:

- é de fácil transporte e uso;
- não é necessário escurecer toda a sala para sua utilização;
- as transparências podem ser utilizadas em outras aulas ou circunstâncias;
- as transparências são de fácil confecção e baixo custo;
- substitui o quadro-negro em apresentações nas quais os materiais requerem elaboração mais complexa, como gráficos e desenhos;
- o professor pode usar canetas hidrográficas especialmente fabricadas para escrever sobre transparências novas.

2.3.6 Filmes e Vídeos

Esses recursos devem ser bem planejados para que não ocorra uma dispersão ou desvio da finalidade a que se propõe. A análise do tempo de exibição do filme ou vídeo é fundamental na consecução dos objetivos educacionais. Elaborar um roteiro de análise e apresentá-lo aos alunos previamente garante uma atenção aos pontos ou assuntos que se quer reforçar na comunicação. Esse recurso possibilita a transmissão de um problema ou tema a ser debatido, motivando e sensibilizando os alunos para mudanças comportamentais.

A criatividade do professor na busca de filmes para projetar aos alunos é fundamental. Por exemplo, filmes com *A lista de Schindler*, *O nome da rosa*, *O homem que fazia chover*, *Um sonho de liberdade* e muitos outros têm referências especiais sobre negócios. (MARION; MARION, 2006, p.40)

Conceitos sobre Finanças, Investimentos, Liderança, Responsabilidade Social, Auditoria e outros podem ser encontrados em diversos tipos de filmes, com por exemplo: *A fraude - o caso Barings*; *A firma*; *A história de uma fraude - o caso Enron*; *Caixa Dois*; *Com o Dinheiro dos Outros*; *Doze homens e uma sentença*; *Enron - os mais espertos da sala*; *FORD: o homem e a máquina*; *Mauá - o*

Imperador e o Rei; Na Roda da Fortuna; O sucesso a qualquer preço; Tempos modernos; Tucker – um homem e seu sonho; Wall Street - Poder e Cobiça.

2.3.7 Datashow (Projeto Multimídia)

Diferente do que se pensa, o datashow não é apenas para ampliação de imagens geradas pelo computador, usualmente para aplicativos como o PowerPoint. O datashow amplia e projeta toda e qualquer imagem oriunda de outros equipamentos, como o DVD, Videocassete ou Televisão.

Segundo Gil (2006, p.236), “o projetor multimídia é tido como um recurso que substitui com vantagem a maioria dos recursos tecnológicos de ensino. Mas, como qualquer outro recurso, apresenta limitações. O custo de sua aquisição e manutenção ainda é relativamente alto”.

2.3.8 Computador

Este recurso didático é imprescindível para a utilização de outros, por isso a sua utilização está vinculada a como ele será utilizado. A utilização de aplicativos (PowerPoint, Excel) ou de recursos virtuais (Internet, Correio Eletrônico) tornam o computador indispensável na vida do aluno, como instrumento de facilitação da aprendizagem.

O uso de computadores como recurso auxiliar é restrito no ensino superior, apesar da disponibilidade tecnológica. Embora já sejam largamente utilizados pelos docentes para a preparação das aulas e para a realização de pesquisas, sua aplicação como recurso de ensino é pequena, devido aos custos ainda elevados em algumas realidades, e à dificuldade em torná-los disponíveis para a maioria dos alunos. (PELEIAS, 2006, p.308)

2.3.8.1 CD Rom (Disco compactado gravado)

Praticamente exerce a mesma função dos textos e apostilas, com o diferencial de possibilitar a integração de imagens, som, texto, movimento e outros recursos tecnológicos. Um CD Rom pode conter material didático para um ano de aulas. A única desvantagem é a necessidade de se possuir e utilizar um computador ou equipamento similar para acessar o recurso.

2.3.8.2 Slides (PowerPoint for Windows)

Exercem as mesmas funções das transparências com a vantagem da agilidade e da qualidade do aplicativo do computador. Podem-se acrescentar sons e animações nas apresentações, mas não é recomendado pois pode distrair os alunos. Segundo Marion e Marion (2006, p.54), “É utilizado para apresentar situações reais sobre fatos, pessoas ou lugares, estimula para o desenvolvimento do tema, fixa o conteúdo através da síntese e pode alcançar maior número de pessoas”.

2.3.8.3 Planilhas de Cálculos (Excel for Windows)

Esse aplicativo de computador permite a execução de cálculos matemáticos de forma mais ágil, com a possibilidade de criação de fórmulas matemáticas constantes. São recomendadas em situações em que a execução dos cálculos é apenas suporte para a aula em si, tornando-a mais ágil e eficiente.

2.3.9 Internet

A internet se apresenta como um recurso dinâmico, atraente, com possibilidade de acesso a um número ilimitado de informações e que possibilita o contato com todas as grandes bibliotecas do mundo, com os mais diversos centros de pesquisa, com os próprios pesquisadores e especialistas nacionais e internacionais, com os periódicos mais importantes das diversas áreas do conhecimento.

Com a internet, pode-se desenvolver habilidades para explorar esse novo recurso tecnológico; desenvolver a criatividade; discutir valores éticos, políticos e sociais na consideração dos fatos e fenômenos que chegam de todas as partes do mundo e desenvolver a auto-aprendizagem e a interaprendizagem (com os outros, com o mundo e suas realidades, com seu contexto).

Deve-se orientar os alunos para que não transformem tão rico instrumento de aprendizagem em uma forma mais caprichada de apresentar uma colagem de textos, como antes faziam com textos de revistas ou de livros fotocopiados da biblioteca.

2.3.9.1 Correio Eletrônico (E-mail)

Esse recurso facilita o contato entre aluno e professor, entre uma aula e outra e sustenta a continuidade do processo e da aprendizagem. O atendimento a um pedido de orientação urgente para não interromper um trabalho até o novo encontro com o professor, na próxima aula, mediante uma comunicação geral do professor com todos os alunos da classe, ou com algum deles em particular, durante o intervalo entre uma aula e outra com informações novas, ou por meio de sugestões interessantes ou avisos urgentes.

A disponibilidade do professor para responder aos e-mails é fundamental, pois se a mensagem do aluno não se seguir imediatamente uma resposta do professor, o processo se interrompe e o aluno se sente desmotivado para continuar o diálogo.

Por meio de *e-mails*, professores podem fornecer aos estudantes informações acerca dos procedimentos a serem observados na elaboração de trabalhos, do prazo para sua apresentação, bem como de sua avaliação. Também podem fornecer textos para leitura e análise, indicar *sites* de interesse para pesquisas relativas à disciplina, informar acerca de notas e faltas etc. (GIL, 2006, p.237)

2.3.9.2 Lista de Discussão ou Fórum Virtual

Esse recurso possibilita que um grupo de pessoas debata um assunto ou tema sobre o qual sejam especialistas ou tenham realizado estudos prévios, por intermédio da internet, em sítios e páginas preparadas para esse fim. Seu objetivo é realizar uma discussão que leve ao avanço dos conhecimentos, das informações ou das experiências, para além do somatório de opiniões, de tal forma que o produto desse trabalho seja qualitativamente superior às idéias originais.

Tal forma de trabalhar favorece o desenvolvimento de uma atitude crítica em relação ao assunto, uma expressão pessoal fundamentada e argumentada sobre os vários aspectos que estão sendo debatidos e que não podem ser interrompidos pelo professor com interferências diretas como, por exemplo, para resolver os conflitos, ou responder às dúvidas que surjam.

2.3.9.3 Chat ou Bate-Papo Virtual

O chat ou bate-papo *on line* (em tempo real) funciona como uma técnica de *brainstorming*. É um momento em que todos os participantes estão interligados e são convidados a expressar suas idéias e associações sobre um tema proposto. O professor procurará coordenar essas manifestações apenas no sentido de mantê-las dentro do assunto combinado, pois, num chat, com grande facilidade, salta-se de um assunto para outro e, depois de algum tempo, corre-se o risco de perder o controle da situação.

A técnica, normalmente, envolve muito os participantes e a velocidade com que acontecem as contribuições é surpreendente, uma vez que todos podem se manifestar ao mesmo tempo. Isso vai exigir um acompanhamento muito perspicaz por parte do professor, seja para poder, depois de certo tempo, orientar a atividade para o que se espera, ou para se policiar e não entrar a todo momento nas manifestações.

2.3.10 Teleconferência e Videoconferência

A teleconferência se realiza em tempo real, preferivelmente com a participação dos ouvintes, fazendo perguntas, dialogando com o conferencista e o próprio conferencista dialogando com os participantes. Nem o conferencista, nem as pessoas precisam se deslocar dos vários lugares para participar da conferência. No entanto, essa participação só será possível se os ambientes estiverem providos de equipamentos (câmera e som): tanto onde a teleconferência está sendo ministrada, quanto nos diferentes locais de assistência.

A videoconferência é uma palestra gravada em vídeo, exibida em qualquer tempo e para qualquer público em diferentes ocasiões, que serve para conhecer o pensamento do conferencista e discutir o tema por ele apresentado, sem que esteja *on line* naquele momento.

Bordenave e Pereira (1997, p.211-212) apresentam uma síntese muito interessante dos princípios que devem governar o uso de recursos didáticos, elaborado por F.Rossin:

Primeiro princípio, ou complexo de aprendiz de feiticeiro: Não se deve jamais utilizar um meio que não se conheça o suficiente de forma a poder empregá-lo racionalmente.

Segundo princípio, ou complexo de robot: Não se deve organizar o trabalho didático em função de um meio, em detrimento da mensagem a transmitir.

Terceiro princípio, ou complexo de bicho-preguiça: O objetivo da tecnologia do ensino, i.e., uso de meios multissensoriais, não é o de fazer o professor descansar.

Quarto princípio, ou complexo de novo-rico: Não se deve utilizar um meio quando existe a possibilidade de empregar um outro menos custoso e da mesma (ou maior) eficácia.

Quinto princípio, ou complexo de fundo de gaveta: Não se deve (uma escola ou um professor) equipar-se de meios pelo simples prazer de utilizar as verbas orçamentárias que não se sabe como empregar.

Sexto princípio, ou complexo de deixar acontecer: Não se deve assumir responsabilidade por um meio se não se está certo de poder assegurar seu funcionamento e manutenção.

Sétimo princípio, ou complexo esclerosante: Deve sempre colocar-se em questão um programa, por mais bem elaborado que seja.

Oitavo princípio, ou complexo da demagogia: Não se deve utilizar um meio para dar prazer aos alunos e assegurar sua simpatia.

Nono princípio, ou complexo de camaleão: Não é pelo fato de o colega utilizar um meio que o professor deve crer-se obrigado a imitá-lo.

Décimo princípio, ou complexo de ‘snob’: Não se deve empregar um meio para dar a impressão de estar na onda da moda.

Conforme exposto anteriormente, o ambiente que circunda o processo ensino-aprendizagem nem sempre é o ideal para se alcançar os objetivos educacionais propostos. Entretanto, o professor universitário deve buscar, de forma criativa e original, as estratégias de ensino e recursos institucionais mais adequados para facilitar sua mediação pedagógica. Além disso, um amplo conhecimento técnico e teórico da disciplina a ser ministrada colabora com seu sucesso em sala de aula.

Tendo em vista o foco deste estudo (Auditoria Contábil), no próximo capítulo serão apresentados os principais conceitos e definições dessa disciplina, bem como sua evolução curricular para que, dessa forma, possa-se realizar uma interrelação entre as áreas didático-pedagógicas e técnicas. Além disso, serão apresentadas, após a apresentação dos dados e informações da pesquisa (no quarto capítulo), algumas propostas de atividades e estratégias de ensino especificamente destinadas ao ensino da disciplina Auditoria Contábil.

3. A DISCIPLINA AUDITORIA CONTÁBIL

3.1. FUNDAMENTOS DA AUDITORIA CONTÁBIL

A Auditoria Contábil surgiu em consequência da evolução do sistema capitalista. De pequenas e fechadas empresas, pertencentes a grupos familiares, ao surgimento de grandes empresas de capital aberto, a expansão do mercado e o acirramento da concorrência gerou a necessidade de maiores empreendimentos, oriundos de diversas fontes, principalmente de pessoas físicas interessadas em sólidos investimentos. Dessa forma, a Auditoria Contábil proporcionava credibilidade aos novos investidores, por meio de revisões técnicas sobre as demonstrações contábeis divulgadas, apresentando uma opinião técnica sobre a situação patrimonial e financeira da empresa.

Segundo assevera Attie (1998, p.27):

O surgimento da auditoria está ancorado na necessidade de confirmação por parte dos investidores e proprietários quanto à realidade econômico-financeira espelhada no patrimônio das empresas investidas e, principalmente, em virtude do aparecimento de grandes empresas multigeograficamente distribuídas e simultâneo ao desenvolvimento econômico que propiciou participação acionária na formação do capital de muitas empresas.

Como possuidora de uma grande frota marítima que proporcionava uma expansão comercial eficiente, a Inglaterra foi o primeiro país a possuir grandes companhias de comércio que, por conseguinte, propiciou o surgimento da Auditoria Contábil. Tal fato é corroborado por pesquisas na Enciclopédia Britânica, a qual apresenta informações segundo as quais a auditoria era utilizada nas contas públicas da Inglaterra desde 1314, no reinado de Eduardo I. Outra evidência que reporta à Inglaterra, quanto ao surgimento da Auditoria Contábil, deve-se à instituição da taxa do imposto de renda sobre o lucro das empresas, surgida naquele país, situação que exigiu a atividade auditorial por parte do fisco. Entretanto, segundo Sá (2000), durante o Império Romano já havia relatos de práticas de

auditoria nas províncias romanas, conforme é apresentado nas cartas de Plínio (61-112 d.C.) a Trajano (97-117 d.C.).

A Revolução Industrial, ocorrida na metade do século XVIII e o crescimento e o desenvolvimento natural das empresas e de seus negócios impulsionaram a Auditoria Contábil a um patamar mais elevado, visto que já fazia parte da realidade econômica das empresas. Em essência, a causa da evolução da Auditoria Contábil foi o desenvolvimento econômico dos países, síntese do crescimento das empresas e da expansão das atividades produtoras, gerando crescente complexidade na administração dos negócios e das práticas financeiras utilizadas como força motriz para o desenvolvimento da economia do mercado.

Tal fato é corroborado por Franco e Marra (1992, p.33) quando afirmam que:

As mesmas causas responsáveis pelo surgimento da auditoria são hoje determinantes de sua extraordinária evolução. A grandeza econômica e comercial da Inglaterra e da Holanda, em fins do século passado, bem como dos Estados Unidos, onde hoje a profissão é mais desenvolvida, determinou a evolução da auditoria, como consequência do crescimento das empresas, do aumento de sua complexidade e do envolvimento do interesse da economia popular nos grandes empreendimentos.

Observa-se uma tendência convergente entre as diferentes conceituações (quadro 2) sobre dois aspectos: a) todos os autores citados consideram a Auditoria Contábil uma tecnologia (conjunto de técnicas) e b) o objetivo principal da Auditoria Contábil é a emissão de opinião sobre a adequação das informações contábeis. Esses conceitos, no entanto, são restritos quando observados os efeitos e reflexos da Auditoria Contábil sobre as entidades. Essa limitação, de forma indireta, prejudica a ampliação do alcance do trabalho do auditor, visto que apenas são observados os aspectos técnicos do processo auditorial.

O conceito de Auditoria Contábil é apontado por meio de diferentes concepções:

Quadro 2 – Conceitos e Definições de Auditoria Contábil

Conceitos e Definições	Referência
(Auditoria Contábil é) a técnica contábil que – através de procedimentos específicos que lhe são peculiares, aplicados no exame de registros e documentos, inspeções, e na obtenção de informações e confirmações, relacionados com o controle do patrimônio de uma entidade – objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com princípios fundamentais e normas de Contabilidade e se as demonstrações contábeis deles decorrentes refletem adequadamente a situação econômico-financeira do patrimônio, os resultados do período administrativo examinado e as demais situações nelas demonstradas.	FRANCO; MARRA, 1991
(Auditoria Contábil pode ser conceituada como) o conjunto de atividades técnicas, exercidas de forma sistematizada numa entidade, compreendendo a avaliação e exame dos procedimentos e das operações praticadas, com vistas a apurar a exatidão dos registros contábeis e a realidade das operações, e sobre estes emitir uma opinião.	MACHADO, 1996
(Auditoria é) uma técnica contábil que, através de procedimentos que lhe são peculiares, objetiva obter elementos de convicção que permitam julgar se os registros contábeis foram efetuados de acordo com os princípios fundamentais e normas de contabilidade e se as demonstrações contábeis refletem adequadamente a situação econômico-financeira da empresa, num determinado período.	CASSARRO, 1997
(Auditoria pode ser definida como) o levantamento, o estudo e a avaliação sistemática de transações, procedimentos, rotinas e demonstrações contábeis de uma entidade, com o objetivo de fornecer a seus usuários uma opinião imparcial e fundamentada em normas e princípios sobre sua adequação.	PEREZ JUNIOR, 1998
Auditoria é uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame de registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil, visando a apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza aziendal, pública ou privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados.	SÁ, 2000
(Auditoria Contábil) é a investigação exercida para emitir parecer e/ou relatório sobre atos de gestão administrativa que envolvam transações comerciais, resultados econômicos e perspectivas de continuidade de empresas.	MAGALHÃES; et alli, 2001
(A auditoria das demonstrações contábeis) constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão de parecer sobre a sua adequação, consoante os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade e, no que for pertinente, a legislação específica.	BRASIL-CFC, 1997

A tendência moderna da conceituação e definição da Auditoria Contábil representa uma evolução relativa, pois, antes restringia-se ao campo da simples verificação. Observa-se que tal conceito, atualmente, é dinâmico e prossegue em evolução, atribuindo-se à Auditoria Contábil outras importantes funções que abrangem todo o organismo da empresa e sua administração.

O objetivo da Auditoria Contábil, de forma genérica, é expressar uma opinião sobre a adequação da posição patrimonial e financeira da empresa, o resultado de suas operações, as origens e aplicações de recursos correspondentes aos períodos

em análise, de acordo com as práticas contábeis vigentes. Para a consecução desse objetivo, aplicam-se técnicas e procedimentos sobre o conjunto de elementos de controle do patrimônio administrado, os quais compreendem registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovam a veracidade dos registros e a legitimidade dos atos da administração, bem como sua sinceridade na defesa dos interesses patrimoniais. A Auditoria Contábil pode ter por objeto, inclusive, fatos não registrados documentalmente, mas relatados por aqueles que exercem atividades relacionadas com o patrimônio administrado, cuja informação mereça confiança, desde que essas informações possam ser admitidas como seguras pela evidência ou por indícios convincentes.

A Auditoria Contábil oferece maior segurança à riqueza patrimonial, assegurando maior segurança e garante aos administradores, proprietários, investidores, acionistas, fisco e financiadores do patrimônio, a apresentação dos seguintes aspectos:

- a) Aspecto administrativo: favorece a redução de fatores disfuncionais, da ineficiência, da negligência, da incapacidade e de improbidade de colaboradores e administradores;
- b) Aspecto patrimonial: possibilita melhor controle dos bens, dos direitos e das obrigações que constituem o patrimônio;
- c) Aspecto fiscal: resguarda a empresa de multas, o proprietário de sanções fiscais e penais e a sociedade de sonegação fiscal;
- d) Aspecto técnico: contribui para melhor eficiência dos serviços contábeis, mais precisão e atualidade das informações e garantia de observância das práticas contábeis vigentes, tanto para o processo de escrituração quanto para a elaboração das demonstrações contábeis;
- e) Aspecto financeiro: resguarda créditos de terceiros contra práticas de improbidade e de ilícito administrativo, permitindo maior controle dos recursos para fazer face a esses compromissos;
- f) Aspecto econômico: assegura maior exatidão dos custos e veracidade dos resultados, na defesa dos investidores e acionistas do patrimônio.

- g) Aspecto ético: examina a moralidade do ato contábil e administrativo praticado.

A Auditoria Contábil poderá apresentar formas diversas, cada uma delas com características peculiares, variando de acordo com o tratamento dado ao objeto da auditoria ou sua tempestividade. Em um estudo elaborado por Franco e Marra (1997), a Auditoria Contábil pode ser classificada de diversas formas: de acordo com a extensão do trabalho; de acordo com a profundidade dos exames; de acordo com sua natureza (tempestividade); de acordo com os fins que se destina; de acordo com as relações (vínculo) do auditor com a entidade auditada.

A Auditoria Contábil, de acordo com a extensão do trabalho, poderá ser: Auditoria Geral ou Total (de todas as demonstrações contábeis em conjunto), Auditoria Parcial ou Específica (de uma ou algumas demonstrações ou itens patrimoniais) e Revisão Limitada (exames parciais, sem aplicação de todas as normas de auditoria).

A profundidade dos exames possibilita duas classificações: a Auditoria Integral (revisão analítica de todos os registros contábeis) e a Auditoria por testes (por meio de Amostragem).

A tempestividade da Auditoria Contábil possibilita duas classificações: a Auditoria Permanente (de forma contínua ou periódica) e a Auditoria Eventual ou Especial (pode abranger todas as demonstrações contábeis de apenas um exercício ou apenas uma ou algumas demonstrações).

A auditoria pode ser realizada para diversos fins, por exemplo:

- Acautelar interesses de acionistas e investidores;
- Permitir melhor controle administrativo;
- Apurar erros e fraudes;
- Julgar concessão de crédito;
- Apurar o valor real do patrimônio líquido da entidade;
- Dar cumprimento a obrigações fiscais e legais;

- Confirmar exatidão das demonstrações contábeis.

De acordo com o vínculo que o auditor tem com a entidade auditada, depreendem-se duas classificações: a Auditoria Externa ou Independente (quando o auditor não tem nenhum tipo de vínculo que afete sua independência) e a Auditoria Interna ou de Gestão (quando o auditor é funcionário da entidade auditada).

A Auditoria Interna não sofre tanta influência de legislações quanto a Auditoria Externa, pelo fato de que, por ser um funcionário da empresa, não existe nenhuma obrigação normativa dele ter alguma formação técnica específica. Por outro lado, o auditor independente (ou externo) é submetido a diversas legislações de organismos reguladores e de controle. Dessa forma, esse auditor tem uma visibilidade profissional maior que os outros, até porque, originalmente, o auditor independente surgiu junto com a Auditoria Contábil. Por esses fatos, é compreensível a amplitude do número de órgãos de aperfeiçoamento científico e técnico e de normatização e controle.

No Brasil, o auditor independente deve seguir as normas brasileiras técnicas e profissionais de contabilidade, inerentes à sua profissão e à toda contabilidade, emanadas do Conselho Federal de Contabilidade. Além disso, deve atender aos pronunciamentos técnicos do Instituto Brasileiro de Auditores Independentes. Concomitantemente, o auditor independente deverá respeitar e cumprir as normas e regulamentos dos setores específicos das diversas empresas auditadas.

O conhecimento e o entendimento desse ramo de atividade contábil ocorrem, inicialmente, nos cursos de Ciências Contábeis. Porém, como seus currículos são destinados a uma formação generalista do Contador, nem sempre é possível apresentá-lo adequadamente. Ao se analisar o processo de inclusão dessa disciplina no curso de Ciências Contábeis, ao longo do tempo, fica mais fácil entender como se chegou ao atual estágio.

3.2. A DISCIPLINA AUDITORIA CONTÁBIL NO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

A denominação Auditoria Contábil no currículo dos cursos de Ciências Contábeis surgiu, formalmente, em 1963, após sua remodelação. Entretanto, em 1945, quando o curso de Ciências Contábeis e Atuariais foi criado, por intermédio do Decreto-Lei n.º 7.988, de 22 de setembro, o artigo 3.º desse dispositivo legal apresentava a seguinte seriação de disciplinas:

Quadro 3 – Currículo - Ciências Contábeis e Atuariais (1945)

Séries	Disciplinas
Primeira	Análise Matemática Estática Geral e Aplicada Contabilidade Geral Ciência da Administração Economia Política
Segunda	Matemática Financeira Ciência das Finanças Estatística Matemática e Demográfica Organização e Contabilidade Industrial e Agrícola Instituições de Direito Público
Terceira	Matemática Atuarial Organização e Contabilidade Bancária Finanças das Empresas Técnica Comercial Instituições de Direito Civil e Comercial
Quarta	Organização e Contabilidade de Seguros Contabilidade Pública Revisões e Perícia Contábil Instituições de Direito Social Legislação Tributária e Fiscal Prática e Processo Civil e Comercial

Fonte: BRASIL. Decreto-Lei n.º 7.988, de 22 de setembro de 1945.

Observa-se, na Quarta Série, a existência de uma disciplina chamada **Revisões e Perícia Contábil** que, de acordo com sua relação de conteúdos, ensinava os aspectos teóricos e práticos da Auditoria Contábil. A não utilização da nomenclatura Auditoria Contábil talvez se deva ao elevado nível de xenofobia existente na época, conforme pode ser evidenciado pelo texto de Franzolim (apud RICARDINO FILHO, 2002, p.21):

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 (sic) os puristas consideram o uso desse termo um barbarismo indesculpável, por outro lado somos forçados [...] a adaptar à nossa língua as expressões utilizadas por esses predecessores.

As principais críticas ao currículo, apresentado em 1945, referem-se à ausência de disciplinas de formação humanística e filosófica, tão necessárias às competências profissionais dos contadores, além do fato de não se permitirem alterações na seriação dessas disciplinas. Favarin (1994, p.9) afirma que esse currículo “enxerga o Contador de nível superior como um técnico em contabilidade melhorado”.

Até 1962, em termos curriculares, não ocorreram alterações significativas, com exceção ao fato de que a Lei n.º 1.401, de 31 de julho de 1951, desdobrou o curso de Ciências Contábeis e Atuariais, criando os cursos de Ciências Contábeis e de Ciências Atuariais.

Em 1962, por meio do Parecer n.º 397, o Conselho Federal de Educação aprovou o trabalho elaborado por um grupo de especialistas, com a missão de reformular os cursos superiores de economia, atuária e ciências contábeis. Nesse parecer é apresentado um currículo mínimo para essas três áreas, cujo conteúdo visava, segundo Leite (2005, p.135), “possibilitar o primeiro contato do aluno com a profissão, ensinar-lhe a teoria e técnicas pertinentes e permitir que aproveitasse ao máximo os conhecimentos que a aprendizagem em serviço enseja”.

Quadro 4 – Currículo Mínimo – Ciências Contábeis (1963)

Ciclos	Básico	Profissional
Disciplinas	Matemática Estatística Direito Economia	Contabilidade Geral Contabilidade Comercial Contabilidade de Custos Auditoria e Análise de Balanço Técnica Comercial Administração Direito Tributário

Fonte: BRASIL. MEC. CFE. Resolução s/n, de 08 de fevereiro de 1963.

Baseado no Parecer n.º 397/62, o Conselho Federal de Educação apresentou uma resolução, em 08 de fevereiro de 1963, que reformulava a estrutura curricular do curso de Ciências Contábeis, fixando seu currículo mínimo, conforme quadro acima.

A disciplina Auditoria Contábil é apresentada nessa reformulação pela nomenclatura **Auditoria e Análise de Balanço**, componente do Ciclo de Formação Profissional. O que se observava, na época, era uma variedade de denominações de disciplinas e a resolução objetivava, entre outras, uma uniformidade mínima dos cursos de instituições diferentes, independentemente das nomenclaturas utilizadas, conforme assevera Bueno (apud RICARDINO FILHO, 2002, p.24) quando afirma que “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”.

A característica mais marcante dessa reformulação curricular refere-se ao fim da rigidez a que, até então, as instituições de ensino superior estavam submetidas, sob a égide do Decreto-Lei n.º 7.988 de 1945. Nessa reformulação as disciplinas são apresentadas em forma de ciclos, atribuindo às instituições a responsabilidade pela sua organização seqüencial (seriação). Entretanto, ainda falha pela ausência de disciplinas de formação humanística e filosófica.

No trabalho intitulado “Currículo Básico do Contador: orientação técnica versus orientação humanística”, apresentado no II Congresso Interamericano de Educadores da Área Contábil, realizado no Brasil em 1983, os professores Sérgio de Iudicibus, Eliseu Martins e Hilário Franco preconizam a inclusão de disciplinas humanísticas e filosóficas no currículo do curso de Ciências Contábeis, que “*ensinem a pensar*, a disciplinar nosso pensamento e a metodizar nossas pesquisas e indagações científicas e práticas” (IUDICIBUS; MARTINS; FRANCO, 1984, p.12).

Essa inclusão é justificada pelos pesquisadores ao afirmarem

ao mesmo tempo em que o Contador deve ser pessoa altamente versada e vocacionalmente dirigida para trabalhar com números e valores, de forma relativa, sem nunca perder o sentido de materialidade, também atua num ambiente econômico que, em seu aspecto mais amplo, é social e institucional, e no qual a habilidade em lidar com pessoas e grupos, a fluidez e facilidade em transmitir, por escrito e oralmente, idéias e fatos, a liderança para influenciar pessoas e grupos, e mesmo a cultura geral e humanística, são aspectos fundamentais para o sucesso de sua atenção. (IUDICIBUS; MARTINS; FRANCO, 1984, p.13)

A próxima modificação no currículo do curso de Ciências Contábeis ocorreu em 5 de outubro de 1992, quando o Conselho Federal de Educação, por meio da Resolução n.º 03, estabeleceu um novo currículo mínimo, para vigorar a partir de 1994. Estabelecia também uma duração mínima de 2.700 horas para os cursos de graduação em Ciências Contábeis, integralizadas num máximo de sete anos e num mínimo de quatro, para os cursos diurnos e de cinco anos, para os cursos noturnos.

Os currículos mínimos foram estruturados em categorias de conhecimentos com uma porcentagem mínima e máxima de carga horária em relação ao curso.

Quadro 5 – Currículo Mínimo – Ciências Contábeis (1992)

Categorias	Disciplinas/Conhecimentos	
Categoria I Conhecimentos de Formação Geral de natureza humanística e social (de 15% a 25% da carga horária do curso)	Disciplinas Obrigatórias	Língua Portuguesa Noções de Direito Noções de Ciência Social Ética Geral e Profissional
	Disciplinas Eletivas	Noções de Psicologia Filosofia da Ciência Cultura Brasileira Outras a critério da instituição
Categoria II Conhecimentos de Formação Profissional (de 55% a 75% da carga horária do curso)	Conhecimentos Obrigatórios de Formação Profissional Básica	Administração Geral Economia Direito Aplicado (incluindo Legislação Societária, Comercial, Trabalhista e Tributária) Matemática Estatística
	Conhecimentos Obrigatórios de Formação Específica	Contabilidade Geral Teoria da Contabilidade Análise das Demonstrações Contábeis Auditoria Perícia Contábil Administração Financeira e Orçamento Empresarial Contabilidade Pública Contabilidade e Análise de Custos
	Conhecimentos Eletivos de Formação Profissional	Contabilidade Gerencial Sistemas Contábeis Contabilidade Aplicada Outros a critério da instituição
Categoria III Conhecimentos ou Atividades de Formação Complementar (de 10% a 20% da carga horária do curso)	Conhecimentos Obrigatórios de Formação Instrumental	Computação
	Atividades Obrigatórias de Natureza Prática (à critério de cada instituição)	Jogos de Empresas Laboratório Contábil Estudos de Casos Trabalhos de Fim de Curso Estágio Supervisionado

Fonte: BRASIL. MEC. CFE. Resolução n.º 3, de 05 de outubro de 1992.

Nessa nova reformulação, a disciplina Auditoria Contábil passa a integrar o eixo de conhecimentos obrigatórios de formação específica, componente da Categoria II – Conhecimentos de Formação Profissional. A novidade é a existência da disciplina Perícia Contábil não existente na remodelação anterior, mas parte do currículo original do curso de Ciências Contábeis. Novamente, o dispositivo legal educacional trata a Auditoria Contábil como uma área de conhecimento, cabendo às instituições de ensino a definição de matérias e de disciplinas para atendimento à exigência.

A principal característica do Parecer n.º 03 está na ampliação significativa das áreas (ou categorias) de conhecimento que todos os currículos do curso de Ciências Contábeis devem oferecer, restringindo apenas as respectivas cargas horárias, em percentuais delimitadores. Nessa nova reformulação estão previstas disciplinas humanísticas e filosóficas, conforme preconizavam *Iudicibus* e outros em 1983, ausentes nos dispositivos legais anteriores.

Em 4 de dezembro de 1997, o Ministério da Educação – MEC, por intermédio da Secretaria de Educação Superior – SESu, emitiu o Edital n.º 04/97, convocando as instituições de ensino superior a apresentarem propostas para que as comissões de especialistas pudessem elaborar novas diretrizes curriculares para os cursos de graduação. Diferentes setores da sociedade civil, como sociedades científicas, ordens e associações profissionais se reuniram e enviaram, até dia 03 de abril de 1998, propostas e contribuições à SESu.

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 SESu, apresentou nova proposta de Diretrizes Curriculares. O item 3.1 - Conteúdos Obrigatórios de Formação Básica e Profissional (não representam nomes de disciplinas, mas áreas de conhecimento), que representa 50% do currículo pleno, foi assim estruturado:

Quadro 6 – Proposta de Conteúdos Obrigatórios – Ciências Contábeis (1999)

Conteúdos	Conhecimentos
Conteúdos de Administração	Teoria Geral da Administração Estratégia Empresarial Comportamento Organizacional
Conteúdos de Economia	Teoria da Firma Cenários Econômicos e Economia Internacional Economia das Empresas
Conteúdo de Direito	Legislação Social e Trabalhista Direito Tributário Direito Comercial e Societário
Conteúdos de Métodos Quantitativos	Medidas de Tendência Central e de Dispersão Análise de Regressão e Correlação Análise de Série Temporal Cálculo Integral e Diferencial
Conteúdos da Teoria da Contabilidade	História do Pensamento Contábil Ativo e Passivo e sua Mensuração Receitas, Despesas, Perdas e Ganhos, e suas Mensurações Teorias do Patrimônio Líquido Princípios Fundamentais de Contabilidade e Harmonização Internacional
Conteúdos de Contabilidade Financeira	Princípios, Normas e Procedimentos de Contabilidade Financeira Elaboração e Evidenciação das Demonstrações Contábeis
Conteúdos de Contabilidade Tributária	Contabilidade de Tributos Federais, Estaduais e Municipais Planejamento Tributário
Conteúdos de Contabilidade Gerencial	Métodos de Custeio Sistemas de Acumulação de Custos Análise de Custos Descentralização (Preço de Transferência e Centro de Resultado)
Conteúdos de Auditoria	Controles Internos Princípios, Normas e Procedimentos de Auditoria Planejamento de Auditoria Papéis de Trabalho
Conteúdos de Controladoria	Sistemas de Informações Processo de Planejamento, Execução e Controle Avaliação de Desempenho Responsabilidade de Prestar Contas da Gestão perante a Sociedade ("Accountability")

Fonte: BRASIL. MEC. CEECC. Diretrizes Curriculares, de 12 de abril de 1999.

No que se refere aos demais 50%, relativos aos Conteúdos Optativos para Ênfase Curricular, o item 3.2 indicou que as Instituições de Ensino Superior teriam liberdade de definir livremente o currículo pleno. A esse respeito, o item 4.3, Sugestões para a Configuração de uma Grade Curricular, propunha as seguintes disciplinas complementares para a cadeira de Auditoria:

. Auditoria Interna

. Arbitragens

. Perícias Contábeis

Apesar de não ser um dispositivo educacional obrigatório, pois não ocorreu sua conversão para uma legislação específica, essa proposta indica uma valorização da disciplina Auditoria Contábil, ainda tratada como área de conhecimento contábil. Observa-se em suas sugestões de disciplinas complementares, o aparecimento da Auditoria Interna e das Arbitragens.

O grande diferencial dessa proposta de diretrizes curriculares nacionais é a apresentação mais detalhada de cada área de conhecimento, chamado de Conteúdos Obrigatórios. Se por um lado, estabelecia detalhes das áreas de conhecimentos necessárias para a formação básica e profissional do contador, por outro, permitia a inclusão de outras áreas de conhecimentos, de acordo com o perfil desejado do egresso do curso pela instituição de ensino superior.

As propostas dos diversos setores da sociedade civil, bem como o trabalho dos especialistas do MEC, contribuíram para que, em 3 de abril de 2002, fosse aprovado o Parecer CES/CNE n.º 146, que dispõe sobre as diretrizes curriculares nacionais de 11 cursos de graduação, inclusive o de Ciências Contábeis. Esse parecer gerou a criação da Resolução CNE/CES n.º 10, de 10 de dezembro de 2004, que oficializa a vigência definitiva das Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de Ciências Contábeis.

Na referida Resolução, em seu artigo 5.º, os cursos de graduação em Ciências Contábeis, na modalidade bacharelado, devem contemplar, em seus projetos pedagógicos e em sua organização curricular, conteúdos que revelem conhecimento do cenário econômico e financeiro, nacional e internacional, de forma a proporcionar a harmonização das normas e padrões internacionais de contabilidade, em conformidade com a formação exigida pela Organização Mundial do Comércio e pelas peculiaridades das organizações governamentais, que atendam aos seguintes campos interligados de formação:

Quadro 7 – Campos de Formação e Conteúdos – DCN (2004)

Formação	Conteúdos
I - Básica	Administração Economia Direito Métodos Quantitativos Matemática Estatística
II - Profissional	Teorias da Contabilidade Noções das atividades atuariais Noções de quantificações de informações (financeiras, patrimoniais, governamentais e não-governamentais) Noções de Auditorias Noções de Perícias Noções de Arbitragens Noções de Controladoria
III - Teórico-Prática	Estágio Curricular Supervisionado Atividades Complementares Estudos Independentes Conteúdos Optativos Prática em Laboratório de Informática utilizando <i>softwares</i> atualizados para Contabilidade.

Fonte: BRASIL. MEC. CNE. Resolução CNE/CES n.º 10, de 16 de dezembro de 2004.

Essa resolução exige que as instituições de ensino superior, que oferecem o curso de Ciências Contábeis, efetuem as devidas adaptações de suas estruturas curriculares para implantação das Diretrizes Curriculares Nacionais, obrigatoriamente, no prazo máximo de dois anos, a partir de sua publicação.

Diferente das legislações anteriores, a disciplina Auditoria Contábil é tratada, nessa resolução, como um conteúdo obrigatório de formação profissional, assim como a Perícia Contábil. O grande diferencial está no caput do artigo citado, que apresenta a necessidade de proporcionar, ao aluno de Ciências Contábeis, condições de harmonizar as normas e padrões internacionais em conformidade com um organismo internacional, no caso a Organização Mundial do Comércio. Esse diferencial possibilita efetuar a análise da formação do contador, com ênfase em Auditoria Contábil, utilizando outros referenciais além dos nacionais.

A Auditoria Contábil, seja como área de conhecimento ou como disciplina de uma estrutura curricular, sempre esteve presente em todas as reformulações e estudos sobre o currículo do curso de Ciências Contábeis. É evidente que não há destaque maior que as demais áreas de especialização da contabilidade, visto que o curso destina-se a uma formação generalista e não se circunscreve apenas a área de Auditoria Contábil. Dessa forma, cabe a cada instituição de ensino superior

proporcionar condições aos alunos desse curso, a devida ênfase à disciplina Auditoria Contábil, por meio da carga horária e dos conteúdos programáticos, pois ela é uma especialidade da profissão contábil em constante evidência.

3.3. O CURRÍCULO DA DISCIPLINA AUDITORIA CONTÁBIL

Segundo Madeira (2001, p.13), “o uso corrente do termo currículo, na forma aqui abordado, é utilizado para designar o elenco de temas que formam o conteúdo de um curso ou uma disciplina, muitas vezes denominado programa do curso ou da disciplina”. Dessa forma, quando utilizado, o termo currículo, tratará dos conteúdos programáticos que compõem a disciplina Auditoria Contábil.

O primeiro currículo, que tratou de conteúdos programáticos sobre a Auditoria Contábil, foi implantado pela Faculdade de Ciências Econômicas e Administrativas da Universidade de São Paulo, a partir do ano letivo de 1950, e o programa da disciplina Revisões e Perícias Contábeis era assim composto:

Quadro 8 – Programa da Disciplina “Revisões e Perícias Contábeis” (1950)

I – Parte Preliminar (Funções Contábeis)	
1. Conceito de Contabilidade e suas Funções; 2. Revisão e Perícia. Suas Distinções; 3. Especialização Profissional.	
II – Parte Fundamental	
a) Teoria	1 – Função Revisora
	<u>Conceituação</u> 4. Autenticação, Certificação, Inspeção; 5. Exame, Crítica, Informação. <u>Esquema Funcional</u> 6. Técnica Profissional; 7. Finalidades da Revisão. <u>Objeto, Método, Efeitos</u> 8. Organização de Contabilidade. Formas Expositivas; 9. Elementos Patrimoniais. Contas de Resultado; 10. Esquema de Trabalho. Fase Precatória, Fase Executiva. Conclusões ;11. Efeitos Materiais e Morais.
	2 – Função Pericial
	<u>Conceituação</u> 12. Exame Pericial. Vistoria. Louvação. Arbitragem; 13. Quesitos. Laudos. Relatórios. <u>Esquema Funcional</u> 14. Técnica Profissional; 15. Finalidades Periciais. <u>Objeto, Método, Efeitos</u> 16. Classificação e estudo particularizados dos principais casos de perícia. 17. Esquemas de Trabalho. Fase Preparatória. Fase Executiva. Conclusões. 18. Efeitos Materiais e Morais, Legais e Sociais.
b) Seminário	19. Prática de Revisão. 20. Prática de Perícia.

Fonte: RICARDINO FILHO, Álvaro Augusto. Auditoria: Ensino Acadêmico X Treinamento Profissional.

O que se observa nessa relação de conteúdos programáticos é distinção entre Auditoria Contábil, sob a nomenclatura de “Função Revisora”, da Perícia Contábil, nomeada aqui “Função Pericial”. Como era vigente na época, tendo em vista o currículo do curso de Ciências Contábeis e Atuariais de 1945, não existia uma ênfase muito grande nos aspectos humanísticos nessa disciplina, apenas nos aspectos técnicos e processuais. Não existe um maior detalhamento de cada item, o que dificulta uma análise mais pormenorizada.

Desde a implantação do curso de Ciências Contábeis, as instituições de ensino superior contavam com a liberdade de, atendendo os requisitos legais dos dispositivos educacionais da época, elaborar o currículo da disciplina de Auditoria Contábil da maneira que entendiam ser adequado ao perfil do profissional que se pretendia formar. Isso significa ser impraticável apresentar um histórico detalhado desse currículo, pois, a cada época e instituição, um currículo diferente era elaborado para a disciplina.

Sobre isso Madeira (2001, p.17) assevera que:

A inexistência de padronização é tida como mais liberal e democrática, pois permite que cada instituição possa desenvolver seus cursos/disciplinas de forma mais apropriada a seus objetivos globais. Permite levar em conta a diversidade de culturas regionais, as características econômicas locais, etc.

Dessa forma, ao se propor uma análise do currículo da disciplina Auditoria Contábil devem-se utilizar outros referenciais para efetuar uma comparação entre os conteúdos programáticos. Uma possibilidade exeqüível é utilizar os conteúdos programáticos exigidos em avaliações feitas por organismos profissionais ou oficiais.

O organismo responsável pela avaliação dos cursos de graduação no Brasil é o INEP – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais – e, em dois momentos distintos da política educacional brasileira, efetuou a avaliação dos cursos de Ciências Contábeis. Em 2001, por meio da Portaria nº 3.018, o Ministério da Educação incluiu o curso de Ciências Contábeis no Exame Nacional de Cursos, chamado, na época, de Provão e apresentou nesse dispositivo as diretrizes de avaliação do curso. Nele foram relacionados os conteúdos que seriam avaliados no

exame e a Auditoria estava relacionada, sem, entretanto, uma pormenorização dos seus conteúdos programáticos. A base para o estabelecimento das áreas de conhecimento a serem avaliados foi a Resolução CFE n.º 03, de 1992.

Da mesma forma, em 2006, o INEP, por intermédio da Portaria n.º 121, incluiu o curso no Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes, avaliação que substituiu o Provão. Nesse dispositivo, a base para o estabelecimento das áreas de conhecimento a serem avaliados foi o Parecer CES/CNE n.º 146, de 2002. No ENADE, como no Provão, apenas são relacionados os conteúdos de uma forma genérica, sem apresentar detalhamento e a Auditoria Contábil também estava relacionada.

Por outro lado, quando são analisados os organismos profissionais, observa-se uma maior preocupação em detalhar os conteúdos que, efetivamente, serão avaliados. Isso fica claro, no caso do Exame de Suficiência e do Exame de Qualificação Técnica, ambos sob a gestão do Conselho Federal de Contabilidade.

Em 28 de junho de 1999, a Resolução do CFC n.º 853 instituiu o Exame de Suficiência como um dos requisitos para a obtenção do registro profissional nos Conselhos Regionais de Contabilidade. A cada edital convocatório foram apresentadas as normas e procedimentos do exame, bem como os conteúdos programáticos a serem avaliados. Em seu último edital, em 2005, as seguintes áreas foram avaliadas pelo exame, na categoria Contador:

Quadro 9 – Áreas avaliadas pelo Exame de Suficiência (2005)

a)	Contabilidade Geral
b)	Contabilidade de Custos
c)	Contabilidade Pública
d)	Contabilidade Gerencial
e)	Noções de Direito Público e Privado
f)	Matemática Financeira
g)	Teoria da Contabilidade
h)	Legislação e Ética Profissional
i)	Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade
j)	Auditoria Contábil
k)	Perícia Contábil
l)	Português
m)	Conhecimentos Sociais, Econômicos e Políticos do País.

Fonte: CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Edital n.º 1, de 3 de janeiro de 2005.

No item Auditoria Contábil, os conteúdos programáticos foram apresentados da seguinte forma:

Quadro 10 – Conteúdos Programáticos - Auditoria Contábil (Exame de Suficiência/2005)

a) Características	Conceito, objetivo e campo de atuação. A auditoria na área empresarial e no setor público. A auditoria interna e a auditoria externa independente. O perfil profissional do auditor. A auditoria das empresas integrantes do mercado de capitais.
b) O trabalho de auditoria	O planejamento e a execução dos trabalhos. Procedimentos de auditoria. Os papéis de trabalho. O estudo e a avaliação dos sistemas de controle interno. A elaboração de matriz de risco. Os tipos de auditoria nas empresas privadas e públicas. Os testes de observância e os substantivos. Outras técnicas correntes. Os relatórios na área pública e privada. O parecer de auditoria: estrutura, redação, modalidades e destinatários.
c) As tomadas e prestações de contas	Aspectos conceituais, ciclo dos processos. Julgamento das contas públicas pelo controle externo.
d) Legislação	Legislação profissional vigente sobre a matéria, especialmente as Normas Brasileiras de Auditoria Contábil e possíveis alterações e inclusões até sessenta dias antes da realização do Exame.

Fonte: CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Edital n.º 1, de 3 de janeiro de 2005.

No entendimento do Conselho Federal de Contabilidade, esses devem ser os conhecimentos mínimos que todo contador registrado deve ter sobre Auditoria Contábil. Entretanto, como se trata de um exame para obtenção de registro profissional para exercício da profissão de contador, não se pode considerar que esses conhecimentos são o suficiente para o exercício profissional da Auditoria Contábil.

Por outro lado, O Exame de Qualificação Técnica foi criado para que os contadores pudessem se registrar no Cadastro Nacional de Auditores Independentes – CNAI, com o objetivo de atuar na área de Auditoria Contábil Independente. O CNAI foi instituído pela Resolução CFC n.º 1.019, de 18 de fevereiro de 2005, como resposta às exigências da Instrução Normativa n.º 308, de 14 de maio de 1999, da CVM, da Resolução n.º 3.198, de 27 de maio de 2004, do Bacen e da Resolução CNSP n.º 118, de 22 de dezembro de 2004, da SUSEP, que buscavam elevar o nível técnico e científico do contador que exercia as atividades de Auditoria Contábil em entidades regulamentadas por esses organismos.

O Exame de Qualificação Técnica é composto por três provas, aplicadas em datas consecutivas. A primeira prova é de Qualificação Técnica Geral, a segunda prova é específica para atuação em Auditoria nas Instituições reguladas pelo Bacen

e a terceira prova é específica para atuação em Auditoria nas Instituições reguladas pela SUSEP. Os respectivos conteúdos programáticos sintéticos são apresentados da seguinte forma:

Quadro 11 – Composição das Provas - Exame de Qualificação Técnica (2005)

PROVA DE QUALIFICAÇÃO TÉCNICA GERAL a) Ética Profissional; b) Legislação Profissional; c) Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade; d) Auditoria Contábil; e) Legislação Societária; f) Legislação e Normas do Mercado de Capitais; e g) Língua Portuguesa Aplicada.
PROVA ESPECÍFICA PARA ATUAÇÃO EM AUDITORIA NAS INSTITUIÇÕES REGULADAS PELO BANCO CENTRAL DO BRASIL (BCB) a) Legislação Profissional; b) Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade; c) Auditoria Contábil; d) Legislação e Normas aplicáveis ao Sistema Financeiro Nacional ; e) Conhecimento das operações da área de instituições reguladas pelo Banco Central do Brasil (BCB); f) Contabilidade Bancária; g) Língua Portuguesa Aplicada.
PROVA ESPECÍFICA PARA ATUAÇÃO EM AUDITORIA NAS INSTITUIÇÕES REGULADAS PELA SUPERINTENDÊNCIA DE SEGUROS PRIVADOS (SUSEP) a) Legislação Profissional; b) Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade, editados pelo Conselho Federal de Contabilidade; c) Auditoria Contábil; d) Legislação e Normas aplicáveis ao Sistema de Seguros Privados, Previdência Complementar e Capitalização; e) Conhecimento das operações da área de instituições reguladas pela Superintendência de Seguros Privados (SUSEP); f) Contabilidade de sociedades seguradoras, resseguradoras, de capitalização e entidades abertas de previdência complementar; g) Língua Portuguesa Aplicada.

Fonte: CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução n.º 1.019, de 18 de fevereiro de 2005.

Assim, percebe-se que há uma cobrança muito grande com relação aos aspectos legais e normativos, considerando que esse exame é exigido por organismos oficiais normativos. Não se avalia, dessa forma, aspectos humanísticos e filosóficos, apenas os técnicos e legais.

Como as provas específicas para atuação em instituições reguladas pelo Bacen e pela Susep contêm características e peculiaridades exigidas por estes organismos, será dada atenção ao detalhamento do item Auditoria Contábil da prova de Qualificação Técnica Geral.

Quadro 12 – Conteúdos Programáticos - Auditoria Contábil (Qualificação Técnica Geral/2005)

a) Auditoria – Aspectos Gerais	Conceituação e Disposições Gerais; Normas de Execução dos Trabalhos; Normas do Parecer dos Auditores Independentes;
b) Planejamento de Auditoria;	
c) Carta de responsabilidade da administração;	
d) Estimativas contábeis;	
e) Continuidade normal das atividades da empresa;	
f) Transações entre partes relacionadas;	
g) Transações e eventos subsequentes;	
h) Supervisão e controle de qualidade;	
i) Revisão externa de qualidade.	

Fonte: CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução n.º 1.019, de 18 de fevereiro de 2005.

Apesar do nível de exigência dessa prova, tendo como base todos os itens detalhados dos demais conteúdos, observa-se que, no tocante à Auditoria Contábil, ainda está aquém de uma maior abrangência dessa atividade. O detalhamento do item Auditoria Contábil nada mais é do que a forma simplificada dos itens constantes na Resolução CFC n.º 820, de 17 de dezembro de 1997, alterada pela Resolução CFC n.º 953, de 03 de fevereiro de 2003, que institui a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica n.º 11, e regulamenta as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis.

Observa-se que tanto o conteúdo programático de Auditoria Contábil do Exame de Suficiência quanto do Exame de Qualificação Técnica estão atrelados à fatores legais e normativos, visando uma avaliação quantitativa da competência do profissional. Deveria haver uma preocupação dos organismos profissionais em fazer gestão junto às instituições de ensino superior, que oferecem o curso de Ciências Contábeis, para melhor preparar o contador que atuará em um ambiente em constante expansão.

A melhoria na formação dos futuros contadores não se restringe ao mercado brasileiro. A internacionalização dos mercados de capitais afeta, de forma significativa, os profissionais contábeis, especialmente o Auditor Contábil, tendo em vista a necessidade cada vez maior de transparência e credibilidade, por parte das empresas, que só é possível com a participação direta desse profissional. Em função disso, os contadores e auditores devem ter uma preocupação, cada vez maior, com sua competência técnica e dos futuros profissionais. Isso significa que não basta apenas a qualificação obtida em solo pátrio, mas também é preciso buscar uma

qualificação de âmbito internacional, pois a qualquer momento, o profissional pode ser convidado ou obrigado a trabalhar nesse novo cenário.

Em função dessa necessidade mundial, foi criado em 1982, o *International Standards of Accounting and Reporting* – ISAR, por meio da resolução do Conselho Econômico e Social das Nações Unidas – ECOSOC. Seu principal objetivo é o estudo de questões referentes à Contabilidade e à Auditoria, visando promover a uniformização internacional das práticas contábeis. Essa entidade não governamental está vinculada à Conferência das Nações Unidas para o Comércio e o Desenvolvimento – UNCTAD e é composto por um grupo de especialistas representantes de organismos de diversas nacionalidades.

Na 16.^a reunião do Grupo de Trabalho Intergovernamental de Especialistas do ISAR, realizada em Genebra (Suíça), entre 17 e 19 de fevereiro de 1999, foram apresentados dois documentos, frutos das pesquisas e estudos desta entidade. Um deles foi denominado Guia para Elaboração de um Programa Mundial de Estudos de Contabilidade e Outras Normas e Requisitos de Qualificação, que visa apresentar diretrizes básicas para a elaboração de um currículo mundial de estudos em contabilidade, como forma de referência e, dessa forma, reduzir o tempo e o custo de negociações de acordos de reconhecimento mútuo, bem como a criação de um sistema internacional de certificação profissional.

O outro documento é denominado Currículo Global para a Educação e Formação Profissional do Contador, cuja principal função é servir de parâmetro para qualificação dos bacharéis em Ciências Contábeis, no que se refere aos conteúdos programáticos e devem fazer parte da formação destes futuros profissionais, que pretendem atuar em seu país ou fora dele, atendendo a padrões internacionais de prestação de serviços contábeis. Esse documento não pretende apresentar-se como uma formação profissional mundial, já que tais formações são obtidas nacionalmente, mas apresentar um parâmetro de referência para essas formações. Diferente dos documentos e legislações educacionais brasileiras, que adotam um sistema de Diretrizes Curriculares, nas quais apenas são citadas as áreas de conhecimento, o Currículo Global adota um sistema prescritivo, apresentando especificamente os conteúdos que deverão ser estudados para alcançar determinada formação.

O modelo de Currículo Global proposto tem uma estrutura básica dividida em três partes, com subdivisões em módulos, conforme exposto abaixo:

Quadro 13 – Currículo Global para Formação Profissional do Contador (1999)

PARTE 1. Conhecimento organizacional e de negócios:	
1.1.	Módulo sobre economia
1.2.	Módulo sobre métodos quantitativos e estatística para negócios
1.3.	Módulo sobre políticas gerais de negócios e estrutura organizacional básica
1.4.	Módulo sobre funções e práticas de gestão, comportamento organizacional, funções de “marketing” e princípios internacionais de negócios
1.5.	Módulo sobre gestão operacional e estratégica
PARTE 2. Tecnologia da informação:	
2.1.	Módulo de tecnologia da informação
PARTE 3. Conhecimento de contabilidade e aspectos inerentes:	
3.1.	Módulo sobre contabilidade básica e preparação de demonstrações financeiras; a profissão contábil e as normas internacionais de contabilidade
3.2.	Módulos sobre práticas avançadas de contabilidade
3.3.	Módulos sobre princípios relativos à apresentação de demonstrações financeiras avançadas
3.4.	Módulo sobre contabilidade gerencial – conceitos básicos
3.5.	Módulo sobre contabilidade gerencial – informação destinada a planejamento, tomada de decisão e controle
3.6.	Módulo sobre tributação
3.7.	Módulo sobre direito societário e comercial
3.8.	Módulo sobre princípios fundamentais de auditoria
3.9.	Módulo sobre conceitos avançados de auditoria
3.10.	Módulo sobre finanças e administração financeira

Fonte: UNCTAD.ISAR.Global Curriculum for the Professional Education of Professional Accountants, 1999.

Cada módulo é, analiticamente, dividido em temas e cada tema subdividido em assuntos. Observa-se a existência de dois módulos que tratam da Auditoria Contábil: 3.8. Módulo sobre princípios fundamentais de auditoria e 3.9. Módulo sobre conceitos avançados de auditoria. Eles serão apresentados a seguir, no Quadro 14, privilegiando os temas, uma vez que é vasta a sua abrangência. O detalhamento completo de cada tema encontra-se nos apêndices deste estudo.

Lopes e outros (2005) realizaram uma análise comparativa entre a proposta apresentada pelo ISAR e o Parecer CNE/CES n.º 146 que originou a Resolução CNE/CES n.º 10 que dispõe sobre as Diretrizes Nacionais Curriculares para o curso de Ciências Contábeis. Em suas análises afirmam que

No que concerne a metodologia empregada na elaboração dos documentos, enquanto o Parecer 146/2002 CES/CNE adota o “sistema de competências” – partindo dos resultados pretendidos para a formulação de diretrizes que deverão ser seguidas para alcançá-los – o Programa Mundial de Estudos em Contabilidade

(Currículo Global) adota o “sistema prescritivo” – dizendo especificamente as matérias que deverão ser estudadas para se chegar a determinada formação – esse sistema é semelhante ao dos Currículos Mínimos seguido anteriormente no Brasil. (LOPES et al., 2005, p.13-14)

Em função da abrangência existente nos módulos, não é possível efetuar uma análise entre todos os dispositivos legais normativos nacionais, que tratam do currículo do curso de Ciências Contábeis, em relação aos conteúdos programáticos das áreas de conhecimentos e a proposta do ISAR. Isso é apenas possível quando analisados os detalhes de cada disciplina ministrada nas instituições de ensino.

Quadro 14 – Módulos sobre Auditoria – Currículo Global (1999)

3.8. Módulo de princípios fundamentais de auditoria	
3.8.1.	Natureza, finalidade e extensão da auditoria
3.8.2.	Normas de auditoria e padrões internacionais de auditoria
3.8.3.	Princípios e conceitos fundamentais de auditoria
3.8.4.	Estrutura básica da auditoria
3.8.5.	Avaliação e planejamento da auditoria
3.8.6.	Obtenção e análise das evidências
3.8.7.	Realização da auditoria
3.9. Módulo sobre conceitos avançados de auditoria	
3.9.1.	Estruturação do relatório 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
3.9.4.	Riscos de responsabilidade profissional do auditor
3.9.5.	Auditoria interna - objetivos e funções
3.9.6.	Organização e planejamento em situações complexas de auditoria, incluindo auditoria de grupos e trabalhos conjuntos com outros auditores

Fonte: UNCTAD.ISAR.Global Curriculum for the Professional Education of Professional Accountants, 1999.

Em 2001, Madeira realizou uma pesquisa em 15 instituições de ensino superior, objetivando comparar o conteúdo programático da disciplina de Auditoria Contábil, ministrada nos cursos de Ciências Contábeis, com a proposta de conteúdos sobre Auditoria apresentada pelo ISAR. Madeira (2001, p.186) chegou à conclusão que “a média geral dos itens contidos nos programas dos cursos versus o conteúdo sugerido demonstra que apenas 28% dos requisitos estão sendo atendidos”. Na mesma ocasião, Madeira (2001, p.187) também comparou o conteúdo programático dos três livros mais, freqüentemente, adotados com a mesma proposta. “Nesse caso, a média geral foi de 46%, demonstrando que embora

bem abaixo do desejável, há material disponível para melhorar a performance dos currículos”.

Em pesquisa semelhante, Ricardino Filho, em 2002, comparou as ementas dos treinamentos dados por seis grandes empresas de auditoria independente, com a proposta de conteúdos sobre Auditoria apresentada pelo ISAR. Ricardino Filho (2002, p.164) afirma “que, no conjunto, as empresas atenderam 46,7% do programa elaborado pelo ISAR”.

Os resultados das duas pesquisas sinalizam uma necessidade de remodelação tanto dos currículos nacionais da disciplina Auditoria Contábil e da bibliografia básica existente, como do ementário de treinamento das empresas de auditoria, visando a adequação a uma tendência mundial de globalizar a formação profissional do contador e do auditor contábil.

Em função da formação generalista que as instituições de ensino superior buscam oferecer aos alunos do curso de Ciências Contábeis, é de se esperar que não exista uma preferência por uma ou outra área de conhecimento. Isso vale também para a disciplina Auditoria Contábil que, nem sempre, recebe a atenção diferenciada nos currículos, de tal forma que a carga horária disponível não é suficiente para abarcar todo o conhecimento necessário para o exercício desta atividade. Diante do quadro descrito neste capítulo, espera-se que os conhecimentos oferecidos aos alunos sejam bem ministrados, de tal forma que consigam, de maneira ativa no processo ensino-aprendizagem, entender o vivenciamento profissional desse ramo de atividade.

4. ESTRATÉGIAS DE ENSINO DA DISCIPLINA AUDITORIA CONTÁBIL

4.1. METODOLOGIA APLICADA NA PESQUISA

Para alcance dos objetivos propostos neste estudo, foi necessária uma análise teórica das estratégias de ensino, comumente utilizadas no ensino superior. De forma complementar, foi efetuada uma pesquisa junto aos docentes que ministram a disciplina Auditoria Contábil para identificar o tratamento dado às estratégias de ensino, bem como seus enfoques educacionais. Esta pesquisa complementar possibilitou analisar a adesão, por parte dos docentes, aos embasamentos teóricos sobre estratégias de ensino.

Pesquisa Bibliográfica

A primeira etapa da pesquisa de campo baseou-se na realização de um levantamento bibliográfico para estabelecer o referencial teórico sobre métodos e técnicas de ensino superior, a revisão bibliográfica dos principais pesquisadores contábeis que já trataram deste tema e análise dos conteúdos programáticos da disciplina Auditoria Contábil. O objetivo foi identificar como são tratados esses assuntos e estabelecer um referencial teórico metodológico inicial, composto por três vertentes distintas.

Para a primeira vertente desse referencial, foram utilizados cinco autores que versaram sobre métodos e técnicas de ensino superior, sob o enfoque pedagógico-educacional, que não fossem necessariamente voltados à área contábil, mas que proporcionassem embasamento teórico suficiente por apresentarem classificações e/ou tipificações dessas metodologias.

A segunda vertente foi composta por análises de algumas obras de pesquisadores contábeis que centralizaram suas pesquisas na área do ensino superior, tendo apenas a restrição de serem, em sua maioria, teses e dissertações apresentadas e defendidas na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo e na Universidade de São Paulo.

A terceira vertente foi a criação de uma relação de conteúdos programáticos da disciplina Auditoria Contábil, visando, principalmente, a efetivação das análises comparativas de dados. Para essa última vertente, foram utilizados os conteúdos programáticos propostos pelo ISAR, uma vez que não existe nenhuma legislação educacional específica que contenha conteúdos mínimos por disciplina.

Com base nas pesquisas bibliográficas, utilizou-se um referencial teórico preliminar, visando a elaboração do questionário, com um aprofundamento posterior para efetuar a análise dos dados coletados com a pesquisa de campo.

Elaboração do Questionário

Para a consecução dos objetivos específicos propostos neste estudo, foi necessária a elaboração de um questionário, pois se entende ser essa técnica mais apropriada para a pesquisa proposta, principalmente pelo número de respostas que se pode obter e pela facilidade de tabulação. O questionário foi elaborado por blocos de questões.

Bloco A – Identificação do perfil do docente responsável por ministrar a disciplina Auditoria Contábil

Este bloco foi formado por 8 (oito) questões e o principal critério para sua definição foi a possibilidade de comparar as informações obtidas nesta pesquisa com as pesquisas de Madeira (2001) e Ricardino Filho (2002). Dessa forma, foi estabelecido um padrão quanto à formação dos docentes responsáveis por ministrar a disciplina Auditoria Contábil.

Bloco B – Identificação das principais dificuldades encontradas pelo docente durante o processo ensino-aprendizagem da disciplina Auditoria Contábil

Este bloco foi formado por 5 (cinco) questões elaboradas com base no referencial teórico. A partir delas foi possível identificar as dificuldades mais comuns enfrentadas pelos professores, que, de forma direta ou indireta, interferem no desenvolvimento do trabalho docente. Também foram inseridas questões sobre a utilização do Laboratório de Informática e da Empresa-Modelo por se tratarem de

estratégias de ensino que não dependem, única e exclusivamente, da opção do professor.

Bloco C – Identificação das principais estratégias de ensino utilizadas e os enfoques dados nas aulas da disciplina Auditoria Contábil

Este bloco foi formado por 5 (cinco) questões que buscaram identificar a forma de conduta didático-pedagógica dos professores, com base nas estratégias de ensino e nos enfoques educacionais utilizados nas aulas. A elaboração dessas questões foi embasada nas diversas concepções educacionais apresentadas no referencial teórico.

Bloco D – Identificação da percepção do docente sobre o questionário aplicado

Este bloco foi formado por 3 (três) questões que retrataram a opinião dos docentes que participaram desta pesquisa, identificando o comprometimento e lisura nas respostas apresentadas.

Deve-se ressaltar que as perguntas não tinham o mesmo formato, visto que algumas eram de múltipla escolha, com limite de respostas e outras sem delimitação. O questionário completo encontra-se nos apêndices deste trabalho.

Limitações na pesquisa

As principais dificuldades para elaboração do questionário referiram-se à definição das estratégias de ensino e dos conteúdos programáticos da disciplina de Auditoria Contábil.

As estratégias de ensino relacionadas no questionário foram definidas após levantamento preliminar do referencial teórico e tiveram por base as estratégias mais comuns no ensino superior, de acordo com a literatura especializada.

Para a definição de quais conteúdos deveriam compor o questionário, novamente, foi necessário reportar às pesquisas efetuadas por Madeira (2001) e Ricardino Filho (2002), pois ambos trataram dos conteúdos propostos pelo ISAR. Tendo em vista que o currículo completo, sugerido para a disciplina Auditoria

Contábil, acarretaria em um questionário muito extenso e dificultaria a obtenção de respostas adequadas, foi preciso estabelecer um critério para elencar os conteúdos.

Esses dois pesquisadores analisaram os conteúdos programáticos dos currículos de instituições de ensino, de livros e de ementas de treinamento, em relação aos conteúdos propostos pelo ISAR. Em cada caso, foram obtidos percentuais por conteúdo e percentuais médios. Dessa forma, o critério utilizado para relacionar os conteúdos no questionário foi utilizar as maiores médias de aderência, o que possibilitava aumento da probabilidade de enquadramento dos respondentes.

Universo e Amostra

O universo (ou população alvo) desta pesquisa é caracterizado por docentes, que são responsáveis ou ministrem a disciplina Auditoria Contábil nos cursos de Ciências Contábeis. Fundamentando-se em informações fornecidas pelo INEP – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais –, em 2003, existiam 701 instituições de ensino superior no Brasil que ofereciam o curso de Ciências Contábeis.

Por não se tratar de uma pesquisa censitária, tendo em vista o número elevado da população alvo, foi necessário o estabelecimento de uma amostra representativa e suficiente para apoiar as considerações finais. O critério utilizado para este estabelecimento foi restringir a pesquisa às instituições localizadas no estado de Minas Gerais, tendo em vista facilidades operacionais junto ao Conselho Regional de Contabilidade desse estado. De acordo com esse órgão, em 2005 existiam 76 instituições de ensino superior que ofereciam o curso de Ciências Contábeis. Essa quantidade de instituições de ensino é considerada relevante, dentro da população alvo, visto que o grau de significância, comumente utilizado nesse tipo de pesquisa, é de 5% e essa amostra encontra-se na ordem de 10% do universo total.

Foram utilizadas duas formas de envio do questionário às instituições selecionadas para a amostra: pelo correio e por e-mail. Nas duas formas, foram enviadas correspondências destinadas ao coordenador do curso e ao professor responsável por ministrar a disciplina Auditoria Contábil. Como a base de

informações foi obtida junto ao INEP, foram necessários contatos telefônicos com todas as instituições para a obtenção dos endereços postais e eletrônicos. O processo de envio dos questionários e suas respectivas respostas ocorreram durante o período de 20 de abril a 15 de julho de 2005, quando cessaram os encaminhamentos, tendo em vista o encerramento do semestre letivo.

Das 75 instituições de ensino pesquisadas (excluiu-se a instituição na qual o pesquisador trabalhava), apenas 22 responderam, com a ressalva que em uma delas ocorreu a devolução de dois questionários, pois existiam dois docentes responsáveis pela disciplina. Esse número de respostas pode ser considerado baixo, entretanto, ocorreu um fato não previsto: 19 instituições de ensino ainda não ofertavam a disciplina Auditoria Contábil em seus currículos pelo fato de serem recém criadas (entre 2003 e 2005). Dessa forma, a relação entre as instituições de ensino que responderam o questionário e o total de instituições que ofertavam a disciplina ficou em 40%, um percentual considerável para a identificação dos dados da pesquisa. Tendo em vista que o principal objetivo da pesquisa é exploratório, corroborado pela revisão bibliográfica, o número de respondentes foi suficiente e relevante.

A relação das instituições de ensino superior que foram pesquisadas encontra-se nos apêndices deste trabalho.

4.2. RESULTADOS DA PESQUISA – INDICADORES OBTIDOS

Os resultados obtidos pela tabulação de dados e informações da pesquisa serão apresentados na forma de tabelas e gráficos. Quando as informações forem apresentadas na forma de tabela, significa que a questão permitia mais de uma resposta, o que não resultará em soma de percentuais. No caso da apresentação por meio de gráficos, significa que houve respostas excludentes, totalizando, dessa forma, uma somatória de percentuais igual a 100%. Todas as porcentagens serão apresentadas até uma casa decimal, ocasionando eventuais arredondamentos.

Questão 1 - Situação Administrativa da Instituição de Ensino Superior

Dos 23 questionários recebidos, 95,7% dos professores trabalham em (21) instituições privadas, ao passo que apenas 4,3% em (1) instituições públicas, no caso específico em uma universidade federal. Essa composição reflete aproximadamente a amostra estabelecida de 76 instituições de ensino, visto que, por meio de pesquisa junto ao INEP, desse total, 92% são instituições privadas e 8% são instituições públicas federais, estaduais e municipais.

Essa situação assemelha-se à realidade nacional, pois, de acordo com o censo educacional, mais de 87% das instituições de ensino superior, que oferecem o curso de Ciências Contábeis, são privadas e apenas 13% são instituições públicas.

Questão 2 – Formação acadêmica dos docentes pesquisados

Tabela 1 - Formação Acadêmica dos docentes

	Respostas	Percentual
Graduação em Ciências Contábeis	18	78,3
Outra graduação	4	17,4
Especialização	17	73,9
Mestrado	14	60,9
Doutorado	1	4,3
Outros	1	4,3

De acordo com as respostas obtidas, 78,3% dos docentes têm formação em Ciências Contábeis, os demais não indicaram quais suas formações básicas de graduação. Com uma pequena variação, esse resultado aproxima-se daquele apresentado por Ricardino Filho (2002), segundo o qual dos 50 docentes pesquisados, 83% tinham graduação em Ciências Contábeis. Todavia, distanciam-se do resultado obtido por Madeira (2001), no qual 95% graduação em Ciências Contábeis. Os percentuais de formação pós-graduada são adequados, pois 73,9% indicaram ter cursado ou estar cursando uma especialização e 60,9% dos docentes indicaram ter cursado ou estar cursando um mestrado.

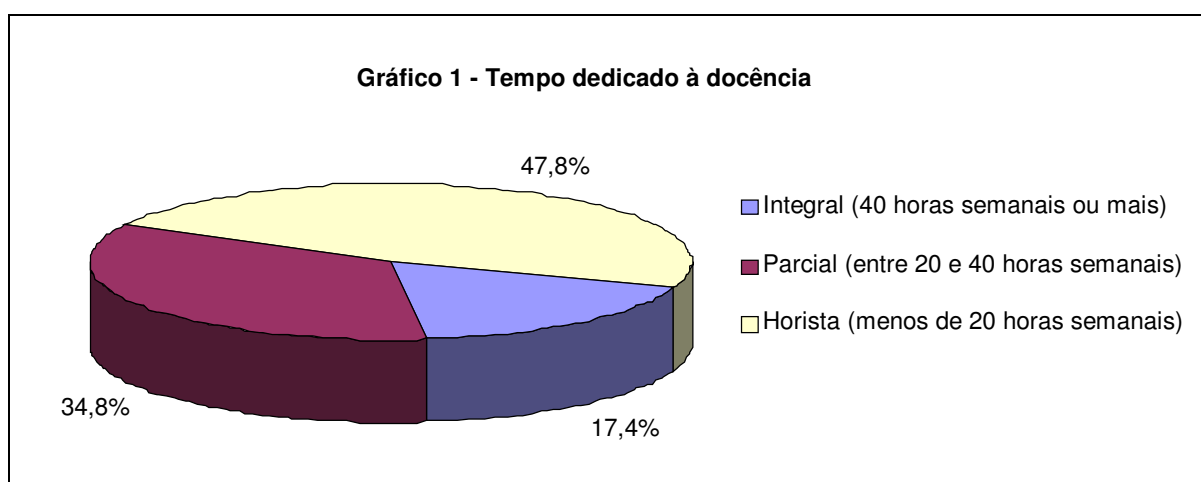
Na pesquisa feita por Madeira (2001), 68% assinalaram cursar ou ter cursado especialização e 63,6%, o mestrado. Ao passo que na pesquisa de Ricardino Filho (2002), 92% indicaram uma especialização e 40% o mestrado. Em linhas gerais, os

resultados obtidos nesta pesquisa aproximam-se dos resultados das pesquisas citadas.

Observa-se um percentual muito baixo de docentes com doutorado, apenas 4,3%. Em análise semelhante a anterior, Madeira (2001) obteve 13,6% como resposta dos docentes ao doutorado e Ricardino Filho (2002) 8%, indicando que os docentes, nesta pesquisa, estão muito abaixo da realidade das pesquisas de Madeira (2001) e Ricardino Filho (2002).

Esses indicadores apenas confirmam o embasamento teórico apresentado que afirma a baixa titulação dos professores de Ciências Contábeis, situação que encontra respaldo ou justificativa no fato de que a docência, para a maioria desses professores, não é a única ou a principal atividade, pois como exercem outras atividades profissionais, qualificar-se para o exercício da docência, aparentemente, fica em segundo plano.

Questão 3 – Tempo de dedicação à docência



Nesse item observa-se, novamente, semelhança com o perfil da realidade brasileira dos docentes dos cursos de Ciências Contábeis. Os resultados indicam que a maior parte dos responsáveis pela disciplina Auditoria Contábil estão contratados sob o regime horista de trabalho, ou seja, 47,8% (11 docentes) lecionam menos de 20 horas semanais e sob o regime parcial, 34,8% (8 docentes) lecionam entre 20 e 40 horas semanais. Como se pode observar apenas 4 docentes, ou seja, 17,4% trabalham sob o regime integral de trabalho, lecionando 40 horas semanais ou mais.

Afirma-se existir semelhança, pois, de acordo com os pesquisadores citados no embasamento teórico, a maior parte dos docentes dos cursos de Ciências Contábeis dedica uma parcela considerável de seu tempo a outras atividades profissionais, o que diminui o tempo disponível para dedicação à docência.

Questão 4 – Tempo médio de docência da disciplina Auditoria Contábil

Dentre os 23 docentes, encontra-se uma variação muito grande de tempo à frente da docência da disciplina Auditoria Contábil. Foram encontrados desde professores novatos, com menos de 1 ano de exercício até veteranos com 15 anos de magistério dessa disciplina. A média aritmética encontrada dos tempos apresentados é de 4,8 anos.

O tempo médio de exercício da docência da disciplina Auditoria Contábil é equivalente aos resultados obtidos por Madeira (2001) com 4,1 anos em média e por Ricardino Filho (2002) com 4 anos em média, o que confirma que a amostra utilizada retrata a realidade dos professores dessa área. Não é conveniente afirmar que esse tempo médio de exercício da docência seja bom ou ruim para a qualidade do ensino, pois são vários fatores que caracterizam a excelência no ensino, conforme embasamento teórico apresentado.

Questão 5 – Formação didático-pedagógica dos docentes

Conforme apresentado no referencial teórico deste estudo, a maioria dos professores do ensino superior não dispõe de uma formação pedagógica adequada. Na pesquisa, isso se confirma, pois a maior parte dos docentes (69,6%) indicou que sua formação pedagógica foi oriunda de módulos ou disciplinas ministradas em cursos de especialização, o mesmo ocorrendo com 56,5% dos docentes, cuja formação pedagógica foi oriunda de cursos de mestrado e doutorado.

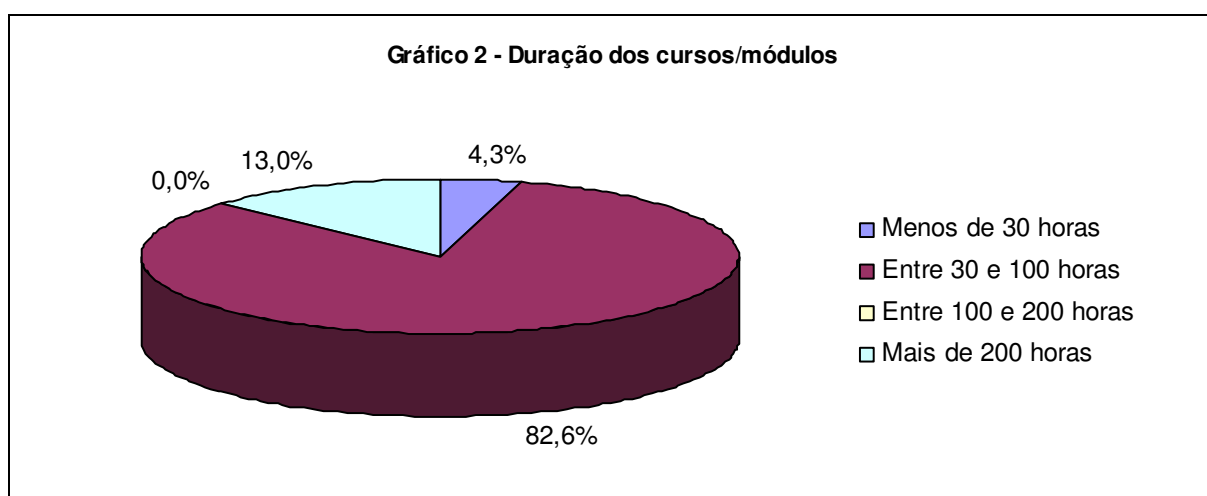
Tabela 2 - Formação didático-pedagógica dos docentes

	Respostas	Percentual
Não possui nenhum tipo de formação didático-pedagógica.	0	0
Graduação em curso específico (Pedagogia, Normal Superior etc).	0	0
Curso oferecido pela Instituição de Ensino Superior para aprimoramento didático-pedagógico.	9	39,1
Módulo de <i>Metodologia do Ensino Superior</i> (ou similar) na especialização cursada.	16	69,6
Módulo de <i>Metodologia do Ensino Superior</i> (ou similar) no mestrado ou doutorado cursado.	13	56,5

Outra informação que corrobora o referencial teórico é que apenas 39,1% dos docentes afirmam que receberam alguma formação pedagógica por cursos de nivelamento ou aprimoramento pedagógico. Esse indicador é considerado muito baixo se comparado à necessidade dessa formação para as instituições de ensino superior.

É sabido que um curso de especialização apresenta, em seu total, uma carga horária mínima de 360 horas, e eventuais módulos de Metodologia de Ensino Superior ou similar, o que representa, em média, apenas 60 horas. Não é objetivo precípua de um curso de especialização formar docentes, pois, para isso, necessitaria de uma carga horária muito maior apenas para esse tipo de conhecimento.

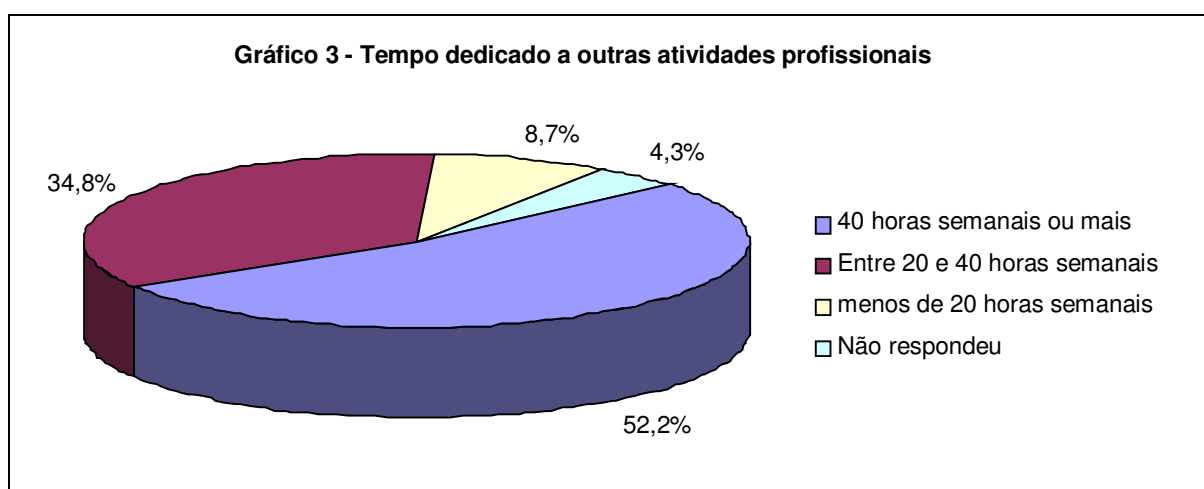
Questão 6 – Duração dos cursos/módulos de aprimoramento didático-pedagógico



Apenas para complementar as informações obtidas no item anterior, 82,6% dos docentes afirmam que a duração dos cursos ou módulos/disciplinas de formação pedagógica foi entre 30 e 100 horas, o que se pode considerar baixo, analisando-se que, em apenas um mês, com quatro horas/aula por noite, pode-se chegar a 80 horas.

Questão 7 – Tempo dedicado a outras atividades profissionais

Esse item apenas confirma as informações obtidas em relação ao regime de trabalho docente do professor, tendo em vista que a maioria dos docentes é horista (com menos de 20 horas semanais) e, por conseguinte, deve ter uma dedicação maior a outras atividades, o que é evidenciado neste item, pois 12 professores (52,2%) exercem outras atividades.



Uma possível incongruência no cruzamento dessas informações é que um docente, que afirmou estar sob o regime integral de trabalho docente, assinalou, nesse item, que dedica 40 horas semanais ou mais para outras atividades profissionais, o que, tecnicamente, analisando-se a carga horária de trabalho (docente + outras atividades), não é possível.

Os outros docentes, que afirmaram trabalhar em tempo integral na docência (3 professores), assinalaram nessa questão situações tecnicamente possíveis: dois docentes afirmaram trabalhar menos de 40 horas semanais e outro não assinalou nenhuma alternativa no questionário, o que se deve ao fato dele trabalhar, em tempo integral, em uma instituição federal de ensino.

Questão 8 – Tempo de experiência profissional na área de Auditoria Contábil

Apenas 3 respondentes afirmaram não possuir, pelo menos, um ano de experiência profissional em Auditoria, enquanto o maior tempo apresentado foi de 32 anos. A média aritmética resultante foi de 10,4 anos.

Novamente esta pesquisa enquadrrou-se no retrato apresentado por Madeira (2001) e Ricardino Filho (2002), pois essa média de tempo de experiência profissional é um pouco maior que a média apresentada por Madeira (2001) de 9,05 anos e um pouco menor que a média apresentada por Ricardino Filho (2002) com 11,6 anos em média.

Questão 9 – Dificuldades relacionadas ao corpo discente

Tabela 3 - Dificuldades relacionadas ao corpo discente

	Respostas	Percentual
Formação básica em Contabilidade inadequada ou insuficiente.	12	52,2
Descomprometimento com o processo ensino-aprendizagem.	16	69,6
Baixo nível de consciência sobre seu papel na universidade.	14	60,9
Formação ética e de valores morais inadequadas ou insuficientes.	4	17,4
Classe numerosa.	1	4,3
Outras.	1	4,3

Alguns indícios relevantes são apresentados nesse item e outros podem ser descartados como efetivas dificuldades encontradas no processo ensino-aprendizagem pelos professores da disciplina Auditoria Contábil.

Uma justificativa clássica para eventuais dificuldades, por parte do professor, é apresentar a classe numerosa como um obstáculo no desenvolvimento das atividades, o que foi afirmado por apenas 1 (4,3%) dos docentes, cuja quantidade assinalada foi de 60 alunos. Uma justificativa para o baixo índice de respostas nesse item deve-se ao fato que essa disciplina, normalmente, é oferecida no último ano do curso e, até esse momento, podem ocorrer várias desistências ou reprovações.

A indicação de outras dificuldades, feita por um docente (4,3%), refere-se à “falta de tempo para aplicação prática”, conforme indicado no referido questionário. Foi citado, no embasamento teórico, que uma realidade dos alunos do curso de Ciências Contábeis é a ausência ou insuficiência de tempo para atividades complementares aos estudos, tendo em vista o fato do curso, em sua maioria, ser oferecido no período noturno e os alunos exercerem atividades profissionais no período diurno.

Por outro lado, 52,2% dos docentes afirmaram que sua principal dificuldade com os alunos é a inadequada ou insuficiente formação básica em Contabilidade, o que é, realmente, preocupante, se considerar a oferta dessa disciplina nos últimos anos do curso.

Como a Auditoria Contábil, em seus diversos procedimentos e técnicas, depende do pleno conhecimento das práticas contábeis, afirmar que os alunos não possuem os conhecimentos básicos pode ser indicativo de que a formação contábil, proporcionada ao longo do curso de Ciências Contábeis, deve ser reestruturada.

Entretanto, os maiores percentuais de dificuldades relacionadas ao corpo discente (69,6% e 60,9%) referem-se, respectivamente, ao descomprometimento dos alunos com o processo ensino-aprendizagem e ao baixo nível de consciência dos alunos sobre sua participação na universidade.

Essas situações são preocupantes, entretanto, ressalta-se que o questionário foi respondido sob a visão do docente a respeito dos alunos. Isso significa que existe uma necessidade de se apurar, exatamente, o motivo que leva o professor a ter tal percepção.

Conforme exposto no referencial teórico, o descomprometimento percebido, pelo professor, com o processo ensino-aprendizagem pode ser fruto de inúmeras situações, inclusive resultado de um mal relacionamento interpessoal do professor com seus alunos.

Da mesma forma, o baixo nível de consciência universitária percebida pode ser oriunda da desmotivação com o curso, ou até mesmo, da falta de esclarecimentos, por parte da instituição, sobre como os alunos podem participar mais ativamente da vida acadêmica de seu curso ou de sua universidade.

De uma forma ou de outra, é passível de estudos mais aprofundados e detalhados a origem dessas percepções, o que possibilitaria uma reversão dessa situação, com a implementação de estratégias adequadas.

Questão 10 – Dificuldades relacionadas à estrutura oferecida pela Instituição de Ensino Superior e pelo Projeto Pedagógico

Ao ser questionado sobre as dificuldades relacionadas à estrutura oferecida pelas Instituições de Ensino Superior e pelo Projeto Pedagógico, observa-se relativa igualdade nos resultados, não há predominância de um item ou outro.

O maior percentual (26,1%) concentrou-se em três itens e o menor (17,4%) em 2 itens e apenas um item obteve 21,7%. Isso pode ter duas conotações: 1) os professores, praticamente, não identificaram dificuldades vinculadas às instituições de ensino superior e ao projeto pedagógico; 2) não existe uma dificuldade predominante entre os pesquisados. De uma forma ou de outra, os professores atribuem as dificuldades a outros elementos, em vez de relacionar, majoritariamente, a estrutura oferecida nas instituições de ensino.

Tabela 4 - Dificuldades relacionadas à estrutura oferecida

	Respostas	Percentual
Carga horária reduzida da disciplina Auditoria.	6	26,1
Ausência ou insuficiência de cursos de aprimoramento didático-pedagógico.	6	26,1
Ausência ou insuficiência de incentivos à educação continuada (especialização, mestrado etc).	5	21,7
Acomodações físicas inadequadas para a docência (sala de aula).	4	17,4
Ausência de atividades interdisciplinares.	4	17,4
Ausência de programas de estágios supervisionados.	6	26,1
Quantidade excessiva de aulas.	0	0
Outras.	0	0

Todas as dificuldades apresentadas são reversíveis, no entanto, nem todas podem ser sanadas imediatamente.

A definição da carga horária adequada para a disciplina Auditoria Contábil resvala na necessidade de se definir qual o perfil que a instituição deseja para seu egresso, tendo em vista a formação generalista que os cursos de Ciências Contábeis devem atender. Isso porque a instituição deve visualizar as limitações de carga horária total do curso e as exigências das diretrizes curriculares nacionais sobre o aspecto das áreas de conhecimento a serem obrigatoriamente atendidas. Isso significa que, se a instituição aumentar a carga horária da disciplina Auditoria Contábil, será necessário reduzir a carga horária de outras disciplinas, talvez tão importantes quanto a Auditoria.

Três dificuldades estão diretamente relacionadas às disponibilidades financeiras e orçamentárias das instituições: a ausência ou insuficiência de cursos de aprimoramento didático-pedagógico, a ausência ou insuficiência de incentivos à educação continuada e as acomodações físicas inadequadas para a docência. Para essas dificuldades é fácil apresentar propostas de melhoria, mas com difícil implementação, pois, de uma forma ou de outra, necessitaria de investimentos financeiros, que nem sempre estão disponíveis para esses fins.

Questão 11 – Ausência ou insuficiência de recursos institucionais (recursos audiovisuais)

Tabela 5 - Ausência ou insuficiência de recursos institucionais

	Respostas	Percentual
Lousa (quadro-negro)	1	4,3
Retroprojektor	2	8,7
Datashow (multimídia)	12	52,2
Vídeocassete	3	13
Aparelho de som portátil	4	17,4
Aparelho de som fixo (na sala de aula)	7	30,4
Aparelho de DVD	6	26,1
Álbum seriado	4	17,4
Flip-chart	3	13
Outros. Quais ?	4	17,4

A principal ausência ou insuficiência de recursos institucionais apresentada refere-se ao Datashow (Multimídia), o que, pode indicar que os professores gostariam de inovar, tecnologicamente, suas aulas. Cabe a lembrança que, conforme exposto no referencial teórico deste trabalho, o Datashow substitui outros recursos, não sendo ele, por si só, um recurso indispensável. Isso significa que os professores não devem recorrer ao Datashow apenas para demonstrar uma atualização tecnológica de suas aulas.

As demais ausências ou insuficiências estão dispersas, não indicando grande predominância. Os outros recursos institucionais indicados foram “Biblioteca limitada”, “Quadro Branco”, “Computadores” e até “Aparelho de Ar condicionado”.

Um elemento, no entanto, é digno de nota, um docente (4,3%) afirmou não existir ou ser insuficiente o recurso da lousa (quadro negro), situação difícil de vislumbrar, tendo em vista a atual conjuntura do ensino superior.

Questão 12 – Dificuldades relacionadas ao uso do Laboratório de Informática

A grande dificuldade que o docente da disciplina Auditoria Contábil encontra no uso do Laboratório de Informática é a ausência de software (aplicativo) específico, item assinalado por 17 docentes (73,9%). Praticamente inexistem softwares de Auditoria Contábil com fins educacionais, tendo em vista as particularidades desse tipo de aplicativo. Os softwares utilizados pelas empresas de auditoria independente, conforme pesquisa realizada por Ricardino Filho (2002), são desenvolvidos por elas ou são adquiridos de empresas especializadas. A aquisição desse software, por ter um custo muito elevado, provavelmente, é descartada pelas instituições de ensino.

Tabela 6 - Dificuldades relacionadas ao uso do Laboratório de Informática

	Respostas	Percentual
Falta de laboratório de informática.	2	8,7
Falta de suporte para uso do laboratório de informática.	5	21,7
Desconhecimento da forma de utilização.	1	4,3
Utilizado apenas para disciplinas específicas. Quais ?	6	26,1
Utilizado na disciplina Auditoria para conteúdos específicos. Quais ?	1	4,3
Quantidade insuficiente de equipamentos para atendimento à disciplina Auditoria.	4	17,4
Ausência de software específico para utilização na disciplina Auditoria.	17	73,9
Outras.	0	0

A segunda maior dificuldade, de acordo com 26,1% dos docentes, refere-se ao fato que o Laboratório de Informática ser utilizado apenas para algumas disciplinas específicas (Laboratório Contábil, Informática, Sistemas Contábeis I e II). O interessante nesse indicador é que dos seis docentes que indicaram essa dificuldade, cinco também indicaram a ausência de software específico de Auditoria. Uma possível dedução desse cruzamento é que, se houvesse um software de Auditoria, seria possível utilizar também o Laboratório de Informática. Para complementar essa análise, cabe informar que o docente informante do fato de o Laboratório de Informática ser destinado apenas para outras disciplinas foi o mesmo informante que o Laboratório é utilizado na disciplina de Auditoria para conteúdos específicos, demonstrando uma inconsistência nas respostas.

Com relação à falta de suporte para o uso do Laboratório de Informática subentende-se uma ausência de pessoal especializado ou treinamento para os docentes, o que, de uma forma ou de outra, implica em investimentos por parte da instituição de ensino. Da mesma forma, a falta de Laboratório ou equipamentos insuficientes dependem de investimentos, nem sempre disponíveis. Um fato curioso foi apurado nessa questão: um dos dois docentes que apresentaram a falta do Laboratório de Informática como uma dificuldade é o mesmo docente que, na questão anterior, informou a ausência ou insuficiência de Quadro-Negro, o que caracteriza, provavelmente, uma precariedade na estrutura oferecida pela instituição de ensino.

Questão 13 – Dificuldades relacionadas à Empresa-Modelo (ou similar)

Tabela 7 - Dificuldades relacionadas à Empresa-Modelo (ou similar)

	Respostas	Percentual
Ausência de empresa-modelo ou similar.	12	52,2
Desconhecimento da forma atual de utilização.	1	4,3
Utilizado apenas para disciplinas específicas.	4	17,4
Utilizado na disciplina Auditoria para conteúdos específicos.	0	0
Tamanho ou formato inadequado para atendimento da disciplina Auditoria.	4	17,4
Outras.	1	4,3

Mais da metade dos docentes (52,2%) afirmaram que a instituição de ensino em que atuam não possui uma Empresa Modelo ou similar, o que indica que seus professores são obrigados a utilizar outras estratégias de ensino quando necessitam apresentar ou demonstrar conteúdos práticos de contabilidade. A existência ou instalação de uma Empresa-Modelo representa, indiscutivelmente, uma ferramenta interessante para o desenvolvimento da chamada “prática contábil”. Entretanto, nem todas as instituições de ensino superior podem oferecer esse recurso didático-pedagógico, seja por insuficiência financeira, seja por falta de estrutura física. Cabe aos professores buscarem, dentre as estratégias de ensino, aquelas que podem suplantam essa falta, utilizando, por exemplo, o Método dos Casos.

Uma informação complementar é que todos os docentes que afirmaram o fato da instituição não ter uma Empresa-Modelo ou similar, também afirmaram, na questão anterior, que a ausência de software específico de Auditoria era sua dificuldade relacionada ao Laboratório de Informática. Uma análise superficial pode

indicar que, pelo menos 52,2% das instituições de ensino pesquisadas apresentam limitações técnicas quanto ao exercício do vivenciamento prático da disciplina Auditoria Contábil, atribuindo ao professor a responsabilidade de sanar essa falta, por intermédio de estratégias de ensino alternativas.

As duas dificuldades, que aparecem com a segunda maior incidência (17,4%), indicam que existe uma Empresa-Modelo, mas com tamanho ou formato inadequado para a disciplina Auditoria ou é utilizado apenas para outras disciplinas (Laboratório Contábil, Jogos de Empresas, Contabilidade, Trabalho de Conclusão de Curso, Perícia). Isso significa que, se houver uma reestruturação na Empresa-Modelo, é possível a sua utilização pela disciplina Auditoria Contábil.

Como outra dificuldade relacionada à Empresa Modelo, um docente afirmou ser o “tempo do aluno disponível para freqüentar”, conforme citado no questionário.

Questão 14 – Capacidade desejável mais incentivada nas aulas

Tabela 8 - Capacidade desejável mais incentivada nas aulas

	Respostas	Percentual
Capacidade de observar.	6	26,1
Capacidade de analisar.	17	73,9
Capacidade de teorizar.	2	8,7
Capacidade de sintetizar.	3	13
Capacidade de aplicar e transferir o aprendido.	9	39,1

As capacidades desejáveis, apresentadas nesse item, retratam cada etapa do chamado “esquema do arco”, citado por Bordenave e Pereira (1997): “problematização, modelo simplificado do problema, teorização, hipóteses de solução e aplicação”. Cada capacidade inclui uma diversidade de operações ou atividades.

A capacidade de analisar foi a mais citada pela maioria absoluta dos docentes (73,9%), o que indica uma preferência dos docentes em incentivar atividades ou operações como: identificar fatores variáveis e parâmetros de uma situação, discriminar elementos de um problema, efetuar passos de uma seqüência ou processo e enumerar qualidades e propriedades. As principais estratégias utilizadas para incentivar o desenvolvimento dessa capacidade são o Método dos Casos, Debates e Discussões e o Estudo Dirigido.

A segunda capacidade mais citada pelos docentes foi de aplicar e transferir o aprendido, com 39,1% das indicações. Essa capacidade indica ações como: planejar, organizar, executar, realizar, construir e produzir, e é melhor incentivada utilizando o Método dos Projetos, Jogos Didáticos, Método dos Casos, Simulações e Seminários, como principais estratégias de ensino.

Logo em seguida, vem a capacidade de observar (26,1%) que apresenta operações como: perceber a realidade, descrever situações e adquirir informações. Para melhor desenvolver as capacidades de observação de seus alunos, os professores podem utilizar estratégias como Excursões e Visitas Técnicas, Estágios Profissionais, Palestras e o Método Expositivo.

As duas capacidades com menores indicações 13% e 8,7%, respectivamente, capacidade de sintetizar e capacidade de teorizar, referem-se às etapas de hipóteses de solução e de teorização, muito mais freqüentes em disciplinas com ênfase científica, o que não é uma característica da disciplina Auditoria Contábil. Tendo em vista essa ênfase, as estratégias de ensino mais apropriadas são a Pesquisa Bibliográfica, Estudo Dirigido, Método Expositivo, Seminários e Palestras.

Apesar de ter sido solicitada a indicação de apenas uma, cinco docentes indicaram mais de uma capacidade desejável incentivada em suas aulas. Esse fato não invalida as respostas obtidas, pois como a maioria dos docentes atendeu a solicitação, corretamente, foi possível identificar uma predominância. Isso significa que, excluindo-se as respostas dos cinco docentes, doze docentes indicaram a capacidade de analisar, quatro a capacidade de aplicar e transferir e dois a capacidade de observar. Nessa recontagem as demais capacidades não receberam nenhuma indicação.

Questão 15 – Enfoque educacional dado nas aulas

Cada enfoque apresentado nessa questão foi embasado em abordagens educacionais apresentadas por Mizukami (1986) e cada abordagem apresenta um conjunto de aspectos que são mais valorizados. O objetivo é questionar qual enfoque é predominante em cada professor, pois afeta a escolha das estratégias de ensino utilizadas.

Tabela 9 - Enfoque educacional

	Respostas	Percentual
É necessário que o aluno assimile a totalidade dos conteúdos programáticos pois só assim terá condições de exercer a profissão de auditor.	1	4,3
A conscientização por parte do aluno, do papel e das funções do auditor perante a sociedade e as empresas, é constantemente incentivada.	8	34,8
O entendimento pleno dos métodos e procedimentos de auditoria, bem como suas técnicas específicas, é fundamental para o exercício da atividade auditoria.	10	43,5
A interiorização de conceitos como confiabilidade, independência e integridade, presentes na profissão de auditor, proporciona uma mudança de postura nos alunos.	2	8,7
O vivenciamento de novas experiências, proporcionado pelo estudo dos conteúdos programáticos da disciplina auditoria, é a real fonte de aprendizagem dos alunos.	6	26,1

O enfoque no entendimento dos métodos e procedimentos de auditoria foi a indicação predominante (43,5%) e é característico da abordagem cognitivista, que enfatiza a capacidade de integrar informações e processá-las. Isso é uma característica da profissão contábil, tendo em vista a gama de informações recebidas a todo o momento e todas as técnicas e procedimentos utilizados em sua rotina diária.

O segundo enfoque mais citado (34,8%) refere-se à conscientização do aluno sobre a função do auditor na sociedade, conforme a abordagem sócio-cultural. A transparência e a credibilidade das atividades do auditor contábil contribui para a valorização desse profissional na sociedade.

O vivenciamento de novas experiências (26,1%) está atrelado à abordagem comportamentalista, que enfatiza o conhecimento como resultado direto de experiências vivenciadas. Essa abordagem prega a necessidade da prática como ênfase no processo ensino-aprendizagem, tão necessária em uma disciplina contábil.

A interiorização de conceitos atitudinais como confiabilidade e integridade (8,7%) é típico de uma abordagem humanista, que enfatiza as relações interpessoais e o crescimento que delas resulta. A necessidade de mudar os próprios conceitos sobre as relações interpessoais proporciona ao profissional contábil um crescimento pessoal que reflete diretamente em seu desenvolvimento técnico.

O enfoque citado por apenas 1 docente (4,3%) refere-se à assimilação dos conteúdos programáticos, situação comum na abordagem tradicional, caracterizado por enfatizar a maior variedade e quantidade de conceitos e informações do que o pensamento crítico. Essa variedade é importante para a capacitação profissional do contador; entretanto, deve-se atrelar isso a um desenvolvimento do pensamento crítico.

Questão 16 – Classificação dos conteúdos programáticos da disciplina Auditoria Contábil de acordo com o enfoque educacional

É necessário ficar claro que a aderência dos conteúdos programáticos relacionados (29 itens) com os planos de ensino dos docentes pesquisados foi muito grande, uma vez que os 29 conteúdos foram confirmados por 19 professores, 28 conteúdos por 2 professores, 24 conteúdos por 1 professor e 22 conteúdos por outro professor.

Os enfoques citados nesse questionamento foram, devidamente, explicados no questionário entregue e referem-se, diretamente, à forma de lecionar o respectivo conteúdo.

O **Enfoque Teórico Conceitual** ocorre quando a ênfase é circunstanciada pela forma e pelo conteúdo dos conceitos e pela sua elaboração teórica, explorando o encadeamento lógico das premissas e sua composição abstrata. O **Enfoque Comportamental Atitudinal** é evidenciado quando é dada ênfase aos valores morais e éticos, incitando a interiorização psicológica e comportamental. O **Enfoque Normativo Legal** refere-se à ênfase na forma jurídico-legal, apresentando as normas e leis apenas como regulamentadoras da atividade de auditoria. O **Enfoque Crítico Social** enfatiza a postura do indivíduo frente à sociedade, explorando seu papel como profissional e como homem, inerente nos processos sócio-econômicos. O **Enfoque Prático** prioriza a aplicação prática de conceitos e teorias, utilizando mecanismos que proporcionam o real vivenciamento da atividade de Auditoria. Esses enfoques retratam as possíveis ênfases dadas aos conteúdos programáticos de uma disciplina.

A elaboração e criação desses enfoques foram baseadas nas abordagens educacionais apresentadas por Mizukami (1986), com pequenas alterações em relação às nomenclaturas das abordagens originais.

A abordagem tradicional foi desmembrada em dois enfoques: o Teórico Conceitual e o Normativo Legal, pois sobre o mesmo tema pode-se enfatizar a legislação aplicada e/ou os conceitos existentes. Por exemplo, quando se discute os princípios fundamentais de auditoria, pode-se enfatizar tanto a normatização existente quanto a teoria científica que explica os princípios. Outra adaptação em relação às abordagens educacionais de Mizukami (1986) refere-se à fusão da abordagem comportamentalista e a abordagem humanista, para a criação do Enfoque Comportamental Atitudinal, cuja ênfase recai no vivenciamento de novas experiências e de relações interpessoais, características inerentes ao crescimento individual. A abordagem cognitivista recebeu a nomenclatura de Enfoque Prático e a abordagem sócio-cultural, a nomenclatura de Enfoque Crítico Social.

O quadro a seguir apresenta a relação de abordagens educacionais apresentadas por Mizukami (1986) em relação aos enfoques dados em sala de aula (questão 15) e a nova classificação de enfoques por conteúdos programáticos.

Quadro 15 – Correlação de abordagens educacionais e enfoques

Abordagens Educacionais	Enfoques dados nas aulas	Enfoques por conteúdo
Tradicional	É necessário que o aluno assimile a totalidade dos conteúdos programáticos, pois só assim terá condições de exercer a profissão de auditor.	Teórico Conceitual
		Normativo Legal
Comportamentalista	O vivenciamento de novas experiências, proporcionado pelo estudo dos conteúdos programáticos da disciplina auditoria, é a real fonte de aprendizagem dos alunos.	Comportamental Atitudinal
Humanista	A interiorização de conceitos como confiabilidade, independência e integridade, presentes na profissão de auditor, proporciona uma mudança de postura nos alunos.	
Cognitivista	O entendimento pleno dos métodos e procedimentos de auditoria, bem como suas técnicas específicas, é fundamental para o exercício da atividade auditoria.	Prático
Sócio-Cultural	A conscientização por parte do aluno, do papel e das funções do auditor perante a sociedade e as empresas, é constantemente incentivada.	Crítico Social

Nas respostas obtidas, há um possível viés do não entendimento ou compreensão dos enfoques apresentados, o que pode ter gerado alguma dúvida aos respondentes sobre qual enfoque melhor retrata sua atuação como docente.

Tabela 10 - Classificação dos conteúdos da disciplina Auditoria de acordo com o enfoque dado

Conteúdos	Enfoques									
	T/C		C/A		N/L		C/S		P	
	Resp	%	Resp	%	Resp	%	Resp	%	Resp	%
Evolução histórica da auditoria.	19	82,6	3	13,0	0	0,0	3	13,0	1	4,3
Base ética da auditoria.	4	17,4	18	78,3	4	17,4	5	21,7	0	0,0
Independência, objetividade e integridade dos auditores.	7	30,4	11	47,8	9	39,1	10	43,5	1	4,3
Normas de auditoria – natureza, finalidade, extensão e desenvolvimento.	8	34,8	1	4,3	19	82,6	3	13,0	4	17,4
Órgãos nacionais que regulamentam a atividade de auditoria – funções e responsabilidades.	7	30,4	1	4,3	19	82,6	3	13,0	1	4,3
Legislação nacional aplicável aos auditores.	3	13,0	0	0,0	21	91,3	3	13,0	1	4,3
Aplicação dos princípios e conceitos fundamentais de auditoria.	10	43,5	3	13,0	12	52,2	4	17,4	8	34,8
Responsabilidade dos auditores e administração na detecção e comunicação de fraudes, erros e atos ilícitos.	8	34,8	9	39,1	8	34,8	8	34,8	5	21,7
Planejamento e supervisão da auditoria.	10	43,5	2	8,7	6	26,1	1	4,3	18	78,3
Revisão e controle da auditoria.	10	43,5	3	13,0	4	17,4	2	8,7	18	78,3
Importância do conhecimento dos negócios e outras atividades desenvolvidas pela empresa auditada.	7	30,4	5	21,7	4	17,4	6	26,1	12	52,2
Definição de objetivos, extensão e aspectos críticos da auditoria.	15	65,2	3	13,0	3	13,0	5	21,7	10	43,5
Reconhecimento da necessidade de utilização de especialistas independentes e suas limitações.	10	43,5	7	30,4	4	17,4	4	17,4	5	21,7
Realização, delegação, supervisão e revisão dos trabalhos de auditoria realizados.	6	26,1	6	26,1	3	13,0	2	8,7	14	60,9
Elaboração de um plano de auditoria para atingir os objetivos do trabalho.	10	43,5	3	13,0	3	13,0	1	4,3	18	78,3
Determinação e documentação dos controles internos, incluindo os métodos de preparação dos papéis de trabalho.	11	47,8	3	13,0	3	13,0	0	0,0	20	87,0
Avaliação dos controles internos, com a execução dos exames nos sistemas de controles.	14	60,9	3	13,0	3	13,0	1	4,3	16	69,6
Determinação das áreas de risco e considerações sobre risco inerente, risco de controle e risco de detecção.	12	52,2	5	21,7	3	13,0	1	4,3	14	60,9
Elaboração dos programas de auditoria.	12	52,2	3	13,0	4	17,4	2	8,7	17	73,9
Identificação e aplicação de técnicas de amostragem.	9	39,1	2	8,7	2	8,7	1	4,3	17	73,9
Seleção de procedimentos de auditoria apropriados para o tipo de indústria, negócios e processos fundamentais.	13	56,5	2	8,7	3	13,0	2	8,7	12	52,2
Obtenção de evidências, utilizando diversas fontes e métodos, inclusive inspeção, observação, indagação, cálculos e outros procedimentos.	9	39,1	4	17,4	1	4,3	3	13,0	17	73,9
Execução dos procedimentos substantivos nas contas do balancete contábil.	8	34,8	2	8,7	2	8,7	0	0,0	20	87,0
Identificação e elaboração das recomendações sobre o cumprimento das políticas da empresa em relação às deficiências encontradas.	10	43,5	3	13,0	3	13,0	5	21,7	14	60,9
Preparação e emissão formal do parecer dos auditores, incluindo os diferentes tipos de pareceres.	11	47,8	2	8,7	9	39,1	0	0,0	15	65,2
Determinação dos efeitos potenciais dos diferentes tipos de parecer de auditoria.	9	39,1	1	4,3	8	34,8	8	34,8	9	39,1
Reconhecimento da cooperação mútua – similaridades e diferenças nos trabalhos da auditoria interna e externa.	13	56,5	5	21,7	1	4,3	5	21,7	4	17,4
Auditoria interna – objetivos e funções.	16	69,6	3	13,0	2	8,7	3	13,0	7	30,4
Introdução à utilização de técnicas de auditoria auxiliadas por computador e testes dos controles sobre os sistemas de informações gerenciais.	14	60,9	1	4,3	1	4,3	0	0,0	10	43,5

Legenda: **T/C**=Teórico Conceitual / **C/A**=Comportamental Atitudinal / **N/L**=Normativo Legal / **C/S**=Crítico Social / **P**=Prático

A indicação de um dos enfoques não é excludente, o que pode implicar a utilização de dois ou mais enfoques para o mesmo conteúdo programático. Isso ocorre tendo em vista a forma como o docente conduz o processo ensino-aprendizagem desses conteúdos e as estratégias de ensino utilizadas.

Ao se analisar o percentual de cada conteúdo e efetuar uma contagem dos enfoques com maior percentual em valores absolutos, percebe-se uma predominância indiscutível do Enfoque Prático, com 15 itens, com percentual maior que os demais enfoques. Em seguida, mas não tão próximo, está o Enfoque Teórico Conceitual com 8 itens. Em terceiro lugar, com 4 itens, está o Enfoque Normativo Legal. Enquanto o Comportamental Atitudinal obteve 3 itens, o Enfoque Crítico Social não obteve percentual superior aos demais em nenhum item. Essa predominância do Enfoque Prático corrobora a indicação do enfoque apresentado na questão anterior, que enfatizava o entendimento pleno dos métodos e dos procedimentos de auditoria, bem como suas técnicas específicas, situação típica da ênfase na aplicação prática de conceitos.

O que se observou foi uma tendência, quase natural, de um conteúdo receber determinado enfoque. Por exemplo, quando são analisados conteúdos que contêm assuntos que se referem textualmente a normas e leis, o enfoque predominante foi o Normativo Legal. Outro exemplo de predominância incontestável refere-se ao conteúdo que trata da evolução histórica, que, por se tratar de assunto considerado teórico, o enfoque que predominou foi o Teórico Conceitual.

Não será analisado conteúdo por conteúdo, pois, além de ser desnecessário, visto a apresentação dos percentuais apresentados individualmente, esta análise ficaria muito extensa e redundante. Entretanto, alguns comentários pontuais serão apresentados.

Ocorreram alguns empates técnicos, como por exemplo, no conteúdo que trata da responsabilidade dos auditores na detecção de erros e fraudes. Nesse item, apesar do maior valor absoluto ser do Enfoque Comportamental Atitudinal (39,1%), três enfoques obtiveram o mesmo percentual (34,8%) e o menor não ficou tão distante (21,7%). Isso pode significar que não existe uma tendência, por parte dos professores, referente ao tal conteúdo.

O que se pode também concluir, a partir dos dados coletados, é a necessidade de os professores da disciplina Auditoria Contábil tentarem dar outras ênfases ao ministrar determinado conteúdo, especificamente dar mais enfoque ao Comportamental Atitudinal e ao Crítico Social, enfoques com menor incidência, mas presente, de uma forma ou de outra, em todos os conteúdos programáticos apresentados.

Para maior ênfase nos enfoques Comportamental Atitudinal e Crítico Social, é necessária a utilização de estratégias de ensino que proporcionem uma participação mais ativa dos alunos, como por exemplo, a Dramatização e Jogos Didáticos, pois, de acordo com a maioria dos autores pesquisados, tais estratégias possibilitam ao aluno a interiorização de atitudes e valores, inerentes aos conteúdos estudados, de uma forma mais eficaz que a simples exposição.

Ao se ampliar e variar os enfoques dados em cada conteúdo programático, o professor estará possibilitando ao aluno perceber cada conhecimento com óticas diferentes, o que proporcionará a ele uma aprendizagem plena e consistente, conforme justificado no referencial teórico.

Questão 17 – Estratégias de ensino mais utilizadas de acordo com o enfoque educacional

Tabela 11 - Estratégias de ensino mais utilizadas de acordo com o enfoque dado

Estratégias de ensino	Enfoques									
	T/C		C/A		N/L		C/S		P	
	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	%	Resp.	%
Debate / discussão	11	47,8	8	34,8	1	4,3	12	52,2	6	26,1
Demonstração	7	30,4	0	0,0	3	13,0	1	4,3	15	65,2
Dramatização	2	8,7	3	13,0	1	4,3	3	13,0	5	21,7
Empresa-modelo	3	13,0	1	4,3	2	8,7	1	4,3	4	17,4
Estudo Dirigido	9	39,1	4	17,4	2	8,7	3	13,0	9	39,1
GV/GO	0	0,0	1	4,3	0	0,0	0	0,0	1	4,3
Jogos de Empresas	1	4,3	0	0,0	0	0,0	0	0,0	3	13,0
Laboratório de Informática	1	4,3	1	4,3	2	8,7	0	0,0	5	21,7
Método de Projetos	0	0,0	0	0,0	1	4,3	0	0,0	4	17,4
Método expositivo	11	47,8	4	17,4	5	21,7	2	8,7	5	21,7
Métodos de Casos	5	21,7	7	30,4	4	17,4	6	26,1	14	60,9
Painel Integrado	1	4,3	0	0,0	0	0,0	1	4,3	1	4,3
Palestras	5	21,7	1	4,3	1	4,3	1	4,3	4	17,4
Pesquisa Bibliográfica	12	52,2	2	8,7	5	21,7	1	4,3	3	13,0
Phillips 66	0	0,0	1	4,3	0	0,0	0	0,0	0	0,0
Seminários	7	30,4	2	8,7	2	8,7	0	0,0	1	4,3
Simulação Empresarial	1	4,3	1	4,3	1	4,3	2	8,7	6	26,1
Visitas Técnicas	0	0,0	1	4,3	1	4,3	1	4,3	9	39,1

Legenda: T/C=Teórico Conceitual / C/A=Comportamental Atitudinal / N/L=Normativo Legal / C/S=Crítico Social / P=Prático

Essa questão identificou um alto nível de desconhecimento, por parte dos professores, das estratégias de ensino mais utilizadas por profissionais da educação e isso apenas reforça a tese de que professores de contabilidade têm uma formação pedagógica insuficiente. A alegação típica de que determinada estratégia de ensino não é adequada para nenhum conteúdo programático é frágil quando analisado o referencial teórico deste estudo, segundo o qual essas estratégias são caracterizadas e indicadas suas aplicações.

Esse desconhecimento das estratégias de ensino é percebido quando analisada a quantidade de estratégias utilizadas na sala de aula por professor respondente. A média aritmética das estratégias indicadas por cada professor é 7,4, variando de apenas quatro estratégias (um docente) a 17 estratégias (um docente). Considerando um total de 18 estratégias apresentadas, os professores, em média, utilizam em torno de 40% das estratégias usualmente conhecidas. Conforme exposto no referencial teórico, é muito importante o professor variar suas estratégias de ensino, pois isso aponta para resultados muito positivos, tais como o aumento da motivação e conseqüente redução da passividade do aluno.

Das 18 estratégias de ensino indicadas, apenas o Debate/Discussão foi assinalado por 23 docentes (100%). A segunda estratégia mais utilizada é a Demonstração com 19 docentes (83%). Em seguida, aparecem o Método do Caso assinalado por 18 docentes (78%) e o Estudo Dirigido com 70% (16 docentes).

Um fato interessante foi o Método Expositivo, tão comum no ensino superior, ter sido assinalado por 15 docentes (65%), mesma quantidade obtida pela Pesquisa Bibliográfica. É difícil imaginar a não utilização dessas duas estratégias, cuja operacionalização é simples e aplicável a qualquer tipo de conteúdo programático.

Em ordem decrescente aparecem: Palestras e Seminários (10 professores – 43%); Visitas Técnicas (9 professores – 39%); Dramatização, Empresa-Modelo, Laboratório de Informática e Simulação Empresarial (6 professores – 26%); Jogos de Empresas e Método dos Projetos (4 professores – 17%); Painel Integrado (3 professores – 13%); GV/GO e Phillips 66 (1 professor – 4%).

Efetuada uma análise pelas menores indicações, percebe-se que, quanto maior a necessidade de compreensão sobre a estratégia de ensino ou a dificuldade de sua operacionalização, menor é o uso da estratégia. Pode-se citar, por exemplo, que o único professor que assinalou as estratégias GV/GO e Phillips 66 cursou um mestrado em educação, fato que justifica o conhecimento dessas estratégias. Quanto à dificuldade de operacionalizar a estratégia, pode-se citar, por exemplo, as estratégias Jogos de Empresas e o Método dos Projetos, pois são estratégias muito eficazes quanto à consecução dos objetivos educacionais, mas a elaboração e implantação requerem um nível de planejamento e acompanhamento maior que algumas estratégias mais usuais, e isso pode ser o motivo da não utilização.

Da mesma forma que na questão anterior (Tabela 10, p.121), o enfoque Prático recebeu maior quantidade de indicações por estratégia de ensino, o que significa uma coerência quanto ao tratamento dado aos conteúdos programáticos da disciplina Auditoria Contábil. O que se observa, entretanto, é uma inconsistência conceitual, pois, conforme apresentado anteriormente, o Enfoque Prático “prioriza a aplicação prática de conceitos e teorias, utilizando mecanismos que proporciona o real vivenciamento da atividade de Auditoria”. Algumas estratégias de ensino não são coerentes com esse conceito, por exemplo, a Demonstração, o Método Expositivo e a Pesquisa Bibliográfica. Essa incoerência pode ser fruto da concepção habitual dos professores em relação à prática como atividade didática, na qual a simples atuação do aluno é indicador do seu vivenciamento prático.

Outra forma de inconsistência conceitual é verificada quando analisadas as estratégias de ensino que enfatizam o Enfoque Comportamental Atitudinal. Tal enfoque é caracterizado pela “ênfase aos valores morais e éticos, incitando a interiorização psicológica e comportamental”, conforme apresentado anteriormente. Com base em seu conceito, é difícil visualizar como os alunos podem alterar suas atitudes e comportamentos, apenas por meio, por exemplo, do Método Expositivo e da Pesquisa Bibliográfica, estratégias de ensino indicadas, pelos professores, para esse enfoque.

Algumas respostas inconsistentes foram identificadas nessa questão. Dos 12 professores que haviam indicado a ausência ou insuficiência da Empresa-Modelo ou similar, quatro assinalaram a utilização da estratégia de ensino Empresa-Modelo.

Dos 16 professores que indicaram o Estudo Dirigido, como estratégia utilizada, quatro não assinalaram a Pesquisa Bibliográfica, o que é incompatível se analisada a operacionalização do Estudo Dirigido.

Questão 18 – Estratégias de ensino utilizadas com participação ativa dos alunos e vivenciamento profissional

Tabela 12 - Estratégias de ensino utilizadas com participação ativa dos alunos e vivenciamento profissional

Estratégias de ensino	Participação ativa dos alunos		Vivenciamento Profissional	
	Respostas	Percentual	Respostas	Percentual
Debate / discussão	20	87,0	8	34,8
Demonstração	7	30,4	8	34,8
Dramatização	6	26,1	2	8,7
Empresa-modelo	6	26,1	8	34,8
Estudo Dirigido	14	60,9	5	21,7
GV/GO	2	8,7	1	4,3
Jogos de Empresas	4	17,4	2	8,7
Laboratório de Informática	2	8,7	4	17,4
Método de Projetos	3	13,0	2	8,7
Método expositivo	11	47,8	9	39,1
Métodos de Casos	12	52,2	12	52,2
Painel Integrado	2	8,7	1	4,3
Palestras	6	26,1	2	8,7
Pesquisa Bibliográfica	13	56,5	2	8,7
Phillips 66	1	4,3	0	0,0
Seminários	6	26,1	1	4,3
Simulação Empresarial	5	21,7	6	26,1
Visitas Técnicas	5	21,7	6	26,1

O principal objetivo, nessa questão, foi identificar a percepção dos professores quanto à participação ativa dos alunos e o vivenciamento profissional que cada estratégia pode proporcionar. Novamente, a falta de formação pedagógica e o desconhecimento das características de cada estratégia ficaram bem evidenciados quando analisados os dados coletados.

Das 18 estratégias de ensino relacionadas, 12 continham incoerências em suas indicações, tendo em vista o resultado apresentado na questão anterior. A incoerência mais recorrente (8 estratégias) refere-se a indicações menores nessa do que na questão anterior. Por exemplo: o Método do Caso recebeu, nessa questão, 17 indicações por parte dos professores, ao passo que na questão anterior havia recebido 18 indicações. Uma justificativa, relativamente, plausível para este tipo de

incoerência é o professor entender que essa estratégia não proporciona nem participação ativa do aluno nem vivenciamento profissional. Sua relatividade está no fato de ser inconcebível entender que nessa estratégia o aluno não participa ativamente do processo.

A outra incoerência, em 4 estratégias, é exatamente o inverso da incoerência explicada anteriormente, ou seja, existem mais indicações nessa questão do que na questão anterior. Por exemplo, no caso da estratégia GV/GO, que havia recebido na questão anterior apenas uma indicação e, nessa, recebeu duas indicações. Nessa situação, pode-se ter duas interpretações: o professor respondente entendeu que na questão anterior estava sendo perguntado sobre estratégias utilizadas por ele e nessa questão sobre a estratégia em si; a outra interpretação aceitável é terem ocorridos equívocos ou desatenção no momento do preenchimento.

A evidenciação do desconhecimento sobre as estratégias fica claro quando, por exemplo, não é indicado que na Dramatização ocorre a participação ativa do aluno, isto porque, a essência dessa estratégia é o aluno representar um papel de outra pessoa em situação fictícia. Nesse mesmo sentido, afirmar que, no Laboratório de Informática, o aluno não participa ativamente, é desconhecer a teoria pedagógica dessa estratégia.

As três maiores indicações sobre a participação ativa do aluno são o Debate/Discussão (87%), o Estudo Dirigido (61%) e a Pesquisa Bibliográfica (57%), estratégias de ensino que, na concepção pedagógica, atribuem ao aluno papel principal da ação. Entretanto, afirmar que os Jogos de Empresas proporcionam menos vivenciamento profissional (9%) que a participação ativa do aluno (17%) é ignorar toda a teoria sobre essa estratégia. O baixo índice de indicações de estratégias de ensino que proporcionem o vivenciamento profissional sinaliza o desconhecimento do potencial dessas estratégias.

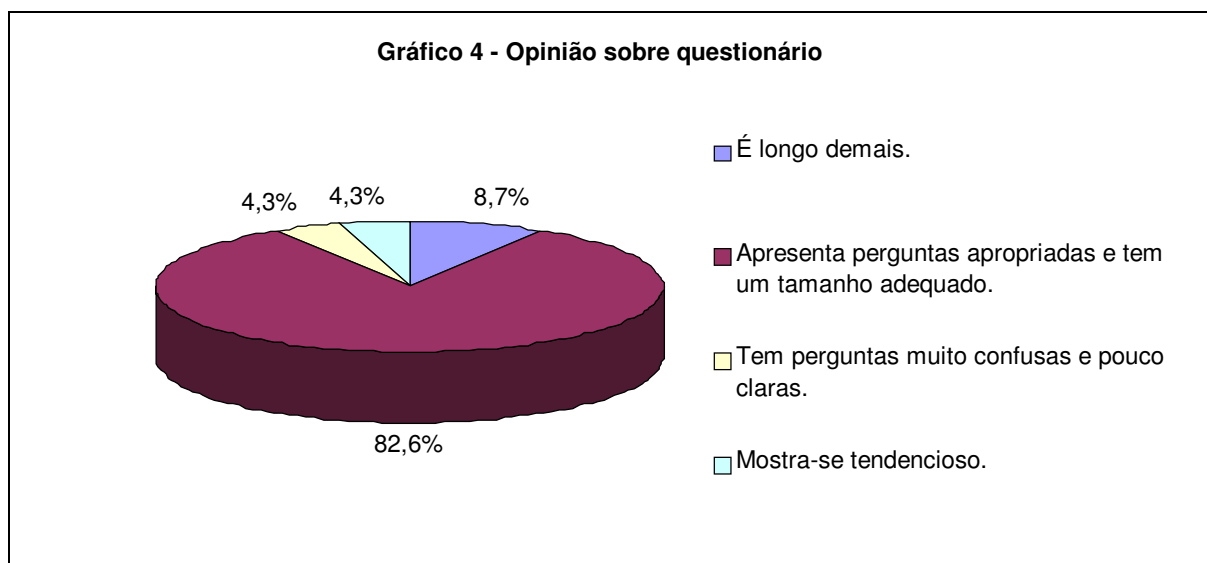
Se, em questões anteriores, foi apresentada certa coerência entre a indicação dos enfoques dados e as estratégias de ensino utilizadas, nessa questão fica evidenciada a inconsistência conceitual das respostas apresentadas. Para existir um Enfoque Prático, conforme citado, é necessária a aplicação da teoria estudada, utilizando-se mecanismos que proporcionem o vivenciamento profissional da atividade Auditoria. Dessa forma, todas as estratégias indicadas para o Enfoque

Prático, nas questões anteriores, deveriam assinalar, nessa questão, a presença do vivenciamento profissional, o que não existiu.

A estratégia de ensino que conseguiu melhor equalizar a participação ativa dos alunos e o vivenciamento profissional foi o Método do Caso, com 52,2% para ambos. Talvez seja por este motivo que os especialistas no ensino da Contabilidade indiquem essa estratégia como muito eficiente e adequada.

Questão 19 – Opinião do docente sobre o questionário

Observou-se que o questionário teve uma boa recepção por parte dos professores (82,6%) o que indica um comprometimento com a lisura e zelo no momento de responder aos questionamentos. Esse indicador aumenta a confiabilidade nas respostas apresentadas, mesmo existindo casos de inconsistência, o que não invalida as análises e considerações feitas.



A elaboração de um questionário para se apurar a percepção e opinião de professores sempre será pautada de riscos. Se ele for muito extenso, poderá atingir vários focos de estudos, entretanto corre-se o risco de não se obter o retorno por parte dos respondentes, tendo em vista que sua extensão demandará muito tempo para ser respondido. Por outro lado, se o questionário for muito sucinto, a probabilidade de obtenção de respostas será muito grande, todavia, muitas questões da pesquisa não poderão ser respondidas.

Apenas 4 professores avaliaram, negativamente, o questionário elaborado para este estudo. Mas como estas avaliações negativas referem-se a três situações distintas (ser longo demais, perguntas confusas e ser tendencioso), conclui-se que são casos isolados.

Questão 20 – Comentários finais, sugestões e/ou quaisquer outras informações

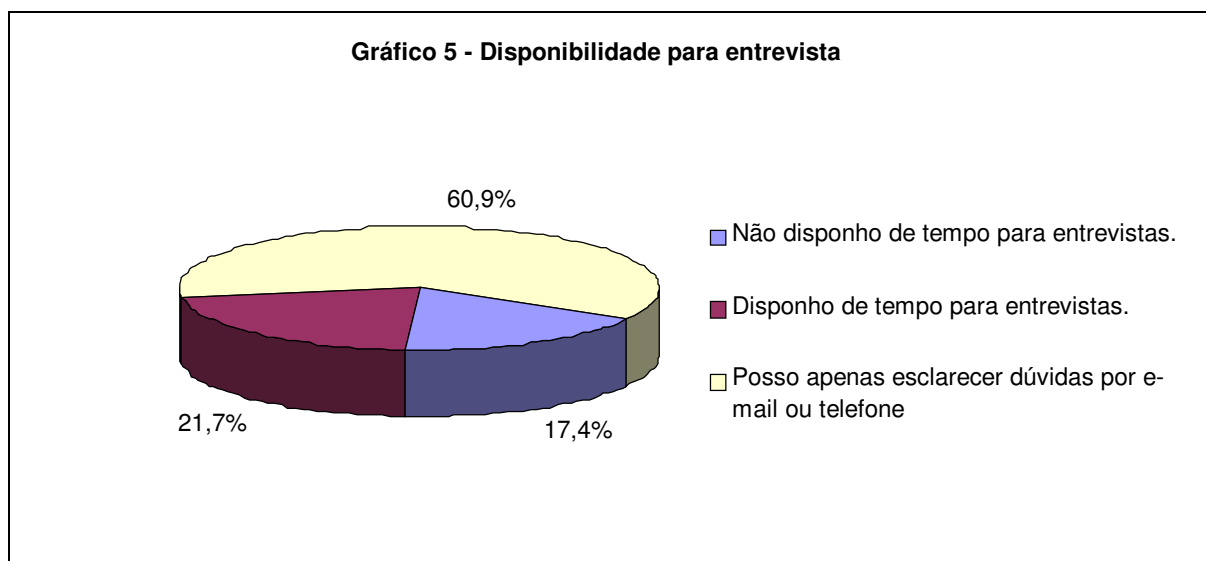
Dos 23 docentes que participaram da pesquisa, 15 utilizaram esse espaço do questionário para emitir algum tipo de comentário. De forma muito cortês e gentil, 7 professores emitiram suas congratulações pela pesquisa enquanto 3 professores solicitaram os resultados e outras informações ao término deste estudo.

Alguns professores (5) apresentaram propostas para aprimoramento do ensino da disciplina Auditoria Contábil, conforme descrito abaixo:

“O uso de software para integração teoria/prática”; “A abordagem com profundidade da relação teoria e prática”; “A utilização de vídeos educativos e de treinamento sobre auditoria”; “A ampliação de obras brasileiras sobre Auditoria Contábil com conteúdos brasileiro”; “A descentralização dos cursos de mestrado e doutorado”; “A aplicação do Estágio obrigatório em auditoria no mínimo 80 horas”; “Convênio da instituição de ensino com uma empresa”; “Dificuldade da prática em instituições de ensino sediadas em cidades do interior”.

A maior parte das propostas apresentadas já foi discutida ao longo deste trabalho. Existem propostas sobre situações regionais e políticas educacionais, o que está além da atuação e responsabilidade do professor da disciplina de Auditoria Contábil.

Questão 21 – Disponibilidade para entrevista complementar



Conforme apresentado, a maioria dos professores respondentes (19) colocou-se a disposição para entrevistas ou esclarecimento de dúvidas. Isso demonstra, novamente, a disposição dos professores em colaborar com esta pesquisa, ratificando a confiabilidade das informações obtidas. Como não foi necessário, não foi efetuado contato com nenhum professor respondente.

4.3. ESTRATÉGIAS DE ENSINO ALTERNATIVAS

Serão apresentadas, nesse tópico, algumas sugestões de estratégias de ensino que podem ser utilizadas no processo ensino aprendizagem da disciplina Auditoria Contábil. As propostas são oriundas de pesquisas bibliográficas e, também, de elaboração do pesquisador. Não cabe aqui afirmar a eficácia de uma ou outra estratégia, considerando-se as inúmeras variáveis que compõem o cenário educacional, conforme exposto ao longo deste trabalho. Entretanto, elas podem servir de exemplos para a criação e adequação de outras estratégias.

A maioria dos professores, sujeitos investigados neste estudo, assinalarem quase todos os conteúdos programáticos apresentados como componentes dos currículos da disciplina sob sua responsabilidade. Todavia, não fica clara qual a ênfase (quantidade) de cada conteúdo, tendo em vista as diferenças existentes de uma instituição para outra. Dessa forma, serão selecionados apenas alguns

conteúdos programáticos com o propósito de exemplificar as propostas e não se indicará também a ordem de aplicação das estratégias.

Atividade Proposta 1

Tema da Aula: O Conceito de Auditoria Contábil

Principais Estratégias de Ensino: Brainstorming, Debates e Discussões

Recursos Institucionais: Cartaz e Flipchart

Objetivo Educacional: Desmistificar a percepção dos alunos sobre a Auditoria Contábil e introduzi-los aos seus conceitos básicos.

Operacionalização:

- 1.º) Divide-se a sala em pequenos grupos (no máximo cinco alunos) e distribui uma folha de cartolina e pincel para cada grupo;
- 2.º) Elege-se um dos componentes de cada grupo para ser o responsável por anotar todas as idéias do grupo;
- 3.º) Solicita-se que, durante o tempo determinado (dez minutos), cada componente apresente, ao seu grupo, palavras ou frases associadas à Auditoria Contábil;
- 4.º) Nesse momento, nenhum componente do grupo critica ou censura as idéias apresentadas;
- 5.º) Após o término do tempo determinado, cada grupo elabora um conceito do que entende ser a Auditoria Contábil, com base em todas as idéias apresentadas;
- 6.º) O responsável pela anotação das idéias do grupo transcreve esse conceito elaborado para a folha de cartolina e entrega-a ao professor;
- 7.º) O professor afixa, no quadro negro ou na parede, todos os cartazes criados pelos grupos;
- 8.º) Em seguida, são lidos os conceitos criados pelos grupos, efetuando críticas ou comentários, de tal forma que se excluam as palavras ou as idéias impróprias à Auditoria Contábil;

- 9.º) Após a leitura e crítica de cada conceito, o professor, utilizando o Flipchart, anota as idéias e palavras coincidentes e semelhantes;
- 10.º) Com base nessa segunda leitura, o professor elabora o conceito de Auditoria Contábil criado pela sala;
- 11.º) Como complemento, o professor pode apresentar diversos conceitos de diversos autores, para efeito de comparação.

O mais importante nessa atividade é desmistificar os pré-conceitos que os alunos têm sobre a Auditoria Contábil. Não se recomenda a leitura prévia de nenhum tipo de texto ou apostila que verse sobre Auditoria Contábil. Por isso, esse tipo de atividade é recomendada no início das aulas sobre Auditoria Contábil.

Atividade Proposta 2

Tema da Aula: Avaliação de fatos e evidências

Principais Estratégias de Ensino: GV/GO, Debates e Discussões

Recursos Institucionais: Texto: Fatos e Inferências

Objetivo Educacional: Avaliar o potencial de argumentação dos alunos, enfatizando a necessidade do embasamento em fatos e evidências para emissão de opinião.

Operacionalização:

O professor deve ficar muito atento quando aplicar essa atividade, pois como ocorrem debates e discussões acerca de pontos de vista diferentes, podem surgir conflitos pessoais se a condução da atividade for inadequada.

- 1.º) O professor distribui o texto “Fatos e Inferências” a todos os alunos e estabelece um tempo determinado (vinte minutos) para a resolução individual da atividade;
- 2.º) O professor lê o texto junto com os alunos e orienta-os a responder se cada afirmativa apresentada é verdadeira, falsa ou questionável;

- 3.º) O professor não permite, nesse primeiro momento, nenhuma troca de opiniões ou maiores esclarecimentos entre os alunos;
- 4.º) Após o término do tempo determinado, o professor divide a sala em dois grupos;
- 5.º) Um grupo, chamado de Verbalizador, montará um círculo (com as carteiras) no centro da sala;
- 6.º) O outro grupo, chamado de Observador, montará um círculo (com as carteiras) ao redor do grupo verbalizador;
- 7.º) O professor orienta os alunos do grupo Verbalizador para iniciarem a discussão sobre as 7 (sete) primeiras afirmativas do texto, de tal forma que esse grupo chegue a um consenso sobre cada uma, ou seja, se é verdadeira, falsa ou questionável;
- 8.º) O professor orienta os alunos do grupo Observador para observarem e analisarem a postura e a conduta de cada componente do outro grupo, enfatizando a forma de argumentar e atentando-se para o modo como defendem seus pontos de vista, sem que para isso, efetuem nenhum comentário ou interrompam o desenvolvimento da discussão do grupo Verbalizador;
- 9.º) Ao término da discussão das sete primeiras afirmativas, o professor deve inverter o posicionamento dos alunos de cada grupo, de tal forma que os alunos que estavam no grupo Verbalizador sejam agora do grupo Observador e vice-versa;
- 10.º) Após a mudança de posição dos alunos, o novo grupo Verbalizador inicia a discussão das 7 (sete) últimas afirmativas do texto;
- 11.º) As mesmas orientações explicadas anteriormente devem ser aplicadas;
- 12.º) Ao final da discussão do grupo Verbalizador, o professor inicia um debate sobre as observações de todos;

- 13.º) O professor encerra a atividade, enfatizando a necessidade de que toda e qualquer opinião deve estar embasada em fatos e não em deduções e no senso comum, sob o risco de emitir uma opinião equivocada.

Atividade Proposta 3

Tema da Aula: Independência

Principais Estratégias de Ensino: Phillips 66 e Método do Caso

Recursos Institucionais: Textos e apostilas, Casos sobre Independência

Objetivo Educacional: Identificar qual a percepção dos alunos sobre a Independência.

Operacionalização:

Por se tratar de um atributo importante para o exercício da Auditoria Contábil, o professor deve explorar e discutir com muita ênfase o conceito de Independência. Isto pode ser iniciado por intermédio dessa atividade, como se segue:

- 1.º) O professor solicita que os alunos se dividam em grupos com seis componentes;
- 2.º) A cada grupo é entregue um pequeno caso diferente (ver exemplos nos apêndices deste trabalho), sobre situações que envolvam o conceito de Independência na Auditoria Contábil;
- 3.º) O professor solicita que cada grupo eleja um líder, que também será o relator, do grupo;
- 4.º) O professor apresenta uma pergunta a todos componentes dos grupos, que deverá ser respondida de acordo com o caso. Por exemplo, pode-se solicitar que indiquem qual ou quais atitudes estão certas ou erradas no caso analisado;
- 5.º) O professor informa aos alunos que eles terão apenas 6 (seis) minutos para efetuarem a discussão de seu caso;
- 6.º) Transcorrido o tempo determinado, o professor solicita ao líder que leia o caso analisado e as considerações feitas pelo grupo;

- 7.º) O professor pode permitir interrupções dos demais grupos, mas conduzi-las de tal forma que não prejudiquem as demais apresentações;
- 8.º) O professor efetuará um fechamento para essa atividade, enfatizando as considerações corretas e, eventualmente, corrigindo as equivocadas.

Um bom complemento para essa atividade é efetuar uma análise comparativa das considerações feitas e os dispositivos normativos que tratam da Independência na Auditoria Contábil.

Atividade Proposta 4

Tema da Aula: Análise Comparativa da Auditoria Independente e Interna

Principais Estratégias de Ensino: Pesquisa Bibliográfica e Dramatização

Recursos Institucionais: Textos e apostilas, Retroprojektor (ou Datashow)

Objetivo Educacional: Analisar e comparar a Auditoria Independente e a Auditoria Interna, sob diferentes aspectos e enfoques.

Operacionalização:

Essa atividade deverá ser executada na forma de uma Dramatização de um “Júri Simulado”, de tal maneira que grupos antagônicos defendam suas opiniões por meio da apresentação de argumentos e informações corretas.

- 1.º) O professor deverá ter solicitado, anteriormente, que todos os alunos efetuassem uma leitura prévia sobre a Auditoria Independente e Auditoria Interna, enfatizando a necessidade de comparar essas atividades sob diferentes aspectos, por exemplo: remuneração de seus profissionais, complexidade do trabalho, legislações aplicadas etc;
- 2.º) O professor, no dia da atividade, divide a sala de tal forma que existam grupos com funções específicas:
 - a. Um grupo defenderá a Auditoria Independente;
 - b. Um grupo defenderá a Auditoria Interna;
 - c. Um grupo representará os jurados (em número ímpar).

- 3.º) Cabe ao professor a condução dos trabalhos, como Juiz desse Júri Simulado;
- 4.º) Uma variação interessante na divisão dos grupos é convidar outras pessoas, que não conheçam as atividades de Auditoria Independente e Interna, para serem os jurados (por exemplo, outros professores de disciplinas não contábeis);
- 5.º) O professor indica ou apresenta uma questão ou aspecto que os grupos antagônicos utilizarão como referência para suas opiniões. Por exemplo, o professor poderá apresentar a pergunta “Qual destas atividades é mais importante para as empresas?” como orientadora das discussões;
- 6.º) O professor exige que todos, ao longo de suas argumentações, apresentem as vantagens da atividade que defendem e as desvantagens da outra atividade, de tal forma que, ao final das argumentações, todos os aspectos e enfoques possam ser comparados;
- 7.º) O professor, nesse caso, o Juiz, passa a palavra, alternadamente, para os grupos antagônicos, na representação de um advogado de cada parte;
- 8.º) Para a apresentação de suas argumentações, os participantes podem utilizar os recursos audiovisuais disponíveis, como o retroprojeto ou datashow, para melhor ilustrar as idéias e os argumentos;
- 9.º) Ao final do embate, o Juiz solicita que os Jurados se reúnam e apresentem seu veredicto.

Existem diversas variações possíveis para essa atividade, que pode exigir mais tempo de preparação, como por exemplo, a convocação de testemunhas ou a apresentação de outros informes técnicos. Essas variações dependem do tempo disponível para a atividade.

O mais importante nessa atividade, além do exercício da argumentação é a apresentação da Auditoria Independente e da Auditoria Interna sob diferentes aspectos e enfoques. Ao final todos podem efetuar uma análise crítica comparativa destes ramos de conhecimento da Auditoria Contábil.

Atividade Proposta 5

Tema da Aula: Controles Internos

Principais Estratégias de Ensino: Método do caso

Recursos Institucionais: Textos e apostilas, Caso: Big Bytes

Objetivo Educacional: Introduzir conceitos básicos de Controles Internos

Operacionalização:

Após uma preleção sobre a idéia de Controles Internos, sem aprofundar em conceitos técnicos, o professor aplica essa atividade, que não exige leitura prévia:

- 1.º) O professor solicita que os alunos se dividam em grupos pequenos (com cinco componentes) e distribui uma cópia do Caso: Big Bytes Componentes Eletrônicos para cada um;
- 2.º) Juntamente com o caso, o professor distribui uma folha avulsa, com um quadro de três colunas, sendo: a primeira coluna denominada “Falha Identificada”, a segunda coluna “Risco Operacional” e a terceira coluna “Recomendações e Justificativas”, com pelo menos dez linhas;
- 3.º) Após a distribuição do material, o professor solicita que leiam o caso apresentado;
- 4.º) O professor orienta os alunos para que todos tentem identificar o que pode estar errado nas rotinas e procedimentos descritos;
- 5.º) O professor orienta os alunos a identificarem o que pode acontecer de errado no processo descrito, caso identifiquem algum erro;
- 6.º) E por último, o professor orienta os alunos para que eles apresentem recomendações para correção dessas falhas e suas respectivas justificativas;
- 7.º) Após essas orientações, o professor solicita que todos preencham o quadro entregue;
- 8.º) Após o tempo determinado (quarenta minutos), o professor inicia a correção dessa atividade;

- 9.º) Para facilitar a visualização, o professor utiliza uma transparência (para retroprojeter) com um quadro igual ao que foi distribuído aos alunos, de tal forma que sua imagem (quadro) fique focalizada no quadro (negro ou branco);
- 10.º) À medida que debate e discute com os alunos as falhas identificadas, o professor anota no quadro as respostas apresentadas, sintetizando as opiniões de todos.

Atividade Proposta 6

Tema da Aula: Controles Internos

Principais Estratégias de Ensino: Método do Caso, Dramatização e Jogos Didáticos

Recursos Institucionais: Textos e apostilas, Caso: Empresa Asgard

Objetivo Educacional: Exercitar a prática da Avaliação dos Controles Internos, por meio da elaboração de questionário e fluxograma.

Operacionalização:

Essa atividade permite inúmeras variações, dependendo dos conteúdos programáticos já estudados e do tempo disponível para sua realização. Dessa forma, parte-se do pressuposto que os alunos não detêm nenhum conhecimento prévio sobre Controles Internos, o que permite a utilização das informações contidas nessa atividade para outros conteúdos programáticos.

- 1.º) O professor, de forma antecipada (pelo menos um dia antes da aula), solicitará a 6 (seis) alunos que exerçam, na próxima aula, o papel de responsável por um departamento de uma empresa fictícia. Para isso, ele entregará a cada um as rotinas e os procedimentos dos respectivos departamentos (ver Caso: Empresa Asgard);
- 2.º) No dia da aula, o professor faz uma preleção explicando aos alunos que:
 - a. Devem ler o caso proposto;
 - b. Devem se dividir em pequenos grupos (no máximo cinco alunos);

- c. Os seis alunos contatados anteriormente não farão parte de nenhum grupo pois serão os representantes de cada departamento.
- 3.º) Em seguida, o professor deixará bem claras as regras e os objetivos dessa atividade:
- a. O principal objetivo dos alunos é identificar qual(is) departamento(s) é(são) responsável(eis) pela fraude;
 - b. Para isso, cada grupo, alternadamente, efetuará perguntas diretas e objetivas a cada departamento sobre suas rotinas e procedimentos;
 - c. Essa atividade deve ser vista como um jogo que acaba quando um dos grupos descobre a solução do caso.
- 4.º) O professor solicitará aos alunos que, no momento de efetuarem suas perguntas, façam-nas de forma ordenada, de preferência lendo a pergunta que foi previamente escrita;
- 5.º) Uma variação na execução dessa atividade é solicitar que os alunos escrevam, em uma folha de papel, as perguntas e entreguem-nas ao professor;
- 6.º) O professor deixa claro aos alunos que, caso alguma pergunta já tenha sido formulada por outros grupos, poderá ser substituída por outra pergunta;
- 7.º) O professor orienta os alunos a anotarem as respostas dos outros grupos para auxiliar a elaboração das conclusões;
- 8.º) O professor deve orientar os representantes de cada departamento para que:
- a. Respondam de forma objetiva as perguntas, sem acrescentar informação;
 - b. Não mintam ou inventem nenhuma informação;
 - c. Não são obrigados a decorar todas as rotinas e procedimentos entregues antecipadamente, podendo, dessa forma, recorrer à folha entregue.

- 9.º) Antes de iniciarem a atividade, o professor deve esclarecer que os grupos podem apresentar a solução do caso a qualquer momento, devendo fazê-la por escrito. Se estiver certo, o professor declara o grupo vencedor e encerra a atividade. Se estiver errado, o professor avisa que o grupo está desclassificado e continua a atividade;
- 10.º) Após a definição dos líderes de grupos, o professor efetua um sorteio para determinação da ordem de questionamento;
- 11.º) Dependendo do tempo disponível, essa atividade poderá se estender por mais de um dia de aula;
- 12.º) Caso nenhum grupo acerte o resultado, o professor apresenta a solução do caso;
- 13.º) O professor pode solicitar, ao final da atividade, a elaboração de um fluxograma de todas as rotinas e procedimentos apresentados;
- 14.º) Como complemento, pode-se solicitar uma análise dos pontos fracos e fortes do Controle Interno apresentado.

O mais importante é a definição clara das regras do jogo para que, dessa forma, não exista nenhum tipo de questionamento sobre a credibilidade da atividade. Durante a atividade, os alunos devem entender a importância de se elaborar perguntas diretas e objetivas, quando se avalia o Controle Interno de uma empresa, de tal forma que não se permitam aos respondentes a emissão de respostas genéricas e fugidias. As habilidades de visão holística e senso crítico são muito explorados na atividade.

A elaboração do fluxograma poderá ser tema de outra aula, utilizando-se, dessa forma, as informações deste caso.

Atividade Proposta 7

Tema da Aula: Auditoria Interna e Controles Internos

Principais Estratégias de Ensino: Debates e Discussões

Recursos Institucionais: Filme “A fraude – o caso Barings”

Objetivo Educacional: Ilustrar os efeitos da ausência de Controles Internos em uma organização.

Operacionalização:

O principal nessa atividade é elaborar um roteiro de observação, a ser seguido pelos alunos durante a exibição do filme “A fraude – o caso Barings”. No roteiro devem conter os principais aspectos que os alunos precisam observar, tais como:

- Os controles internos existentes e ausentes nas transações bancárias;
- Como a Auditoria Independente é percebida e os procedimentos equivocados;
- A importância da credibilidade e confiança dos funcionários da empresa.

Como forma de auxílio aos alunos, podem ser entregues, de forma antecipada, a Sinopse do filme e o Resumo do Caso Barings (apensados neste trabalho), para que, dessa forma, fique mais fácil o entendimento de certos aspectos técnicos retratados no filme.

Ao final da exibição do filme, o professor discute com os alunos as observações de todos. Por se tratar de uma obra de exibição pública, facilmente encontrada em videolocadoras, pode-se solicitar que alunos assistam ao filme em suas casas e tragam o relatório de observação, para posteriores discussões.

Atividade Proposta 8

Tema da Aula: Papéis de Trabalho

Principais Estratégias de Ensino: Método do caso

Recursos Institucionais: Textos e apostilas

Objetivo Educacional: Instruir os alunos na elaboração de papéis de trabalho, como forma de suporte da opinião dos auditores independentes.

Operacionalização:

Essa atividade é, usualmente, utilizada nas salas de aula da disciplina Auditoria Contábil. Consiste em apresentar um caso com informações e valores diversos (Ver Caso: Empresa Bemtever e Caso: Empresa Liga da Justiça) e solicitar a confecção do respectivo papel de trabalho.

A apresentação de casos com evidenciação de resposta variada permite a elaboração dos papéis de trabalho de forma diferente. Isso auxilia os alunos no entendimento da necessidade de um papel de trabalho organizado.

Ao se solicitar uma atividade como essa, é interessante não apresentar nenhum modelo de papel de trabalho, cabendo aos alunos a criatividade para elaboração. Com isso, o professor deixa claro que cada empresa de auditoria independente tem seu próprio padrão de elaboração de papéis de trabalho. O professor pode, ao final da atividade, efetuar críticas e comentários sobre a elaboração de cada um, enfatizando, dessa forma, que esses documentos também são utilizados para a avaliação do trabalho dos auditores independentes.

Observa-se que, para o desenvolvimento dessa atividade, são necessários conhecimentos contábeis técnicos prévios, o que é um bom “termômetro” da formação básica de Contabilidade que o curso está proporcionando.

Atividade Proposta 9

Tema da Aula: Auditoria Independente - Casos Reais de Fraudes

Principais Estratégias de Ensino: Pesquisa Bibliográfica e Painel Integrado

Recursos Institucionais: Textos e apostilas, Cartaz (ou Flipchart)

Objetivo Educacional: Apresentar casos reais de fraudes contábeis e/ou casos que envolvam a Auditoria Independente.

Operacionalização:

O professor entrega textos e artigos de periódicos (revistas e jornais) ou solicita que os alunos leiam e pesquisem sobre casos reais de fraudes contábeis. Para facilitar a pesquisa, recomenda-se a utilização de casos conhecidos e

reportados pela mídia, como por exemplo, os casos dos bancos brasileiros Nacional, Econômico e Marka e de empresas multinacionais como Enron, WorldCom, Xerox e Tyco.

No dia da atividade, o professor segue os seguintes passos:

- 1.º) Divide a sala em pequenos grupos (na mesma quantidade dos casos pesquisados);
- 2.º) Atribui a cada grupo a responsabilidade de discutir e analisar um caso diferente;
- 3.º) Orienta que, em cada grupo, cada componente será responsável por anotar o resultado das discussões sob um aspecto específico. Por exemplo: um aluno anotar sobre os aspectos técnicos e contábeis da fraude; um aluno anotar sobre os aspectos éticos e morais contidos no caso; outro aluno anotar sobre a responsabilização da Auditoria Independente; outro aluno anotar sobre os efeitos da fraude sobre os negócios da empresa e assim por diante;
- 4.º) Durante o tempo determinado (vinte minutos), os grupos efetuarão discussões;
- 5.º) Após o término do tempo, o professor solicitará que os grupos se desfaçam;
- 6.º) O professor solicitará que sejam formados novos grupos, agora constituídos por alunos que eram responsáveis pelos mesmos aspectos. Por exemplo, será criado um grupo com todos os alunos responsáveis pelos aspectos técnicos e contábeis, outro grupo com os alunos que anotavam as observações sobre os aspectos éticos e morais e assim por diante;
- 7.º) Cada grupo efetuará uma análise do aspecto sob sua responsabilidade de tal forma que consigam chegar a algumas conclusões;
- 8.º) Após o tempo determinado (vinte minutos), o professor solicitará aos grupos, por meio de um representante, que apresentem suas conclusões para a sala;
- 9.º) O professor efetuará um fechamento da atividade, elencando, por exemplos, os aspectos que não foram apresentados ou corrigindo alguma assertiva errada.

Esse tipo de Painel Integrado somente tem efeito positivo se todos os alunos pesquisarem e participarem da discussão, caso contrário, não alcançará êxito pretendido.

Uma variação interessante para essa atividade é desenvolvê-la em três aulas consecutivas, de tal forma que, na primeira, os alunos recebem e lêem o material sobre o caso, na segunda os alunos discutem os aspectos determinados pelo professor e na terceira aula são criados os novos grupos de discussão.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A importância da Contabilidade, para qualquer sociedade, está alicerçada em conceitos primitivos, tendo em vista o seu surgimento atrelado à história do próprio homem. Isso se explica uma vez que a história da Contabilidade tem sua gênese antes do surgimento da escrita, pois controlar e preservar o patrimônio sempre foram preocupações inerentes ao homem, que se intensificaram com o passar do tempo.

Durante muito tempo, a percepção que as pessoas tinham da Contabilidade estava vinculada à falsa idéia de que apenas servia para o registro de valores monetários do patrimônio e para os pagamentos de tributos. Essa percepção está mudando na medida em que a sociedade se moderniza e o desenvolvimento da economia mundial depende da credibilidade e da transparência das informações contábeis das empresas. Esses atributos são característicos de um ramo de atividade específica da Contabilidade: a Auditoria Contábil.

O surgimento da Auditoria Contábil está vinculado à necessidade das empresas em confiar nos informes e relatórios contábeis, próprios e de outrem, isso porque o desenvolvimento econômico de uma empresa e, até mesmo, de um país, perpassa pela credibilidade e pela transparência de suas informações. Tal fato se justifica, tendo em vista o aumento da participação acionária na formação e desenvolvimento de muitas empresas modernas. Nesse contexto, o papel da Auditoria Contábil é de fundamental importância, pois ela assegura, por meio de técnicas e procedimentos próprios, a credibilidade dessas informações contábeis, além de apresentar, à administração das entidades, propostas de melhoria em seus controles internos e em toda a sua gestão.

Por esse fato, justifica-se a preocupação dessa atividade, o que depende, principalmente, do aprimoramento das competências e habilidades do contador, profissional que, dentre outras prerrogativas, é o responsável pelo exercício da Auditoria Contábil. A necessidade de aprimoramento desse profissional, também, evidencia-se ao se analisar os resultados do Exame de Suficiência, cujo principal objetivo é aferir a qualidade daqueles que pretendem atuar nesse ramo de atividade.

Não há como, ao se discutir o aperfeiçoamento do profissional contábil, não se pensar em sua formação básica, oriunda das salas de aulas de uma

universidade. É nessa fase que o profissional toma conhecimento das diversas atividades que poderá exercer como contador, por meio de uma estrutura curricular generalista o suficiente para a apresentação de seu campo de atuação e proficiente para a capacitação de competências e habilidades específicas da profissão.

A Auditoria Contábil é componente curricular de todas as faculdades que ofertam o curso de Ciências Contábeis, entretanto, por ter um objetivo generalista, as instituições de ensino superior nem sempre conseguem apresentar ao aluno o vivenciamento profissional específico dessa atividade, seja por restrições em sua estrutura física e pedagógica, seja pela má formação de seus professores.

Dessa forma, este estudo buscou avaliar e apresentar estratégias para contribuir com o aperfeiçoamento do processo ensino-aprendizagem da disciplina Auditoria Contábil, de tal forma que se possa estreitar a relação teoria-prática, visando atender, principalmente, àquelas instituições cujas restrições impedem a docência adequada dessa disciplina. Esse aperfeiçoamento perpassa pela compreensão do binômio ensino-aprendizagem, por meio de suas concepções teóricas, pelo entendimento de como se forma um professor universitário, pela evolução histórica da disciplina Auditoria Contábil, bem como pelo diagnóstico das principais estratégias de ensino aplicáveis, que sustentam a apresentação de alternativas didático-pedagógicas adequadas.

Quando se analisa o processo ensino-aprendizagem, é necessária a compreensão de três vetores fundamentais: a indissociabilidade do ensino e da aprendizagem, a formação pedagógica adequada do professor e as principais abordagens e enfoques educacionais. Além desse entendimento, é imprescindível a clareza de que existe uma limitação entre o ideal teórico e o realizável, sob a luz da realidade educacional brasileira, especificamente, em relação ao ensino superior de Ciências Contábeis.

O ensino e a aprendizagem são conceitos que apresentam uma relação recíproca, entretanto cada um deve ser analisado separadamente, tendo em vista suas peculiaridades. No ensino, cuja ação é centrada no professor, as variáveis existentes referem-se, principalmente, à estrutura física e pedagógica oferecida pela instituição e a formação pedagógica do professor. Ao passo que na aprendizagem, cuja ação é centrada no aluno, as principais variáveis referem-se à forma como cada um aprende e como os efeitos do ambiente afetam a disposição e a motivação desse aluno por aprender.

Apesar das teorias modernas clamarem por uma participação mais ativa do aluno no processo ensino-aprendizagem, é visível que o principal ator continua sendo o professor, pois com uma formação didática adequada e o pleno conhecimento dos principais enfoques educacionais, ele é capaz de proporcionar reais condições para a efetivação da aprendizagem do aluno. Essa concepção de atuação do professor resvala em eventuais limitações ou restrições materializadas de diversas formas. No caso da docência da disciplina Auditoria Contábil, uma limitação evidenciada pelos resultados da pesquisa apresentada neste estudo é a formação pedagógica inadequada dos professores, oriunda, talvez, da falta de prioridade a essa atividade e por falta de apoio da instituição de ensino.

Um aspecto que afeta diretamente a aprendizagem dos alunos é a escolha de estratégias de ensino adequadas e a utilização dos recursos instrumentais disponibilizados pelas instituições de ensino superior. Postula-se que o efeito sobre o processo ensino-aprendizagem depende, principalmente, da adequada utilização das ferramentas, métodos e estratégias de ensino e recursos disponíveis. Além disso, é recomendada, pelos estudiosos da área educacional, uma alternância na aplicação das estratégias de ensino, bem como na utilização dos recursos institucionais, visando atender, dessa forma, as diferentes formas de aprender de cada aluno. Observa-se, entretanto, uma realidade diferente nos cursos de Ciências Contábeis, pois, de acordo com a pesquisa realizada com as instituições de ensino de Minas Gerais, os professores da disciplina Auditoria Contábil, além de variarem pouco a utilização das estratégias de ensino, apresentam um desconhecimento conceitual de diversas outras, o que, a princípio, pode ser atribuída à formação pedagógica inadequada.

Sob a égide das teorias e concepções educacionais apresentadas neste estudo, é necessário que os docentes da disciplina Auditoria Contábil reavaliem sua postura a respeito do processo ensino-aprendizagem, de tal forma que consigam incentivar o aluno quanto à responsabilidade por sua aprendizagem. Isso somente é possível com a conscientização dos efeitos dos limites e restrições inerentes ao ensino superior de Ciências Contábeis, especificamente, no que se refere à formação básica desses alunos e as suas carências intelectuais. E para a consecução dos objetivos educacionais propostos, a utilização de estratégias de ensino adequadas possibilitará a minimização dos efeitos dessas eventuais dificuldades.

Se por um lado, o aperfeiçoamento do processo ensino-aprendizagem depende de uma mudança de postura do professor; por outro, a adequação da estrutura curricular da disciplina Auditoria Contábil, visando a uma melhor formação para essa atividade profissional, está cerceada pelos objetivos generalistas do curso de Ciências Contábeis e eventuais ausências ou insuficiências de estrutura física e pedagógica oferecida pelas instituições de ensino. Apesar de, comprovadamente, existir uma aderência satisfatória do currículo da disciplina Auditoria Contábil às exigências profissionais nacionais e mundiais, ainda falta apresentar, ao aluno, o vivenciamento profissional dessa atividade nas aulas ministradas. Isso se evidencia pelos resultados da pesquisa no tocante à percepção dos professores quanto à existência desse vivenciamento em suas estratégias de ensino. Essa percepção está vinculada ao desconhecimento conceitual de certas estratégias. Mesmo que o professor enfrente certas dificuldades estruturais em sua docência, como a falta de aplicativo (software) específico para a disciplina Auditoria Contábil ou a ausência de Laboratório de Informática ou Empresa-Modelo, é possível, com criatividade, superar essas limitações, utilizando estratégias de ensino alternativas, como o Método do Caso e Jogos Didáticos, que, conceitual e operacionalmente, possibilitam apresentar o vivenciamento profissional necessário, aliado à participação ativa do aluno no processo ensino-aprendizagem.

Este estudo, além de apresentar uma avaliação das estratégias aplicáveis ao ensino da disciplina Auditoria Contábil, apresentou um diagnóstico da situação dos docentes dessa disciplina no estado de Minas Gerais, que se assemelham a outros estudos e pesquisas citados ao longo do trabalho. O que se pode observar, além do que já foi apresentado nestas considerações finais, é que esses docentes necessitam de um apoio didático-pedagógico para poderem explorar, de maneira mais adequada, as possibilidades e as alternativas do trabalho docente. Isso significa que a instituição de ensino deve oferecer um suporte técnico adequado para que o professor, que não obteve uma formação pedagógica adequada mas que tem a experiência profissional na área de Auditoria Contábil, possa conhecer e ampliar as potencialidades das diversas estratégias de ensino existentes.

Com base no referencial teórico pesquisado, são apresentadas, neste trabalho, algumas propostas de atividades didáticas para a docência da disciplina Auditoria Contábil, sobre temas e assuntos que fazem parte do currículo dessa disciplina. Não se teve a pretensão de afirmar que essas propostas sejam as mais

adequadas e eficientes para toda e qualquer instituição de ensino, mas apresentar uma amostra de estratégias alternativas, para professores que apresentem ou são submetidos a limitações em seu trabalho docente. Buscou-se, nessas propostas, apresentar uma diversidade de estratégias, que vão de simples debates e discussões até uma proposta de Jogo Didático. Todas permitem adaptações e variações, mas o mais importante é que o professor possa compreender as suas possíveis utilizações.

Afirmar que este estudo sanará as dificuldades apresentadas pelos docentes no processo ensino-aprendizagem da disciplina Auditoria Contábil é uma pretensão muito grande, tendo em vista as diversas variáveis existentes no processo ensino-aprendizagem dessa disciplina. Todavia, por ser direcionado a um público específico, no caso os professores dessa disciplina, a principal contribuição deste trabalho foi apresentar e discutir algumas limitações e dificuldades existentes no trabalho docente, e apresentar propostas que possam contribuir para minimizar os efeitos dessa limitação.

É preciso que professor e aluno entendam que, apenas de forma sinérgica, será possível mudar a história do ensino no curso de Ciências Contábeis. A principal contribuição que este estudo traz, em suma, é iniciar esse processo de mudança pelo ensino da disciplina Auditoria Contábil.

REFERÊNCIA

A FRAUDE. Direção: James Dearden. Inglaterra: Granada Films Productions, NewMarket Capital Group LLC. 1999. 1 DVD (101 min.), NTSC, colorido. Legendado. Português.

ABREU, Maria Célia Teixeira Azevedo de; MASETTO, Marcos Tarcísio. **O professor universitário em aula: prática e princípios teóricos**. 3.ed. São Paulo: MG Ed. Associados, 1983.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BEPPU, Clovis Ioshike. **Simulação em forma de Jogo de Empresas aplicada ao ensino da Contabilidade**. 1984. 200 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo.

BERGAMINI JÚNIOR, Sebastião. Controles Internos como um Instrumento de Governança Corporativa. **Revista do BNCDES**, Rio de Janeiro, v. 12, n. 24, p.149-188, dez., 2005.

BORDENAVE, Juan Díaz; PEREIRA, Adair Martins. **Estratégias de Ensino-Aprendizagem**. 17.ed. Petrópolis: Vozes, 1997.

BRASIL. **Decreto-Lei n.º 7.988, de 22 setembro de 1945**. Dispõe sobre o ensino superior de ciências econômicas e de ciências contábeis e atuariais. Disponível em <<http://www.soleis.adv.br/cienciaseconomicascontabeisatuariais.htm>>. Acesso em 12 jun. 2005.

BRASIL. Ministério da Educação e do Desporto. Conselho Federal de Educação. **Resolução n.º 3, 05 de outubro de 1992**. Fixa os mínimos de conteúdos e duração do curso de graduação em Ciências Contábeis, Brasília, 1992.

BRASIL. Ministério da Educação. Comissão de Especialistas de Ensino de Ciências Contábeis. **Diretrizes Curriculares, de acordo com o Edital n.º 04/97 MEC**. Brasília, 1999. Disponível em <<http://teses.eps.ufsc.br/defesa/pdf/4645.pdf>>. Acesso em 12 jun. 2005.

BRASIL. Ministério da Educação. Conselho Federal de Educação. **Resolução s/n., de 08 de fevereiro de 1963**. Fixa os mínimos de conteúdo e duração dos cursos de Ciências Atuariais, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas. Passarinho, Yesis Ilícia (org). Resoluções e Portarias do Conselho Federal de Educação –1962/1978. Brasília: DF–CFE, 1979.

BRASIL. Ministério da Educação. Conselho Nacional de Educação. **Parecer CES/CNE n.º 146, de 3 de abril de 2002**. Institui as Diretrizes Curriculares

Nacionais do curso de graduação de Ciências Contábeis. Brasília. Disponível em <<http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/CES0146.pdf>>. Acesso em 12 jun. 2005.

BRASIL. Ministério da Educação. Conselho Nacional de Educação. **Resolução CNE/CES n.º 10, de 16 de dezembro de 2004**. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. Disponível em <<http://www.prolei.inep.gov.br>>. Acesso em 12 jun. 2005.

BRASIL. Ministério da Educação. **Portaria n.º 121, de 28 de julho de 2006**. Dispõe sobre o Exame Nacional de Desempenho de Estudantes. Diário Oficial da União, Brasília, 2 ago. 2006.

BRASIL. Ministério da Educação. **Portaria n.º 3.018, de 21 de dezembro de 2001**. Dispõe sobre o Exame Nacional de Cursos. Diário Oficial da União, Brasília, 26 dez. 2001.

CASSARRO, Antonio Carlos. **Controles Internos e Segurança de Sistemas**. São Paulo: LTr, 1997.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Edital n.º 1, de 3 de janeiro de 2005**. Torna públicas a abertura de inscrições e as normas estabelecidas pelo Plenário para a realização do 11º (DÉCIMO PRIMEIRO) - I/2005 Exame de Suficiência Profissional. Brasília. Diário Oficial da União, Brasília, 4 jan. 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n.º 1.019, de 18 de fevereiro de 2005**. Dispõe sobre o Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 28 fev. 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n.º 820, de 17 de dezembro de 1997**. Aprova a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis com alterações e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 21 jan. 1998.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n.º 853, de 28 de julho de 1999**. Institui o Exame de Suficiência como requisito para obtenção de Registro Profissional em CRC. Diário Oficial da União, Brasília, 29 out. 1999.

FAVARIN, Antonio Marcos. **Didática aplicada ao Ensino da Contabilidade em nível de 3.º grau**. 1994. 132 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuariais, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1991.

FREITAS, Adriana Gomes de; MAXIMIANO, Antonio César Amaru. **Alternativas metodológicas para o ensino-aprendizagem no ensino de administração.** Disponível em <<http://in3.dem.ist.utl.pt/downloads/cur2000/papers/S16P07.PDF>>, Acesso em 25 jun. 2007.

GIL, Antonio Carlos. **Didática do ensino superior.** São Paulo: Atlas, 2006.

GIL, Antonio Carlos. **Metodologia do Ensino Superior.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 1994.

IUDICIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; FRANCO, Hilário. Currículo Básico do Contador – orientação técnica versus orientação humanística. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 49, p.12-22, abr./jun., 1984.

LEITE, Carlos Eduardo Barros. **A evolução das ciências contábeis no Brasil.** Rio de Janeiro: Editora FGV, 2005.

LIBÂNEO, José Carlos. **Didática.** São Paulo: Cortez, 1994.

LOPES, Jorge Expedito de Gusmão et al. **A Formação e a Qualificação do Contador face ao Programa Mundial de Estudos em Contabilidade proposto pelo Isar: Uma abordagem no processo ensino-aprendizagem.** In: CONGRESSO USP INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 2,10-11 out., 2005, São Paulo. Disponível em <<http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos22005/192.pdf>> Acesso em 10 ago. 2007.

LOWMAN, Joseph. **Dominando as técnicas de ensino.** Trad. Harue Ohara Avritscher. São Paulo: Atlas, 2004.

MACHADO, Hermínio Medeiros. **Auditoria Contábil para concursos e provas.** 2.ed. Porto Alegre: Sagra: DC Luzzatto, 1996.

MADEIRA, Clóvis Ailton. **Avaliação do Ensino de Auditoria nos Cursos de Graduação de Ciências Contábeis – Uma pesquisa exploratória.** 2001. 227 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica) – Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo, Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, São Paulo.

MAGALHÃES, Antonio de Deus F et al. **Auditoria das Organizações: metodologias alternativas ao planejamento e à operacionalização dos métodos e das técnicas.** São Paulo: Atlas, 2001.

MARION, Arnaldo Luís Costa. **Métodos de Ensino para cursos de Administração: uma análise da aplicabilidade e eficiência dos métodos.** 2007. 125 f. Dissertação

(Mestrado em Administração de Empresas) – Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuariais, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo.

MARION, José Carlos; GARCIA, Elias; CORDEIRO, Moroni. Discussão sobre Metodologias de Ensino Aplicáveis à Contabilidade. **Revista de Contabilidade do CRC-SP**, São Paulo, v. 3, n. 8, p. 48-53, jun., 1999.

MARION, José Carlos; MARION, Arnaldo Luís Costa. **Metodologias de ensino na área de negócios: para cursos de administração, gestão, contabilidade e MBA**. São Paulo: Atlas, 2006.

MARION, José Carlos; MARION, Márcia Maria Costa. **A Importância da Pesquisa no Ensino da Contabilidade**. Disponível em <<http://www.marion.pro.br/portal/modules/wfdownloads/visit.php?cid=2&lid=8>> Acesso em 05 fev. 2005.

MASETTO, Marcos Tarcísio. **Competência Pedagógica do Professor Universitário**. São Paulo: Summus, 2003.

MIZUKAMI, Maria da Graça Nicoletti. **Ensino: As abordagens do processo**. São Paulo: EPU, 1986.

NÉRICI, Imídeo G. **Metodologia do Ensino – uma introdução**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1987.

NÉRICI, Imídeo G. **Metodologia do Ensino Superior**. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1967, 239 p.

OLIVEIRA, Luis Roberto de. **Metodologias alternativas para a formação de contabilistas: experiências de ensino-aprendizagem em laboratório contábil**. 2001. 184 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuariais, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo.

PELEIAS, Ivam Ricardo (org.). **Didática do Ensino da Contabilidade** – aplicável a outros cursos superiores. São Paulo: Saraiva, 2006.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Auditoria de Demonstrações Contábeis**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

RICARDINO FILHO, Álvaro Augusto. **Auditoria: Ensino Acadêmico X Treinamento Profissional**. 2002. 254 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de Auditoria**. 9.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SANTOS, Roberto Vatan dos. **“Jogos de empresas” aplicados ao processo de ensino e aprendizagem de Contabilidade**. 1999. 245 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

SKINNER, Burrhus Frederic. **Tecnologia do Ensino**. Trad. Rodolpho Azzi. São Paulo: Herder; Edusp, 1972, 260 p.

SOUSA, Óscar C. de. Aprender e Ensinar: significados e mediações. In: TEODORO, Antônio; VASCONCELOS, Maria Lúcia (orgs.). **Ensinar e Aprender no Ensino Superior – por uma epistemologia da curiosidade na formação universitária**. São Paulo: Editora Mackenzie; Cortez, 2003. p. 35-60.

TEIXEIRA, Gilberto. **Métodos de Ensino usados em Administração: Características e Aplicações**. Disponível em <http://spu.autoupdate.com/ler.php?modulo=14&texto=850>>, Acesso em 20 set. 2007.

UNCTAD - United Nations Conference on Trade and Development. **Global Curriculum for the Professional Education of Professional Accountants**. Genebra, 1999. Disponível em <http://www.unctad.org/en/docs/c2isard6.en.pdf>>. Acesso em 10 set. 2005.

BIBLIOGRAFIA CONSULTADA

ALBERTON, Luiz. **Uma Contribuição para a Formação de Auditores Contábeis Independentes na Perspectiva Comportamental**. 2002. 272 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

ALMEIDA, Fábio da Silva. **Tecnologia da informação: uma análise das perspectivas e impacto das novas tecnologias no ensino da contabilidade**. 2003. 137 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuariais, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo.

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

ANDRADE, Cacilda Soares de. **O Ensino da Contabilidade Introdutória nas Universidades Públicas do Brasil**. 2002. 153 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

ARAÚJO, Francisco José. Compreensão do parecer do auditor independente. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 139, p.71-80, jan./fev., 2003.

BARBOSA, Paulo Osmar Dias. **Análise do uso dos métodos, das técnicas de ensino e recursos didáticos aplicados nos cursos de qualificação profissional: um estudo de caso no CEFET-PR**. 2001. 74 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

BARRETO NETO, Ranylson de Sá. O ensino superior de contabilidade – conhecimentos e reflexões para o 3º milênio. **Revista Mineira de Contabilidade**, Belo Horizonte, n. 5, p.23-30, 4.º trimestre, 2001.

BERGER, Leoni. **As emoções na comunicação professor-aluno: um caminho para o resgate do prazer no ensino superior**. 2002. 331 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

BONTEMPO, Mary TsuTsui. Teoria dos Jogos Aplicada à Contabilidade. **Cadernos de Estudos**, São Paulo, FIECAAF, v.9, n. 15, p.35-40, jan./jun., 1997.

CABRAL, Rodrigo Becke. **Mercados Financeiros: uma metodologia de ensino de estratégias de ensino**. 2002. 97 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) –

Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

CARVALHO, L. Nelson. **O parecer dos auditores independentes sobre demonstrações contábeis no Brasil: estudo das limitações ao seu poder de comunicação.** 1989. 153 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo.

CHEIBUB, Theocrito Pereira. **Currículos plenos dos cursos de graduação em Ciências Contábeis: uma análise de grades curriculares recentes.** 2003. 206 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN, Brasília.

COLIATH, Gleubert Carlos. **Uma contribuição para o ensino da história do pensamento contábil nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil.** 2003. 217 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuariais, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo.

FREIRE, Paulo. **Pedagogia do oprimido.** 17.ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1987.

FURTADO, Fábio Eduardo Paes. **Auditoria Independente: fatores que contribuem para a validade do trabalho do auditor independente nas companhias industriais de capital aberto.** 2002. 249 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuariais, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo.

GIOVANNINI, José Eustáquio. O utilitarismo adotado no ensino da Ciência Contábil. **Revista Mineira de Contabilidade**, Belo Horizonte, v.3, n. 8, p.20-23, 3.º trimestre, 2002.

GOMES, Josir Simeone; FAVERO, Hamilton Luiz. Análise das deficiências na formação profissional do contador no Brasil. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 64, p.51-55, jan./mar., 1988.

INEP - INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS. **Exame Nacional de Cursos Relatório-Síntese 2002.** Disponível em <<http://www.inep.gov.br/superior/provao/sintese/sintese.htm>>. Acesso em 12 jan. 2005.

INEP - INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS. **Sinopse Estatística da Educação Superior em Graduação.** Disponível em <<http://www.inep.gov.br/superior/censosuperior/sinopse/default.asp>>. Acesso em 12 jan. 2005.

IUDICIBUS, Sérgio de. Metodologia do Ensino da Contabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 52, p.19-23, jan./mar., 1985.

IUDICIBUS, Sérgio de; FRANCO, Hilário. A Formação do Contador sob o Ponto de Vista do Usuário dos Serviços dos Contadores. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 43, p.43-48, out./dez., 1982.

IUDICIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. As faculdades de Ciências Contábeis e a formação do contador. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 56, p.50-56, jan./mar., 1986.

LAFFIN, Marcos. **De Contador a Professor: a trajetória da docência no ensino superior de contabilidade**. 2002. 2003 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

LAFFIN, Marcos. Ensino da Contabilidade: Componentes e Desafios. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, s.n., p.16-23, out., 2003.

LAFFIN, Marcos. O Professor de Contabilidade no contexto de novas exigências. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 127, p.20-32, jan./fev., 2001.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 3.ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1991, 270 p.

LICCIARDI JUNIOR, Roberto José. **Casos Polêmicos de Pareceres de Auditoria das demonstrações Contábeis**. 2003. 104 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuariais, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo.

LIMA, Albino Ferreira. Tendências Pedagógicas no curso de Ciências Contábeis no Distrito Federal. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 115, p.28-35, jan./fev., 1999.

LÜCK, Heloísa. **Pedagogia Interdisciplinar: fundamentos teóricos-metodológicos**. 3.ed. Petrópolis: Vozes, 1997. 92 p.

MARION, José Carlos. Aspectos do ensino da contabilidade nos estados Unidos. **Cadernos de Estudos**, São Paulo, FIECAAF, n. 7, out., 1992.

MARION, José Carlos. Efeitos do ensino de Contabilidade na qualidade do profissional. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 52, p.30-32, jan./mar., 1985.

MARION, José Carlos. Metodologia do Ensino da Contabilidade (ou geral). **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 57, p.7-9, abr./jun., 1986.

MARION, José Carlos. Metodologia do Ensino da Contabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 44, p.34-39, jan./mar., 1983.

MARION, José Carlos. **O Ensino da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1996. 124p.

MARION, José Carlos; SOUZA, Edmar Aparecido. Aspectos sobre a Utilização do Método do Caso no Ensino da Contabilidade – uma abordagem inicial. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, v.29, n. 123, p.8-20, mai./jun., 2000.

MARQUES, Juracy C. **Ensinar não é transmitir**. Porto Alegre: Globo, 1969.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de Monografias**. São Paulo: Atlas, 1992.

MARTINS, Gilberto de Andrade; LINTZ, Alexandre. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, José do Prado. **Didática Geral: fundamentos, planejamento, metodologia, avaliação**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1990.

MENDES, João Batista. Utilização de Jogos de Empresas no Ensino de Contabilidade. **Revista Brasileira de Contabilidade–Suplemento Especial**, Brasília, v.29, n. 126, p.48-65, nov./dez., 2000.

MOLINA, Fábio Sanches. Metodologia de Ensino de Contabilidade Geral – algumas considerações. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, v.30, n. 129, mai./jun., 2001.

NASI, Antonio Carlos. Auditoria Independente: caminhos percorridos e perspectivas futuras. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 84, p.15-23, set., 1993.

NOSSA, Valcemiro. **Ensino da Contabilidade no Brasil: uma análise crítica da formação do corpo docente**. 1999. 157 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva (coord.). **Métodos e Técnicas de pesquisa em Contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2003.

OLIVEIRA, João Batista Araújo; CHADWICK, Clifton B.. **Tecnologia Educacional: teorias da instrução**. 7.ed. ampl. Petrópolis: Vozes, 1982.

PAIVA, Simone Bastos. O Ensino da Contabilidade: Em busca da interdisciplinaridade. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, v.28, n. 120, p.88-93, nov./dez., 1999.

PRIETO, Antonio Andrada. Contabilidade – um ensino prático ou teórico?. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 52, p.23-24, jan./mar., 1985.

REIS, Arnaldo Carlos de Rezende. **Avaliação de uma técnica de ensino e aprendizagem voltada para origens e aplicações**. 2002. 109 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuariais, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo.

RICARDINO FILHO, Álvaro Augusto. **Do steward ao controller, quase mil anos de management accounting: o enfoque anglo-americano**. 1999. 263 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

RICARDINO FILHO, Álvaro Augusto; CARVALHO, L. Nelson. Breve Retrospectiva do Desenvolvimento das Atividades de Auditoria no Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, n. 35, p.22-34, mai./ago., 2004.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3.ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1999.

SÁ, Antônio Lopes de. Metodologia do Ensino da Contabilidade – comentários sobre os aspectos atuais. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 54, p.8-12, jul./set., 1985.

SÁ, Antônio Lopes de. Para uma verdadeira metodologia do curso superior de Ciência Contábil. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 60, p.11-14, jan./mar., 1987.

SACRAMENTO, Célia Oliveira de Jesus. O Ensino da Teoria da Contabilidade no Brasil. **Cadernos de Estudos**, São Paulo, FIECAAF, v.10, n. 18, mai./ago., 1998.

SANTOS, Roberto Vatan dos. “Jogos de Empresas” Aplicados ao Processo de Ensino e Aprendizagem de Contabilidade. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, n. 31, p.78-95, jan./abr., 2003.

SENGER, Clemildo Aparecido. **A necessidade de mudar o enfoque da auditoria: um estudo sobre as “Big Six”**. 1998. 157 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

SERRA NEGRA, Carlos Alberto. Metodologia para o Ensino Contábil: o uso de artigos técnicos. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, v.28, n. 117, p.71-75, mai./jun., 1999.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do Trabalho Científico**. 21.ed. rev. e ampl. São Paulo: Cortez, 2000, 278 p.

STRASSBURG, Udo. Avaliação do professor de Contabilidade – algumas considerações. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 141, p.91-96, mai./jun., 2003.

UNESCO - United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization. **World Declaration on Higher Education for the Twenty-first Century: Vision and Action**. Disponível em
<<http://unesdoc.unesco.org/images/0014/001419/141952e.pdf>> Acesso em 10 set. 2005.

VASCONCELOS, Nanci Pereira de. **Uma contribuição para a melhoria da qualidade do ensino superior da contabilidade - uma abordagem sistêmica**. 1995. 134 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo.

VASCONCELOS, Nanci Pereira de. Uma contribuição para a melhoria da qualidade do ensino em Ciências Contábeis: uma abordagem sistêmica. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 125, p.30-36, set./out., 2000.

VASCONCELOS, Yumara Lúcia. A atitude científica como necessidade profissional e o emprego das práticas de campo no ambiente acadêmico. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, n. 135, p.44-55, mai./jun., 2002.

VEIGA, Ilma Passos Alencastro (org.). **Técnicas de Ensino: por que não?** 2.ed. Campinas: Papirus, 1993.

APÊNDICES

RELAÇÃO DE IES DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS EM MINAS GERAIS

Faculdade / Universidade	Localidade	Categoria Adm.
Centro Superior de Ensino e Pesquisa de Machado - CESEP	Machado	Privada
Centro Universitário da Fundação Educacional Guaxupé - UNIFEG	Guaxupe	Privada
Centro Universitário de Belo Horizonte - UNI-BH	Belo Horizonte	Privada
Centro Universitário de Ciências Gerenciais - UNA	Belo Horizonte	Privada
Centro Universitário de Formiga - UNIFORMG	Formiga	Privada
Centro Universitário de Patos de Minas - UNIPAM	Patos de Minas	Privada
Centro Universitário do Leste de Minas Gerais - UNILESTEMG	Coronel Fabriciano	Privada
Centro Universitário do Planalto de Araxá - UNIARAXÁ	Araxá	Privada
Centro Universitário do Triângulo - UNITRI	Uberlândia	Privada
Centro Universitário Newton Paiva	Belo Horizonte	Privada
Faculdade Aldete Maria Alves - FAMA	Iturama	Privada
Faculdade Asa de Brumadinho - FAB	Brumadinho	Privada
Faculdade Brasileira de Ciências Exatas, Humanas e Sociais - FABRAI	Belo Horizonte	Privada
Faculdade Cenecista de Varginha - FACECA	Varginha	Privada
Faculdade da Cidade de Santa Luzia - FACSAL	Santa Luzia	Privada
Faculdade de Administração Milton Campos - FAMC	Nova Lima	Privada
Faculdade de Ciências Administrativas e Contábeis de Itabira - FACCI	Itabira	Privada
Faculdade de Ciências Contábeis de Itabirito - FACCI	Itabirito	Privada
Faculdade de Ciências Contábeis de Ponte Nova - FACCO	Ponte Nova	Privada
Faculdade de Ciências Contábeis e Administrativas Machado Sobrinho – FCCAMS	Juiz de Fora	Privada
Faculdade de Ciências e Tecnologia de Unaí - FACTU	Unaí	Privada
Faculdade de Ciências Econômicas de Conselheiro Lafaiete - FACEL	Conselheiro Lafaiete	Pública Municipal
Faculdade de Ciências Econômicas do Triângulo Mineiro - FCETM	Uberaba	Privada
Faculdade de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis de Divinópolis - FACED	Divinópolis	Privada
Faculdade de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis de São Sebastião do Paraíso - FACEAC	São Sebastião do Paraíso	Privada
Faculdade de Ciências Gerenciais de Manhuaçu - FACIG	Manhuaçu	Privada
Faculdade de Ciências Gerenciais de Sete Lagoas - FAGE	Sete Lagoas	Privada
Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas de Belo Horizonte – FACISABH	Belo Horizonte	Privada
Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas de Extrema - FAEX	Extrema	Privada
Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas do Sul de Minas - FACESM	Itajubá	Privada
Faculdade de Ciências Sociais e da Saúde de Teófilo Otoni - FDOCTUM	Teófilo Otoni	Privada
Faculdade de Minas - FAMINAS	Muriae	Privada
Faculdade de Minas Bh - FAMINAS-BH	Belo Horizonte	Privada
Faculdade de Talentos Humanos - TALENTOS HUMANOS	Uberaba	Privada
Faculdade del Rey	Belo Horizonte	Privada
Faculdade Novos Horizontes - NOVOS HORIZONTES	Belo Horizonte	Privada
Faculdade Politécnica de Uberlândia - FPU	Uberlândia	Privada
Faculdade Sudamérica - SUDAMÉRICA	Cataguases	Privada
Faculdade Triângulo Mineiro - FTM	Ituiutaba	Privada
Faculdades Integradas Adventistas de Minas Gerais - FIAMG	Lavras	Privada
Faculdades Integradas de Caratinga - FIC	Caratinga	Privada
Faculdades Integradas de Patrocínio - FIP	Patrocínio	Privada
Faculdades Integradas de Pedro Leopoldo - FIPEL	Pedro Leopoldo	Privada
Instituto Belo Horizonte de Ensino Superior - IBHES	Belo Horizonte	Privada
Instituto de Ensino Superior Cenecista - INESC	Unaí	Privada
Instituto de Ensino Superior de João Monlevade - IES/FUNCEC	João Monlevade	Privada

Instituto de Ensino Superior João Alfredo de Andrade - IJAA	Juatuba	Privada
Instituto Sudeste Mineiro de Educação e Cultura - ISMEC	Juiz de Fora	Privada
Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC BARREIRO	Belo Horizonte	Privada
Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC CONTAGEM	Contagem	Privada
Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC MINAS	Belo Horizonte	Privada
Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC SÃO GABRIEL	Belo Horizonte	Privada
Universidade de Itaúna - UIT (Itaúna)	Itaúna	Privada
Universidade de Itaúna - UIT (Lagoa da Prata)	Lagoa da Prata	Privada
Universidade de Uberaba - UNIUBE	Uberaba	Privada
Universidade do Vale Do Sapucaí - UNIVÁS	Pouso Alegre	Privada
Universidade Estadual de Montes Claros - UNIMONTES	Montes Claros	Pública Estadual
Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG	Belo Horizonte	Pública Federal
Universidade Federal de São João Del Rei - UFSJ	São João Del Rei	Pública Federal
Universidade Federal de Uberlândia - UFU	Uberlândia	Pública Federal
Universidade Federal de Viçosa - UFV	Viçosa	Pública Federal
Universidade Fumec - FUMEC	Belo Horizonte	Privada
Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC (Araguari)	Araguari	Privada
Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC (Barbacena)	Barbacena	Privada
Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC (Bom Despacho)	Bom Despacho	Privada
Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC (Juiz de Fora)	Juiz de Fora	Privada
Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC (Leopoldina)	Leopoldina	Privada
Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC (Nanuque)	Nanuque	Privada
Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC (Teófilo Otoni)	Teófilo Otoni	Privada
Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC (Uberaba)	Uberaba	Privada
Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC (Uberlândia)	Uberlândia	Privada
Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC (Visconde do Rio Branco)	Visconde do Rio Branco	Privada
Universidade Salgado de Oliveira - UNIVERSO (Belo Horizonte)	Belo Horizonte	Privada
Universidade Salgado de Oliveira - UNIVERSO (Juiz de Fora)	Juiz de Fora	Privada
Universidade Vale do Rio Doce - UNIVALE	Governador Valadares	Privada
Universidade Vale do Rio Verde - UNINCOR	Três Corações	Privada

Fonte: Instituto Educacional de Estudos e Pesquisas Educacionais.

<http://www.educacaosuperior.inep.gov.br/funcional/lista_cursos.asp> Acesso em 14 abril 2005, 9 h.

RESULTADO DAS RESPOSTAS OBTIDAS

Faculdade / Universidade	Localidade	Sem Oferta	Questionário Respondido	
Centro Superior de Ensino e Pesquisa de Machado - CESEP	Machado		Sim	
Centro Universitário da Fundação Educacional Guaxupé - UNIFEG	Guaxupe		Sim	
Centro Universitário de Belo Horizonte - UNI-BH	Belo Horizonte	Início 2003		
Centro Universitário de Ciências Gerenciais - UNA	Belo Horizonte		Sim	
Centro Universitário de Formiga - UNIFORMG	Formiga		Sim	
Centro Universitário de Patos de Minas - UNIPAM	Patos de Minas			Não
Centro Universitário do Leste de Minas Gerais - UNILESTEMG	Coronel Fabriciano		Sim	
Centro Universitário do Planalto de Araxá - UNIARAXÁ	Araxá			Não
Centro Universitário do Triângulo - UNITRI	Uberlândia		Sim	
Centro Universitário Newton Paiva	Belo Horizonte		Sim	
Faculdade Aldete Maria Alves - FAMA	Iturama			Não
Faculdade Asa de Brumadinho - FAB	Brumadinho		Sim**	
Faculdade Brasileira de Ciências Exatas, Humanas e Sociais - FABRAI	Belo Horizonte	Início 2004		
Faculdade Cenecista de Varginha - FACECA	Varginha			Não
Faculdade da Cidade de Santa Luzia - FACSAL	Santa Luzia			Não
Faculdade de Administração Milton Campos - FAMC	Nova Lima		Sim	
Faculdade de Ciências Administrativas e Contábeis de Itabira - FACCI	Itabira			Não
Faculdade de Ciências Contábeis de Itabirito - FACCI	Itabirito			Não
Faculdade de Ciências Contábeis de Ponte Nova - FACCO	Ponte Nova			Não
Faculdade de Ciências Contábeis e Administrativas Machado Sobrinho – FCCAMS	Juiz de Fora			Não
Faculdade de Ciências e Tecnologia de Unaí - FACTU	Unaí			Não
Faculdade de Ciências Econômicas de Conselheiro Lafaiete - FACEL	Conselheiro Lafaiete			Não
Faculdade de Ciências Econômicas do Triângulo Mineiro - FCETM	Uberaba			Não
Faculdade de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis de Divinópolis - FACED	Divinópolis			Não
Faculdade de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis de São Sebastião do Paraíso - FACEAC	São Sebastião do Paraíso			Não
Faculdade de Ciências Gerenciais de Manhuaçu - FACIG	Manhuaçu	Início 2004		
Faculdade de Ciências Gerenciais de Sete Lagoas - FAGE	Sete Lagoas			Não
Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas de Belo Horizonte – FACISABH	Belo Horizonte	Início 2004		
Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas de Extrema - FAEX	Extrema			Não
Faculdade de Ciências Sociais Aplicadas do Sul de Minas - FACESM	Itajubá			Não
Faculdade de Ciências Sociais e da Saúde de Teófilo Otoni - FDOCTUM	Teófilo Otoni		Sim	
Faculdade de Minas - FAMINAS	Muriaé	Início 2004		
Faculdade de Minas Bh - FAMINAS-BH	Belo Horizonte	Início 2004		
Faculdade de Talentos Humanos - TALENTOS HUMANOS	Uberaba	Início 2005		
Faculdade del Rey	Belo Horizonte	Início 2005		
Faculdade Novos Horizontes - NOVOS HORIZONTES	Belo Horizonte			Não
Faculdade Politécnica de Uberlândia - FPU	Uberlândia			Não
Faculdade Sudamérica - SUDAMÉRICA	Cataguases	Início 2005		
Faculdade Triângulo Mineiro - FTM	Ituiutaba	*	*	*

Faculdades Integradas Adventistas de Minas Gerais - FIAMG	Lavras			Não
Faculdades Integradas de Caratinga - FIC	Caratinga		Sim	
Faculdades Integradas de Patrocínio - FIP	Patrocínio			Não
Faculdades Integradas de Pedro Leopoldo - FIPEL	Pedro Leopoldo		Sim	
Instituto Belo Horizonte de Ensino Superior - IBHES	Belo Horizonte		Sim	
Instituto de Ensino Superior Cenecista - INESC	Unaí			Não
Instituto de Ensino Superior de João Monlevade - IES/FUNCEC	João Monlevade			Não
Instituto de Ensino Superior João Alfredo de Andrade - IJAA	Juatuba		Sim	
Instituto Sudeste Mineiro de Educação e Cultura - ISMEC	Juiz de Fora	Início 2003		
Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC BARREIRO	Belo Horizonte		Sim	
Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC CONTAGEM	Contagem			Não
Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC MINAS	Belo Horizonte			Não
Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais – PUC SÃO GABRIEL	Belo Horizonte			Não
Universidade de Itaúna - UIT (Itaúna)	Itaúna			Não
Universidade de Itaúna - UIT (Lagoa da Prata)	Lagoa da Prata			Não
Universidade de Uberaba - UNIUBE	Uberaba	Início 2003		
Universidade do Vale Do Sapucaí - UNIVÁS	Pouso Alegre		Sim	
Universidade Estadual de Montes Claros - UNIMONTES	Montes Claros			Não
Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG	Belo Horizonte		Sim	
Universidade Federal de São João Del Rei - UFSJ	São João Del Rei	Início 2004		
Universidade Federal de Uberlândia - UFU	Uberlândia			Não
Universidade Federal de Viçosa - UFV	Viçosa			Não
Universidade Fumec - FUMEC	Belo Horizonte		Sim	
Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC (Araguari)	Araguari	Início 2005		
Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC (Barbacena)	Barbacena			Não
Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC (Bom Despacho)	Bom Despacho		Sim	
Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC (Juiz de Fora)	Juiz de Fora		Sim	
Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC (Leopoldina)	Leopoldina			Não
Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC (Nanuque)	Nanuque	Início 2004		
Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC (Teófilo Otoni)	Teófilo Otoni	Início 2005		
Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC (Uberaba)	Uberaba	Início 2004		
Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC (Uberlândia)	Uberlândia	Início 2005		
Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC (Visconde do Rio Branco)	Visconde do Rio Branco			Não
Universidade Salgado de Oliveira - UNIVERSO (Belo Horizonte)	Belo Horizonte	Início 2004		
Universidade Salgado de Oliveira - UNIVERSO (Juiz de Fora)	Juiz de Fora	Início 2003		
Universidade Vale do Rio Doce - UNIVALE	Governador Valadares		Sim	
Universidade Vale do Rio Verde - UNINCOR	Três Corações		Sim	
Totais		19	23	34

* Faculdade pesquisadora

** Faculdade respondeu dois questionários

PROPOSTA DE CONTEÚDOS PROGRAMÁTICOS PARA A DISCIPLINA AUDITORIA CONTÁBIL

Os módulos 3.8 e 3.9 do modelo de currículo proposto pelo ISAR, referenciados no Capítulo 3, 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

3.9.4. 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

3.9.5. Auditoria interna - objetivos e funções

3.9.6. 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 executadas por profissionais de contabilidade

MODELO DA CORRESPONDÊNCIA AO COORDENADOR DO CURSO

Ituiutaba (MG), 28 de abril de 2005

Senhor(a) Coordenador (a) do curso de Ciências Contábeis,

Tomo a liberdade de enviar um questionário para levantamento de dados e de informações para uma pesquisa acadêmica, como aluno do programa de Mestrado em Ciências Contábeis e Financeiras da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. O objetivo é pesquisar os professores da disciplina Auditoria que muito me ajudará na conclusão de minha dissertação.

A pesquisa conta com o apoio e orientação do Prof. Dr. José Carlos Marion e busca identificar e analisar as principais dificuldades encontradas pelos professores da disciplina Auditoria na gestão do processo ensino aprendizagem, assim como descobrir as estratégias de ensino mais comumente utilizadas.

Desta forma, conto com sua colaboração para fazer chegar às mãos do(a) professor(a) responsável pela disciplina Auditoria em sua instituição, o questionário anexo juntamente com minha carta de apresentação e instruções gerais para preenchimento. Também envio anexo um envelope previamente selado e subscrito para posterior devolução do questionário. No caso de existirem mais de um(a) professor(a) que leciona a disciplina Auditoria, solicito a gentileza de reproduzir o questionário ou solicitar o envio de outros através das formas de contato abaixo relacionadas.

Estou enviando também, os mesmos documentos através de seu endereço eletrônico (ou de sua instituição) que obtive junto ao Conselho Regional de Contabilidade-MG. Deixarei a critério de vossa senhoria a devolução do questionário via e-mail ou pelo correio.

Embora reconhecendo que o preenchimento deste questionário se constitua em uma sobrecarga ao trabalho de seus professores, conto com sua colaboração em enfatizar aos mesmos que esta pesquisa poderá fornecer contribuições para o fortalecimento do ensino dessa disciplina no Brasil, além de mapear o ensino da Auditoria nas instituições de ensino superior de Minas Gerais, o que evidencia a relevância da pesquisa.

Agradeço antecipadamente sua atenção e colaboração, e coloco-me a sua disposição para eventuais comentários e esclarecimentos.

Atenciosamente,

MARCUS SATTO
Coordenador do curso de Ciências Contábeis
Faculdade Triângulo Mineiro

Telefone: (34) 3269-8200 ramal 217

Email : satto@mgt.com.br / contabeis@ftm.edu.br

MODELO DA CORRESPONDÊNCIA AO PROFESSOR

Ituiutaba (MG), 28 de abril de 2005

Senhor(a) Professor(a),

Sou aluno do programa de Mestrado em Ciências Contábeis e Financeiras da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. De antemão, gostaria de agradecer-lhe pelo tempo que, com certeza, estou ocupando de vossa senhoria tempo este, imprescindível para a execução de seus afazeres diários.

O tema Auditoria, além de amplamente complexo e de grande interesse ao desenvolvimento econômico do país, é destaque entre as atividades exercidas pelos egressos dos cursos de Ciências Contábeis, visto a sua notoriedade e o alto teor de especialização. Desta forma, solicito sua inestimável colaboração na pesquisa que estou realizando para a conclusão de minha dissertação de mestrado, cujo foco são as estratégias de ensino empregadas na docência da disciplina Auditoria.

A pesquisa conta com o apoio e orientação do Prof. Dr. José Carlos Marion e busca identificar e analisar as principais dificuldades encontradas pelos professores da disciplina Auditoria e as estratégias de ensino mais comumente utilizadas.

É importante salientar que será dado tratamento totalmente sigiloso às informações fornecidas, sendo referendados apenas os dados estatísticos coletados e análises qualitativas genéricas, sem qualquer referência nominal.

Sua contribuição é fundamental e imprescindível para o sucesso desta pesquisa, cujos resultados poderão também auxiliá-lo na difícil missão da docência, além de oportunizar debates e considerações sobre o tema. Como forma de transparência, os resultados da pesquisa estarão disponíveis no sítio www.ftm.edu.br/pesquisa, indicando apenas as faculdades pesquisadas e a totalidade das respostas obtidas.

Agradeço antecipadamente sua atenção e colaboração, e coloco-me a sua disposição para eventuais comentários e esclarecimentos.

Atenciosamente,

MARCUS SATTO
Coordenador do curso de Ciências Contábeis
Faculdade Triângulo Mineiro

Telefone: (34) 3269-8200 ramal 217

Email : satto@mgt.com.br / contabeis@ftm.edu.br

MODELO DO QUESTIONÁRIO ENVIADO

INSTRUÇÕES GERAIS DE PREENCHIMENTO DO QUESTIONÁRIO

Esta página apresenta as instruções gerais e específicas para o adequado preenchimento deste questionário. Desta forma, mantenha esta folha à disposição a medida que for respondendo as perguntas.

Como trata-se de uma pesquisa qualitativa e confidencial, apenas as respostas que indiquem, efetivamente, a realidade da docência da disciplina Auditoria interessam quando do preenchimento deste questionário.

Questões 4 e 8:

Apresente em forma de anos inteiros. Arredonde para cima, quando superior a seis meses.

Questão 16:

Considere a seguinte legenda e conceitos:

(*Enfoque T/C*) Enfoque Teórico Conceitual: A ênfase é circunstanciada pela forma e pelo conteúdo dos conceitos e pela sua elaboração teórica, explorando o encadeamento lógico das premissas e sua composição abstrata.

(*Enfoque C/A*) Enfoque Comportamental Atitudinal: É dada ênfase nos valores morais e éticos, incitando a interiorização psicológica e comportamental.

(*Enfoque N/L*) Enfoque Normativo Legal: É dada ênfase na forma jurídico-legal, apresentando as normas e leis apenas como regulamentadoras da atividade de auditoria.

(*Enfoque C/S*) Enfoque Crítico Social: É dada ênfase na postura do profissional frente à sociedade, explorando seu papel como profissional e como homem, inerente nos processos sócio-econômicos.

(*Enfoque P*) Enfoque Prático: É dada ênfase na aplicação prática de conceitos e teorias, utilizando mecanismos que proporcionem o real vivenciamento da atividade de Auditoria.

A indicação de um dos enfoques não é excludente, o que pode implicar na existência de dois ou mais enfoques para o mesmo conteúdo. Apenas assinale o conteúdo programático que efetivamente fizer parte do programa da disciplina. Caso seja necessário apresente outros conteúdos programáticos não citados.

Questão 17:

Considere a legenda e conceitos apresentados na questão anterior. Da mesma forma que a questão anterior, a indicação de um dos enfoques não é excludente, implicando na possibilidade de existir dois ou mais enfoques para a mesma estratégia de ensino. Caso seja necessário apresente outras estratégias de ensino não citadas.

Questões 18:

Entende-se por participação ativa dos alunos quando o principal ator do processo ensino aprendizagem for o próprio aluno exercendo o papel de criador do conhecimento, cabendo ao professor o papel de mediador ou facilitador. Entende-se por vivenciamento profissional quando ocorre a apresentação/aplicação de procedimentos e práticas relacionadas à atividade Auditoria. A indicação das estratégias de ensino não é excludente, o que pode implicar na existência de duas ou mais estratégias para o objetivo. Caso seja necessário apresente outras estratégias de ensino não citadas.

A - Este bloco de questionamentos busca identificar a formação profissional e continuada do professor responsável pela disciplina Auditoria, bem como outras informações.

1) Indique a situação administrativa da Instituição de Ensino Superior:

a)	Particular	
b)	Pública municipal	
c)	Pública estadual	
d)	Pública federal	
e)	Outra	Qual ?

(Indique apenas uma alternativa)

2) Indique sua formação acadêmica:

a)	Graduação em Ciências Contábeis	
b)	Outra graduação	Qual ?
c)	Especialização	Qual ?
d)	Mestrado	Qual ?
e)	Doutorado	Qual ?
f)	Outros	Qual ?

(Sem limitação de alternativas. Quando necessário complemente a resposta.)

3) Indique o tempo dedicado à docência:

a)	Integral (40 horas semanais ou mais)	
b)	Parcial (entre 20 e 40 horas semanais)	
c)	Horista (menos de 20 horas semanais)	
d)	Outro	Qual ?

(Indique apenas uma alternativa. Quando necessário complemente a resposta.)

4) Apresente quanto tempo leciona a disciplina Auditoria: Anos

(Ver Instruções Gerais)

5) Indique sua formação didático-pedagógica:

a)	Não possui nenhum tipo de formação didático-pedagógica.	
b)	Graduação em curso específico (Pedagogia, Normal Superior etc).	
c)	Curso oferecido pela Instituição de Ensino Superior para aprimoramento didático-pedagógico.	
d)	Módulo de <i>Metodologia do Ensino Superior</i> (ou similar) na especialização cursada.	
e)	Módulo de <i>Metodologia do Ensino Superior</i> (ou similar) no mestrado ou doutorado cursado.	
f)	Outros. Quais ?	

(Sem limitação de alternativas. Quando necessário complemente a resposta.)

6) Indique a duração dos cursos/módulos de aprimoramento didático-pedagógico:

a)	Menos de 30 horas	
b)	Entre 30 e 100 horas	
c)	Entre 100 e 200 horas	
d)	Mais de 200 horas	

(Indique apenas uma alternativa.)

7) Indique o tempo dedicado à outras atividades profissionais :

a)	40 horas semanais ou mais	
b)	Entre 20 e 40 horas semanais	
c)	menos de 20 horas semanais	
d)	Outro	Qual ?

(Indique apenas uma alternativa. Quando necessário complemente a resposta.)

8) Apresente o tempo de experiência profissional na área de Auditoria: Anos

(Ver Instruções Gerais)

B - Este bloco de questionamentos busca identificar quais as principais dificuldades encontradas pelo professor da disciplina Auditoria durante o processo ensino-aprendizagem.

9) Dificuldades relacionadas ao corpo discente:

a)	Formação básica em Contabilidade inadequada ou insuficiente.	
b)	Descomprometimento com o processo ensino-aprendizagem.	
c)	Baixo nível de consciência sobre seu papel na universidade.	
d)	Formação ética e de valores morais inadequadas ou insuficientes.	
e)	Classe numerosa. Quantidade: alunos	
f)	Outras. Quais ?	

(Sem limitação de alternativas. Quando necessário complemente a resposta.)

10) Dificuldades relacionadas à estrutura oferecida pela Instituição de Ensino Superior e pelo Projeto Pedagógico:

a)	Carga horária reduzida da disciplina Auditoria.	
b)	Ausência ou insuficiência de cursos de aprimoramento didático-pedagógico.	
c)	Ausência ou insuficiência de incentivos à educação continuada (especialização, mestrado etc).	
d)	Acomodações físicas inadequadas para a docência (sala de aula).	
e)	Ausência de atividades interdisciplinares.	
f)	Ausência de programas de estágios supervisionados.	
g)	Quantidade excessiva de aulas. Quantidade: _____ horas/semana	
h)	Outras. Quais ?	

(Sem limitação de alternativas. Quando necessário complemente a resposta.)

11) Ausência ou insuficiência de recursos institucionais:

a)	Lousa (quadro-negro)	
b)	Retroprojektor	
c)	Datashow (multimídia)	
d)	Vídeocassete	
e)	Aparelho de som portátil	
f)	Aparelho de som fixo (na sala de aula)	
g)	Aparelho de DVD	
h)	Álbum seriado	
i)	Flip-chart	
j)	Outros. Quais ?	

(Sem limitação de alternativas. Quando necessário complemente a resposta.)

12) Dificuldades relacionadas ao uso do Laboratório de Informática:

a)	Falta de laboratório de informática.	
b)	Falta de suporte para uso do laboratório de informática.	
c)	Desconhecimento da forma de utilização.	
d)	Utilizado apenas para disciplinas específicas. Quais ?	
e)	Utilizado na disciplina Auditoria para conteúdos específicos. Quais ?	
f)	Quantidade insuficiente de equipamentos para atendimento à disciplina Auditoria.	
g)	Ausência de software específico para utilização na disciplina Auditoria.	
h)	Outras. Quais ?	

(Sem limitação de alternativas. Quando necessário complemente a resposta.)

13) Dificuldades relacionadas à Empresa-Modelo (ou similar):

a)	Ausência de empresa-modelo ou similar.	
b)	Desconhecimento da forma atual de utilização.	
c)	Utilizado apenas para disciplinas específicas. Quais ?	
d)	Utilizado na disciplina Auditoria para conteúdos específicos. Quais ?	
e)	Tamanho ou formato inadequado para atendimento da disciplina Auditoria.	
f)	Outras. Quais ?	

(Sem limitação de alternativas. Quando necessário complemente a resposta.)

C - Este bloco de questionamentos busca identificar as principais estratégias de ensino utilizadas, bem como o enfoque dado às aulas.

14) Assinale a "capacidade desejável nos alunos" mais incentivada em suas aulas:

a)	Capacidade de observar.	
b)	Capacidade de analisar.	
c)	Capacidade de teorizar.	
d)	Capacidade de sintetizar.	
e)	Capacidade de aplicar e transferir o aprendido.	

(Indique apenas uma alternativa.)

15) Assinale a afirmativa que melhor caracterize o enfoque dado em suas aulas:

a)	É necessário que o aluno assimile a totalidade dos conteúdos programáticos pois só assim terá condições de exercer a profissão de auditor.	
b)	A conscientização por parte do aluno, do papel e das funções do auditor perante a sociedade e as empresas, é constantemente incentivada.	
c)	O entendimento pleno dos métodos e procedimentos de auditoria, bem como suas técnicas específicas, é fundamental para o exercício da atividade auditoria.	
d)	A interiorização de conceitos como confiabilidade, independência e integridade, presentes na profissão de auditor, proporciona uma mudança de postura nos alunos.	
e)	O vivenciamento de novas experiências, proporcionado pelo estudo dos conteúdos programáticos da disciplina auditoria, é a real fonte de aprendizagem dos alunos.	

(Indique apenas uma alternativa.)

16) Classifique, caso faça parte do seu plano de ensino, os conteúdos da disciplina Auditoria de acordo com o enfoque dado nas suas aulas:
(Ver Instruções Gerais)

Conteúdos	Enfoque T/C	Enfoque C/A	Enfoque N/L	Enfoque C/S	Enfoque P
Evolução histórica da auditoria.					
Base ética da auditoria.					
Independência, objetividade e integridade dos auditores.					
Normas de auditoria – natureza, finalidade, extensão e desenvolvimento.					
Órgãos nacionais que regulamentam a atividade de auditoria – funções e responsabilidades.					
Legislação nacional aplicável aos auditores.					
Aplicação dos princípios e conceitos fundamentais de auditoria.					
Responsabilidade dos auditores e administração na detecção e comunicação de fraudes, erros e atos ilícitos.					
Planejamento e supervisão da auditoria.					
Revisão e controle da auditoria.					
Importância do conhecimento dos negócios e outras atividades desenvolvidas pela empresa auditada.					
Definição de objetivos, extensão e aspectos críticos da auditoria.					
Reconhecimento da necessidade de utilização de especialistas independentes e suas limitações.					
Realização, delegação, supervisão e revisão dos trabalhos de auditoria realizados.					
Elaboração de um plano de auditoria para atingir os objetivos do trabalho.					
Determinação e documentação dos controles internos, incluindo os métodos de preparação dos papéis de trabalho.					
Avaliação dos controles internos, com a execução dos exames nos sistemas de controles.					
Determinação das áreas de risco e considerações sobre risco inerente, risco de controle e risco de detecção.					
Elaboração dos programas de auditoria.					
Identificação e aplicação de técnicas de amostragem.					
Seleção de procedimentos de auditoria apropriados para o tipo de indústria, negócios e processos fundamentais.					
Obtenção de evidências, utilizando diversas fontes e métodos, inclusive inspeção, observação, indagação, cálculos e outros procedimentos.					
Execução dos procedimentos substantivos nas contas do balancete contábil.					
Identificação e elaboração das recomendações sobre o cumprimento das políticas da empresa em relação às deficiências encontradas.					
Preparação e emissão formal do parecer dos auditores, incluindo os diferentes tipos de pareceres.					
Determinação dos efeitos potenciais dos diferentes tipos de parecer de auditoria.					
Reconhecimento da cooperação mútua – similaridades e diferenças nos trabalhos da auditoria interna e externa.					
Auditoria interna – objetivos e funções.					
Introdução à utilização de técnicas de auditoria auxiliadas por computador e testes dos controles sobre os sistemas de informações gerenciais.					

Enfoque T/C = Enfoque Teórico Conceitual
Enfoque N/L = Enfoque Normativo Legal
Enfoque P = Enfoque Prático

Enfoque C/A = Enfoque Comportamental Atitudinal
Enfoque C/S = Enfoque Crítico Social

17) Indique quais as estratégias de ensino mais utilizadas em suas aulas, de acordo com o enfoque dado.
(Ver Instruções Gerais)

Estratégias de ensino	Enfoque T/C	Enfoque C/A	Enfoque N/L	Enfoque C/S	Enfoque P
Debate / discussão					
Demonstração					
Dramatização					
Empresa-modelo					
Estudo Dirigido					
GV/GO					
Jogos de Empresas					
Laboratório de Informática					
Método de Projetos					
Método expositivo					
Métodos de Casos					
Painel Integrado					
Palestras					
Pesquisa Bibliográfica					
Phillips 66					
Seminários					
Simulação Empresarial					
Visitas Técnicas					

Enfoque T/C = Enfoque Teórico Conceitual

Enfoque C/A = Enfoque Comportamental Atitudinal

Enfoque N/L = Enfoque Normativo Legal

Enfoque C/S = Enfoque Crítico Social

Enfoque P = Enfoque Prático

18) Indique as estratégias de ensino utilizadas que melhor possibilitaram uma participação ativa dos alunos e vivenciamento profissional no processo ensino-aprendizagem da disciplina Auditoria.
(Ver Instruções Gerais)

Estratégias de ensino	Participação ativa dos alunos	Vivenciamento Profissional
Debate / discussão		
Demonstração		
Dramatização		
Empresa-modelo		
Estudo Dirigido		
GV/GO		
Jogos de Empresas		
Laboratório de Informática		
Método de Projetos		
Método expositivo		
Métodos de Casos		
Painel Integrado		
Palestras		
Pesquisa Bibliográfica		
Phillips 66		
Seminários		
Simulação Empresarial		
Visitas Técnicas		

CASOS E COMPLEMENTOS DAS ATIVIDADES PROPOSTAS

Texto: Fatos e Inferências (Atividade Proposta 2)

Instruções:

Leia a história abaixo. Aceite que é tudo verdade. Leia cuidadosamente cada uma das 14 afirmativas e decida se cada uma é verdadeira, falsa ou questionável. Se você tiver dúvida a respeito de qualquer parte de uma afirmativa, classifique-a como questionável.

Não decore a história – você pode lê-la quantas vezes quiser.

Leia e responda uma afirmativa por vez, na sequência em que se apresentam.

Você não pode mudar uma resposta depois de ter passado à afirmativa seguinte.

HISTÓRIA

O proprietário da empresa Salgado & Salgado S/A entrou na sala de um dos chefes, onde encontrou três empregados jogando cartas. Um deles era Eloy Silva, cunhado do chefe Valdo Molina. Molina, à propósito, costumava trabalhar freqüentemente até mais tarde. As regras da empresa não proibiam especificamente, o jogo, mas o proprietário já se havia manifestado contra.

Afirmativas sobre a história		Verdadeiro		Falso		Questionável	
		Individual	Grupo	Individual	Grupo	Individual	Grupo
1	A história é sobre um proprietário de empresa que encontrou três homens jogando cartas.						
2	O presidente entrou no escritório de um de seus chefes.						
3	As regras da empresa proibiam jogos de cartas nas dependências depois do expediente.						
4	Embora o jogo fosse no escritório de Valdo Molina, a história não diz se Molina estava presente.						
5	Molina nunca trabalhava até tarde.						
6	O jogo nas dependências da empresa Salgado & Salgado S/A não era punido.						
7	Eloy Silva estava jogando cartas quando o presidente entrou na sala.						
8	As regras da empresa proibiam o jogo em suas dependências.						
9	Três empregados estavam jogando na sala de um dos chefes.						
10	Embora os jogadores fossem pegos de surpresa quando o proprietário entrou na sala, não está claro se eles serão punidos ou não.						
11	Valdo Molina é cunhado de Eloy Silva.						
12	O presidente se opõe a jogos nas dependências da empresa.						
13	Eloy Silva tomou parte no jogo de cartas na sala de Valdo Molina.						
14	O proprietário de uma empresa encontrou três empregados jogando cartas.						

Casos sobre Independência (Atividade Proposta 3)

Caso 1

Gois Interado, um recém formado em Ciências Contábeis declarou: “Escolhi a profissão de Auditor Independente por que queria ser auditor e trabalhar por conta própria. Frequento vários cursos de aperfeiçoamento, leio todos os pronunciamentos do IBRACON, estou a par dos acontecimentos de hoje e não quero associar-me a ninguém que não esteja atualizado. Se tiver um sócio, não poderei forçá-lo a atualizar-se. A independência é requisito imprescindível para ser auditor e a melhor maneira que encontrei de ser independente é trabalhar sozinho, sem qualquer influência de sócios ou empregados”.

Caso 2

Branca Carniça, estudante do Curso de Ciências Contábeis confidenciou a uma amiga: “Gostaria de me formar e montar o meu próprio escritório de contabilidade, dedicando-me à consultoria e auditoria. Assim, não terei que prestar contas a ninguém e não precisarei estudar mais, pois estou muito cansada”.

Caso 3

HP Atrasado foi contratado para fazer uma auditoria independente na empresa “Rocha Cândido Arborização Ltda”, dirigida pelo senhor Caixeta Viajante. Esse senhor disse ao auditor para que ele não se preocupasse com o estoque de sua estufa (viveiro de plantas), pois não via como uma pessoa que ocupa um cargo como o seu, poderia obter alguma informação apenas examinando as plantas.

Caso 4

O auditor Shiclets A.P. é proprietário da empresa Os Notáveis Consultoria S/C e foi contratado pela empresa Roberto Celso Supermercados Ltda para a criação e desenvolvimento de seus controles internos, há sete anos atrás. Desde o início, prestou assessoria para a sua manutenção e, recentemente, essa empresa foi convidada a participar de uma licitação e uma das exigências era o Parecer de Auditor Independente. Mais que rapidamente o auditor Shiclets foi contatado para efetuar essa auditoria e imediatamente aceitou. Um dos concorrentes da licitação entrou com uma impugnação da auditoria que prontamente, foi aceita, pela Comissão Permanente de Licitação.

Caso 5

Patrícia Denver, uma auditora independente, apresentou uma carta-proposta para realizar uma auditoria nas demonstrações contábeis da Kell's Alimentos, na qual consta uma estimativa de horas de trabalho a serem despendidas, o valor da taxa horária, bem como o valor total dos honorários a serem cobrados pela execução dos trabalhos. No entanto, durante a negociação da proposta, o Sr Kell pediu a Denver que revisse sua proposta e desse uma garantia de que o “parecer do auditor” sairia “limpo”, isto é, sem nenhuma ressalva, mesmo que para isso se cobrasse uma taxa adicional, pelo aumento do número de horas que seriam gastas para proceder os acertos necessários.

Caso 6

Eliza Kerr, uma auditora independente, foi contratada para auditar as demonstrações contábeis da Indústria de Cosméticos Lawrence, cujos produtos fabricados eram comercializados com o nome “Sensual”, uma importante *griffe* internacional. O Sr Lawrence, no entanto, esclareceu que o objetivo principal desta auditoria era cumprir uma exigência da empresa multinacional “Sensus & Co.”, que cedia a marca “Sensual”, conforme podia ser comprovado pelo exame do contrato. Nesse sentido, o Sr Lawrence pediu à Eliza que desse ênfase em seu trabalho às exigências da “Sensus”, sem se importar com as Normas Brasileiras de Contabilidade, conforme ela tinha focado na sua carta-proposta, pois como a empresa era estrangeira as normas aplicadas seriam diferentes.

Caso: Big Bytes Componentes Eletrônicos (Atividade Proposta 5)

A administração da “Big Bytes Componentes Eletrônicos” contratou você para examinar seus controles internos nos setores de compras, recebimento, almoxarifado e saída de matéria prima. Você descreveu os procedimentos desta empresa da seguinte maneira:

A matéria-prima, que consiste principalmente de componentes eletrônicos de alto preço, é guardada em um almoxarifado trancado. O pessoal aí lotado compõe-se de supervisor e quatro funcionários, todos competentes e bem treinados. A matéria-prima só sai do almoxarifado mediante pedido, por escrito ou por meio de autorização verbal de um dos gerentes do setor de produção.

Não há fichas de estoques permanentes e, por isto, os funcionários do almoxarifado não têm registros de mercadoria recebida ou enviada. A fim de compensar a falta de fichas permanentes, faz-se, todo fim de mês, um levantamento físico, pelos próprios funcionários do almoxarifado, sob a supervisão do seu superior. A contagem é feita por meio de procedimentos adequados.

Depois da contagem física, o supervisor do almoxarifado compara as quantidades contadas com um nível de reposição predeterminado. Se as primeiras estiverem abaixo desse nível, o supervisor lança o número do item em questão numa lista de requisição de material, enviando-a ao encarregado de contas a pagar. Aí, este faz um pedido de compra de uma quantidade determinada daquele item, enviando-o ao fornecedor do qual foi feita a compra na última vez.

Quando chega o material pedido pela empresa, quem o recebe são os funcionários do almoxarifado, que o contam e conferem as quantidades com as do conhecimento de embarque. Todos os conhecimentos de embarque dos fornecedores são datados, conferidos, trazendo a assinatura ou iniciais do conferente, e arquivados no almoxarifado, servindo de comprovante de recebimento.

Dada a situação acima, descreva as falhas que observa no controle interno, indique o risco operacional que esta falha poderá proporcionar e faça recomendações (justificadas) para melhorar os procedimentos da empresa, nos setores de compras, recebimentos, almoxarifado e saída de matéria-prima.

Elaborar o quadro auxiliar anexo (modelo abaixo).

Avaliação dos Controles Internos

Falha identificada	Risco Operacional	Recomendações

Caso: Empresa Asgard (Atividade Proposta 6)

A Empresa Asgard Comércio de Repimboas e Parafusetas Ltda, foi fundada em 30 de fevereiro de 1970, pelo casal Thor e Encantor nos fundos de sua casa, em Midgard City. Com um mercado promissor pela frente, o casal sentindo-se confiante pelo comércio estabelecido, resolveu ampliar seus horizontes. Comprou um terreno de 750 m², construindo ali o que existe até hoje. Em função do pleno desenvolvimento de sua empresa, Thor juntamente com sua esposa, decidiu em meados da década de 80, que deveria contratar funcionários para auxiliá-lo na empresa. Foi nessa época que nasceram Odin e Loki, filhos do casal e quando Encantor decidiu dedicar-se somente à sua criação.

Na década de 90, Thor decidiu contratar um gerente para auxiliar na administração da empresa, o canadense Volverine. Com uma bagagem de conhecimentos novos, Volverine adicionou um novo ânimo à empresa, dedicou-se ao atendimento especial aos clientes, criou a atual departamentalização (Tesouraria, Vendas, Almoxarifado, Pessoal, Compras, Contabilidade), conseguiu uma gama de clientes grandes. Em respeito aos clientes mais antigos, Thor os manteve como preferenciais. Da mesma forma que existia uma preferência por alguns fornecedores.

Em 2003, com a entrada de empresas estrangeiras no mercado, iniciou-se um processo recessivo na empresa, Thor foi obrigado a demitir Volverine. Em seu lugar, entraram seus dois filhos, e, com isso, Thor pôde afastar-se do comando ficando apenas como conselheiro.

Os funcionários hoje existentes, em sua grande maioria, estão há muito tempo na empresa, podendo-se dizer que são da família. Antes de sua saída, Thor fez questão de firmar diversos convênios que beneficiassem seus funcionários, inclusive um com uma rede de farmácias para que todos seus funcionários comprassem os remédios e tivessem o valor descontado na folha de pagamento. Nunca houve problemas com a honestidade dos funcionários. Porém, todo final de ano, a empresa está no vermelho, sem um motivo aparente, pois a empresa tem cadastrado muitos fornecedores, muitos clientes e seus preços estão sempre dentro do valor de mercado.

A empresa é composta por uma Diretoria Administrativa (Loki, Odin, auxiliares e secretárias). Subordinados a ela, estão os departamentos e, entre eles não existe uma hierarquia, porém existe um fluxo de documentos e informações.

Departamento da Tesouraria – Rotinas e Procedimentos

- Somente paga mediante documentos e confirmando com o departamento solicitante.
- Todos os cheques recebidos são nominais e cruzados.
- Todos os lançamentos (recebimentos, pagamentos, cheques emitidos e recebidos, dinheiro) são registrados em um livro caixa, que deverá ser encaminhado para a Contabilidade, para conferência.
- Existe um fundo fixo (caixa prévio) estabelecido, que deverá ser abastecido com emissões de cheques.
- Existe um fluxo de caixa baseado na previsão das entradas e saídas. Não existe pagamento “por fora” em hipótese alguma.
- Qualquer despesa desse departamento deverá ser solicitada à Tesouraria, com a devida autorização da Diretoria.
- Qualquer material necessário para consumo interno desse departamento deverá ser requisitado ao Almoxarifado através de requisição de material assinada pelo responsável pelo departamento e devidamente autorizado pela Diretoria.
- Todo cheque emitido têm, pelo menos, duas assinaturas de membros da Diretoria além da cópia de cheque que é encaminhada para a Contabilidade para posterior conferência (conciliação bancária).
- Nenhum cheque é emitido sem o documento comprobatório e a devida autorização da Diretoria para o dispêndio.
- Nenhum pagamento em dinheiro é feito sem o documento comprobatório e a devida autorização da Diretoria para o dispêndio.
- Os departamentos enviam à Tesouraria solicitação de pagamento juntamente com o comprovante da despesa, autorizado pela Diretoria; no ato de pagamento, a Tesouraria efetua o

dispêndio de numerário, recebe o comprovante de pagamento e encaminha o comprovante de pagamento à Contabilidade.

- Efetua o pagamento do convênio das farmácias, de acordo com a fatura em nome da empresa enviada pela farmácia e autorizado pelo departamento Pessoal e Diretoria.
- Efetua o pagamento da folha de pagamento enviada pelo departamento Pessoal.
- O Departamento de Almoxarifado envia à Tesouraria via da nota fiscal para emissão da duplicata e envio desta pelo correio (venda a prazo).
- No ato de recebimento, a Tesouraria efetua a baixa da duplicata e envia a duplicata quitada juntamente com o comprovante de entrada de numerário à Contabilidade no final do dia.
- Departamento de Almoxarifado encaminha o cliente para o pagamento da nota fiscal, onde se carimba a nota fiscal com o recebimento, retém uma via e devolve para o cliente para retirar a mercadoria no Almoxarifado. (venda a vista)
- Todo numerário que entra é registrado em uma máquina registradora e o relatório desta é encaminhado à Contabilidade.
- Todos os talões de cheques e numerário em espécie deverão ser guardados em um cofre de onde somente o responsável pelo departamento e a Diretoria terão a chave e o segredo.
- Ao final do dia, encaminha o saldo de numerário à Contabilidade para conferência juntamente com os comprovantes de entrada e saída de numerário. Após conferência, retorna para a Tesouraria para guarda de numerário no cofre.

Departamento de Vendas – Rotinas e Procedimentos

- São feitas vendas a prazo (em média 30 dias) e à vista.
- Não existem vendedores externos, nem existe pagamento de comissão sobre vendas (salário fixo).
- Existe um sistema on-line entre Vendas/Almoxarifado/Compras/Contabilidade sobre a posição de mercadorias disponíveis para venda e, na falta destas mercadorias, a data quando serão repostas.
- Todas as vendas efetuadas são registradas nesse sistema on-line, além de um relatório que é encaminhado à Contabilidade.
- Qualquer despesa desse departamento deverá ser solicitada à Tesouraria, com a devida autorização da Diretoria.
- Qualquer material necessário para consumo interno nesse departamento deverá ser requisitado ao Almoxarifado por meio de requisição de material, assinada pelo responsável por esse departamento e devidamente autorizado pela Diretoria.
- Em termos proporcionais, 30% são vendas a prazo e 70% à vista.
- Existe um cadastro de clientes para todas as vendas a prazo com uma ficha cadastral completa e consultas periódicas em instituições de crédito (SERASA, SPC, CDL, etc..).
- Nenhuma venda a prazo é feita sem consultar o cadastro do cliente.
- O preço de venda é determinado pela Contabilidade.
- Não existe desconto para vendas.
- Somente são feitas as vendas a prazo mediante um pedido formal de compra com a identificação completa do comprador.
- No caso de vendas a prazo e à vista a nota fiscal com 6 vias é encaminhada para o Almoxarifado para posterior entrega da mercadoria.
- Não existe devolução de vendas.
- Todo marketing é feito por telefone.

Departamento do Almoxarifado – Rotinas e Procedimentos

- Existe um controle de estoque permanente (fichas de estoque), utiliza-se o critério PEPS de avaliação de estoque. Existe uma contagem mensal de estoque, sempre com a presença de um representante da Diretoria.
- O prazo médio de rotação de mercadorias (para venda) é de 15 dias.
- Existe um sistema on-line entre Almoxarifado/Compras/Contabilidade/Vendas respeito da chegada de mercadorias requisitadas e previsões de vendas futuras para não haver falta de mercadorias.
- Qualquer despesa desse departamento deverá ser solicitada à Tesouraria, com a devida autorização da Diretoria. Qualquer material necessário para consumo interno desse

departamento deverá ser requisitado ao Almoxarifado por meio de requisição de material assinada pelo responsável por esse departamento e devidamente autorizado pela Diretoria.

- Não existe saída de mercadorias para simples remessa, exposição, amostragem, etc.
- Não existe um organograma definido.
- Não existe política de estoque mínimo.
- Recebe uma via do pedido de compra de Compras para conferência de mercadoria comprada; encaminha uma via da nota fiscal de compra para Contabilidade, outra para Compras e arquiva outra.
- Por ser conferidas na entrada da mercadoria (na presença do fornecedor), não existe devolução de compras.
- Não existe entrega em domicílio; assim toda mercadoria (vendida) deve ser retirada. É responsável pela entrega de mercadoria para os clientes juntamente com a nota fiscal em 2 vias.
- É responsável pela entrega de materiais para consumo interno, os quais são requisitados por meio de formulário próprio (requisição de materiais) devendo ser assinado pelo responsável pelo departamento solicitante juntamente com a autorização da Diretoria.
- No caso de venda à vista o Almoxarifado solicita que o cliente encaminhe-se à Tesouraria para pagamento da nota fiscal e será comprovado o pagamento através de um carimbo na nota fiscal e retém uma via. O Almoxarifado entrega duas vias da nota fiscal e a mercadoria ao receptor da mercadoria, encaminha uma via para a Contabilidade, outra via retorna com a assinatura de quem a recebeu para Vendas e arquiva outra para justificar sua saída.
- No caso de venda a prazo, o Almoxarifado entrega duas vias da nota fiscal e a mercadoria ao receptor, encaminha uma via para a Contabilidade, outra via retorna com a assinatura de quem a recebeu para Vendas, outra para Tesouraria para a emissão de duplicata e arquiva outra para justificar sua saída.
- O acesso ao Almoxarifado somente é autorizado para seus funcionários.
- As duas chaves do Almoxarifado ficam uma com o gerente do departamento e outra chave com a Diretoria.

Departamento Pessoal – Rotinas e Procedimentos

- Efetua o registro de todos os empregados da empresa.
- Existe uma ficha de cada funcionário.
- Não existe adiantamento de salários para funcionários.
- Não existe qualquer tipo de treinamento, nem plano de carreira.
- Qualquer despesa desse departamento deverá ser solicitada à Tesouraria, com a devida autorização da Diretoria.
- Qualquer material necessário para consumo interno desse departamento deverá ser requisitado ao Almoxarifado por meio de requisição de material assinada pelo responsável pelo departamento e devidamente autorizado pela Diretoria.
- O departamento que necessita de funcionários requisita à Diretoria a contratação; após verificar a real necessidade dessa contratação, a Diretoria encaminha a requisição devidamente autorizada ao departamento Pessoal para as devidas providências; o departamento Pessoal questiona ao departamento solicitante o perfil do funcionário a ser contratado; com as características desse funcionário em mãos, o departamento Pessoal publica em jornais de grande circulação a abertura de processo seletivo; iniciam-se então as etapas seletivas (entrevista, qualificação técnica, experiência comprovada); resume-se a cinco candidatos que deverão passar por outra entrevista agora com o responsável pelo departamento solicitante; escolhido o candidato inicia-se o processo de contratação normal (exames médicos, documento, etc.).
- No caso de demissões, fica o responsável de cada departamento incumbido de requerer à Diretoria, e ela solicitar ao Pessoal as devidas providências.
- Calcula os impostos e contribuições empregatícias e encaminha as guias para a Tesouraria e um relatório para a Contabilidade.
- Efetua os descontos (inclusive da farmácia) em folha de pagamento e arquiva os comprovantes. Os descontos que não forem empregatícios estão limitados a 30% do salário do empregado.
- Para o pagamento da fatura em nome da empresa da farmácia, solicita-se a autorização da Diretoria e em seguida encaminha-se à Tesouraria.

- Encaminha uma via da folha de pagamento à Tesouraria para pagamento e outra via para Contabilidade.
- Não existe necessidade de horas extras.
- Os cartões de ponto são controlados pelos responsáveis de cada departamento e encaminhados para o departamento Pessoal.

Departamento de Compras – Rotinas e Procedimentos

- Não existe um organograma definido.
- As compras são autorizadas pela Diretoria. São arquivadas todas as cotações feitas com dados para posterior conferência. Todas as compras são para suprir as requisições do Almoxarifado. Todas as compras são a prazo. O prazo médio das compras é de 30 dias.
- Existe um sistema on-line entre Compras/Contabilidade/Vendas/Almoxarifado a respeito de posição atual de estoques e previsão de vendas futuras.
- Qualquer despesa desse departamento deverá ser solicitada à Tesouraria, com a devida autorização da Diretoria. Qualquer material necessário para consumo interno desse departamento deverá ser requisitado ao Almoxarifado por meio de requisição de material assinada pelo responsável pelo departamento e devidamente autorizado pela Diretoria.
- Esporadicamente, a Diretoria analisa o fluxo de compras e compara com as requisições recebidas.
- Efetua cotação em pelo menos cinco fornecedores, mediante orçamento escrito com todos os dados necessários para avaliação da melhor proposta. Não existe um limite definido para compras.
- Existe um rodízio nas cotações, segundo o qual o fornecedor de pior proposta não participa da cotação seguinte, e entra outro fornecedor (todos devidamente cadastrados).
- Quando a compra é autorizada (pela Diretoria), Compras remete para o fornecedor o Pedido de Compra onde autoriza o fornecimento e remete para o Almoxarifado uma via desse pedido para conferência da mercadoria e outra via para a Contabilidade para conferência da entrada da nota fiscal.

Departamento de Contabilidade – Rotinas e Procedimentos

- Efetua a contabilidade da empresa, baseando-se no lucro real, respeitando-se todos os princípios contábeis e o regime de competência.
- Não existe uma contabilidade gerencial (caixa dois).
- Efetua a conciliação de todos os departamentos.
- Departamento de Vendas envia um relatório de vendas efetuadas onde constam data, número da nota fiscal de venda, quantidade vendida.
- Departamento do Almoxarifado envia baixa de estoque referente à venda efetuada mediante via de nota fiscal de venda.
- A Tesouraria envia duplicata quitada (no caso de vendas a prazo) juntamente com comprovante de entrada de numerário.
- A Tesouraria envia comprovante de pagamento de despesa (O departamento solicitante da despesa também envia uma via).
- Departamento Pessoal remete uma via da folha de pagamento e um relatório de todos os impostos e contribuições empregatícias.
- Existe um sistema on-line entre Contabilidade/Vendas/Almoxarifado/Compras a respeito de todas as operações efetuadas por estes departamentos (posição de estoque atual, previsão de vendas futuras, compras requisitadas e atendidas, etc..).
- Toda a Contabilidade feita é por meio do computador.
- Mensalmente é encaminhado um relatório para a Diretoria a respeito de cada departamento e, trimestralmente, um relatório condensado de todas as demonstrações financeiras e patrimoniais.
- Qualquer despesa desse departamento deverá ser solicitada à Tesouraria, com a devida autorização da Diretoria.
- O preço de venda praticado nessa empresa é estabelecido de acordo com os custos levantados por esse departamento em conjunto com a análise desses custos pela Diretoria que, também, efetua pesquisa de mercado (terceirizado) para poder manter os preços competitivos. Em seguida, a tabela de preços é encaminhada para Vendas.

- Qualquer material necessário para consumo interno desse departamento deverá ser requisitado ao Almoxarifado por meio de requisição de material, assinada pelo responsável por esse departamento e, devidamente, autorizado pela Diretoria.
- Efetua a conciliação bancária das cópias de cheques, extratos bancários e razão analítico da conta corrente.
- Os custos levantados respeitam o regime de competência e a atividade operacional, ou seja, é separado o que é custo operacional dos outros custos, além do custo das mercadorias serem apropriadas da maneira certa.
- Todo ativo permanente é registrado, identificado e localizado por meio de um mapa de alocação, sendo que um mapa desse fica com a Diretoria, para eventuais conferências.
- O método de depreciação respeita a tabela do Imposto de Renda.
- A Contabilidade também faz uma análise estatística das vendas, comparando as quantidades vendidas com os preços médios, além de conferir se as compras estão acompanhando as quantidades vendidas.

Sinopse oficial do filme “A Fraude” (Atividade Proposta 7)

Ewan McGregor (*Star Wars: Episódio II - A Vingança dos Sith*) tem uma presença dinâmica neste filme sobre como a ganância, o excesso e as altas apostas podem arruinar uma das mais antigas e financeiramente bem-sucedidas instituições inglesas. Quando é enviado para Cingapura para trabalhar no centenário Barings Bank, o financista Nick Leeson (McGregor) pensa em arrebentar nas operações da bolsa. Mas mesmo que a companhia acredite ter contratado um dos melhores operadores de todos os seus 200 anos de vida, ele secretamente começa a roubar grandes quantias de dinheiro para cobrir suas extravagâncias e dívidas. Desesperado para dar fim ao problema, Nick arrisca tudo para derrotar o sistema e devolver o dinheiro. (Extraído do DVD “A fraude”)

Resumo do Caso Barings (Atividade Proposta 7)

A quebra do **Banco Barings** ocorreu em fevereiro de 1995, em decorrência de operações não autorizadas e de fraudes praticadas no mercado de derivativos da Bolsa de Cingapura por Nicholas Leeson, gerente geral que acumulava funções na mesa de operações e no *back office*.

O Barings era um pequeno banco inglês, fundado em 1763, no qual as práticas de gestão eram informais e se davam num clima de alta confiança: as linhas de comando e supervisão da unidade de Cingapura eram nebulosas (desenho organizacional inadequado); o chefe dos operadores de pregão, responsável pela realização das operações, era também o chefe do *back office*, responsável pelo registro das operações e pelo seu margeamento (ausência de segregação de funções); os limites operacionais diários para as operações proprietárias eram desrespeitados (ausência de controle); as operações com derivativos no mercado de balcão não estavam autorizadas e foram realizadas sem sanção (ausência de controle); a auditoria interna era realizada por funcionários sem a capacitação necessária para comprovar a aderência das transações às exigências das normas internas (falta de capacitação e deficiência de *compliance*).

Os frágeis controles internos do Barings e o conflito de interesses proveniente da política de bonificações aos executivos induziram Leeson a realizar operações não autorizadas durante um longo espaço de tempo. A ameaça da revelação das operações não autorizadas levou-o a falsificar documentos para encobri-las e a descoberta dessa falsificação levou-o à prisão.

Em 23 de fevereiro de 1995, as perdas provocadas por Leeson chegaram a 600 milhões de libras, excedendo ao capital da empresa na época, no valor de 470 milhões. Leeson fugiu de Cingapura no dia seguinte, após o pagamento das bonificações por desempenho, relativas ao ano anterior. É paradoxal que Leeson poderia ter quebrado o Barings e escapado da prisão caso não tivesse falsificado documentos, pois não haveria pena de privação de liberdade apenas pela realização de operações não autorizadas. Leeson era um *traders option*, um jogador que bancava seu jogo com as fichas alheias. (Extraído do artigo “Controles Internos como um Instrumento de Governança Corporativa”, de Sebastião Bergamini Júnior)

Caso: Empresa Bomtever (Atividade Proposta 8)

Ao efetuar a auditoria na empresa Bomtever, o auditor verificou que a empresa mantém uma conta bancária com o Banco da Praça, tendo anotado em seus papéis de trabalho os seguintes dados:

- O saldo, pelos controles contábeis da empresa, em 31.12.2001, foi de R\$ 224.226,00;
- O extrato bancário mostra, no mesmo dia, um saldo de R\$ 262.455,00;
- Um cheque, recebido de um cliente, na importância de R\$ 2.025,00, foi depositado em 27.12.2001. Este cheque foi devolvido, anexo ao extrato bancário de dezembro, com a anotação “insuficiência de fundos”;
- Os cheques abaixo relacionados foram emitidos para pagamentos a terceiros, todavia, os mesmos ainda não haviam sido apresentados ao banco para resgate:

N.º do cheque	valor (R\$)
100.131	3.672,00
100.134	16.728,00
100.138	<u>6.105,00</u>
Total	26.505,00

- Um cheque no valor de R\$ 2.175,00 da Cia “C” foi, erroneamente, debitado na conta corrente da empresa Bomtever;
- Um depósito efetuado pela empresa em 31.12.2001, no valor de R\$ 7.500,00, não foi contabilizado pelo banco;
- Um depósito efetuado pela empresa em 23.12.2001, no valor R\$ 9.400,00, não consta do extrato bancário. Esse depósito foi erroneamente creditado na conta da empresa “D”;
- O cheque n.º 100.137, no valor de R\$ 8.946,00, emitido pela empresa Bomtever, em favor da Cia “M”, foi registrado por R\$ 8.649,00 nos controles contábeis da empresa emissora;
- Nos extratos aparecem despesas bancárias e taxas no valor de R\$ 114,00 não contabilizadas pela empresa;
- O aviso de crédito, referente à cobrança de duplicatas efetuadas pelo banco, não foi contabilizada pela empresa Bomtever, totalizando R\$ 33.235,00.

Com base nos dados anotados pelo auditor, pede-se conciliar a conta da empresa com a conta do Banco, de conformidade com os procedimentos contábeis, indicando o valor do saldo ajustado no dia 31.12.2001. Apresente os lançamentos contábeis de ajustes.

Caso: Empresa Liga da Justiça (Atividade Proposta 8)

Suponhamos que você tenha sido designado para realizar a auditoria das contas do passivo referente a Salários e Ordenados a Pagar da empresa Liga da Justiça Ltda. O Balanço Patrimonial apresentava em 31/12/X0, os seguintes dados:

Salários e Ordenados.....	1.600.000,
INSS a recolher, descontado dos funcionários.....	130.000,
INSS a recolher, parte da empresa.....	480.000,
FGTS a recolher.....	120.000,
IRRF a recolher.....	25.000,
Provisão para férias.....	800.000,
Provisão para décimo terceiro salário.....	50.000,

Outras informações:

- O INSS a recolher, parte dos empregados corresponde a um desconto de 10% (independente do valor do salário);
- O INSS da empresa, corresponde a 35%;
- O FGTS é o normal, praticado por todas as empresas;
- O IRRF, que atinge faixa salarial pelo teto máximo da tabela do imposto de renda, corresponde a 20 funcionários, observando-se que cada um recebe a importância de \$ 10.000, bruto, que a alíquota é de 25%, o valor a deduzir é de \$ 1.000, e que não consta dependentes;
- A provisão de férias corresponde a 6 meses, já que a empresa foi constituída neste mesmo prazo;
- A Auditoria está sendo realizada referente ao último balanço;
- Todas as correções serão lançadas em contas de despesas administrativas;
- O lucro antes do IR apresentado no Balanço Patrimonial foi de \$ 200.000;
- O valor apresentado no Balanço Patrimonial referente aos salários e ordenados a pagar é valor bruto.

Cabe a você, como auditor, realizar as correções necessárias nos dados apresentados em seu papel de trabalho, devidamente preenchido.