

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC-SP

Ambrósio Bispo de Almeida Neto

**Auditoria Contábil: propostas metodológicas e conteúdo programático
para o ensino superior de contabilidade**

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

SÃO PAULO

2010

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

Ambrósio Bispo de Almeida Neto

**Auditoria Contábil: propostas metodológicas e conteúdo programático
para o ensino superior de contabilidade**

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

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

**SÃO PAULO
2010**

Reitor da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Prof. Dr. Dirceu de Mello

Pró-Reitoria de Pós-Graduação

Prof. Dr. André Ramos Tavares

Coordenador do Programa de Estudos Pós-Graduados

em Ciências Contábeis e Atuariais

Prof. Dr. Roberto Fernandes dos Santos

Vice-Coodenador do Programa de Estudos Pós-Graduados

em Ciências Contábeis e Financeiras

Prof. Dr. Napoleão Verardi Galegale

Banca Examinadora

DEDICATÓRIA

Aos meus pais, Antônio (*in memoriam*) e Maria, pelos ensinamentos da verdade, justiça e amor. A minha esposa Valéria e filhas Janaína e Joyce pelo apoio e dedicação.

AGRADECIMENTOS

Ao Nosso Senhor Jesus Cristo, filho de Deus, Mestre do Universo, pelos ensinamentos do amor.

Aos meus pais, Antônio (*in memoriam*) e Maria, pela enérgica cobrança do aprendizado e pelo eterno amor e ternura.

A minha esposa Valéria e filhas Janaína e Joyce, pelo apoio recebido com os dias e horas dedicadas ao estudo e à pesquisa.

Ao meu orientador, Prof. Dr. José Carlos Marion, pela orientação, apoio e ensinamentos na área de metodologia do ensino em contabilidade, essenciais ao exercício da docência.

Aos Professores Dr. Roberto Fernandes dos Santos e Dr. Napoleão Verardi Galegale, coordenador e vice do Programa de Estudos Pós-Graduados em Ciências Contábeis e Financeiras da PUC-SP, pelos ensinamentos e incentivos recebidos.

À Prof^a. Dr^a. Neusa Maria Bastos Fernandes dos Santos, seus ensinamentos sobre pesquisa acadêmica transformaram minha visão de professor.

Ao Prof. Dr. Anísio Cândido Pereira, por ter aceito ao convite do Prof. Dr. José Carlos Marion, suas inúmeras sugestões e recomendações contribuíram muito para o aprimoramento deste estudo.

Aos colegas e amigos do Programa de Estudos Pós-Graduados em Ciências Contábeis e Financeiras da PUC-SP, pelos incentivos e apoios recebidos. Minha gratidão especial a: Tomio Ogassavara, Mário Shinzato, Marcos A. Assi Pereira, João Yanase e Giovanna Marques de Oliveira Franco.

Aos colegas professores pela colaboração e apoio recebido sem o qual não seria possível concluir este estudo.

Finalmente, à CAPES pelo apoio imprescindível na pesquisa acadêmica.

“E ainda que tivesse o dom de profecia, e o conhecesse todos os mistérios e toda a ciência, e ainda que tivesse toda a fé, de maneira tal que transportasse os montes, e não tivesse amor, nada seria.”

1 CORÍNTIOS, 13:2

RESUMO

A disciplina Auditoria faz parte do conteúdo de formação profissional na graduação em Ciências Contábeis e é uma atividade exercida pelo graduado em Ciências Contábeis com registro no Conselho Regional de Contabilidade. Essa atividade exige uma multiplicidade de conhecimentos e permanente atualização profissional. A graduação em Ciências Contábeis e em especial os ensinamentos e conhecimentos abordados na disciplina Auditoria deveriam permitir aos discentes egressos o exercício dessa atividade. Sendo assim, este estudo se propõe a responder à seguinte questão: Como promover o ensino-aprendizagem da disciplina Auditoria no curso de graduação em Ciências Contábeis, visando ao exercício dessa atividade pelos egressos? Decorrente da problematização estabelecida, o objetivo geral deste estudo é contribuir para o processo ensino-aprendizado no curso de graduação de Ciências Contábeis, desenvolvendo estratégias que possibilitem a relação teórico-prática na disciplina Auditoria. A coleta de informações teve duas etapas. Na primeira etapa, realizou-se estudo exploratório por meio de uma pesquisa bibliográfica e documental. Na segunda etapa, foi realizada uma pesquisa de campo mediante um questionário encaminhado aos docentes da disciplina Auditoria na graduação em Ciências Contábeis na região Metropolitana de Santos. A pesquisa qualitativa, participante e descritiva procura contribuir com a evidência dos métodos e metodologias de ensino na disciplina Auditoria e sobre o conteúdo programático da disciplina que possibilite o exercício da atividade de auditoria pelos egressos. O resultado alcançado com o questionário, em conjunto com os conceitos e definições explorados na pesquisa bibliográfica e documental, indica que os métodos de ensino adequados ao processo ensino-aprendizagem na disciplina Auditoria são: dedutivo, lógico, de sistematização semirrígida, ativo e de globalização, que diversos métodos de ensino são utilizados pelos docentes na disciplina Auditoria, sendo os mais utilizados: aula expositiva, estudo de caso e ensino baseado em problemas, e que o conteúdo programático contido na proposta do Conselho Federal de Contabilidade – CFC possibilita o exercício da atividade de auditoria pelos egressos.

Palavras-chaves: auditoria; auditor; métodos de ensino; metodologia de ensino; pedagogia; andragogia; conteúdo programático.

ABSTRACT

The discipline of Auditing is part of the graduation course contents for Accounting and is an activity carried out by an Accounting graduate registered at the Regional Accounting Council. Auditing requires diversified knowledge and continuous professional updating. Completion of Accounting studies and especially the teaching and knowledge covered in the discipline of Auditing should allow those graduated to practice this activity. Therefore, this study proposes to answer the following question: How to promote teaching and learning of Auditing during the undergraduate course so that graduates in Accounting may practice this activity? Considering this setting, the purpose of this study is to contribute to the process of teaching and learning in Accounting to develop strategies facilitating the relationship between theory and practice of Auditing. Data was collected in two stages. In the first, an exploratory study of literature and documents was carried out. Then a field survey was conducted using a questionnaire sent to those teaching the auditing discipline in Accounting courses in the metropolitan region of Santos, Brazil. Participatory, descriptive and qualitative research contributed to the disclosure of the teaching methods and methodologies in Auditing concerning the curricular content preparing for the practice of these activities. Results of the questionnaire reveal that methods appropriate for the teaching and learning of the Auditing discipline are: deductive, logical, systematic semi-rigid, active and globalized. The teaching methods most used for this purpose are lectures, case studies, problem-based instruction and the curricular content in the proposal by the Federal Accounting Council to prepare Accounting graduates and qualifies for auditing activities.

Key Words: Audit, auditor, teaching methods, teaching methodology, pedagogy, andragogy, contents.

SUMÁRIO

LISTAS DE ABREVIATURAS E SIGLAS	3
LISTAS DE GRÁFICOS E TABELAS.....	5
1 - APRESENTAÇÃO DO TEMA: PROBLEMATIZAÇÃO	7
1.1 Introdução.....	7
1.2 Situação problema	9
1.3 Objetivos.....	10
1.3.1 Objetivo geral	10
1.3.2 Objetivos específicos.....	10
1.4 Justificativa	11
1.5 Metodologia	13
1.6 Estrutura de trabalho	16
2 - AUDITORIA E AUDITOR	17
2.1 O termo auditoria: definições	17
2.2 Auditoria contábil: conceitos e definições.....	18
2.3 Auditoria contábil: classificações.....	20
2.3.1 Auditoria geral	20
2.3.2 Auditoria parcial ou específica	21
2.3.3 Auditoria independente	21
2.3.4 Auditoria interna	22
2.3.5 Auditoria fiscal	24
2.3.6 Auditoria governamental	25
2.3.7 Auditoria operacional	27
2.3.8 Auditoria de sistemas	28
2.4 Regulamentação e desenvolvimento da atividade de auditoria no Brasil ...	29
2.4.1 Normas de auditoria independente das demonstrações contábeis	31
2.4.2 Normas profissionais de auditor independente	33
2.5 Auditor	33
2.5.1 Competência técnico-profissional	34
2.5.2 Independência	35
2.5.3 Autonomia profissional	36
2.5.4 Sigilo	37
2.5.5 Zelo	37
2.5.6 Educação profissional continuada	38
2.5.7 Atributos pessoais do auditor.....	39
3 - MÉTODOS E METODOLOGIA NO PROCESSO ENSINO-APRENDIZAGEM....	43
3.1 Reflexão sobre o processo educacional.....	43
3.1.1 Saber, educar, educação e conhecimento e aprendizagem	43
3.1.2 Requisitos de um professor	45
3.2 Pedagogia e andragogia	47
3.2.1 Pedagogia tradicional	47
3.2.2 Pedagogia renovadora	48
3.2.3 Pedagogia por condicionamento	49
3.2.4 Pedagogia empreendedora	49
3.2.5 Pedagogia crítica.....	50
3.2.6 Andragogia	51
3.3 Ensino de contabilidade	53
3.3.1 O conteúdo programático da disciplina Auditoria	59

3.4	Métodos de ensino em contabilidade	62
3.4.1	Aula expositiva	65
3.4.2	Estudo de caso	67
3.4.3	Seminário	70
3.4.4	Jogos de empresa e RPG.....	72
3.4.5	Palestras	73
3.4.6	PBL – <i>Problem-Based Learning</i>	74
4	METODOLOGIA DA PESQUISA	77
4.1	Delineamento da pesquisa.....	77
4.2	População e amostra	81
4.3	Coleta de dados.....	82
4.4	Análise de dados	84
4.5	Limitações da pesquisa.....	85
5	DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS.....	87
5.1	Os métodos e metodologias de ensino em Auditoria	87
5.2	Conteúdo programático da disciplina Auditoria	96
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	103
	REFERÊNCIAS	107
	APÊNDICE	113
	ANEXOS.....	119

LISTAS DE ABREVIATURAS E SIGLAS

- AICPA: *American Institute of Certified Public Accountants* (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados)
- BACEN: Banco Central do Brasil
- BOVESPA: Bolsa de Valores de São Paulo
- CAPES: Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior
- CEPC: Código de Ética Profissional do Contabilista
- CES: Câmara de Educação Superior
- CFC: Conselho Federal de Contabilidade
- CNAI: Cadastro Nacional de Auditores Independentes
- CNE: Conselho Nacional de Educação
- CPA: *Certified Public Accountants* (Contadores Públicos Certificados)
- CPC: Comitê de Pronunciamentos Contábeis
- CRC: Conselho Regional de Contabilidade
- CVM: Comissão de Valores Mobiliários
- EPB: Ensino Baseado em Problemas
- ERP: *Enterprise Resource Planning* (Sistemas Integrados de Informação)
- FBC: Fundação Brasileira de Contabilidade
- IBGC: Instituto Brasileiro de Governança Corporativa
- IBRACON: Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
- IIA: *Institute of Internal Auditors* (Instituto de Auditores Internos)
- IFAC: *International Federation of Accountants* (Federação Internacional de Contadores)
- MEC: Ministério da Educação
- NBC – P: Normas Brasileiras de Contabilidade – Profissionais
- NBC – T: Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnicas
- NBC – TA: Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica de Auditoria Independente de Informação Contábil Histórica
- NBC – TA 200: Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria
- PBL: *Problem-Based Learning* (Ensino Baseado em Problemas)
- PCGA: Princípios Contábeis Geralmente Aceitos
- PED: Processamento Eletrônico de Dados
- PFC: Princípios Fundamentais de Contabilidade
- PUC-SP: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
- RPG: *Role Playng Games* (Jogos de Empresas)
- TCC: Trabalho de Conclusão de Curso
- TCU: Tribunal de Contas da União
- USP: Universidade de São Paulo

LISTAS DE GRÁFICOS E TABELAS

GRÁFICOS

Gráfico 1 - Tempo dedicado à docência.....	88
Gráfico 2 - Método de ensino quanto à forma de raciocínio	89
Gráfico 3 - Método de ensino quanto à coordenação da matéria	90
Gráfico 4 - Método de ensino quanto à sistematização da matéria	91
Gráfico 5 - Método de ensino quanto às atividades discentes.....	92
Gráfico 6 - Método de ensino quanto à globalização do conhecimento	93
Gráfico 7 - Métodos de ensino e percentuais utilizados na disciplina Auditoria	94
Gráfico 8 - Técnica pedagógica adequada ao ensino da Auditoria.....	96

TABELAS

Tabela 1 - Tempo dedicado à docência	87
Tabela 2 - Método de ensino quanto à forma de raciocínio	88
Tabela 3 - Método de ensino quanto à coordenação da matéria	89
Tabela 4 - Método de ensino quanto à sistematização da matéria	90
Tabela 5 - Método de ensino quanto às atividades discentes	92
Tabela 6 - Método de ensino quanto à globalização do conhecimento	93
Tabela 7 - Métodos de ensino e percentuais utilizados na disciplina Auditoria.....	94
Tabela 8 - Técnica pedagógica adequada ao ensino da Auditoria	95
Tabela 9 - Conteúdo programático disciplina Auditoria	99
Tabela 10 - Conteúdo programático aprovado pela maioria dos participantes	100

1 APRESENTAÇÃO DO TEMA: PROBLEMATIZAÇÃO

1.1 Introdução

Este estudo surge a partir da necessidade, identificada pelo autor, de aperfeiçoar o processo ensino-aprendizagem dos discentes do curso de graduação em Ciências Contábeis em especial na disciplina Auditoria Contábil. A disciplina Auditoria faz parte dos conteúdos de formação profissional, estudos específicos relacionados às Teorias da Contabilidade, conforme Resolução CNE/CES 10 de 16 de dezembro de 2004, que Instituiu as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis.

No Brasil, a atividade de auditoria, aqui denominada também Auditoria Contábil, é privativa de graduado em Ciências Contábeis, como determina o Decreto-lei n. 9.295 de 27 de maio de 1946, no Capítulo IV – Das Atribuições Profissionais, art. 25, alínea c, e art. 26; as expressões “revisão” e “contadores diplomados” que constam do referido Decreto-lei são atualmente substituídas, respectivamente, pelas expressões “auditoria” e “graduados em Ciências Contábeis”.

Art. 25 - São considerados trabalhos técnicos de contabilidade: [...] c) perícias judiciais ou extra-judiciais, **revisão** de balanços e de contas em geral, verificação de haveres, **revisão** permanente ou periódica de escritas, regulações judiciais ou extra-judiciais de avarias grossas ou comuns, assistência aos Conselhos Fiscais das sociedades anônimas e quaisquer outras atribuições de natureza técnica conferidas por lei aos profissionais de contabilidade.” (**grifo nosso**).

Art. 26 - Salvo direitos adquiridos ex-vi do disposto no art. 2º do Decreto n. 21.033, de 8 de fevereiro de 1932, as atribuições definidas na alínea c do artigo anterior são privativas dos **contadores diplomados**.” (**grifo nosso**).

A atividade de auditoria é reconhecida pelos acionistas, investidores, governos, trabalhadores e sociedade, como necessária e importante, por possibilitar o aumento da transparência das informações contábeis e financeiras da entidade e por atuar na detecção de fraudes, de erros e de condutas indesejáveis dos agentes.

Franco e Marra (2001, p. 30) destacam os termos “*Audit*” e “*Auditor*”, citando o *Standard Dictionary*, de Funk & Wagnalls, e apresentam, também, a tradução conforme abaixo:

AUDIT. 1. To examine, adjust, and certify, as accounts. 2. To attend as a listener: to audit a course in college. 1. An examination of an accounting document and for the evidence in support of its correctness. 2. A calling to account. 3. A settlement of accounts. 4. A balance sheet. 5. Obs. A hearing.
AUDITOR. 1. One who audits accounts. 2. One who listens; a hearer. 3. One who audits classes.

Auditoria. 1. Examinar, ajustar e certificar contas. 2. Comparecer como ouvinte: ouvir um curso em faculdade. 1. Exame de um documento contábil e da prova de sua exatidão. 2. Chamada para contas. 3. Ajuste de contas. 4. Um balanço. 5. Obs. Uma audiência;
Auditor. 1. Aquele que examina contas. 2. Aquele que ouve; ouvinte. 3. Aquele que assiste a aulas.

A atividade de auditoria, no Brasil, recebeu grande impulso da Lei n. 6.404 de 15 de dezembro de 1976, fortemente influenciada pelas firmas de auditoria de origem anglo-americana como destacou Iudícibus (2006, p. 42), que indica que as demonstrações financeiras das companhias abertas serão, obrigatoriamente, auditadas por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários – CVM.

As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados. (Artigo 177, parágrafo 3º, Lei n. 6.404, de 1976, redação dada pela Lei n. 11.941, de 2009)

No Brasil, é crescente a necessidade de profissionais para atuação na atividade de auditoria principalmente em razão do processo de convergência das normas brasileiras ao padrão internacional, das recentes alterações na Lei n. 6.404/1976

produzidas pelas Leis n. 11.941/2009 e n. 11.638/2007 e dos pronunciamentos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC e maior, ainda, a necessidade de se repensar o ensino da disciplina Auditoria no curso de graduação em Ciências Contábeis.

O estudo, no Brasil, sobre o ensino da Auditoria, infelizmente em número bastante reduzido, evidencia a grade curricular e a influência do vivenciamento profissional; neste estudo destacam-se os métodos e as metodologias de ensino aplicados no processo de ensino-aprendizagem da disciplina Auditoria Contábil: aula expositiva; palestra; estudo de caso; PBL – *Problem-Based Learning* (Ensino Baseado em Problemas – EBP); seminário e outros, promovendo discussão sobre as técnicas pedagógicas e a andragogia na educação universitária e em especial no curso de graduação em Ciências Contábeis.

Pretende-se, ainda, a partir das informações coletadas na pesquisa de campo, apresentar uma sugestão de conteúdo programático da disciplina Auditoria que possibilite o exercício da atividade pelos egressos.

1.2 Situação problema

Segundo Marconi e Lakatos (2009, p. 12):

Problema é uma dificuldade, teórica ou prática, no conhecimento de alguma coisa de real importância, para a qual se deve encontrar uma solução.

Definir um problema significa especificá-lo em detalhes precisos e exatos. Na formulação de um problema deve haver clareza, concisão e objetividade.

[...] O problema deve ser levantado, formulado, de preferência em forma interrogativa e delimitado com indicações das variáveis que intervêm no estudo de possíveis relações entre si.

Ainda de acordo com Lakatos e Marconi (2008, p. 165):

O problema, antes de ser considerado apropriado, deve ser analisado sob o aspecto de sua valoração:

- a) viabilidade. Poder ser eficazmente resolvido através da pesquisa;
- b) relevância. Deve ser capaz de trazer conhecimentos novos;
- c) novidade. Estar adequado ao estágio atual da evolução científica, e trazer novo enfoque e/ou soluções;
- d) exeqüibilidade. Pode chegar a conclusão válida;
- e) oportunidade. Atender interesses particulares e gerais.

O presente estudo propõe-se a responder à seguinte questão: **Como promover o ensino-aprendizagem da disciplina Auditoria no curso de graduação em Ciências Contábeis, visando ao exercício dessa atividade pelos egressos?**

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

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

O estudo efetuado pretende descrever os métodos de ensino e caracterizar as metodologias mais adequadas para o ensino da disciplina Auditoria, embasadas em teorias pedagógicas e na andragogia, propiciando a interposição de fundamentos teóricos com a vivência profissional.

1.3.2 Objetivos específicos

Para alcançar o objetivo proposto, este estudo pretende:

- a) elaborar o referencial teórico sobre os conceitos, definições e classificações de auditoria, regulamentação e desenvolvimento da atividade de auditoria no

Brasil;

- b) elaborar o referencial teórico sobre o auditor, normas, requisitos e atributos pessoais;
- c) identificar os métodos e as metodologias de ensino mais apropriadas ao ensino da disciplina Auditoria;
- d) identificar as técnicas pedagógicas aplicadas no ensino da disciplina Auditoria;
- e) identificar o conteúdo programático adequado ao ensino da disciplina Auditoria que possibilite ao egresso o exercício da atividade de auditoria.

1.4 Justificativa

O estudo parte da necessidade de se aprimorar a qualidade dos discentes do curso de graduação em Ciências Contábeis em especial no processo de ensino-aprendizagem da disciplina Auditoria.

A evidenciação dos métodos e das metodologias de ensino no processo ensino-aprendizagem na graduação em Ciências Contábeis e, principalmente, na disciplina Auditoria. A necessidade da aplicação de novos métodos no ensino atual é abordada por 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.

São necessárias pesquisas sobre os métodos de ensino, entre eles a aplicação da metodologia PBL- *Problem-Based Learning* (Ensino Baseado em Problemas) na graduação em Ciências Contábeis e na disciplina Auditoria. Ribeiro, Escrivão Filho e Mizukami (2004) *apud* RODRIGUES e ARAÚJO (2006) destacam relatos da aplicação bem sucedida até mesmo em disciplinas isoladas:

O método PBL é caracterizado pelo uso de problemas do mundo real para encorajar os alunos a desenvolverem pensamento crítico e habilidades de solução de problemas e adquirirem conhecimento sobre os conceitos essenciais da área em questão. Segundo os

autores, na sua forma original, o método PBL é implementado em todo o curso, mas há relatos de aplicação bem sucedida como uma estratégia educacional parcial e até mesmo em disciplinas isoladas.

Levantamento da aplicação de técnicas Pedagógicas e da Andragogia. A palavra Andragogia deriva das palavras gregas *andros* (homem) + *agein* (conduzir) + *logos* (tratado, ciência), referindo-se à Ciência da Educação de Adultos, em oposição à Pedagogia, também derivada dos vocábulos gregos *paidós* (criança) + *agein* (conduzir) + *logos* (tratado ou ciência), obviamente referindo-se à Ciência da Educação de Crianças. Knowles (2004) *apud* NOGUEIRA (2008) salienta que:

A andragogia se baseia em cinco premissas de base acerca das características dos aprendentes adultos, que os diferenciam das crianças, a saber os adultos:

- a) necessitam de saber o motivo pelo qual devem realizar certas aprendizagens;
- b) aprendem melhor experimentalmente;
- c) concebem a aprendizagem como resolução de problemas;
- d) aprendem melhor quando o tópico possui valor imediato e os motivadores mais potentes para a aprendizagem são internos.

O aumento da produção de conhecimento relacionada à atividade de auditoria contábil é outro aspecto relevante a ser evidenciado como justificativa deste trabalho visto que a disciplina consta como conteúdo de formação profissional. Entretanto, acredita-se que existe um descompasso entre o conteúdo programático e as necessidades de mercado, como bem destaca Madeira (2001, p. 177):

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 tem 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 conhecimento sobre auditoria, fazendo-o rara e timidamente em relação aos conhecimentos de contabilidade.

Outra justificativa é a necessidade de produção bibliográfica com a temática ensino de auditoria. Oliveira e Carvalho (2008) analisaram a produção científica sobre auditoria em periódicos, anais, dissertações e teses dos programas de mestrado e doutorado em Ciências Contábeis a partir de levantamento efetuado nos Cadernos

de Indicadores da CAPES, referentes ao triênio 2004 a 2006 e levantaram 3.280 trabalhos publicados pelos programas, em que apenas 2,8% abordaram o tema auditoria e desses apenas 3 (três) abordavam a temática ensino de auditoria.

Destaque-se, ainda, a necessidade de se buscar o conteúdo programático ideal para atingir os objetivos da disciplina Auditoria e permitir o exercício da atividade pelos egressos.

1.5 Metodologia

A forma de abordagem do problema se dará mediante pesquisa de caráter qualitativo.

O enfoque qualitativo, com frequência, está baseado em métodos de coleta de dados sem medição numérica, com as descrições e as observações.

Rothery, Grinnell e Creswell (1997) *apud* SAMPIERI; COLLADO; LUCIO (2006), descrevem essas pesquisas como estudos:

- a) que são conduzidos basicamente em ambientes naturais, em que os participantes se comportam como de costume em sua vida cotidiana. Nos quais as variáveis não se definem como o propósito de serem manipuladas nem controladas experimentalmente;
- b) em que as questões de pesquisa nem sempre foram conceituadas ou definidas por completo, ou seja, na forma como serão medidas ou avaliadas;
- c) em que a coleta de dados é influenciada fortemente pelas experiências e as prioridades dos participantes da pesquisa, mais do que pela aplicação de um instrumento de medição padronizado, estruturado e predeterminado;
- d) em que os significados são extraídos dos dados e apresentados a outros, e não precisam ser reduzidos a números nem necessariamente analisados estatisticamente.

Em termos gerais, os estudos qualitativos envolvem a coleta de dados utilizando técnicas que não pretendem medir nem associar as medições a números, tais como: observação não estruturada; entrevistas abertas; revisão de documentos; discussão em grupo; avaliação de experiências pessoais; inspeção de histórias de vida; análise

semântica e de discursos cotidianos; interação com grupos ou comunidades e introspecção.

Os procedimentos adotados para o desenvolvimento deste trabalho serão dois: levantamento bibliográfico e pesquisa empírica.

A pesquisa bibliográfica é uma etapa inerente ao trabalho científico, razão pela qual permeia todo o desenvolvimento deste estudo e serão abordadas as principais contribuições teóricas que envolvem auditoria, auditor, pedagogia, andragogia, métodos e metodologias de ensino, dentre outros conceitos.

A realização da pesquisa empírica se dará com a finalidade de coletar dados da realidade concreta, de forma a responder ao problema da pesquisa e aos objetivos propostos.

A escolha dos sujeitos foi realizada por meio de amostragem não probabilística, denominada amostragem por acessibilidade ou por conveniência.

De acordo com Gil (1999, p. 104), a amostragem por acessibilidade ou por conveniência:

Constitui o menos rigoroso de todos os tipos de amostragem. Por isso mesmo é destituída de qualquer rigor estatístico. O pesquisador seleciona os elementos a que tem acesso, admitindo que estes possam, de alguma forma, representar o universo. Aplica-se este tipo de amostragem em estudos exploratórios ou qualitativos, onde não é requerido elevado nível de precisão.

Trata-se, ainda, de uma pesquisa descritiva e exploratória, por voltar-se para a coleta de dados da realidade, buscando uma nova visão do problema, por meio das pesquisas exploratórias.

A pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los, segundo Cervo e Bervian (2002, p. 66):

[...] Busca conhecer as diversas situações e relações que ocorrem na vida social, política, econômica e demais aspectos do comportamento humano, tanto do indivíduo tomado isoladamente como de grupos e comunidades mais complexas.

Esta pesquisa foi realizada na Região Metropolitana de Santos, também conhecida como Costa da Mata Atlântica, e contou com a colaboração dos docentes da disciplina Auditoria nos cursos de graduação em Ciências Contábeis nas Universidades da Região Metropolitana de Santos.

Quanto ao instrumento utilizado para a coleta de dados: um questionário.

Segundo Severino (2007, p. 125), questionário é:

Conjunto de questões, sistematicamente articuladas, que se destinam a levantar informações escritas por parte dos sujeitos pesquisados, com vistas a conhecer a opinião dos mesmos sobre os assuntos e estudo. As questões devem ser pertinentes ao objeto e claramente formuladas, de modo a serem compreendidas pelos sujeitos. As questões devem ser objetivas, de modo a suscitar respostas igualmente objetivas, evitando provocar dúvidas, ambiguidades e respostas lacônicas.

O questionário foi elaborado com dez questões, nove fechadas: para que o participante pudesse escolher as alternativas que melhor representassem sua situação ou ponto de vista, e uma questão aberta na qual poderia expressar, de forma livre, sua opinião e impressões. Além de ser de fácil aplicação e análise, possibilitou, também, confiança e anonimato aos respondentes, e ofereceu facilidade ao respondente e proporcionou ao pesquisador conciliar informação, buscando analisar pontos específicos, considerados categorias de análise, por meio da incidência das respostas coletadas.

1.6 Estrutura de trabalho

Este trabalho está estruturado em cinco capítulos.

No capítulo 1, a introdução: os aspectos referentes à origem da proposta do trabalho, os objetivos gerais e específicos, a metodologia e os instrumentos de pesquisa utilizados para atingir os objetivos propostos e, por último, a organização e estrutura final da pesquisa.

No capítulo 2, o referencial bibliográfico sobre os temas: definições do termo auditoria, conceitos, definições e classificações de auditoria contábil (auditoria geral, parcial ou específica, auditoria independente, auditoria interna, auditoria fiscal, auditoria governamental, auditoria operacional, auditoria de sistema e auditoria governamental), regulamentação e desenvolvimento da atividade de auditoria no Brasil, auditor (competência técnico profissional, independência, autonomia profissional, zelo profissional e atributos pessoais do auditor).

No capítulo 3, abordam-se os métodos e as metodologias no processo de ensino-aprendizagem da disciplina Auditoria no curso de graduação em Ciências Contábeis: reflexões sobre o processo educacional (saber e educar, requisitos de um professor); Pedagogia (pedagogia tradicional, renovadora, por condicionamento, empreendedora e crítica) e Andragogia, ensino da contabilidade e da disciplina Auditoria, e sobre os métodos de ensino em contabilidade aplicados na disciplina Auditoria (aula expositiva, estudo de caso, seminário, jogos de empresa, palestra e PBL - *Problem-Based Learning*).

No capítulo 4, a metodologia da pesquisa, o seu delineamento, a população e a amostra, a coleta de dados, a análise de dados e a limitações da pesquisa.

No capítulo 5, a descrição e análise dos dados relacionados com os atributos pessoais do auditor, o conhecimento exigido, os métodos e as metodologias de ensino aplicados na disciplina Auditoria e o seu conteúdo programático.

Finalmente, são apresentadas as considerações finais do trabalho.

2 AUDITORIA E AUDITOR

2.1 O termo auditoria: definições

O termo auditoria é utilizado em diversos segmentos dentro e fora da área contábil, em razão disso optou-se, nesta dissertação, por apresentar algumas das definições.

Segundo Magalhães *et al.* (2001, p. 20), o termo auditoria é empregado dentro e fora da área contábil, destacando-se:

- a) auditoria de armada ou de marinha – juiz de direito agregado aos tribunais marítimos;
- b) auditoria delegada ou nunciatura – assessor de causas eclesiásticas;
- c) auditoria de rota – tribunal romano para apelação de causas eclesiásticas;
- d) auditoria de justiça militar – juiz de direito dos tribunais militares;
- e) 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;
- f) auditoria operacional ou da qualidade – assessoramento à administração na previsão de erros e/ou fraudes, planejamento e operacionalização dos sistemas organizacionais.

De acordo com Sá (2002, p. 23), o termo auditoria, de origem latina (vem de *audire*), foi utilizado pelos ingleses para rotular a tecnologia contábil da revisão (*auditing*), mas, hoje, tem sentido mais abrangente; acrescenta que tal expressão se vinculou ao nosso vocabulário, da mesma forma que outros termos técnicos como *azienda*, *rédito* etc., oriundos de outras línguas.

De fato, o termo auditoria foi vinculado ao nosso vocabulário como afirma Ferreira (2001, p.75): “**auditoria** – sf. 1. Cargo de auditor. 2. Lugar onde ele exerce as funções. 3- Exame de operações financeiras ou registros contábeis, visando determinar sua correção ou legalidade.”

Araújo *et al.* (2008, p. 1) destacam que, atualmente, o termo auditoria possui significado muito abrangente e apresenta a seguinte conceituação:

No sentido lato, auditoria é o processo de confrontação entre uma situação encontrada e um determinado critério, ou, em outras palavras, é a comparação entre o fato efetivamente ocorrido e o que deveria ocorrer. Nesta acepção, pode-se também afirmar que a auditoria significa o conjunto de procedimentos técnicos aplicados de forma independente sobre uma relação que envolve a obrigação de responder por uma responsabilidade conferida, objetivando emitir um informe de como essa obrigação está sendo cumprida, ou seja, para verificar se os relatórios e as informações decorrentes dessa relação são adequados e justos.

As definições de auditoria apresentadas evidenciam que o termo é utilizado em outras áreas de conhecimento além da contábil, sendo forçoso reconhecer que ele representa o exame e a revisão dos procedimentos efetuados e dos resultados demonstrados objetivando emitir uma crítica. No Brasil, o termo auditoria é fortemente vinculado à atividade desenvolvida por auditores independentes.

2.2 Auditoria Contábil: conceitos e definições

Vários autores na área contábil (SÁ, SOUZA e PEREIRA, FRANCO e MARRA, SANTOS e ARAÚJO) apresentam conceitos e definições do termo auditoria com semelhanças que se passa a expor.

O professor Sá (2002, p. 25) apresenta a seguinte definição de auditoria:

Auditoria é uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e 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.

Souza e Pereira (2006, p. 21), no glossário de termos técnicos em auditoria, apresentam a definição de auditoria contábil:

Auditoria Contábil: é a técnica contábil composta por um conjunto de normas e procedimentos específicos, utilizada por profissional qualificado (contador – portador do diploma de ciências contábeis), que visa sobretudo demonstrar a fidedignidade dos resultados econômico-financeiros indicados nas Demonstrações Financeiras de uma entidade em determinado período e se os Princípios Fundamentais de Contabilidade foram observados em uma base uniforme.

Segundo Franco e Marra (2001, p. 28):

A auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes.

De acordo com Santos *et al.* (2006, p. 21):

Auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionadas com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles resultantes.

Para Araújo *et al.* (2008, p. 36):

A auditoria contábil representa o conjunto de procedimentos técnicos, aplicados de forma independente por profissional certificado, segundo normas preestabelecidas, com o objetivo de se emitir uma opinião sobre as demonstrações contábeis tomadas em conjunto, em relação aos PFCs (Princípios Fundamentais de Contabilidade), às NBCs (Normas Brasileiras de Contabilidade), à legislação pertinente, bem como sobre outros assuntos financeiros relacionados.

Em síntese, pode-se afirmar que a auditoria contábil é a técnica contábil do sistemático exame das demonstrações contábeis, dos controles internos e do sistema contábil com vista a apresentar conclusões sobre a situação patrimonial, resultados e operações consoante com as normas e padrões contábeis vigentes.

2.3 Auditoria Contábil: classificações

A auditoria contábil recebe várias classificações dependendo do objeto e finalidade; entre as classificações encontradas, destacam-se:

- auditoria geral;
- auditoria parcial ou específica;
- auditoria operacional ou de gestão;
- auditoria independente ou externa;
- auditoria interna;
- auditoria de sistemas;
- auditoria fiscal;
- auditoria governamental.

2.3.1 Auditoria geral

Sá (2002, p. 37) apresenta a seguinte definição de auditoria geral:

A auditoria geral é conhecida também sob o nome de 'Auditoria Financeira' porque se situa mais na análise das peças de balanços e de suas conexões; outros a denominam 'Auditoria de Balanços' (expressão também comumente empregada). Tal auditoria, todavia, não é exclusiva.

Na sua conceituação doutrinária situa-se como exame de cúpula, de natureza geral, sem indagação de pormenores [...]

Para Franco e Marra (2001, p. 206):

A auditoria geral, como o próprio nome indica, é aquela exercida sobre todos os elementos componentes do patrimônio, bem como sobre todas as operações de um exercício, ao fim do qual o auditor emite parecer sobre as demonstrações contábeis em conjunto e sobre os registros de que se originaram.

2.3.2 Auditoria parcial ou específica

Segundo Franco e Marra (2001, p. 207), “a auditoria parcial ou específica é aquela feita em apenas uma ou algumas das demonstrações contábeis, ou de livros, ou atos de gestão e com objetivos especiais, [...]”

A auditoria parcial é centrada em uma ou mais demonstrações financeiras, por exemplo: Balanço Patrimonial; Demonstração do Resultado; Demonstração de Fluxos de Caixa ou, então, em uma ou mais contas que compõem as demonstrações financeiras, como, por exemplo: auditoria do ciclo de compras envolvendo as contas contábeis: Estoques; Compras e Fornecedores ou auditoria das disponibilidades envolvendo as contas contábeis: Caixa; Banco conta Movimento e Aplicações Financeiras de Liquidez Imediata.

2.3.3 Auditoria independente

A Auditoria Independente é chamada, também, de auditoria das demonstrações contábeis ou auditoria externa.

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC, por meio da Resolução n. 820, de 21 de janeiro de 1998, apresenta o conceito de auditoria das demonstrações contábeis:

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.

Na ausência de disposições específicas, prevalecem as práticas já consagradas pela Profissão Contábil, formalizadas ou não pelos seus organismos próprios.

Para Santos *et al.* (2006, p. 49):

A auditoria independente constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo a emissão do parecer sobre a adequação das demonstrações contábeis, apontando se essas representam a posição patrimonial e financeira, o resultado das operações, as mutações do patrimônio líquido e as origens e aplicações de recursos da entidade auditada consoante os princípios fundamentais de contabilidade e as norma brasileiras de contabilidade.

Segundo Boynton *et al.* (2002, p.31):

A auditoria de demonstrações contábeis envolve obtenção e avaliação de evidências a respeito das demonstrações contábeis de uma entidade, para emissão de parecer se sua apresentação está adequada, de acordo com Princípios Contábeis Geralmente Aceitos (PCGA) – que, no caso, normalmente são os critérios estabelecidos.

Ainda sobre a auditoria independente, encontram-se referências relativas à forma de intervenção, de acordo com Sá (2002, p. 41): “quando a verificação dos fatos é levada a efeito por profissional liberal ou por associação de profissionais liberais e, portanto, elementos estranhos à empresa, a intervenção ou censura denomina-se auditoria externa ou independente.”

Para Franco e Marra (2001, p. 218), “a auditoria externa é aquela realizada por profissional liberal, auditor independente, sem vínculo de emprego com a entidade auditada e que poderá ser contratado para auditoria permanente ou eventual.”

Magalhães (2001, p 90) evidencia que a auditoria das demonstrações contábeis – auditoria independente – é uma exigência legal cujos fundamentos são expressos em Lei Federal, especificamente na Lei n. 6.404 de 15 de dezembro de 1976:

As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas a auditoria por auditores independentes nela registrados. (Artigo 177, parágrafo 3º, Lei n. 6.404, de 1976)

A auditoria independente é a atividade desenvolvida por profissionais contábeis ou associação de profissionais contábeis e compreende o exame das informações constantes das demonstrações contábeis financeiras objetivando a emissão de parecer sobre a sua adequação consoante as normas e padrões contábeis brasileiros.

2.3.4 Auditoria interna

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC, mediante a Resolução n. 986, de 28 de novembro de 2003, apresenta a seguinte definição de auditoria interna contábil:

A Auditoria Interna compreende os exames, análises, avaliações, levantamentos e comprovações, metodologicamente estruturados para a avaliação da integridade, adequação, eficácia, eficiência e economicidade dos processos, dos sistemas de informações e de controles internos integrados ao ambiente, e de gerenciamento de riscos, com vistas a assistir à administração da entidade no cumprimento de seus objetivos.

Para Santos *et al.* (2006, p. 41): “a auditoria interna se constitui no conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, a adequação e a eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da entidade.”

Pereira e Nascimento (2005) apresentam a seguinte definição de auditoria interna:

A Auditoria Interna é a especialização contábil voltada à garantia de qualidade, transparência e segurança dos controles internos implantados com fim de salvaguardar o patrimônio dos acionistas, cuja estrutura está diretamente ligada a setor interno da empresa auditada.

De acordo com Magalhães (2001, p. 20), auditoria interna:

[...] são procedimentos próprios para medir a exatidão dos registros ou a razoável exatidão das demonstrações contábeis [...] na auditoria interna- acompanhamento dos atos e registros de gestão, previsão de erros e/ou fraudes, sugestões de políticas administrativas e estratégias para a organização.

A definição de auditoria interna é efetuada, também, em relação à forma de intervenção ou censurada. Franco e Marra (2001, p. 219) definem auditoria interna como aquela exercida por funcionário da própria empresa, em caráter permanente.

Para Sá (2002, p.41), quando a verificação dos fatos é realizada por funcionários da própria empresa, constituindo um serviço, uma seção ou um departamento, a intervenção ou censura denomina-se auditoria interna.

De acordo com Araújo *et al.* (2008, p. 29), a auditoria interna:

É realizada por profissionais empregados da própria entidade auditada, portanto parcialmente independente, que, além das informações contábeis e financeiras, se preocupa também com os aspectos operacionais. [...] A auditoria interna não deve se limitar aos aspectos contábeis de uma organização, adentrando, na maioria das vezes, nos aspectos operacionais (questões de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade).

Boynton *et al.* (2002, p.932) apresentam a definição de auditoria interna de acordo com o *Institute of Internal Auditors* (IIA):

Auditoria interna é uma atividade independente, de fornecimento de segurança objetiva e de consultoria que visa acrescentar valor a uma organização e melhorar suas operações. Trazendo para a organização uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliação e melhora da eficácia de seus processos de gerenciamento de risco, controle e governança, ajuda-a a atingir seus objetivos.

Auditoria interna é uma atividade desenvolvida, em caráter permanente e de forma autônoma, por profissional empregado da própria entidade auditada que tem como objetivo principal a elaboração de relatórios com as conclusões e recomendações sobre os controles internos, sistemas de informações e operacionais, com vista a salvaguardar o patrimônio contra erros e/ou fraudes.

2.3.5 Auditoria fiscal

Sá (2002, p. 48) apresenta a seguinte definição de auditoria fiscal: “A auditoria fiscal abrange o exame da 'legalidade' dos fatos patrimoniais em face das obrigações tributárias, trabalhistas e sociais.”

Boynton *et al.* (2002, p. 32) apresentam a definição da auditoria de *compliance* – auditoria fiscal – como aquela que “envolve obtenção e avaliação de evidências para determinar se certas atividades financeiras ou operacionais de uma entidade obedecem a condições, regras ou regulamentos a elas aplicáveis”.

A auditoria fiscal compreende o exame da legalidade dos atos em relação à legislação societária e tributária, às normas estabelecidas pelas entidades

reguladoras, ao regulamento interno, às obrigações sociais, ambientais e trabalhistas, com vistas a evitar a penalização da entidade por ações indevidas e omissões.

Apesar da importância desse tipo de auditoria para os governos, acionistas, trabalhadores e demais interessados, constata-se que ainda é muito pequeno o número de bibliografias (livros, artigos, dissertações e teses) abordando conceitos e procedimentos específicos de auditoria fiscal.

2.3.6 Auditoria governamental

Sá (2002, p. 44) define, da seguinte forma, auditoria governamental:

A auditoria governamental é uma especialização dentro do campo de auditoria e na realidade, ela segue todos os princípios básicos, bem como as normas; todavia, apresenta peculiaridades na sua aplicação e uma sistemática específica.[...] é uma revisão ou exame exercido sobre as contas das unidades administrativas do três poderes da União; tal execução técnica visa fiscalizar as empresas e instituições sujeitas a aprovação de suas contas pelo Tribunal de Contas.

A Resolução n. 155, de 4 de dezembro de 1992, que aprovou o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União – TCU, órgão responsável pelo controle externo da administração pública, define auditoria governamental:

[...] Art. 239. Auditoria é o instrumento de fiscalização utilizado pelo Tribunal para:

I – examinar a legalidade e a legitimidade dos atos de gestão dos responsáveis sujeitos a sua jurisdição, quanto ao aspecto contábil, financeiro, orçamentário e patrimonial;

II – avaliar o desempenho dos órgãos e entidades jurisdicionados, assim como dos sistemas, programas, projetos e atividades governamentais, quanto aos aspectos de economicidade, eficiência e eficácia dos atos praticados;

III – subsidiar a apreciação dos atos sujeitos a registro.

Segundo Boynton *et al.* (2002, p. 943):

A expressão auditoria pública abrange todas as auditorias realizadas por agências governamentais de auditoria e todas as auditorias de organizações governamentais. [...] Auditorias de organizações governamentais incluem auditorias de unidades públicas estaduais e municipais realizadas por auditores federais e por contabilistas independentes. [...] Auditoras de organizações governamentais têm como principal premissa o conceito de que executivos e empregados que administram fundos públicos têm que prestar contas à sociedade.

Boynton *et al.* (2002, p. 943) citam, ainda, os dois tipos de auditorias públicas de acordo com as *Government Auditing Standards*, Normas de Auditoria Pública dos Estados Unidos:

- **Auditorias contábeis:** abrange auditorias de demonstrações contábeis e auditorias contábeis correlatas;
- **Auditorias de desempenho:** compreendem auditorias de economia e eficiência e auditorias de programas.

Auditorias contábeis correlatas, que envolvem determinação se (1) informações contábeis estão apresentadas de acordo com critérios previamente existentes ou especificados para os trabalhos, (2) a entidade tem obedecido a exigências contábeis específicas ou (3) a concepção e implementação dos controles internos da entidade sobre a preparação de demonstrações contábeis e/ou a salvaguarda de ativos são adequadas à consecução dos objetivos de controle. (*Ibid.*, p. 943)

Auditorias de economia e eficiência, que envolvem determinação (1) se a entidade está adquirindo, protegendo e utilizando seus recursos (pessoal, propriedades, espaço) econômica e eficientemente, (2) das causas de práticas ineficientes ou antieconômicas e (3) se a entidade tem obedecido a leis e regulamentos referentes a questões de economia e eficiência. (*Ibid.*, p. 943 e 944)

Auditorias de programas, que envolvem determinação (1) da extensão de acordo com a qual os resultados ou benefícios desejados, estabelecidos por legislação ou outras fontes estão sendo atingidos, (2) a eficácia de organizações, programas, atividades ou funções e (3) se a entidade tem obedecido a leis e regulamentos aplicáveis ao programa. (*Ibid.*, p. 944)

De acordo com Araújo *et al.* (2008, p. 25), a auditoria governamental atua, diretamente, sobre a administração do setor público e está, diretamente relacionada, com o acompanhamento das ações empreendidas pelo órgãos e entidades que compõem as administrações diretas e indiretas das três esferas de governo.

A auditoria governamental compreende os exames e procedimentos que visam concluir sobre as demonstrações contábeis, a gestão dos recursos quanto à economicidade, eficiência e eficácia e ao cumprimento dos programas dos órgãos da administração direta e indireta, federal, distrital, estadual e municipal, e é importante para os governos e também para os contribuintes que financiam as atividades governamentais da administração direta e indireta. No Brasil, ela é restrita, geralmente, aos exames executados pelos Tribunais de Contas, sendo notório que esses tribunais possuem limitações de recursos materiais e humanos e que as quantidades de auditorias realizadas não são suficientes.

2.3.7 Auditoria operacional

Boynton *et al.* (2002, p. 32) definem auditoria operacional como aquela que envolve obtenção e avaliação de evidências a respeito da eficiência e eficácia das atividades operacionais de uma entidade, em comparação com os objetivos estabelecidos.

Ainda de acordo com Boynton *et al.* (2002, p. 938):

A expressão auditoria operacional tem sido utilizada para identificar várias atividades – entre as quais, avaliação do desempenho da administração, de sistemas de planejamento e de controle de qualidade e atividades e departamentos operacionais. Conforme sua denominação sugere, esse tipo de auditoria relaciona-se com operações não financeiras. Auditorias operacionais de entidades privadas geralmente são realizadas por auditores internos, embora auditores externos também as executem, em alguns casos.

Boynton *et al.* (2002, p. 938) apresentam, também, a definição de auditoria operacional pela IIA – *Institute of Internal Auditors*:

Auditoria operacional é um processo sistemático de avaliação da eficácia, eficiência e economia de operações sob controle da administração de uma organização, e relato dos resultados da

avaliação a pessoas adequadas, acompanhados de recomendações para aperfeiçoamento.

A auditoria operacional compreende o exame das operações de uma entidade com o objetivo principal de avaliar a eficácia e eficiência de operações e apresentar relatório com as conclusões e recomendações de aperfeiçoamento, contribuindo, dessa forma, com a melhoria da eficácia e da eficiência nas organizações e o aumento da rentabilidade e lucratividade.

2.3.8 Auditoria de sistemas

O CRC-SP (1999, p. 92 e 93) apresenta o conceito de auditoria de sistemas, bem como as funções e objetivos:

A auditoria de sistemas é uma atividade voltada à avaliação dos procedimentos de controle e segurança vinculados ao processamento eletrônico das informações. Tem como funções: documentar, avaliar e monitorar sistemas de controles legais, gerenciais de aplicação e operacionais. Os instrumentos para desempenhar tais funções podem variar do uso de auditoria de software ao uso habilidoso de técnicas de entrevistas.

A auditoria de sistemas objetiva certificar-se de que:

- as informações são corretas e oportunas;
- existe um processamento adequado das operações;
- as informações estão protegidas contra fraudes;
- existe proteção das instalações e equipamentos;
- existe a proteção contra situações de emergência (paralisação de processamento, perda de arquivos, inundação, incêndios etc.).

Schmidt *et al.* (2006, p. 22) destacam a função da auditoria de sistemas:

A função da auditoria de sistemas é promover adequação, revisão, avaliação e recomendações para o aprimoramento dos controles internos nos sistemas de informação da empresa, bem como avaliar a utilização dos recursos humanos, materiais e tecnológicos envolvidos no processamento dos mesmos.

Segundo Schmidt *et al.* (2006, p. 22), “a auditoria de sistema deve atuar em qualquer sistema de informação da empresa, quer no nível estratégico, quer no gerencial, quer no operacional.”

Magalhães (2001, p. 146) afirma que “a auditoria de sistemas em operação consiste em avaliar recursos empregados em Processamento Eletrônico de Dados e os resultados obtidos.”

Ainda, segundo Magalhães (2001, p. 146), “não se pode dispensar do profissional para auditar sistemas em operações a independência profissional e domínio de: metodologia de auditoria em PED; técnicas de auditoria com auxílio de computadores; conhecimento das tarefas do pessoal de programação, operação e suporte.”

A Auditoria de Sistemas compreende o exame e avaliação dos controles internos nos sistemas de informação da entidade, da suficiência dos recursos tecnológicos (humanos e materiais), com o objetivo principal de apresentar conclusões e recomendações para o seu aprimoramento. A crescente utilização de sistemas informatizados nas entidades, em todos os setores, com reflexo, direta e indiretamente, nas informações produzidas pelos relatos financeiros e demonstrações contábeis, evidenciam a importância e a relevância dessa atividade para as organizações.

2.4 Regulamentação e desenvolvimento da atividade de auditoria no Brasil

No Brasil, a atividade de auditoria é privativa de graduado em Ciências Contábeis, como determina o Decreto-lei n. 9.295 de 27 de maio de 1946, no Capítulo IV – Das Atribuições Profissionais, art. 25, alínea c, e art. 26.

Nesse Decreto-lei, não eram utilizadas as expressões “auditoria” e “graduados em Ciências Contábeis” que hoje em dia substituem, respectivamente, as expressões “revisão” e “contadores diplomados”. Ricardino (2003) explica que originalmente, a disciplina Auditoria denominava-se “Revisões e Perícia Contábil”, provavelmente em

função do elevado grau de xenofobia da época.

Sobre o desenvolvimento da auditoria no Brasil, Niyama (2008, p. 9) destaca:

A auditoria no Brasil passou a ter importância a partir da década de 70, quando as companhias abertas passaram a ter suas demonstrações financeiras obrigatórias auditadas por auditores independentes.

Até então, a auditoria era requerida usualmente pelas seguintes razões:

- a) atendimento de exigências estatutárias;
- b) exigências de consolidação de balanço para subsidiária brasileira de empresas multinacionais no exterior; e
- c) obtenção de crédito junto a instituições financeiras oficiais ou privadas.

A atividade de auditoria, no Brasil, teve grande impulso com a obrigação estabelecida na Lei n. 6404 de 15 de dezembro de 1976, essa lei indica que as demonstrações financeiras das companhias abertas devem ser auditadas por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários – CVM.

A atividade de auditoria independente recebeu incremento, também, da recente Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007, que estendeu às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários. A seguir, apresenta-se a transcrição do artigo 3º e seu parágrafo único:

Art. 3º Aplicam-se às sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários.

Parágrafo único. Considera-se de grande porte, para os fins exclusivos desta Lei, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais).

Ainda de acordo com Niyama (2008, p. 9):

Atualmente, além das companhias abertas, outras atividades regulamentadas pelo Governo Federal, usualmente aquelas que captam ou administram recursos de terceiros, ou que prestam serviços de utilidade pública, também estão sujeitas à obrigatoriedade de ter auditoria independente:

- a) bancos e instituições financeiras equiparadas, segundo normas do Banco Central do Brasil;
- b) seguradoras, segundo normas da Superintendência de Seguros Privados do Brasil;
- c) empresas de previdência privada, segundo normas da Secretaria de Previdência Complementar;
- d) empresas de telefonia, segundo normas da Agência Nacional de Telecomunicações; e
- e) empresas de energia elétrica, segundo normas da Agência Nacional de Energia Elétrica.

Destaque-se, também, a recomendação contida no Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa – IBGC (2009, p. 59): “Toda organização deve ter suas demonstrações financeiras auditadas por auditor externo independente”.

As perspectivas da atividade de auditoria, no Brasil, são excelentes, pois, cada vez mais, todos os tipos de organizações (pequena, média e grande) com ou sem fins lucrativos, além daquelas que são obrigadas (sociedades por ações, empresas de grande porte, e as sujeitas ao controle das agências reguladoras), percebem os benefícios produzidos pela atividade da auditoria para as organizações e demais partes interessadas (governos, trabalhadores, investidores etc.).

2.4.1 Normas de auditoria independente das demonstrações contábeis

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC, por meio da Resolução CFC n. 820, de 21 de janeiro de 1998, NBC T 11 - Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, apresenta: a conceituação e objetivos da auditoria independente; os procedimentos de auditoria; o conceito de fraude e erro; as normas de execução do trabalho; o conceito de risco de auditoria; o estudo e a avaliação do sistema contábil e dos controles internos; a aplicação dos procedimentos de auditoria; as normas do parecer dos auditores independentes; o parecer sem ressalva; o parecer com ressalva; o parecer adverso; o parecer com abstenção de opinião; a incerteza; as informações relevantes nas demonstrações; o parecer quando demonstrações

contábeis de controladas e/ou coligadas são auditadas por outros auditores e as demonstrações contábeis não auditadas.

A Resolução CFC n. 820, de 21 de janeiro de 1998, NBC T 11 - Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis foi alterada pelas seguintes Resoluções:

- 953/2003 – NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis;
- 981/2003 – NBC T 11.6 – Relevância na Auditoria;
- 1.012/2005 – NBC T 11.11 – Amostragem;
- 1.022/2005 – NBC T 11.15 – Contingências;
- 1.024/2005 – NBC T 11.3 – Papéis de Trabalho Documentação Auditoria;
- 1.029/2005 – NBC T 11.12 – Processamento Eletrônico de Dados;
- 1.035/2005 – NBC T 11.4 – Planejamento da Auditoria;
- 1.036/2005 – NBC T 11.8 – Supervisão e Controle de Qualidade;
- 1.037/2005 – NBC T 11.10 – Continuidade Normal das Atividades da Entidade;
- 1.038/2005 – NBC T 11.13 – Estimativas Contábeis;
- 1.039/2005 – NBC T 11.14 – Transações com Partes Relacionadas;
- 1.040/2005 – NBC T 11.16 – Transações e Eventos Subsequentes;
- 1.054/2005 – NBC T 11.17 – Carta de Responsabilidade da Administração;
- 1.155/2009 – Comunicado Técnico CT 02 Emissão do Parecer dos Auditores Independentes.

A Resolução CFC n. 820 e as alterações subsequentes, exceto a Resolução 1.155/2009, foram revogadas pela Resolução n. 1.203, de 03 de dezembro de 2009, NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria, que entrou em vigor em 1º de janeiro de 2010. A emissão dessa Resolução surgiu da necessidade de se adaptar as Normas Brasileiras de Auditoria aos padrões internacionais tal qual está ocorrendo com a Contabilidade Brasileira, espera-se, dessa forma, para o ano de 2010 e próximos relevantes alterações nas Normas de Auditoria.

2.4.2 Normas profissionais de auditor independente

O Conselho Federal de Contabilidade, mediante a Resolução CFC n. 821, de 21 de janeiro de 1998, NBC P-1 – Normas Profissionais de Auditor Independente, trata da competência técnico-profissional, da independência, da responsabilidade do auditor na execução dos trabalhos, dos honorários, da guarda da documentação, do sigilo, da responsabilidade pela utilização do trabalho do auditor interno, da responsabilidade pela utilização do trabalho de especialista, das informações anuais aos Conselhos Regionais de Contabilidade, da educação continuada, do exame de competência profissional, da manutenção dos líderes da equipe de auditoria. Essa Resolução foi alterada pelas seguintes Resoluções:

- 965/2003 – NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente;
- 1.023/2005 – NBC P 1.8 – Utilização Trabalhos de Especialistas;
- 1.034/2005 – NBC P 1.2 – Independência;
- 1.100/2007 – NBC P 1.6 – Sigilo.

2.5 Auditor

A atividade de auditoria, no Brasil, é exercida por contador, graduado em Ciências Contábeis, e é exigido seu registro no Conselho Regional de Contabilidade de sua jurisdição. O registro na Comissão de Valores Mobiliários – CVM como auditor independente é exigido somente para os contadores que realizam auditoria em companhias abertas.

O contador para exercer a atividade de auditoria precisa apresentar vários requisitos. O Conselho Federal de Contabilidade elenca os requisitos por meio das Resoluções n. 781/1995 – Normas Profissionais do Auditor Interno e n. 821/1997 – Normas Profissionais do Auditor Independente para que o contador desenvolva a atividade de auditoria, as relevantes, na opinião do autor deste trabalho, são:

- competência técnico profissional;
- independência;
- autonomia profissional;

- sigilo;
- zelo;
- educação continuada.

2.5.1 Competência técnico-profissional

De acordo com as normas profissionais do auditor independente, o contador, na função de auditor independente, deve manter seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação específica aplicável à entidade auditada.

As normas profissionais do auditor interno determinam que o contador, na função de auditor interno, deve manter o seu nível de competência profissional pelo conhecimento atualizado das Normas Brasileiras de Contabilidade, das técnicas contábeis, especialmente na área de auditoria, da legislação inerente à profissão, dos conceitos e técnicas administrativas e da legislação aplicável à Entidade.

Conceitua-se competência técnico-profissional como o conhecimento permanentemente atualizado da(s)(e):

- normas brasileiras de contabilidade;
- normas brasileiras de auditoria;
- pronunciamentos contábeis emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Técnicos;
- técnicas administrativas;
- sistemas de informações;
- direito comercial;
- direito civil;
- direito tributário;
- direito previdenciário;
- direito do trabalho;

- normas emitidas pela Comissão de Valores Mobiliários – CVM;
- normas emitidas pelo Banco Central do Brasil – BACEN etc..

Preceitua, ainda, a Resolução do CFC que o auditor independente, para assumir a responsabilidade por uma auditoria das demonstrações contábeis, deve ter conhecimento da atividade da entidade auditada, de forma suficiente para que lhe seja possível identificar e compreender as transações realizadas por ela e as práticas contábeis aplicadas, que possam ter efeito relevante sobre a posição patrimonial e financeira da entidade e o parecer a ser por ele emitido sobre as demonstrações contábeis.

2.5.2 Independência

A independência é o principal requisito do auditor externo e sobre ela a Resolução do CFC n. 1.034, de 22 de setembro de 2005 dispõe:

A condição de independência é fundamental e óbvia para o exercício da atividade de auditoria independente. Entende-se como independência o estado no qual as obrigações ou os interesses da entidade de auditoria são, suficientemente, isentos dos interesses das entidades auditadas para permitir que os serviços sejam prestados com objetividade. Em suma, é a capacidade que a entidade de auditoria tem de julgar e atuar com integridade e objetividade, permitindo a emissão de relatórios ou pareceres imparciais em relação à entidade auditada, aos acionistas, aos sócios, aos quotistas, aos cooperados e a todas as demais partes que possam estar relacionadas com o seu trabalho.

A independência exige:

- a) independência de pensamento – postura que permite expressar uma opinião sem ser afetado por influências que comprometem o julgamento profissional, permitindo à pessoa agir com integridade, objetividade e ceticismo profissional;
- b) aparência de independência – evitar fatos e circunstâncias significativos a ponto de um terceiro bem informado, tendo conhecimento de todas as informações pertinentes, incluindo as salvaguardas aplicadas, concluir dentro do razoável que a integridade, a objetividade ou o ceticismo profissional de uma entidade de auditoria ou de um membro da equipe de auditoria ficaram comprometidos.

Boynton *et al.* (2002, p. 78) definem independência como base da profissão de auditoria:

Independência é base da profissão de auditoria, no sentido de que o auditor é neutro em relação à entidade auditada – e, portanto, objetivo. O público confia na função de auditoria porque o auditor é imparcial e tem consciência de que precisa ser justo.

Embora a entidade seja seu cliente, o auditor tem responsabilidade significativa para com os usuários de seu parecer; seu julgamento não deve ser subordinado aos interesses de nenhum grupo específico. A independência, a integridade e a objetividade do auditor encorajam terceiros a utilizar, com confiança, demonstrações contábeis auditadas.

A independência é essencial à atividade de auditoria externa, o contador no exercício da atividade de auditoria deve ser independente não podendo se deixar por influenciar fatores estranhos, preconceitos, interesses particulares ou quaisquer elementos materiais e afetivos que resultem na perda da imparcialidade no seu julgamento. Assim, não se admite o exercício da atividade de auditoria externa sem independência.

2.5.3 Autonomia profissional

A autonomia profissional significa a capacidade de efetuar julgamento e chegar a conclusões de forma autônoma, isto é, sem influências externas ou preconceitos.

A Resolução do CFC n. 781, de 10 de abril de 1995, NBC P 3 – Normas Profissionais do Auditor Interno determina que o auditor interno, não obstante sua posição funcional, deve preservar sua autonomia profissional.

O requisito autonomia profissional assemelha-se ao requisito independência, a diferença básica é que o primeiro é aplicado na atividade de auditoria interna, pois o auditor interno na condição de empregado ou colaborador permanente não possui independência, no entanto a autonomia profissional exige do auditor interno responsabilidade e imparcialidade no julgamento.

2.5.4 Sigilo

Duas resoluções do Conselho Federal de Contabilidade citam a necessidade de se guardar sigilo.

A Resolução n. 803/1996, o Código de Ética Profissional do Contabilista – CEPC, dispõe sobre o sigilo no artigo 2º – Deveres e Proibições, inciso II:

São deveres do contabilista:

II- guardar sigilo sobre o que souber em razão do exercício profissional lícito, inclusive no âmbito do serviço público, ressalvados os casos previstos em lei ou quando solicitado por autoridades competentes, entre estas os Conselhos Regionais de Contabilidade.

A Resolução n. 1.100/2007, NBC P 1.6 – Sigilo, dispõe sobre o sigilo profissional do Auditor Independente:

O sigilo profissional do Auditor Independente deve ser observado nas seguintes circunstâncias:

- na relação entre o Auditor Independente e a entidade auditada;
- na relação entre os Auditores Independentes;
- na relação entre o Auditor Independente e os organismos reguladores e fiscalizadores; e
- na relação entre o Auditor Independente e demais terceiros.

O Auditor Independente deve respeitar e assegurar o sigilo relativamente às informações obtidas durante o seu trabalho na entidade auditada, não as divulgando, sob nenhuma circunstância, salvo as contempladas na legislação vigente, bem como nas Normas Brasileiras de Contabilidade.

O auditor tem o dever de manter sigilo sobre os assuntos e informações coligidas no exercício da atividade, a inobservância desse requisito ocasionará a responsabilização civil e penal do profissional, e poderá, ainda, representar a exclusão do auditor do mercado.

2.5.5 Zelo

As normas brasileiras de auditoria determinam que o contador, na função de auditor, deve aplicar o máximo de cuidado e zelo na realização dos trabalhos e na exposição de suas conclusões. Boynton *et al.* (2002, p. 107) destacam a importância do princípio de cuidado devido (zelo):

O princípio de cuidado devido é central na busca contínua por excelência de serviços, que caracteriza a profissão. Cuidado devido exige que cada membro desincumba-se de suas responsabilidades profissionais com competência e diligência.

[...] Diligência envolve aplicação e esforço constantes, honestos e enérgicos na realização de serviços profissionais. Significa também que o membro deve (1) ser minucioso em seu trabalho, (2) observar as normas técnicas e de ética aplicáveis e (3) ser breve na realização do trabalho.

Cuidado devido estende-se ao planejamento e supervisão dos serviços pelos quais o membro é responsável. A profissão espera que cada membro supervisione adequadamente seus assistentes.

A atividade de auditoria exercida sem o devido cuidado e zelo ou a delegação indevida pelo auditor da atividade à pessoa não habilitada, negligente ou imperita, constitui um procedimento inadmissível e compromete a reputação profissional. O auditor respeitando o compromisso com o cliente e com os demais interessados deve executar a atividade com diligência, comprometimento, empregando todos os meios e recursos para a concretização dos seus objetivos.

2.5.6 Educação profissional continuada

A Resolução do CFC n. 1.146, de 16 de dezembro de 2008, NBC P 4 – Educação Profissional Continuada conceitua educação profissional continuada como a atividade programada, formal e reconhecida pelo CFC, visando manter, atualizar e expandir os conhecimentos técnicos, indispensáveis à qualidade e ao pleno atendimento das normas que regem o exercício da atividade de auditoria de demonstrações contábeis.

Estão sujeitos às disposições dessa Norma os contadores com registro em Conselho Regional de Contabilidade (CRC), inscritos no Cadastro Nacional de Auditores Independentes (CNAI); aqueles com cadastro na Comissão de Valores Mobiliários (CVM); aqueles que exercem atividades de auditoria nas instituições financeiras, nas sociedades seguradoras e de capitalização e em entidades abertas de previdência complementar; aqui denominados auditores independentes e os demais contadores que compõem o seu quadro funcional técnico.

Os auditores têm uma base de conhecimento extensa e devem se esforçar para ter um permanente e continuado aprendizado, por isso se costuma afirmar que a Resolução CFC n. 1.146/2008 reflete e reafirma um ponto fundamental na atividade desenvolvida pelo auditor que é a necessidade da educação profissional continuada e permanente para prestar um serviço de qualidade.

2.5.7 Atributos pessoais do auditor

Além dos requisitos citados nas normas de auditoria no Brasil, apresentam-se, a seguir, os principais valores e competências emanados do Projeto Visão do CPA (*Certified Public Accountants*).

Segundo Boynton *et al.* (2002, p. 38), o Projeto Visão do CPA (*Certified Public Accountants*), auditores, envolveu discussões com 4.000 (quatro mil) membros das bases do AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*) no Estados Unidos, para a identificação dos principais valores, competências e serviços que orientarão a profissão de auditoria até 2011 e além.

Os Principais Valores Projeto Visão CPA são:

- educação continuada e aprendizagem por toda a vida;
- competência;
- integridade;
- sintonia com amplas questões de negócios; objetividade.

Os CPAs, auditores, atribuem alto valor à educação continuada depois de serem credenciados e acreditam que é importante adquirir, continuamente, novas competências e conhecimentos, segundo Boynton *et al.* (2002, p. 40):

A maioria dos CPAs investe entre 40 e 60 horas por ano em educação continuada, para manter-se na fronteira do conhecimento – não somente em novas normas de contabilidade e de auditoria e em legislação tributária, mas também em novas práticas de negócios e novos usos de tecnologias.

Os CPAs, auditores independentes, conseguem realizar trabalhos de alta qualidade, de maneira capaz, eficiente e adequada, segundo Boynton *et al.* (2002) p. 40): “CPAs buscam alto nível de competência profissional, adotando altas normas de qualidade para seus serviços e dispondo-se a abrir suas práticas à revisão por pares.”

Os CPAs, auditores, trabalham com honestidade e ética profissional, segundo Boynton *et al.* (2002, p. 40): “CPAs hoje gozam da forte reputação de manter princípios éticos e ter integridade e objetividade.”

Ainda, segundo Boynton *et al.* (2002, p. 40), os CPAs (auditores):

[...] desenvolvem uma sensibilidade para com questões amplas do negócios. É essa competência no entendimento do desempenho de empresas com e sem finalidade de lucro que agrega valor à auditoria. CPAs são altamente respeitados por sua capacidade de interpretar informações sobre o desempenho de negócios e recomendar cursos de ação alternativos que tragam prosperidade e crescimento sustentados para o cliente.

As principais competências no Projeto Visão CPA são:

- comunicação e liderança;
- pensamento estratégico e crítico;
- foco no cliente e no mercado;
- interpretação de informações convergentes;
- atualização tecnológica.

Espera-se dos auditores a capacidade de apresentar e trocar informações que façam sentido no contexto, com habilidade na apresentação e no relacionamento interpessoal e a capacidade de influenciar, inspirar e motivar terceiros a atingir resultados. Boynton *et al.* (2002, p.40) destacam:

Auditores necessitam de grande capacidade de comunicação para levantar questões adequadas com a administração e comunicar os resultados de seus trabalhos a essa mesma administração, ao conselho de administração e a terceiros.

Os auditores devem ter capacidade de juntar dados, conhecimento e visão para apresentar recomendações de qualidade para a tomada de decisões estratégicas. Boynton *et al.* (2002, p.40) destacam:

Capacidade de pensar crítica e estrategicamente é essencial para o auditor. Por exemplo, o auditor deve ser capaz de analisar e avaliar o planejamento estratégico de um cliente e avaliar se as transações que se estão desenvolvendo fundamentam conclusão de que os objetivos do cliente estão sendo atingidos.

De acordo com o Projeto Visão CPA, os auditores devem ter capacidade de antecipar e atender às necessidades de clientes, empregadores e mercados, melhor que os concorrentes; ainda, devem ter capacidade de interpretar e dar um contexto mais amplo a informações financeiras e não financeiras. Boynton *et al.* (2002, p. 40) destacam:

A principal habilidade analítica utilizada ao longo da auditoria é a capacidade de avaliar informações tanto financeiras como não financeiras e determinar se a apresentação das demonstrações contábeis é adequada.

Ainda de acordo com o Projeto Visão CPA, os auditores devem ter capacidade de utilização de tecnologia em formas que agreguem valor para clientes e empregadores. Para Boynton *et al.* (2002, p. 40):

Auditores devem ser capazes de avaliar sistemas de informações e de controles internos que utilizem novas tecnologias. À medida que clientes cada vez mais formam alianças estratégicas e realizam comércio eletrônico e intercâmbio eletrônico de dados, auditores precisam ter a capacidade de avaliar como a tecnologia está sendo utilizada e recomendar a introdução de aperfeiçoamentos.

A atividade de auditoria, desenvolvida, no Brasil, pelo graduado em Ciências Contábeis, exige do profissional diversos conhecimentos, que devem ser permanentemente atualizados; além disso, deve ser independente, executar o serviço com cuidado e zelo e preservar o sigilo das informações obtidas e fornecidas na execução dos trabalhos.

3 MÉTODOS E METODOLOGIA NO PROCESSO ENSINO-APRENDIZAGEM

3.1 Reflexão sobre o processo educacional

Entende-se que a reflexão sobre o processo educacional passa, necessariamente, pelas definições de saber, educar, educação, conhecimento e aprendizagem e os requisitos de um professor.

3.1.1 Saber, educar, educação e conhecimento e aprendizagem

O que é saber? De maneira simples, poder-se-á definir saber como o conhecimento adquirido ao longo do tempo por uma pessoa; para melhor apresentar a definição, recorrer-se-á a Ferreira (2001, p. 617):

saber – v.t.d. 1. Ter conhecimento, ciência, informação ou notícia de. 2. Ter certeza de. 3. Ser instruído em. 4. Ter certeza de (coisa futura); prever. 5. Ter meios, ou capacidade para. 6. Compreender; perceber. 7. Reter na memória; saber de cor. 8. Indagar; informa-se. T.i. 9. Saber (1, 8).Transobj. 10. Ter como; julgar. Int. 11. Ter sabedoria. 12. Ter conhecimento ou notícia de algo [...].

Para Gadotti (2000, p. 137): “Na teoria dialética do conhecimento, o saber é um fato prático, social, portanto inacabado, em formulação e reformulação no próprio ato dialógico do conhecer.”

O que é educar? Para Ferreira (2001, p. 251): “educar – v.t.d e p.1. Promover o desenvolvimento da capacidade intelectual, moral e física de (alguém), ou de si mesmo. 2. Instruir (se) [...]”

De acordo com Cardoso (2006, p. 21): “Pode-se dizer que educar é estar em processo permanente de aprendizagem, onde o ser humano constrói e reconstrói, a cada dia, seu saber, seu conhecimento, sempre dinâmico e provisório.”

Haidt (2006, p. 11) apresenta o conceito da palavra educação:

A palavra educação tem sido utilizada, ao longo do tempo, com dois sentidos: social e individual.

Do ponto de vista social, é a ação que as gerações adultas exercem sobre as gerações jovens, orientando sua conduta, por meio da transmissão do conjunto de conhecimentos, normas, valores, crenças, usos e costumes aceitos pelo grupo social.

[...] Do ponto de vista individual, a educação refere-se ao desenvolvimento das aptidões e potencialidades de cada indivíduo, tendo em vista o aprimoramento de sua personalidade.

Sobre conhecimento e aprendizagem, Demo (2008, p. 123) escreveu:

Conhecimento e aprendizagem são atividades humanas que expressam, de maneira exuberante, processos não lineares, além de serem imateriais e dependentes de base material fisiológica. São não lineares tanto em seu processo de formação, e reconstrução, quanto em sua tessitura interna. [...] Em sua tessitura interna, conhecimento e aprendizagem sinalizam fenômenos tipicamente complexos, porque não se exaurem em alinhamentos lógicos, mas implicam processos seletivos tipicamente reconstrutivos, além de políticos. Representam, por isso mesmo, marcas potentes da espécie humana, embora não sejam marcas exclusivas, significando alavancas que permitem intervenção considerável na natureza, na evolução e na história.

De acordo com Haidt (2006, p. 35): “A aprendizagem é a mobilização dos esquemas mentais do indivíduo, que leva a participar ativa e efetivamente da ação de adaptar-se ao meio quer pela assimilação, quer pela acomodação.”

Ainda, de acordo com Haidt (2006, p. 33):

Assimilação é a aplicação dos esquemas ou experiências anteriores do indivíduo a uma nova situação, incorporando os novos elementos aos seus esquemas anteriores.

Acomodação é a reorganização e modificação dos esquemas assimilatórios anteriores do indivíduo para ajustá-los a cada nova experiência.

Pode-se inferir, a partir dos conceitos apresentados, que o processo educacional não pode ser dissociado da aprendizagem por parte do aluno e de ensinar por parte do professor, ele é o desenvolvimento de habilidades bilateral (aluno e professor) para a produção do conhecimento e saber.

3.1.2 Requisitos de um professor

A reflexão sobre saber, educar, educação e conhecimento e aprendizagem serve de ponto de partida para outro questionamento: Quais são os requisitos de um professor?

Antes de tentar responder a essa pergunta, parece importante reproduzir o texto, a seguir, de Freire (1991, p. 58) *apud* VASCONCELLOS (2007, p. 66):

Ninguém começa a ser educador numa certa terça-feira às quatro a tarde. Ninguém nasce educador ou marcado para ser educador. A gente se faz educador, a gente se forma, como educador, permanentemente, na prática e na reflexão sobre a prática.

Sobre a arte de ensinar Marion e Marion (2006, p. 1) destacam:

Todos nós vivemos num processo constante de ensino-aprendizagem. É claro que podemos ser mais bem-sucedidos quando temos métodos para ensinar. E certamente, teremos mais benefícios quando nossos professores (sejam mestres, pais, chefes, jornalistas, executivos, médicos etc.) usam formas e procedimentos adequados no seu ensino.

É importante que a missão de quem ensina não se restrinja a apenas transmitir puramente conhecimento ou passar o conteúdo, mas que haja “coração” no seu contexto. É importante que o professor, no seu sentido lato referido, não apenas planeje, ordene e prepare boas aulas, mas também seja um educador na acepção da palavra, aí sim envolvendo emoções, afetividade, compreensão do homem e seu ambiente, juntamente com uma boa comunicação.

Isso posto, volta-se ao questionamento efetuado e para responder utiliza-se os ensinamentos do professor Marion (2001, p. 24), citando Gilbert C. A. Highet sobre os requisitos de um bom professor: “dominar a(s) disciplina(s) que leciona; gostar da(s) disciplina(s) que leciona; gostar dos alunos; ter senso de humor; memória; força de vontade; bondade; e humildade.”

Sobre dominar a(s) disciplina(s) que leciona e gostar da(s) disciplina(s) que leciona Marion e Marion (2006, p. 21) destacam:

Dominar a(s) disciplina(s) que leciona: Conhecer o todo que se leciona e não apenas parte do todo [...]. Além de conhecer a disciplina de forma global e não apenas parte dela, é importante que a atualização seja constante [...]. O processo de ensinar é inseparável do processo de aprender.

Gostar da(s) disciplina(s) que leciona: Se não evidenciamos satisfação quando abordamos a disciplina que lecionamos, dificilmente os alunos serão motivados. [...] Os alunos aprendem mais cursando disciplinas difíceis quando sentem a vitalidade e a energia do professor, atestam o valor da disciplina, em vez do próprio conteúdo da lição.

Ainda, de acordo com Marion e Marion (2006, p. 25):

Alguns pontos fundamentais para que o professor seja bem-sucedido são:

- perder a inibição para falar;
- falar de improviso;
- ampliar o vocabulário;
- melhorar a voz e a dicção;
- disciplinar a exposição;
- melhorar a gesticulação;
- corrigir a postura;
- aprimorar a apresentação geral.

Em síntese, a partir dos textos citados e estudados e da experiência como docente e discente, pode-se inferir que os requisitos de um professor são:

- a) gostar dos alunos e incentivá-los a ter uma atitude ativa no processo ensino-aprendizagem;
- b) manter-se permanentemente atualizado com as técnicas pedagógicas e com os conteúdos das disciplinas que leciona;
- c) ser transparente, leal e procurar fazer justiça;
- d) fomentar a pesquisa e a geração de conhecimento;
- e) amar a docência.

3.2 Pedagogia e andragogia

Qual é a definição de pedagogia? Neste estudo, encontram-se várias definições de pedagogia e optou-se por apresentar os conceitos de pedagogia tradicional, pedagogia renovadora, pedagogia por condicionamento, pedagogia empreendedora e pedagogia crítica.

3.2.1 Pedagogia tradicional

Sobre a pedagogia tradicional, Pereira (2003, p. 1529) apresenta as principais características:

Nesta tendência pedagógica, as ações de ensino estão centradas na exposição dos conhecimentos pelo professor. O professor assume funções como vigiar e aconselhar os alunos, corrigir e ensinar a matéria. É visto como a autoridade máxima, um organizador dos conteúdos e estratégias de ensino e, portanto, o único responsável e condutor do processo educativo.

Há predominância da exposição oral dos conteúdos, seguindo uma seqüência predeterminada e fixa, independentemente do contexto escolar; enfatiza-se a necessidade de exercícios repetidos para garantir a memorização dos conteúdos. Os conteúdos e procedimentos didáticos não estão relacionados ao cotidiano do aluno e muito menos às realidades sociais.

Na relação professor-aluno, prevalece a autoridade do professor, exigindo uma atitude receptiva dos alunos e impedindo a comunicação entre eles. O professor transmite o conteúdo como uma verdade a ser absorvida.

A pedagogia tradicional tem como principal característica a centralização do processo ensino-aprendizagem no professor: ele é responsável pela seleção do conteúdo programático e pela transmissão do conhecimento, quase sempre mediante a exposição oral, cabendo ao aluno a recepção passiva do conhecimento, fixado por meio de exercícios repetitivos e muitas vezes cansativos. Na pedagogia tradicional, a posição assumida pelo aluno é de subordinação sem questionamentos, pois se presume que o conteúdo transmitido pelo professor é verdade a ser absorvida.

A pedagogia tradicional é utilizada no processo ensino-aprendizagem na graduação em Ciências Contábeis e na disciplina Auditoria. Entretanto, a centralização excessiva do processo educacional no professor estimula o comportamento passivo do aluno e o desinteresse pelas disciplinas estudadas, por isso sua utilização é inadequada para o ensino superior de contabilidade.

3.2.2 Pedagogia renovadora

Sobre a pedagogia renovadora, Pereira (2003, p. 1529) apresenta algumas características:

O centro da atividade escolar não é o professor nem os conteúdos disciplinares, mas sim o aluno, como ser ativo e curioso.

O mais importante não é o ensino, mas o processo de aprendizagem. “Trata-se de “aprender a aprender”, ou seja, é mais importante o processo de aquisição do saber do que o saber propriamente dito” (Luckesi, 1994:58).

O professor facilita o desenvolvimento livre e espontâneo do indivíduo, o processo de busca pelo conhecimento, que deve partir do aluno.

Cabe ao professor organizar e coordenar as situações de aprendizagem, adaptando suas ações às características individuais dos alunos, para desenvolver capacidades e habilidades intelectuais de cada um.

A pedagogia renovadora tem como principal característica a função de facilitador que é assumida pelo professor; cumprindo essa função, cabe a ele, no processo ensino-aprendizagem, estimular o aluno a assumir uma atitude proativa na busca do conhecimento. Na pedagogia renovadora, o processo educacional é centrado no aluno que passa a ser enxergado como elemento ativo no processo ensino-aprendizagem.

A aplicação da pedagogia renovadora no processo ensino-aprendizagem na graduação em Ciências Contábeis e na disciplina Auditoria, faz-se mediante o estímulo à pesquisa, principalmente na preparação de seminários e do trabalho de conclusão de curso: TCC.

3.2.3 Pedagogia por condicionamento

Sobre a pedagogia por condicionamento, Pereira (2003, p. 1530) manifestou:

Esta pedagogia se concentra no modelo da conduta mediante um jogo eficiente de estímulos e recompensas capaz de 'condicionar' o aluno a emitir respostas desejadas pelo professor.

[...] Nesta tendência, a escola funciona como modeladora do comportamento através de técnicas específicas. À educação escolar compete organizar o processo de aquisição de habilidade, atitudes e conhecimentos específicos, úteis e necessários para que os indivíduos estejam integrados na máquina do sistema social global.

[...] Os conteúdos de ensino são as informações, os princípios científicos, as leis, entre outros, ordenados em uma seqüência lógica e psicológica por especialistas. É privilegiado no ensino o conhecimento observável e mensurável, advindo da ciência objetiva, eliminando-se qualquer sinal de subjetividade. Os métodos utilizados são os procedimentos e técnicas necessários ao arranjo e controle do ambiente da aprendizagem a fim de que seja assegurada a transmissão/recepção das informações.

A pedagogia por condicionamento tem como principal característica o processo educacional altamente dirigido e controlado pelo professor, a quem cabe a transmissão de conhecimento observável e mensurável baseado em leis, regulamentos e princípios; a participação do aluno é limitada, pois, apesar de permitir questionamento, as respostas são previamente admitidas.

A pedagogia por condicionamento é bastante utilizada no processo ensino-aprendizagem na graduação em Ciências Contábeis e na disciplina Auditoria na abordagem e estudo das Normas Contábeis, das Normas de Auditoria, dos Princípios Fundamentais de Contabilidade e do disposto em regulamentos.

3.2.4 Pedagogia empreendedora

Na pedagogia empreendedora, o processo educacional procura produzir novos conhecimentos a partir de uma base já existente, sobre a qual a pedagoga empreendedora Dolabela (2003, p. 92) escreveu:

Não sendo em sua essência dirigida à transmissão de conhecimentos e informações, a Pedagogia Empreendedora se oferece como uma estratégia para a produção de novos conhecimentos a partir da “plataforma individual” já existente no aluno. Está é constituída não só por habilidades e conhecimentos, mas pela “forma de ser” da pessoa, que inclui capacidades de sonhar, de interferir no mundo, de identificar oportunidades, de construir rede de relações, de gerar e concentrar energia na realização do seu sonho.

A pedagogia empreendedora tem como principal característica o processo educacional orientado para a produção de novos conhecimentos pelos alunos, cabendo ao professor incentivar e estimular a pesquisa.

A aplicação da pedagogia empreendedora no processo ensino-aprendizagem na graduação em Ciências Contábeis e na disciplina Auditoria poderia ser por meio do ensino baseado em problemas e do estudo de casos: esses métodos de ensino estimulam a pesquisa e consideram não apenas as habilidades e conhecimentos, mas, também, a forma de ser da pessoa.

3.2.5 Pedagogia crítica

Na pedagogia crítica, o processo educacional é centrado no diálogo entre professor e aluno. Sobre o assunto, Pereira (2003, p. 1531) manifestou:

Nesta pedagogia, a educação é uma atividade em que professores e alunos são mediatizados pela realidade que apreendem e da qual extraem o conteúdo da aprendizagem, atingem um nível de consciência dessa realidade, a fim de nela atuarem, possibilitando a transformação social.

Nesta pedagogia, o método de ensino é realizado na forma de trabalho educativo, através dos grupos de discussão. O professor está ao mesmo nível de importância em relação aos alunos, visto que seu papel é animar a discussão.

Dessa forma, o método de ensino se baseia na relação dialógica entre os atores da aprendizagem, tanto alunos quanto professor.

[...] A comunicação é uma relação social igualitária, dialogal, que produz conhecimento.

A aprendizagem se dá através de uma ação motivada, da codificação de uma situação problema, da qual se distancia para analisá-la criticamente.

De acordo com Gadotti (2000, p.135):

Na relação professor – aluno, o diálogo e as perguntas abrem o espaço novo das respostas que não foram preparadas. [...] A elaboração do saber, além dos puros conhecimentos, não se faz sem riscos, sem desafios, para além da segurança que nossas verdades prontas nos oferecem.

A pedagogia crítica tem como principal característica o processo ensino-aprendizagem fundamentado na discussão, no estímulo, na troca e discussão de ideias, de opiniões e de conceitos com vista à solução de problemas que cabem ao professor, mas o aluno é também elemento ativo desse processo educacional.

A pedagogia crítica é aplicada no processo ensino-aprendizagem na graduação em Ciências Contábeis e na disciplina Auditoria mediante estímulo à discussão, presente, principalmente, em três métodos de ensino: seminário, estudo de caso e no ensino baseado em problemas, mas, o diálogo entre professor e aluno deve nortear e é um dos requisitos para o sucesso do processo educacional.

3.2.6 Andragogia

O que é andragogia?

Cavalcanti e Gayo (2005) apresentam a seguinte definição de andragogia:

A palavra Andragogia deriva das palavras gregas andros (homem) + agein (conduzir) + logos (tratado, ciência), referindo-se à ciência da educação de adultos, em oposição à Pedagogia, também derivada dos vocábulos gregos paidós (criança) + agein (conduzir) + logos (tratado ou ciência), obviamente referindo-se à ciência da educação de crianças. A Andragogia deve ser entendida como a filosofia, a ciência e a técnica da educação de adultos.

A principal característica da andragogia, na opinião de Cavalcanti e Gayo (2005), está no processo ensino-aprendizagem: “O processo de ensino/aprendizagem, do ponto de vista andragógico, procura tirar o máximo proveito das características peculiares dos adultos [...]”

De acordo com Cavalcanti e Gayo (2005), o professor, na andragogia, tem características próprias em relação ao ensino clássico:

[...] Os professores na Andragogia desempenham um papel diferente daqueles do ensino clássico. Mais do que ser um bom orador e conhecer o assunto a ser ensinado, ele precisa ter habilidade para lidar com pessoas, orientar, criar empatia, incentivar, conduzir grupos de estudos de modo discreto, na direção desejada.

O ambiente de atividades andragógicas difere daquele da pedagogia clássica, para Cavalcanti e Gayo (2005):

O ambiente de atividades andragógicas é diferente daquele da pedagogia clássica. Na disposição física, não há lugar especial para o professor, que se posta junto com os alunos, geralmente dispostos em círculo numa sala ou em volta de uma mesa de trabalho (circular).

[...] O programa, esboçado pelo professor em linhas genéricas, será discutido, aprofundado, reformulado e finalmente aprovado por todo o grupo de trabalho.

A andragogia apresenta-se como alternativa à pedagogia na educação de adultos, a necessidade de recriar a educação de adultos encontra respaldo no que preceitua Antonio (2002, p. 42):

Hoje é preciso recriar a educação, para que desperte não apenas a inteligência, mas também a sensibilidade. Educar a capacidade de perceber e tecer relações. De interpretar linha e entrelinhas, os sentidos lógicos e os polissêmicos. Religar, contextualizar. Conviver com múltiplas fontes de informação, simultaneamente. Aprender a buscar informações necessárias. Discernir e escolher. Abandonar o irrelevante. Esquecer o inócuo. Problematizar criadoramente, sem recusar o fardo da complexidade dos questionamentos.

A andragogia é a ciência da educação de adultos, isto é, do indivíduo que atingiu o pleno desenvolvimento físico, intelectual e emocional; nesse aspecto, o processo ensino-aprendizagem deve possuir características diferentes da educação de jovens e crianças. O ensino superior, geralmente, começa com indivíduos jovens que ainda não atingiram o pleno desenvolvimento físico, intelectual e emocional e durante o tempo que permanecem na graduação, normalmente 4 (quatro) anos, passam pelo processo de transformação atingindo a plena maturidade, sendo assim, a

andragogia poderia ser aplicada na graduação em Ciências Contábeis notadamente na disciplina Auditoria.

Durante este estudo, percebe-se uma discussão latente envolvendo Pedagogia e Andragogia, com críticas ao uso da pedagogia no ensino de adultos. Segundo esses críticos, a pedagogia está voltada basicamente para o ensino de crianças e não poderia ser aplicada no ensino de adultos. De fato, podem-se identificar diferenças significativas no processo ensino-aprendizagem no ensino de crianças e de adultos, mas resumir a técnica pedagógica ao ensino de crianças não me parece sensato nem verdadeiro. Inferir-se que essa confusão se deve ao fato de as comparações serem efetuadas considerando a pedagogia tradicional confrontada com a andragogia, a primeira com o processo ensino-aprendizagem centrado única e exclusivamente no professor, e a segunda com o processo ensino-aprendizagem centrado no aluno adulto. Nesse aspecto, os críticos têm razão porque é inadequado empregar a pedagogia tradicional no ensino de adultos, entretanto, quando se compara a andragogia com a moderna pedagogia crítica, renovadora ou empreendedora visualizam-se similaridades e, nesse aspecto, não encontram amparo as críticas efetuadas à pedagogia pelos defensores da andragogia.

3.3 Ensino de contabilidade

O ensino de Contabilidade, em grau superior, foi estabelecido pelo Decreto-lei n. 7988, de 22 de setembro de 1945, era denominado curso de Ciências Contábeis e Atuariais e tinha duração de 4 (quatro) anos.

As disciplinas eram divididas em quatro séries:

- a) **1ª série:** Análise matemática, Estatística geral e aplicada, Contabilidade Geral, Ciência da Administração e Economia política;
- b) **2ª série:** Matemática financeira, Ciências das finanças, Estatística matemática e demografia, Organização e contabilidade industrial e agrícola, e Instituição de direito público;
- c) **3ª série:** Matemática atuarial, Organização e contabilidade bancária, Finanças

das empresas, Técnica comercial, Instituições de direito civil e comercial;

- d) **4ª série:** Organização e contabilidade de seguros, Contabilidade pública, Revisões e perícia contábil, Instituições de direito social, Legislação tributária e fiscal, Prática de processo civil e comercial.

O ensino superior de contabilidade sofreu várias transformações de 1945 até 2004, destacando-se, a seguir, os Pareceres e as Resoluções do Conselho Nacional de Educação / Câmara de Educação Superior:

- **Parecer CNE/CES n. 146, de 3 de abril de 2002**
Aprova as Diretrizes Curriculares Nacionais dos Cursos de Graduação em Administração, Ciências Contábeis, Ciências Econômicas, Dança, *Design*, Direito, Hotelaria, Música, Secretariado Executivo, Teatro e Turismo.
- **Parecer CNE/CES n. 289, de 6 de novembro de 2003**
Aprova as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado.
- **Parecer CNE/CES n. 269, de 16 de setembro de 2004**
Alteração do Parecer CNE/CES 289/2003 e da Resolução CNE/CES 6/2004, relativos às Diretrizes Curriculares Nacionais do curso de graduação em Ciências Contábeis.
- **Resolução CNE/CES n. 6, de 10 de março de 2004**
Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências.
- **Resolução CNE/CES n. 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.

As Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, instituídas pela Resolução CNE/CES n. 10, de 16 de dezembro de 2004, são de observância obrigatória pelas Instituições de Educação Superior, destaca-se, a seguir, parte dos artigos 4º e 5º.

Art. 4º - O curso de graduação em Ciências Contábeis deve possibilitar formação profissional que revele, pelo menos, as seguintes competências e habilidades:

I - utilizar adequadamente a terminologia e a linguagem das Ciências Contábeis e Atuariais;

II - demonstrar visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil;

III - elaborar pareceres e relatórios que contribuam para o desempenho eficiente e eficaz de seus usuários, quaisquer que sejam os modelos organizacionais; [...]

VI - exercer suas responsabilidades com o expressivo domínio das funções contábeis, incluindo noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, [...];

VII - desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial, revelando capacidade crítico analítica para avaliar as implicações organizacionais com a tecnologia da informação;

VIII - exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas que lhe são prescritas através da legislação específica, revelando domínios adequados aos diferentes modelos organizacionais.

(RESOLUÇÃO CNE/CSE n. 10/2004)

Art. 5º - Os cursos de graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, deverão 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, observado o perfil definido para o formando e que atendam aos seguintes campos interligados de formação:

I - conteúdos de Formação Básica: estudos relacionados com outras áreas do conhecimento, sobretudo Administração, Economia, Direito, Métodos Quantitativos, Matemática e Estatística;

II - conteúdos de Formação Profissional: estudos específicos atinentes às Teorias da Contabilidade, incluindo as noções das atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais, governamentais e não-governamentais, de auditorias, perícias, arbitragens e controladoria, com suas aplicações peculiares ao setor público e privado;

III - conteúdos de Formação Teórico-Prática: Estágio Curricular Supervisionado, Atividades Complementares, Estudos Independentes, Conteúdos Optativos, Prática em Laboratório de Informática utilizando *softwares* atualizados para Contabilidade.

(RESOLUÇÃO CNE/CSE n. 10/2004)

Ainda sobre o ensino da contabilidade julga-se relevante a contribuição dada pelo Conselho Federal de Contabilidade com a Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, publicada em 2008.

De acordo com o Conselho Federal de Contabilidade a proposta foi inspirada no contexto atual do ensino da Contabilidade no Brasil e pretende ser um subsídio para a organização da matriz curricular dos cursos de Ciências Contábeis, podendo ser adaptada em função das características regionais ou por força de novas regulamentações da política educacional do País.

A Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis contém:

- o ementário de cada disciplina;
- o conteúdo programático;
- a bibliografia básica;
- a carga horária e os objetivos gerais das disciplinas, contemplando, também:
 - modelos de regulamento e diretrizes de Trabalho de Conclusão de Curso (TCC);
 - atividades complementares e estágio para o curso de bacharelado em Ciências Contábeis, com aplicabilidade tanto para a modalidade de educação presencial como a distância.

A proposta apresenta as disciplinas do Curso de Ciências Contábeis organizadas em 3 (três) Eixos Temáticos. Segundo o CFC, os três eixos estão em consonância com as Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de graduação em Ciências Contábeis, distribuídos em:

- 2.640 horas em Conteúdo Curricular;
- 180 horas de Estágio;
- 120 horas em Trabalho de Conclusão de Curso;
- 60 horas em Atividades Complementares.

O conteúdo de formação, previsto na Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, é dividido em Conteúdo de Formação:

- Básica;
- Profissional;
- Teórico-Prática.

O Conteúdo de formação básica possui 990 horas/aula e é composto pelas disciplinas:

- Matemática (60 horas/aula);
- Métodos Quantitativos Aplicados (90 horas/aula);
- Matemática Financeira (90 horas/aula);
- Comunicação Empresarial (60 horas/aula);
- Economia (120 horas/aula);
- Administração (60 horas/aula);
- Instituições de Direito Público e Privado (60 horas/aula);
- Direito Comercial e Legislação Societária (60 horas/aula);
- Direito Trabalhista e Legislação Social (60 horas/aula);
- Direito e Legislação Tributária (120 horas/aula);
- Ética e Legislação Profissional (60 horas/aula);
- Filosofia da Ciência (30 horas/aula);
- Metodologia do Trabalho Científico (30 horas/aula);
- Psicologia Organizacional (30 horas/aula);
- Tecnologia da Informação (60 horas/aula).

O Conteúdo de Formação Profissional possui 1.590 horas/aula e é composto pelas disciplinas:

- Contabilidade Básica (120 horas/aula);
- Estrutura das Demonstrações Contábeis (90 horas/aula);
- Contabilidade Societária (60 horas/aula);
- Teoria Geral da Contabilidade (60 horas/aula);
- Perícia, Avaliação e Arbitragem (60 horas/aula);

- Contabilidade Avançada (90 horas/aula);
- Contabilidade de Custos (60 horas/aula);
- Apuração e Análise de Custos (60 horas/aula);
- Auditoria (90 horas/aula);
- Controladoria (90 horas/aula);
- Contabilidade e Orçamento Público (90 horas/aula);
- Planejamento e Contabilidade Tributária (60 horas/aula);
- Contabilidade Internacional (60 horas/aula);
- Responsabilidade Social (60 horas/aula);
- Análise de Projetos e Orçamento Empresarial (60 horas/aula);
- Análise das Demonstrações Contábeis (60 horas/aula);
- Empreendedorismo (60 horas/aula);
- Mercado de Capitais (60 horas/aula);
- Finanças Empresariais (60 horas/aula);
- Sistemas de Informação Gerencial (60 horas/aula);
- Três disciplinas optativas cada uma com 60 horas/aula:
 - Contabilidade Aplicada às Instituições Financeiras;
 - Contabilidade Aplicada às Entidades de Interesse Social;
 - Contabilidade Aplicada ao Agronegócio;
 - Contabilidade Nacional;
 - Economia Brasileira.

O Conteúdo de Formação Teórico-Prática possui 420 horas/aula e é composto pelas disciplinas:

- Estágio Supervisionado (180 horas/aula);
- Metodologia de Pesquisa (60 horas/aula);
- Trabalho de Conclusão de Curso (120 horas/aula);
- Atividade Complementar (60 horas/aula).

Destaque-se que, na Proposta Nacional de Conteúdo para o curso de formação em Ciências Contábeis, a disciplina Auditoria consta do conteúdo de formação profissional com uma carga horária de 90 horas-aula.

3.3.1 O conteúdo programático da disciplina Auditoria

De acordo com Gil (2009, p. 52):

A definição dos conteúdos constitui um dos itens mais importantes na elaboração dos planos de ensino.

[...] Para que os conteúdos sejam fixados de forma a proporcionar os resultados mais significativos, devem ser criteriosamente selecionados. E para que sua compreensão seja a mais simples, devem ser organizados de forma racional.

Apresentam-se, a seguir, resumidamente, os critérios para a seleção dos conteúdos de acordo com Gil (2009, p. 53 a 55) que são: vinculação aos objetivos, validade, significação, flexibilidade, utilidade, adequação ao nível dos alunos e adequação ao tempo.

Vinculação aos objetivos – Os objetivos, numa perspectiva moderna, constituem o ponto de partida para as ações de ensino. Dessa forma, os conteúdos devem derivar dos objetivos e não o contrário.

Validade – Para garantir a validade dos conteúdos, o professor precisa garantir sua atualização. Como os conhecimentos, sobretudo científicos, evoluem rapidamente, o professor precisa proceder a uma constante revisão dos conteúdos de sua disciplina.

Significação – O conteúdo deve ter significação para o aluno, isto é, precisa estar relacionado às experiências pessoais do aluno.

Flexibilização – A definição dos conteúdos serve para nortear a ação do professor. Todavia, esses conteúdos devem ser elaborados com certa flexibilidade, de forma tal que o professor possa fazer alterações, adaptações, renovações ou enriquecimentos, a fim de atender às necessidades da classe.

Utilidade – A seleção dos conteúdos deve considerar os interesses e as necessidades dos alunos.

Adequação ao nível dos alunos – [...] considera-se importante identificar o nível de maturidade e de adiantamento dos alunos para a definição dos conteúdos.

Adequação ao tempo – [...] ao se fixarem os conteúdos de uma disciplina, será necessário considerar o tempo de que o professor disporá para o seu desenvolvimento.

Após as informações sobre conteúdo programático e sua importância para o processo ensino-aprendizagem, apresenta-se, a seguir, a disciplina Auditoria e seus objetivos.

A disciplina Auditoria, anteriormente denominada Revisões no Decreto-lei n. 7988, de 22 de setembro de 1945, faz parte dos conteúdos de Formação Profissional conforme as Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, Resolução CNE/CES n. 10/2004, e recebe a mesma classificação na Proposta Nacional de Conteúdo para os Cursos de Ciências Contábeis do Conselho Federal de Contabilidade. De acordo com a proposta, o objetivo da disciplina Auditoria é compreender as normas e conceitos teóricos para o desempenho da atividade de auditoria contábil, indispensáveis à formação profissional do auditor e à auditoria contábil dos elementos patrimoniais e de resultado, aplicando procedimentos em extensão, profundidade e oportunidade adequadas.

A seguir, apresenta-se o conteúdo programático da Proposta Nacional de Conteúdo.

Conceitos Básicos de Auditoria:

- Contextualização;
- Auditoria interna;
- Auditoria externa;
- Controle interno.

Normas Técnicas e Profissionais de Auditoria:

- Fundamentos da auditoria contábil;
- Perfil do auditor contábil;
- Normas brasileiras de auditoria;
- Normas da IFAC.

Planejamento de Auditoria:

- Conceituação;
- Objetivos;
- Plano e programa de auditoria;
- Realização de testes de auditoria;
- Realização de procedimentos de revisão analítica.

Seleção da Amostra e Avaliação do Risco:

- População e estratificação;
- Tamanho da amostra;
- Amostra aleatória, sistemática e causal;
- Avaliação dos resultados da amostra;
- Avaliação da razoabilidade de estimativas contábeis;

- Modelo de risco de auditoria;
- Evidência;
- Avaliação do negócio.

Controle Interno:

- Conceitos;
- Objetivos;
- Avaliação da integridade da administração;
- Entendimento e avaliação da estrutura e sistemas de controle;
- Entendimento da estrutura e dos sistemas contábeis.

Papéis de Trabalho:

- Conceito;
- Finalidade;
- Forma e conteúdo;
- Confidencialidade, custódia e propriedade;
- Tipos de papéis de trabalho;
- Preparação de papéis de trabalho;
- Revisão de papéis de trabalho;
- Arquivos de papéis de trabalho.

Pareceres de Auditoria:

- Conceito;
- Estrutura;
- Normas do parecer dos auditores independentes;
- Responsabilidade;
- Tipos de parecer (com ressalva, sem ressalva, parecer adverso, com abstenção de opinião);
- Parágrafo de ênfase.

Auditoria das Contas Patrimoniais:

- Objetivos;
- Ativo circulante;
- Ativo realizável a longo prazo;
- Ativo permanente;
- Exigibilidades e do resultado de exercícios futuros;
- Patrimônio líquido.

Auditoria das Contas de Resultado:

- Objetivos;
- Despesas;
- Receitas.

Relatórios de Auditoria:

- Contextualização;
- Conteúdo;
- Relatório circunstanciado;
- Relatório de recomendações.

Revisão pelos Pares:

- Objetivos;
- Procedimentos;
- Relatórios de revisão pelos pares.

O conteúdo programático da proposta do CFC aborda, basicamente, as normas da auditoria das demonstrações contábeis, da auditoria interna, as normas profissionais do auditor independente e interno e outras normas de auditoria, e, ainda, os procedimentos de auditoria nas contas patrimoniais e de resultado.

3.4 Métodos de ensino em contabilidade

Considerando que método é o meio utilizado para alcançar um objetivo, pode-se conceituar método de ensino como o conjunto de técnicas e procedimentos empregados pelo professor para transmitir conhecimento e possibilitar o aprendizado.

De acordo com Nérici (1968, p. 228), a classificação geral dos métodos de ensino leva em consideração uma série de aspectos: forma de raciocínio; coordenação da matéria; concretização do ensino; sistematização da matéria; atividades do aluno; globalização dos conhecimentos; relação do professor com o aluno; globalização dos conhecimentos; relação do professor com o aluno; trabalho do aluno e aceitação do que é ensinado.

Os conceitos apresentados por Nérici (1968, p. 228 a 235) contribuem para a compreensão dos métodos de ensino em seus diversos aspectos e, por isso, decidiu-se reproduzi-los parcialmente.

Os métodos de ensino quanto à forma de raciocínio segundo Nérici (1968, p. 228 e 229) são: dedutivo, indutivo e analógico:

Método Dedutivo: quando o assunto estudado procede do geral para o particular;

Método Indutivo: o assunto estudado é apresentado por meio de casos particulares, sugerindo-se que se descubra o princípio geral que rege os mesmos;

Método Analógico ou Comparativo: quando os dados particulares apresentados permitirem comparações que levam a concluir, por semelhança.

Os métodos de ensino quanto à coordenação da matéria como preceitua Nérici (1968, p. 229 e 230), são: lógico e psicológico:

Método Lógico: quando os dados ou fatos são apresentados em ordem de antecedente e conseqüente, obedecendo a uma estruturação de fatos que vai do menos ao mais complexo, ou da origem a atualidade;

Método Psicológico: quando a apresentação dos elementos não segue tanto uma ordem lógica e sim uma ordem mais afeita segundo os interesses, necessidades e experiências do educando.

Os métodos de ensino quanto à concretização do ensino, conforme Nérici (1968, p. 230), são: simbólico e intuitivo:

Método Simbólico ou Verbalístico: quando todos os trabalhos da aula são executados através da palavra.

Método Intuitivo: quando a aula é efetuada com auxílio constante de concretizações, à vista das coisas tratadas ou de seus substitutivos imediatos.

Os métodos de ensino quanto à sistematização da matéria, de acordo Nérici (1968, p. 231), são: sistematização rígida e semirrígida e ocasional:

Método de Sistematização:

- rígida: quando o esquema da aula não permite flexibilidade alguma, através de seus itens logicamente entrosados, não dando oportunidade de espontaneidade alguma ao assunto da aula;

- semirrígida: quando o esquema da aula permite certa flexibilidade para melhor adaptação às condições reais da classe e do meio pessoal a que a escola serve.

Método Ocasional: quando é aproveitada a motivação do momento, bem como os acontecimentos relevantes do meio.

Os métodos de ensino quanto às atividades dos alunos, como ensina Nérici (1968, p. 232), são: passivo e ativo:

Método Passivo: quando se dá ênfase à atividade do professor, ficando os alunos em atitude passiva;

Método Ativo: quando se tem em mira o desenvolvimento da aula com a participação do educando.

Os métodos de ensino quanto à globalização dos conhecimentos, segundo Nérici (1968, p. 232 e 233), são: globalização e não globalização:

Método de Globalização: quando, através de um centro de interesse, as aulas se desenvolvem abrangendo um grupo de disciplinas, segundo as necessidades naturais, surgidas no decorrer das atividades;

Método Não-Globalizado ou de Especialização: quando disciplinas e partes das mesmas são tratadas de modo isolado, estanque, sem articulação entre si.

Os métodos de ensino quanto à relação do professor com o aluno, de acordo com Nérici (1968, p. 233 e 234), são: individual, recíproco e coletivo:

Método Individual: quando se destina à educação de um só aluno;

Método recíproco: quando o professor encaminha alunos a ensinar os colegas;

Método Coletivo: quando temos um professor para muitos alunos.

Os métodos de ensino quanto ao trabalho do aluno, segundo Nérici (1968, p. 234), são: trabalho individual, trabalho coletivo e misto de trabalho:

Método de Trabalho Individual: quando, procurando atender principalmente às diferenças individuais, o trabalho escolar é ajustado ao educando;

Método de Trabalho Coletivo: quando dá ênfase ao ensino em grupo;

Método Misto de Trabalho: quando planeja, em seu desenvolvimento, atividades socializadas e individuais. Os métodos de ensino quanto à aceitação do que é ensinado, como leciona Nérici (1968, p. 235), são: dogmático e heurístico:

Método Dogmático: quando o aluno tem de guardar o que o professor estiver ensinando, na suposição de que aquilo é a verdade;

Método Heurístico (do grego *hearisko* = eu encontro): que consiste em o professor interessar o aluno em compreender antes de fixar, implicando justificativas lógicas e teóricas que podem ser apresentadas pelo professor ou pesquisadas pelo aluno, sendo-lhe

permitido discordar ou exigir justificativas para que o assunto seja aceito como verdadeiro.

Destarte, a responsabilidade pela escolha do método de ensino é do professor que deve considerar, principalmente, o perfil de aluno em sala de aula.

A seguir, apresentam-se os métodos de ensino utilizados no processo ensino-aprendizagem na graduação em Ciências Contábeis e também na disciplina Auditoria.

3.4.1 Aula expositiva

De acordo com Gil (2009, p. 68): “A aula expositiva consiste numa preleção verbal utilizada pelos professores com o objetivo de transmitir informações a seus alunos.”

Para Marion e Marion (2006, p. 56), a aula expositiva: “Permite ao professor transmitir conhecimentos de forma organizada, possibilitando que o mesmo passe sua experiência e suas observações pessoais, que podem atingir grupos grandes de estudantes [...]”

De acordo com Marion e Marion (2006, p. 56): “É um bom método para introduzir os alunos num determinado assunto e motivá-los para os benefícios de dominar o que está sendo ensinado.”

Sobre a intensa utilização da aula expositiva, Gil (2009, p. 68) preceitua:

A intensa utilização da aula expositiva justifica-se apenas pela tradição. Para muitos professores, a exposição foi a única forma de passagem de informações a que foram submetidos ao longo de sua vida acadêmica. E, ao se decidirem pelo magistério, adotaram naturalmente a exposição como a estratégia mais válida.

Apesar de ser o método de ensino mais utilizado pelos professores, o uso excessivo desse método apresenta algumas desvantagens como preceituam Marion e Marion (2006, p. 56):

- o estudante passa a ser o agente passivo no processo ensino-aprendizagem, sendo mero ouvinte;
- o estudante, neste método, tem muita facilidade para se distrair e ficar desmotivado;
- o professor tende a passar para a massa pacífica suas convicções, ainda que estas possam ser questionáveis;
- uma das principais deficiências desse método é a falta de *feedback*.

Gil (2009, p. 69) crítica o modelo clássico de exposição e destaca que os educadores podem apelar para a Ciência da Comunicação a fim de aprimorar a qualidade de suas aulas e preceitua a aplicação, na aula expositiva, dos princípios de comunicação em sala de aula em relação: à fonte; à mensagem; ao canal e aos receptores.

O princípio de comunicação em relação à fonte:

Na comunicação docente, o professor é a fonte. Para garantir a transmissão adequada de suas idéias e emoções, o professor deve tomar alguns cuidados, como:

- a) Definir com clareza os seus objetivos;
- b) Fazer com que os alunos conheçam os seus objetivos;
- c) Organizar as idéias;
- d) Cuidar que o tom de voz, a altura e o ritmo não desagradem aos alunos. (GIL, 2009, p. 70)

O princípio de comunicação em relação aos receptores:

Os alunos são os receptores durante a exposição. [...]

Para influir positivamente no processo de recepção e aceitação das mensagens, o professor pode:

- a) Desenvolver a empatia;
- b) Manter-se atento para as reações dos alunos;
- c) Criar em sala de aula um clima de apreço, aceitação e confiança;
- d) Desenvolver nos alunos uma atitude permanente de curiosidade em relação à disciplina;
- e) Identificar o nível de conhecimentos e as expectativas dos alunos;
- f) Criar condições para que os alunos ofereçam retroalimentação. (GIL, 2009, p. 72).

O princípio de comunicação em relação à mensagem:

A mensagem é constituída pela matéria a ser ensinada. [...]

Diversos cuidados precisam ser tomados em relação à mensagem que se pretende passar aos alunos, como:

- a) Cuidar que a mensagem se ajuste às características e necessidades dos alunos;
- b) Elaborar a mensagem de forma clara, precisa e concisa;
- c) Planejar a seqüência dos tópicos;
- d) Considerar não apenas a seqüência lógica, mas também a psicológica;
- e) Imprimir certo colorido emocional à mensagem;
- f) Incluir, quando oportuno, anedotas e fatos pitorescos;
- g) Propor situações problemáticas para manter os alunos em atitude reflexiva;
- h) Apresentar as idéias mais importantes de formas diversas para não provocar monotonia;
- i) Evitar a tentação de expor o tempo todo. (*Ibid.* p. 71)

Em relação ao canal, Gil (2009, p. 72) ensina que: “Na aula expositiva, predomina a comunicação verbal.”

A aula expositiva é, sem duvida, o método de ensino mais utilizado na graduação em Ciências Contábeis e também na disciplina Auditoria, apesar das desvantagens e limitações, como, por exemplo, a centralização do processo ensino-aprendizagem no professor, se utilizada corretamente, observando-se os princípios da comunicação em sala de aula e fomentando a participação dos alunos, é um importante e eficiente método de ensino.

3.4.2 Estudo de caso

De acordo com Gil (2009, p. 88): “O estudo de caso consiste em apresentar fatos ou resumos narrativos de situações ocorridas em empresas, órgãos públicos ou em outras instituições com vistas à sua análise pelos alunos.”

Para Marion e Marion (2006, p. 47): “É uma metodologia que permite desenvolver a capacidade analítica do aluno para buscar soluções para problemas fornecidos pelo caso.”

Segundo Haidt (2006, p. 195):

O estudo de caso é uma técnica que consiste em apresentar aos alunos uma situação real, dentro do assunto estudado, para que analisem e, se for necessário, proponham alternativas de solução. É uma forma de os alunos aplicarem os conhecimentos teóricos a situações práticas.

[...] O estudo de casos, como técnica didática, apresenta os seguintes objetivos básicos:

- a) Oferecer oportunidade para que o aluno possa aplicar os conhecimentos assimilados a situações reais;
- b) Criar condições para que o educando exercite a atitude analítica e pratique a capacidade de tomar decisões.

Gil (2009, p. 88) recomenda a utilização do estudo de caso para proporcionar ao aluno uma vivência dos fatos que possam ser encontrados no exercício da profissão e para habituá-lo a analisar situações sob seus aspectos positivos e negativos, antes de tomar uma decisão.

Sobre a aplicação do método, Gil (2009, p. 88) preceitua:

A situação é apresentada sem qualquer interpretação, podendo incluir declarações das personagens envolvidas, organogramas, demonstrativos financeiros, cópias ou trechos de relatórios ou, simplesmente, descrições verbais. Os alunos, individualmente ou em grupo, passam a trabalhar, podendo consultar as fontes que desejarem. As soluções, apreciações ou críticas dos alunos são finalmente apresentadas à classe e discutidas, para que sejam apontadas as mais válidas.

De acordo Marion e Marion (2006, p. 74), a aprendizagem efetiva no estudo de caso deve-se à combinação de três estágios, executados corretamente e na sucessão correta:

- a) preparação individual;
- b) discussão em pequenos grupos;
- c) discussão em grupo grande ou na classe.

Sobre a preparação individual Marion e Marion (2006, p. 74) ensinam:

Este primeiro estágio constitui-se na base para todos os trabalhos de aprendizagem com casos e nele estão fundamentadas a quantidade e a qualidade do processo. Na preparação individual, o estudante assume a postura e a responsabilidade do tomador de decisão e a tarefa que o caso propõe.

[...] Para que o estudante obtenha uma boa preparação individual, é importante que mantenha elevado nível de autodisciplina e de muito trabalho. Não significa apenas assumir o papel de tomador de decisão, mas principalmente de motivar-se a fazê-lo da melhor forma, pois assim estará se aproximando ainda mais da vida real, em que existem pressões para um trabalho de qualidade, em que está em jogo principalmente o futuro profissional da pessoa que toma as decisões sob a ameaça, inclusive, de demissão.

O segundo estágio do estudo de caso é a discussão em grupos pequenos, de acordo com Marion e Marion (2006, p. 76):

O pequeno grupo de discussão configura-se, portanto, como um excelente fórum de discussão em que são exigidos dos participantes habilidades para trabalhar conjuntamente e para si mesmos compartilhando tarefas comuns.

[...] O grupo de discussão é, na verdade, um esforço compartilhado em que um membro auxilia o outro, para entender melhor a situação do caso, e assim enxergarem fatos que individualmente não haviam sido considerados. O terceiro e último estágio do processo de aprendizagem com casos é a discussão em grupo grande ou em classe, de acordo com Marion e Marion (2006, p. 77):

A terceira e última fase do processo de aprendizagem com casos é a discussão em classe (ou Grupo Grande), que se constitui, em linhas gerais, na última chance de entendimento do caso, sem que, contudo, possa ser entendida com a fase salvadora do processo, pois, caso não tenha havido preparação individual de qualidade e discussão de pequenos grupos condizente, não será a discussão em classe que conseguirá preencher todas as arestas satisfatoriamente.

Nesta fase, o participante deverá responder positivamente à questão sobre o conhecimento global do caso em estudo, e, principalmente, avaliar os ganhos de entendimento sobre o caso que poderão ajudá-lo em situação semelhante no futuro, bem como colaborar para que em outras discussões em grupos pequenos o resultado alcançado possa ser cada vez melhor.

O método de caso possibilita o contato do aluno com as situações reais ou simuladas envolvendo profissionais contábeis no exercício da atividade de auditoria, estimula a análise, a discussão e a capacidade de tomar decisões e é eficiente por proporcionar o elo entre a teoria e a prática.

A utilização do estudo de caso na disciplina Auditoria proporciona uma relação dialógica entre aluno e professor, estimula a pesquisa, desperta o interesse pela disciplina e pela atividade de auditoria.

3.4.3 Seminário

Segundo Gil (2009, p. 80):

O seminário é um tipo especial de discussão que vem sendo utilizado com frequência cada vez maior no ensino superior. O nome dessa técnica vem da palavra latina *semen* (em português = semente). Daí por que o seminário é tido como estratégia das mais adequadas para semear ou fertilizar idéias.

Num sentido bastante amplo, o seminário é constituído por um grupo de pessoas que se reúnem sob a coordenação de um especialista com o objetivo de estudar um tema. Nos cursos superiores, o seminário se desenvolve geralmente no âmbito de uma classe, sendo o seu coordenador o professor de uma disciplina específica. Esse professor elabora um calendário para as apresentações dos trabalhos e orienta-os acerca da procura de fontes, tais como: livros, revistas, relatórios de pesquisas, pessoas e instituições. Muitas vezes, o professor também auxilia os alunos no sentido de organizar o assunto e planejar a apresentação. No final da apresentação, cabe-lhe ainda coordenar a sessão de crítica e fazer comentários acerca da exposição.

De acordo com Marion e Marion (2006, p. 41):

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

Para Haidt (2006, p.194):

No seminário, um aluno ou um grupo de alunos fica encarregado de fazer uma pesquisa sobre determinado assunto. Em seguida expõe o tema pesquisado para toda a classe.

A utilização da técnica do seminário contribui para o desenvolvimento do espírito de pesquisa, levando o educando a coletar material para análise e interpretação fazendo com que ele sistematize as informações coletadas para posterior exposição e transmissão.

Marion e Marion (2006, p. 41) destacam as vantagens dos seminários:

Dentre as vantagens, podem ser citadas:

- criar oportunidades de discussão sobre determinado tema já abordado ou que ainda será aprofundado;
- suscitar o debate, a discussão, a reformulação de conceitos;
- propiciar inovações, identificar e avaliar problemas, apresentar propostas de soluções e discutir a viabilidade das propostas;
- motivar o aluno a criar, pesquisar, buscar novas fontes de consulta, novos enfoques sobre o assunto;
- propiciar análise crítica do trabalho apresentado, possibilitando melhoria na qualidade das futuras apresentações.

De acordo com Gil (2009, p. 81):

Quando bem conduzidos, os seminários apresentam resultados bastante apreciáveis. Mostram-se muito úteis sobretudo para:

- identificar problemas;
- reformular problemas a partir de seu enfoque sob ângulos diferentes;
- propor pesquisas para solucionar problemas;
- formular hipóteses de pesquisa;
- acompanhar o desenvolvimento de pesquisas;
- comunicar os resultados obtidos em pesquisas;
- apreciar e avaliar os resultados de estudos e pesquisas.

Ainda de acordo com Gil (2009, p.81): “Fica claro que o seminário constitui estratégia das mais adequadas aos objetivos do ensino superior.”

Seminário é o método de ensino que privilegia a pesquisa e a discussão; nesse método, os alunos são incumbidos pelo professor de pesquisar sobre um determinado tema, a bibliográfica básica para a pesquisa, geralmente, é disponibilizada pelo professor, mas, é recomendável que a pesquisa não fique

restrita à bibliografia disponibilizada, é feita a apresentação à classe e depois é aberto espaço para o questionamento e discussão.

O seminário é um dos mais eficientes métodos de ensino por estimular a pesquisa e propiciar a discussão em classe; adequada ao ensino superior é aplicável em qualquer disciplina da graduação: em Ciências Contábeis tem, na disciplina Auditoria com suas diversas áreas de atuação, um campo fértil para a sua aplicação.

3.4.4 Jogos de empresa e RPG

Jogos de empresa e *Role Playng Games* (RPG) são métodos de ensino que têm em comum a simulação.

Gil (2009, p. 85) apresenta a conceituação de simulações:

Há uma série de estratégias que têm em comum o fato de simular algum aspecto da realidade. Nessas estratégias, genericamente denominadas simulações, os alunos assumem papéis existentes na vida real e comportam-se de acordo com eles. [...] São, portanto, estratégias que colocam o aluno bem próximo de situações reais e que possibilitam um *feedback* imediato acerca das conseqüências de seus comportamentos, atitudes e decisões.

Sobre o uso de jogos, Haidt (2006, p. 175) ensina: “O jogo é uma atividade física e mental organizada por um sistema de regras. É uma atividade lúdica, pois joga-se pelo simples prazer de realizar esse tipo de atividade.”

Especificamente sobre jogos de empresa, Marion e Marion (2006, p. 48) preceituam:

Os jogos de empresa são um método de ensino simulado que permite ao aluno aprender numa realidade imitada. Neles, o aluno é levado a aprender pela realização de tarefas nas mesmas condições que são encontradas na realidade.

A utilização dos jogos estimula os alunos a exercitar as habilidades necessárias ao seu desenvolvimento intelectual, quando se trabalha com intuição e raciocínio, características hoje exigidas no mundo dos negócios.

O método de ensino *Role Playing Games* (RPG), jogo de papéis, também é denominado dramatização.

De acordo com Haidt (2006, p. 179):

A dramatização consiste na representação, pelos alunos, de um fato ou fenômeno, de forma espontânea ou planejada. É uma técnica ativa e socializada, de grande valor formativo, pois integra as dimensões cognitiva e afetiva do processo educacional e instrucional.

A técnica da dramatização pode também ser denominada desempenho de papéis (*role-playing*). Esta é uma técnica criadora por natureza, na qual os alunos, baseados em suas observações, representam situações reais de vida e expressam sentimentos e emoções.

Sobre *role-play* (desempenho de papéis) Marion e Marion (2006, p. 50) preceitua: “Depois de abordar um assunto, criar polêmica, um grupo de pessoas desempenha papel de diversos personagens criados. É uma forma de teatro que prende a atenção dos assistentes e desenvolve os participantes.”

O método de ensino que utiliza simulações, entre eles o jogos de empresa e o *role-play*, propicia o contato dos alunos com situações reais, estimula o raciocínio e habilidades dos participantes e possibilita o aprendizado numa realidade imitada. A utilização desse método de ensino na disciplina Auditoria é valiosa na preparação dos alunos para enfrentar situações reais a que serão expostos na sua vida profissional no relacionamento com os responsáveis pelos setores auditados, administradores e comitê de auditoria.

3.4.5 Palestras

Sobre esse método de ensino Marion e Marion (2006, p. 42) ensinam:

Esta metodologia permite ao aluno escutar de um profissional da área a abordagem de um conteúdo aliado à aplicação prática. Pode-se comprovar que testemunhos de pessoas bem-sucedidas profissionalmente na área motivam os alunos para o exercício da profissão.

Para Marion e Marion (2006, p. 42) “a palestra pode auxiliar no aprofundamento de conteúdos, na motivação para um conteúdo novo, no processo de despertar o aluno para a pesquisa científica em determinados assuntos.”

A palestra é uma variação da aula expositiva, é um método de ensino que possibilita a interação dos alunos com profissionais ou especialistas convidados para expor sobre temas selecionados e ligados ao conteúdo da disciplina. Nas aulas de Auditoria, as palestras proferidas por profissionais que exercem a atividade de auditoria externa ou interna estimulam os discentes ao estudo da disciplina e ao desempenho dessa atividade pelos egressos.

3.4.6 PBL – *Problem-Based Learning*

Sobre PBL – *Problem-Based Learning*, em português, aprendizagem baseada em problemas, Ribeiro (2005, p. 32) preceitua:

A aprendizagem baseada em problemas (PBL) é, essencialmente, um método de instrução caracterizado pelo uso de problemas da vida real para estimular o desenvolvimento crítico e habilidades de solução de problemas e a aprendizagem de conceitos fundamentais da área de conhecimento em questão.

Segundo Burckardt (2004, p. 10):

A técnica do PBL é baseada na idéia de que o conhecimento é mais efetivamente lembrado dentro do contexto no qual ele é aprendido e que novos conhecimentos são adquiridos e integrados efetivamente requisitando conhecimentos anteriores. Em PBL o estudante está ativamente envolvido no processo de aprendizagem desde o seu início e precisa integrar todos os novos conhecimentos com os conhecimentos prévios para alcançar os objetivos apresentados por cada problema.

O método de solução de problemas de acordo com Haidt (2006, p. 209):

Consiste em apresentar ao aluno uma situação problemática para que ele proponha uma solução satisfatória, utilizando os conhecimentos de que já dispõe ou buscando novas informações através da pesquisa.

Haidt (2006, p. 209) destaca, ainda, os objetivos do método de solução de problemas:

[...] O método de solução de problemas apresenta os seguintes objetivos:

- a) Estimular a participação do aluno na construção do conhecimento, desencadeando sua atividade mental, por meio de mobilização dos seus esquemas operatórios de pensamento.
- b) Desenvolver o raciocínio e a reflexão.
- c) Favorecer a aquisição de conhecimento, possibilitando sua aplicação em situações práticas de solução de problemas.
- d) Facilitar a transferência da aprendizagem através da aplicação do conhecimento a situações novas.
- e) Desenvolver a iniciativa na busca de novos conhecimentos, na tomada de decisão e na solução de problemas.

Ainda, de acordo com Haidt (2006, p. 210):

Para se resolver um problema adotando uma postura científica é preciso seguir cinco fases fundamentais:

1. formulação e delimitação do problema;
2. coleta e organização dos dados;
3. elaboração de hipóteses;
4. seleção de uma hipótese;
5. verificação da hipótese escolhida.

Gordon (1998) *apud* RIBEIRO (2005, p. 58) apresenta, ainda, em seu estudo, três tipos de PBL: desafios acadêmicos; cenários e problema da vida real. Os conceitos serão apresentados a seguir:

Desafios acadêmicos – problemas que advêm da estruturação de conteúdos de uma área de estudo e, ainda que sejam utilizados principalmente para favorecer o entendimento de um assunto selecionado, servem também para desenvolver a capacidade de construir conhecimento e trabalhar colaborativamente;

Cenários – problemas em que os alunos assumem papéis condizentes com suas futuras atuações profissionais em contexto da vida real ou em cenários fictícios (simulações) no quais começam a se ver em papéis reais na medida em que desenvolvem os conhecimentos e habilidades necessárias para serem bem sucedidos na escola e além desta;

Problema da vida real – problemas que pedem soluções reais por pessoas ou organizações reais e envolvem diretamente os alunos na exploração de uma área de estudo, cujas soluções são potencialmente aplicáveis em seus contextos de origem.

PBL – *Problem-Based Learning*, em português, aprendizagem baseada em problemas, é um método de ensino que utiliza problemas para estimular os alunos à pesquisa, à reflexão e à tomada de decisão.

A utilização do PBL – *Problem-Based Learning*, na disciplina Auditoria, possibilita que os alunos vivenciem situações reais da atividade de auditoria, estimula a pesquisa, o raciocínio e a tomada de decisão.

Nesse capítulo, apresentou-se uma reflexão sobre o processo educacional, pedagogia, andragogia e métodos de ensino. Todos os autores pesquisados relatam a necessidade da permanente busca pelo conhecimento, da pesquisa acadêmica e do comprometimento de docentes e discentes no processo ensino-aprendizagem. Acredita-se que é necessário o desarme das correntes que defendem a exclusividade da pedagogia ou da andragogia no processo educacional visto que todos os métodos e metodologias descritos nesse capítulo podem e são utilizados no processo ensino-aprendizagem na disciplina Auditoria e nenhum deles pode ser descartado, eles não se excluem, mas, sim, se completam.

4 METODOLOGIA DA PESQUISA

4.1 Delineamento da pesquisa

Antes de ser descrita a pesquisa efetuada, recorreu-se aos ensinamentos de Lakatos e Marconi (2008, p.43) para conceituar pesquisa:

Pesquisa pode ser considerada um procedimento formal com método de pensamento reflexivo que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para se conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais. Significa muito mais do que apenas procurar a verdade: é encontrar respostas para as questões propostas, utilizando métodos científicos.

Este trabalho foi desenvolvido em duas etapas constituindo-se de uma pesquisa participante, exploratória, descritiva e explicativa.

Pesquisa participante - É aquela em que o pesquisador, para realizar a observação dos fenômenos, compartilha a vivência dos sujeitos pesquisados, participando, de forma sistemática e permanente, ao longo do tempo da pesquisa, das suas atividades. O pesquisador coloca-se numa postura de identificação com os pesquisados. Passa a interagir com eles em todas as situações, acompanhando todas as ações praticadas pelos sujeitos. Observando as manifestações dos sujeitos e as situações vividas, vai registrando descritivamente todos os elementos observados bem como as análises e considerações que fizer ao longo dessa participação. (SEVERINO, 2007, p. 120)

Pesquisa exploratória – A pesquisa exploratória busca apenas levantar informações sobre um determinado objeto, delimitando assim um campo de trabalho, mapeando as condições e manifestação desse objeto. Na verdade, ela é uma preparação para a pesquisa explicativa. (*Ibid.*, p. 123)

A pesquisa descritiva observa, registra, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los. Segundo Cervo e Bervian (2002, p. 66): “[...] Busca conhecer as diversas situações e relações que ocorrem na vida social, política, econômica e demais aspectos do comportamento humano, tanto do indivíduo tomado isoladamente como de grupos e comunidades mais complexas.”

Pesquisa explicativa segundo Severino (2007, p. 123), “é aquela que, além de registrar e analisar os fenômenos estudados, busca identificar suas causas, seja através da aplicação do método experimental/matemático, seja através da interpretação possibilitada pelos métodos qualitativos.”

Os procedimentos adotados para o desenvolvimento deste estudo se deram, em uma primeira etapa, pela pesquisa bibliográfica complementada pela pesquisa documental e na segunda etapa por uma pesquisa de campo qualitativa, semiestruturada.

Segundo Severino (2007, p. 122), entende-se por pesquisa bibliográfica e pesquisa documental:

A pesquisa bibliográfica é aquela que se realiza a partir do registro disponível, decorrente de pesquisas anteriores, em documentos impressos, como livros, artigos, teses etc. Utiliza-se de dados ou de categorias teóricas já trabalhados por outros pesquisadores e devidamente registrado;

[...] pesquisa documental, tem-se como fonte documentos no sentido amplo, ou seja, não só de documentos impressos, mas sobretudo de outros tipos de documentos, tais como jornais, fotos, filmes, gravações, documentos legais.

Sobre pesquisa bibliográfica Marconi e Lakatos (2009, p. 57) ensinam:

A pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, material cartográfico etc., até meios de comunicação orais: rádio, gravações em fita magnética e audiovisuais: filmes e televisão. Sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto, inclusive conferências seguidas de debates que tenham sido transcritos por alguma forma, quer publicadas quer gravadas.

Na primeira etapa, consistiu em levantamento bibliográfico para estabelecer o referencial teórico sobre auditoria, auditor, métodos de ensino e metodologias de ensino, ensino da contabilidade, sendo efetuada a revisão bibliográfica dos principais pesquisadores que já trataram esses temas por meio de consultas a *sites*

especializados e legais: Biblioteca Digital da PUC-SP SAPIENTIA, Biblioteca Digital de Teses e Dissertações da Universidade de São Paulo – USP, Biblioteca Digital do MEC – Domínio Público, Periódicos CAPES, GOOGLE Acadêmico, Conselho Federal de Contabilidade – CFC e Presidência da República – Legislação.

Lakatos e Marconi (2008, p. 43) abordam documentação direta e documentação indireta da seguinte forma:

Documentação direta - [...] constitui-se, em geral, no levantamento de dados no próprio local onde os fenômenos ocorrem. Esses dados podem ser conseguidos de duas maneiras: através da pesquisa de campo ou da pesquisa de laboratório. Ambas se utilizam das técnicas de observação direta intensiva (observação e entrevista) e de observação direta extensiva (questionário, formulários, medidas de opinião e atitudes técnicas mercadológicas).

Documentação indireta - [...] serve-se de fontes de dados coletados por outras pessoas, podendo constituir-se de material já elaborado ou não. Dessa forma, divide-se em pesquisa documental (ou de fontes primárias) e pesquisa bibliográfica (ou de fontes secundárias).

Ainda na primeira etapa após o levantamento bibliográfico, procedeu-se uma leitura crítica de livros, dissertações, teses, legislações, artigos publicados em revistas científicas e normas contábeis e de auditoria, sobre os conceitos, definições e classificações de auditoria, a regulamentação e o desenvolvimento da atividade de auditoria no Brasil, as normas profissionais do auditor, o ensino da contabilidade, o conteúdo programático da disciplina Auditoria, os métodos e metodologias de ensino e os conceitos de pedagogia e andragogia, efetuando-se anotações completas e fieis ao original.

As pesquisas, documental e bibliográfica, são etapas inerentes ao trabalho científico e foram utilizadas como referencial teórico para a pesquisa de campo realizada na segunda etapa.

Sobre pesquisa de campo, Severino (2007, p. 123) preceitua:

Na pesquisa de campo, o objeto/fonte é abordado em seu meio ambiente próprio. A coleta dos dados é feita nas condições naturais em que os fenômenos ocorrem, sendo assim diretamente

observados, sem intervenção e manuseio por parte do pesquisador. Abrange desde os levantamentos (*surveys*), que são mais descritivos, até estudos mais analíticos.

A forma de abordagem do problema deu-se mediante pesquisa de caráter qualitativo.

O enfoque qualitativo com frequência está baseado em métodos de coleta de dados sem medição numérica, com as descrições e as observações; sobre o estudo qualitativo Sampieri, Collado e Lúcio (2006, p.10 e 11) preceituam:

Em termos gerais, os estudos qualitativos envolvem a coleta de dados utilizando técnicas que não pretendem medir nem associar as medições a números, tais como observação não-estruturada, entrevistas abertas, revisão de documentos, discussão em grupo, avaliação de experiências pessoais, inspeção de histórias de vida, análise semântica e de discursos cotidianos, interação com grupos ou comunidades e introspecção.

[...] Os estudos qualitativos não pretendem generalizar de maneira intrínseca os resultados para populações mais amplas, nem necessariamente obter amostras representativas (sob a lei da probabilidade); não pretendem nem mesmo que seus estudos sejam replicados. Assim, se fundamentam mais em um processo indutivo (exploram e descrevem, e logo geram perspectivas teóricas). Vão do particular para o geral.

Ainda de acordo com Sampieri, Collado e Lúcio (2006, p.15), “[...] a pesquisa qualitativa dá profundidade aos dados, a dispersão, a riqueza interpretativa, a contextualização do ambiente, os detalhes e as experiências únicas.”

A pesquisa de campo com enfoque qualitativo foi efetuada para se identificar os métodos e as metodologias de ensino que são mais apropriados ao ensino na disciplina Auditoria, as técnicas pedagógicas aplicadas no ensino da disciplina Auditoria e o conteúdo programático adequado ao ensino da disciplina Auditoria que possibilite ao egresso o exercício da atividade de auditoria.

4.2 População e amostra

A pesquisa de campo foi concretizada com docentes da disciplina Auditoria nos cursos de Graduação em Ciências Contábeis nas Universidades da Região Metropolitana de Santos.

Geralmente, as pesquisas são realizadas através de estudo dos elementos que compõem uma amostra extraída da população que se pretende analisar. O conceito de população é intuitivo; trata-se do conjunto de indivíduos ou objetos que apresentam em comum determinadas características definidas para o estudo. Amostra é um subconjunto da população. (MARTINS, 1994, p. 35)

A escolha dos docentes da disciplina Auditoria nos cursos de Graduação em Ciências Contábeis para realização da pesquisa é classificada como amostragem não probabilista e intencional.

Marconi e Lakatos (2009, p. 37 e 38) preceituam sobre a característica principal da técnica de amostragem não probabilista e intencional:

A característica principal das técnicas de amostragem não probabilista é a de que, não fazendo uso de formas aleatórias de seleção, torna-se impossível a aplicação de fórmulas estatísticas para o cálculo, por exemplo, entre outros, de erros de amostra. Dito de outro modo, não podem ser objetos de certos tipos de tratamento estatístico.

Amostragem não probabilística intencional - O tipo mais comum de amostra não probabilista é a denominada intencional. Nesta, o pesquisador está interessado na opinião (ação, intenção etc.) de determinados elementos da população, mas não representativos dela.

Sobre a amostragem intencional, Martins (1994, p.41) ensina: “De acordo com determinado critério, é escolhido intencionalmente um grupo de elementos que irão compor a amostra. O investigador se dirige intencionalmente a grupos de elementos do quais deseja saber a opinião.”

A escolha dos sujeitos foi realizada por meio de amostragem por acessibilidade ou por conveniência.

De acordo com Gil (1999, p. 104), a amostragem por acessibilidade ou por conveniência:

Constitui o menos rigoroso de todos os tipos de amostragem. Por isso mesmo é destituída de qualquer rigor estatístico. O pesquisador seleciona os elementos a que tem acesso, admitindo que estes possam, de alguma forma, representar o universo. Aplica-se este tipo de amostragem em estudos exploratórios ou qualitativos, onde não é requerido elevado nível de precisão.

A amostra não probabilista, intencional e por acessibilidade ou por conveniência tem como característica a impossibilidade de se estender o resultado da pesquisa à população e de não poder ser objeto de certos tipos de tratamento estatístico; apropriada aos estudos qualitativos, prestou-se, fundamentalmente, a coleta de opiniões dos colegas docentes da disciplina Auditoria na Região Metropolitana de Santos.

4.3 Coleta de dados

O instrumento utilizado para coleta de dados foi o questionário.

Questionário - Conjunto de questões, sistematicamente articuladas, que se destinam a levantar informações escritas por parte dos sujeitos pesquisados, com vistas a conhecer a opinião dos mesmos sobre os assuntos e estudo. As questões devem ser pertinentes ao objeto e claramente formuladas, de modo a serem compreendidas pelos sujeitos. As questões devem ser objetivas, de modo a suscitar respostas igualmente objetivas, evitando provocar dúvidas, ambiguidades e respostas lacônicas. (SEVERINO, 2007, p. 125)

O questionário contava com nove perguntas fechadas para que o participante pudesse escolher as alternativas que melhor representassem sua situação, opinião ou ponto de vista; as perguntas fechadas, além de serem de fácil aplicação e análise, possibilitam, também, confiança e anonimato aos respondentes, e oferece facilidade ao respondente e proporciona ao pesquisador conciliar informação, buscando analisar pontos específicos, considerados categorias de análise, por meio da incidência das respostas coletadas.

O questionário contou, ainda, com uma pergunta aberta, em que os participantes poderiam responder livremente com frases ou orações.

Podem ser questões fechadas ou questões abertas. No primeiro caso, as respostas serão escolhidas dentre as opções pré-definidas pelo pesquisador; no segundo, o sujeito pode elaborar as respostas, com suas próprias palavras, a partir de sua elaboração pessoal. (SEVERINO, 2007, p. 126)

Como preceitua Martins (1994, p. 45), antes da aplicação do questionário, foi feito um pré-teste com uma amostra piloto que serviu para o seu aperfeiçoamento. O pré-teste foi realizado no primeiro semestre de 2009 com o apoio dos colegas do Mestrado em Ciências Contábeis e Financeiras da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo; os colegas participantes da pesquisa são auditores e/ou professores e, além das respostas às questões, foram solicitados a dar impressões sobre o questionário.

O pré-teste foi realizado com sucesso e contribuiu para o aperfeiçoamento do questionário.

De modo geral, o questionário deve ser previamente testado (pré-teste), mediante sua aplicação a um grupo pequeno, antes de sua aplicação ao conjunto de sujeitos a que se destina, o que se destina, o que permite ao pesquisador avaliar e, se for o caso, revisá-lo e ajustá-lo. (*Ibid.*, p. 126)

A escolha de questionário para realização da pesquisa empírica levou em consideração as vantagens, entre elas a maior liberdade e segurança nas respostas em razão do anonimato dos respondentes, e as desvantagens, entre elas a percentagem pequena dos questionários que voltam; destacam-se no Quadro 1, a seguir, as vantagens e desvantagens do uso de questionário, de acordo com Oliveira (2003, p. 71 e 72):

Quadro 1 – Vantagens e desvantagens da aplicação do questionário

VANTAGENS	DESVANTAGENS
Rapidez.	Muitos questionários e perguntas não são respondidos.
Atinge maior número de indivíduos simultaneamente.	Não pode ser aplicado a pessoas analfabetas.
Permite o levantamento de dados em área geográfica maior.	As perguntas não entendidas não podem ser esclarecidas.
Exige menos recursos humanos e outros na condução do levantamento dos dados.	Dependência da agenda do responsável pelo preenchimento do questionário, o que pode levar a atrasos.
Obtêm-se dados mais confiáveis, do ponto de vista da influência do pesquisador, sobre o entrevistado, pois esse não entra em contato com aquele.	Não se tem controle sobre as condições em que o questionário foi respondido, nem sobre quem respondeu, o que pode diminuir a sua eficácia.
O questionário pode ser respondido com mais flexibilidade pelo entrevistado, em termos de horário.	Pressupõe um universo de pesquisa mais homogêneo.

Fonte: Oliveira (2003, p. 71 e 72)

O questionário nominado de Métodos e Metodologias de Ensino e Conteúdo Programático visou à busca de informações com os docentes da disciplina Auditoria nos cursos de Graduação em Ciências Contábeis na Região Metropolitana de Santos sobre os métodos e as metodologias de ensino e sobre o conteúdo programático para a disciplina Auditoria.

4.4 Análise de Dados

De acordo com Oliveira (2003, p. 77), a análise é a tentativa de evidenciar as relações existentes entre os fenômenos estudados e outros fatores e é realizada em três níveis: interpretação, explicação e especificação.

A interpretação corresponde à verificação das relações entre as variáveis independente e dependente, e da variável interveniente a fim de ampliar os conhecimentos sobre o fenômeno.

A explicação diz respeito ao entendimento da relação entre a variável dependente e a variável antecedente.

A especificação qualifica as relações estabelecendo até que ponto as relações entre as variáveis são válidas (como, onde e quando).

A análise dos dados só é possível com a sua organização; de acordo com Oliveira (2003, p. 76), a organização de dados compreende três etapas: seleção, codificação e tabulação:

Seleção é o exame minucioso dos dados. De posse do material coletado o pesquisador deve submetê-lo a uma verificação crítica, a fim de detectar falhas ou erros, evitando informações confusas, distorcidas, incompletas, que podem prejudicar o resultado da pesquisa.

Codificação é a técnica operacional utilizada para categorizar dados que se relacionam. Mediante a codificação, os dados são transformados em símbolos, podendo ser tabelados e contados.

Tabulação é a disposição dos dados em tabelas, possibilitando maior facilidade na verificação das inter-relações. É uma parte do processo técnico de análise estatística, que permite sintetizar os dados de observação obtidos pelas diferentes categorias e representá-los graficamente.

Para possibilitar a análise dos dados coletados por meio do questionário Métodos e Metodologia de Ensino e Conteúdo Programático, examinou-se o material coletado a fim de verificar falhas ou erros, efetuou-se a codificação e, para possibilitar maior facilidade na verificação das inter-relações, organizaram-se os dados em tabelas, isso feito, procedeu-se à análise evidenciando as relações existentes entre os fenômenos estudados.

4.5 Limitações da pesquisa

As limitações da pesquisa, mesmo considerando o rigor na coleta, análise e interpretação dos dados, são aquelas inerentes à pesquisa qualitativa na qual a amostra é pequena não permitindo a generalização dos resultados; outra limitação se deve ao uso de questionários como meio de coleta de dados que podem apresentar as seguintes desvantagens citadas por Oliveira (2003, p. 71 e 72). Não se tem controle sobre as condições em que o questionário foi respondido, nem sobre quem respondeu, o que pode diminuir sua eficácia e, ainda mesmo com uso do pré-teste, as perguntas não entendidas não podem ser esclarecidas. O fato de o pesquisador ser docente na Região Metropolitana de Santos da disciplina Auditoria na graduação em Ciências Contábeis e na pós-graduação pode ainda ter inibido a

liberdade de expressão dos colegas docentes com receio de comparações e críticas quantos aos métodos de ensino empregados e conteúdo programático.

Nesse capítulo, apresentaram-se, de forma sucinta, as etapas da pesquisa, a descrição da população e da amostra, o modo como se procedeu a coleta de dados (questionário) e à análise de dados. A pesquisa bibliográfica em livros, teses, dissertações, artigos científicos, legislação e normas, serviu de base para a preparação da pesquisa de campo executada com o questionário Métodos de Ensino e Conteúdo Programático com os docentes da disciplina Auditoria, os dados coletados foram revisados e devidamente organizados em tabelas e, por fim, procedeu-se à análise dos dados.

5 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

5.1 Os métodos e metodologias de ensino em auditoria

Apresenta-se, a seguir, o resultado da aplicação do questionário Métodos e Metodologias de Ensino e Conteúdo Programático, destacando, na primeira parte do questionário, o tempo dedicado à docência e os métodos e metodologias de ensino utilizadas no processo ensino-aprendizagem na disciplina Auditoria.

O referido questionário foi respondido por docentes do curso de graduação em Ciências Contábeis que ministram a disciplina Auditoria no segundo semestre de 2009, entre os meses de agosto a outubro, todos os docentes ministram aulas nas Universidades localizadas na Região Metropolitana de Santos ou Costa da Mata Atlântica.

Questão 1: Qual o tempo semanal dedicado à docência, incluir atividades extraclasse?

Tabela 1 – Tempo dedicado à docência

Alternativas	Respostas	Percentual
44 horas	0	0,00%
36 horas	0	0,00%
24 horas	5	55,56%
12 horas	3	33,33%
6 horas	1	11,11%
Total	9	100,00%

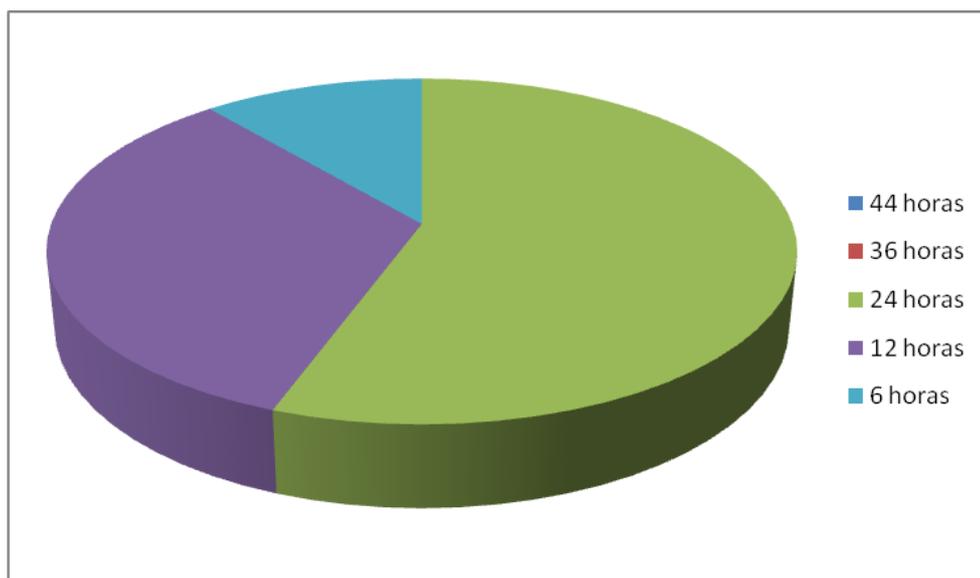


Gráfico 1 – Tempo dedicado à docência

A questão 1 indagou sobre o tempo semanal dedicado à docência incluindo atividades extraclasse pelo participante da pesquisa. O resultado evidencia que a maioria dos entrevistados (55,56%) dedica 24 horas semanais à docência, confirmando a observação do pesquisador de que a maioria dos docentes na graduação em Ciências Contábeis na Região Metropolitana de Santos se dedica a outras atividades profissionais.

Questão 2: Quanto à forma de raciocínio, qual o método de ensino considera adequado para o ensino na disciplina Auditoria?

Tabela 2 - Método de ensino quanto à forma de raciocínio

Alternativas	Respostas	Percentual
Método Dedutivo	6	66,67%
Método Indutivo	3	33,33%
Método Analógico	0	0,00%
Total	9	100,00%

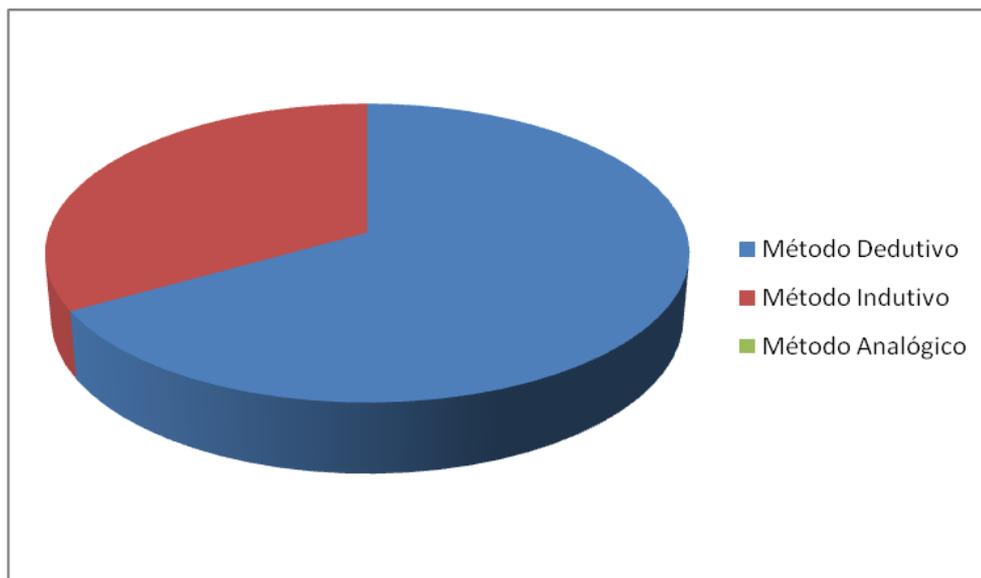


Gráfico 2 – Método de ensino quanto à forma de raciocínio

A questão 2 questionou aos participantes da pesquisa qual a forma de raciocínio considera adequada para o ensino na disciplina Auditoria, foram apresentadas 3 (três) alternativas:

- **Método Dedutivo:** o assunto estudado segue do geral para o particular;
- **Método Indutivo:** o assunto estudado é apresentado por meio de casos particulares, sugerindo-se que se descubra o princípio geral que os rege;
- **Método Analógico:** quando os dados particulares apresentados permitem comparações que levam a concluir, por semelhança.

A maioria (66,67%) considerou o método dedutivo, em que o assunto estudado segue do geral para o particular o mais adequado para o ensino na disciplina Auditoria.

Questão 3: Quanto à coordenação da matéria, qual o método de ensino considera adequado para o ensino na disciplina Auditoria?

Tabela 3 – Método de ensino quanto à coordenação da matéria

Alternativas	Respostas	Percentual
Método Lógico	7	77,78%
Método Psicológico	2	22,22%
Total	9	100,00%

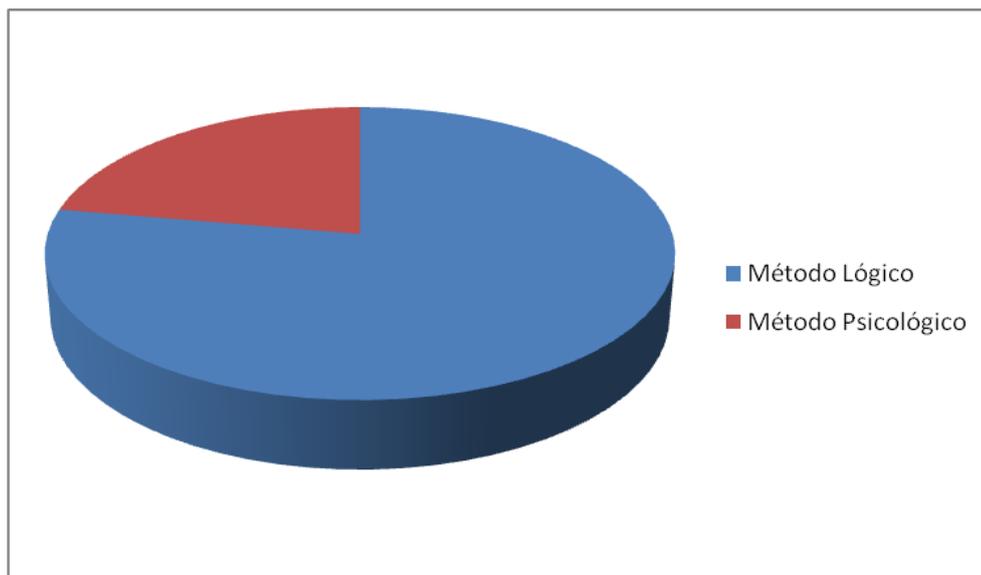


Gráfico 3 – Método de ensino quanto à coordenação da matéria

A questão 3 indagou qual o método de ensino adequado quanto à coordenação da matéria para o ensino na disciplina Auditoria, foram apresentadas duas alternativas:

- **Método Lógico:** quando os dados ou fatos são apresentados em ordem de antecedente e consequente ou de menos complexo ao mais complexo;
- **Método Psicológico:** quando a apresentação dos elementos segue mais os interesses, necessidades e experiências do educando.

A maioria dos entrevistados (77,78%) considerou adequado quando os dados ou fatos são apresentados em ordem de antecedente e consequente ou de menos complexo ao mais complexo (método lógico).

Questão 4: Quanto à sistematização da matéria, qual o método de ensino considera adequado para o ensino na disciplina Auditoria?

Tabela 4 – Método de ensino quanto à sistematização da matéria

Alternativas	Respostas	Percentual
Método de Sistematização Rígida	0	0,00%
Método de Sistematização Semirrígida	9	100,00%
Método Ocasional	0	0,00%
Total	9	100,00%

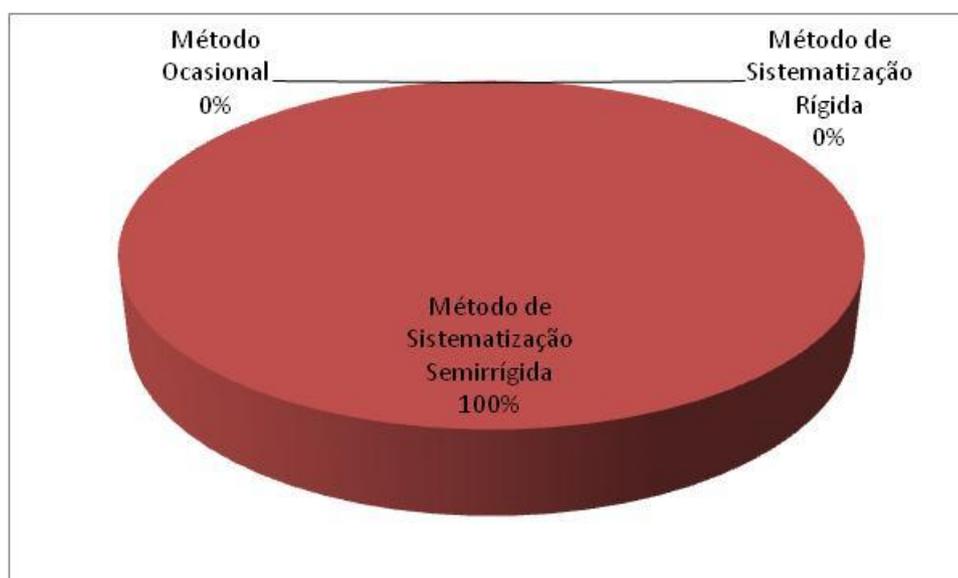


Gráfico 4 – Método de ensino quanto à sistematização da matéria

A questão 4 questionou aos participantes qual o método de ensino, quanto à sistematização da matéria considera adequado para o ensino na disciplina Auditoria, foram apresentadas três alternativas:

- **Método de Sistematização Rígida:** quando o esquema de aula não permite flexibilidade alguma, por meio de seus itens logicamente entrosados;
- **Método de Sistematização Semirrígida:** quando o esquema da aula permite certa flexibilidade para melhor adaptação às condições reais da classe;
- **Método Ocasional:** quando é aproveitada a motivação do momento, bem como os acontecimentos relevantes do meio.

Os participantes da pesquisa (100%) consideraram adequado ao ensino na disciplina Auditoria quando o esquema de aula permite certa flexibilidade para melhor adaptação às condições reais da classe: método de sistematização semirrígida.

Questão 5: Quanto às atividades discentes, qual o método considera adequado para o ensino na disciplina Auditoria?

Tabela 5 – Método de ensino quanto às atividades discentes

Alternativas	Respostas	Percentual
Método Passivo	0	0,00%
Método Ativo	9	100,00%
Total	9	100,00%

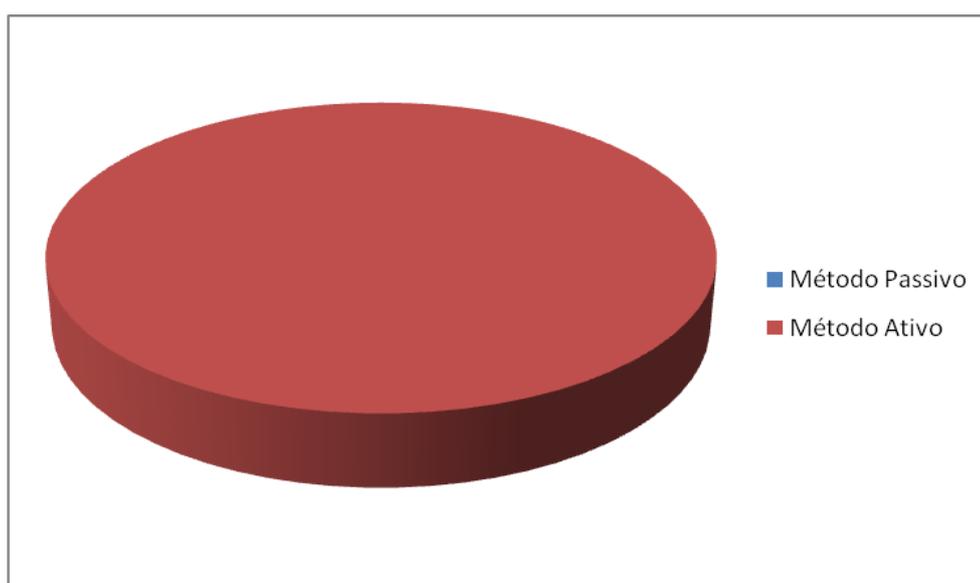


Gráfico 5 – Método de ensino quanto às atividades discentes

A questão 5 indagou qual o método de ensino considera adequado quanto às atividades discentes, foram apresentadas duas alternativas:

- **Método Passivo:** quando se dá ênfase à atividade do professor, ficando os alunos em atitude passiva;
- **Método Ativo:** quando se tem em mira o desenvolvimento da aula com a participação do educando.

Os participantes da pesquisa (100%) escolheram a alternativa que busca o desenvolvimento da aula com a participação do educando como o mais adequado para o ensino na disciplina Auditoria.

Questão 6: Quanto à globalização do conhecimento, qual o método de ensino considera adequado para o ensino na disciplina Auditoria?

Tabela 6 – Método de ensino quanto à globalização do conhecimento

Alternativas	Respostas	Percentual
Método de Globalização	7	77,78%
Método Não Globalizado	0	0,00%
Método de Concentração	2	22,22%
Total	9	100,00%

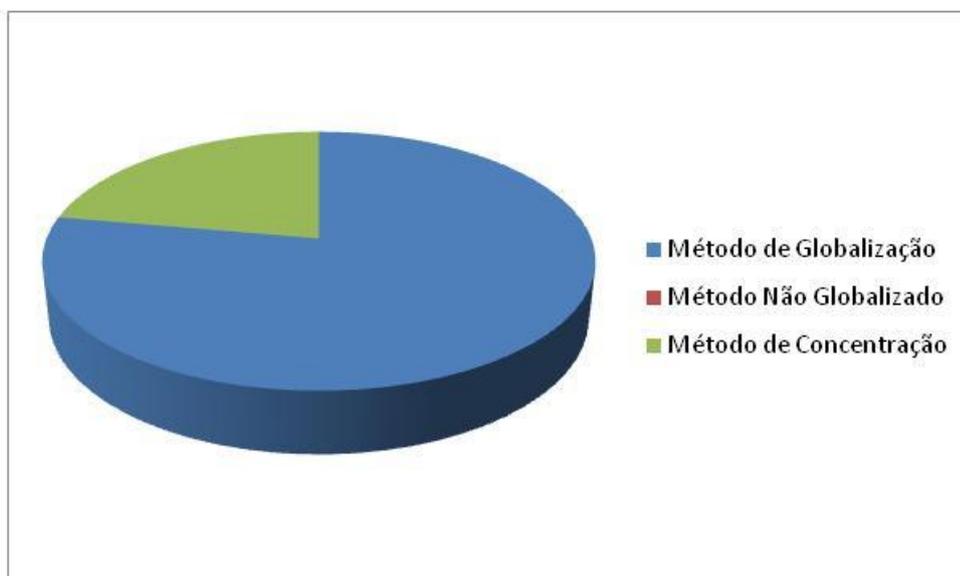


Gráfico 6 – Método de ensino quanto à globalização do conhecimento

A questão 6 questionou aos respondentes qual o método de ensino quanto à globalização considera adequado para o ensino na disciplina Auditoria, foram apresentadas três alternativas:

- **Método de Globalização:** quando, mediante um centro de interesse, as aulas se desenvolvem abrangendo um grupo de disciplinas;
- **Método Não Globalizado ou de Especialização:** quando disciplinas e partes delas são tratadas de modo isolado, estanque, sem articulação entre si;
- **Método de Concentração:** assume posição intermediária entre o globalizado e o especializado ou por disciplina.

A maioria dos respondentes (77,78%) considerou adequado para o ensino na disciplina quando, mediante um centro de interesse, as aulas se desenvolvem abrangendo um grupo de disciplinas: método de globalização.

Questão 7: Indique os métodos de ensino e os respectivos percentuais utilizados no processo ensino-aprendizagem na disciplina Auditoria?

Tabela 7 – Métodos de ensino e percentuais utilizados na disciplina Auditoria

ALTERNATIVAS	R1	R2	R3	R4	R5	R6	R7	R8	R9	MÉDIA
Aula expositiva	20,0%	30,0%	25,0%	10,0%	30,0%	40,0%	20,0%	70,0%	50,0%	32,8%
Ensino baseado em problemas	40,0%	20,0%	25,0%	30,0%	0,0%	0,0%	20,0%	0,0%	0,0%	15,0%
Estudo de caso	40,0%	10,0%	30,0%	30,0%	30,0%	10,0%	20,0%	10,0%	10,0%	21,1%
Jogos de empresa ou RLP	0,0%	5,0%	10,0%	20,0%	10,0%	0,0%	20,0%	0,0%	0,0%	7,2%
Palestra	0,0%	10,0%	5,0%	4,0%	10,0%	10,0%	10,0%	10,0%	10,0%	7,7%
Seminário	0,0%	20,0%	5,0%	5,0%	10,0%	5,0%	10,0%	10,0%	15,0%	8,9%
Outros	0,0%	5,0%	0,0%	1,0%	10,0%	35,0%	0,0%	0,0%	15,0%	7,3%
Total	100,0%									

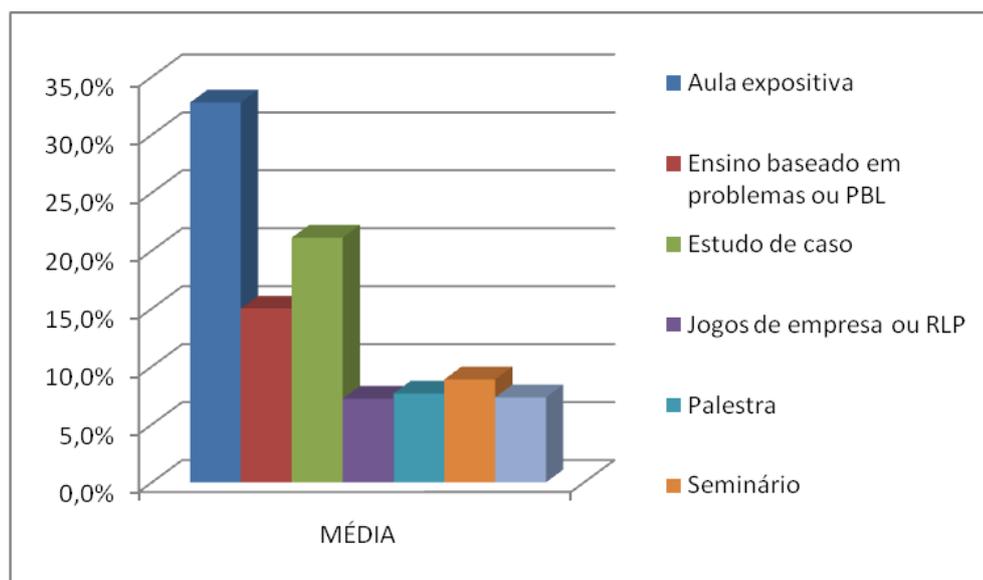


Gráfico 7 – Métodos de ensino e percentuais utilizados na disciplina Auditoria

A questão 7 indagou aos participantes da pesquisa os métodos de ensino e os respectivos percentuais utilizados no processo ensino-aprendizagem na disciplina Auditoria, foram apresentadas as seguintes alternativas:

- Aula expositiva;
- Ensino baseado em problemas ou PBL – *Problem-Basead Learning*;
- Estudo de caso ou método de caso;
- Jogos de empresa ou RLP – *Role Playing Games*;
- Palestra;
- Seminário;
- Outros.

A pesquisa revela que os métodos de ensino mais utilizado no processo ensino-aprendizado na disciplina Auditoria pelos participantes da pesquisa são: a aula expositiva (32,8%), o estudo de caso (21,1%) e o ensino baseado em problemas (15,0%).

Questão 8: Quanto à técnica pedagógica, qual considera adequada ao ensino na disciplina Auditoria?

Tabela 8 – Técnica Pedagógica adequada ao ensino da Auditoria

Alternativas	Respostas	Percentual
Andragogia	0	0,00%
Pedagogia crítica	3	33,33%
Pedagogia empreendedora	2	22,22%
Pedagogia por condicionamento	1	11,11%
Pedagogia renovadora	3	33,33%
Pedagogia tradicional	0	0,00%
Total	9	100,00%

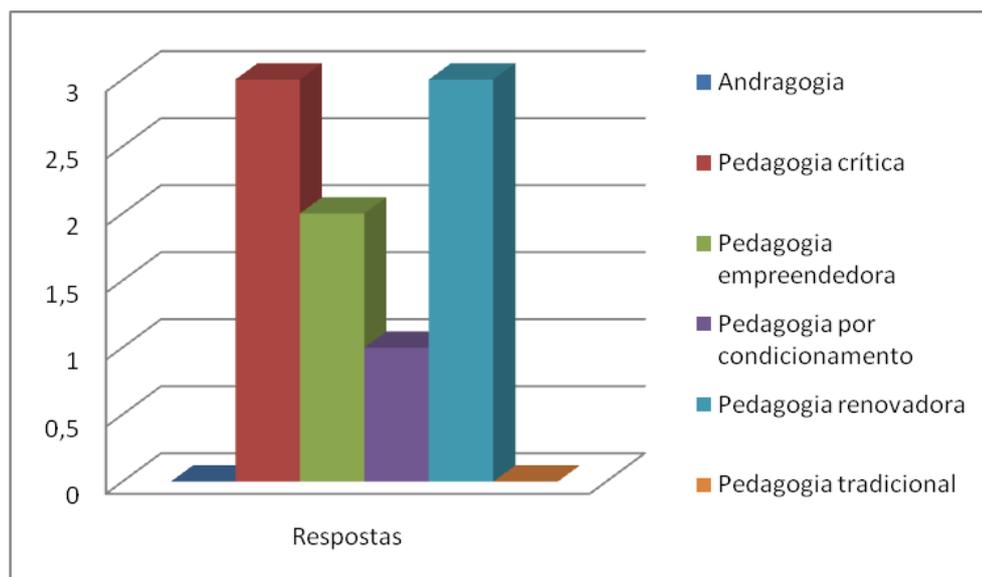


Gráfico 8 – Técnica Pedagógica adequada ao ensino da Auditoria

A questão 8 indagou aos participantes da pesquisa qual a técnica pedagógica que considera adequada ao ensino na disciplina Auditoria e as alternativas apresentadas foram:

- Andragogia;
- Pedagogia crítica;
- Pedagogia empreendedora;
- Pedagogia por condicionamento;
- Pedagogia renovadora;
- Pedagogia tradicional.

A Pedagogia Crítica e a Pedagogia Renovadora, cada uma com 33,33%, foram consideradas pelos respondentes com as mais adequadas para o ensino na disciplina Auditoria.

5.2 Conteúdo programático da disciplina Auditoria

Apresenta-se, a seguir, o resultado da aplicação do questionário Métodos e Metodologias de Ensino e Conteúdo Programático quanto ao conteúdo programático.

O objetivo do questionamento é colher as impressões dos docentes sobre o conteúdo programático ideal para a disciplina Auditoria considerando as necessidades do mercado de trabalho. O conteúdo programático ideal seria aquele adequado ao nível dos alunos e a carga horária, flexível e útil para concretização dos objetivos de aprendizagem na disciplina Auditoria.

Baseado no conteúdo proposto pelo Conselho Federal de Contabilidade para a disciplina Auditoria e na experiência como docente da disciplina Auditoria no curso de graduação em Ciências Contábeis, elaborou-se o conteúdo programático a seguir relacionado, sendo indagado aos participantes da pesquisa quais os itens que deveriam ser contemplados no conteúdo programático da disciplina Auditoria de forma a permitir ao egresso o exercício da atividade de auditoria.

Conteúdo programático da disciplina Auditoria proposto aos participantes da pesquisa:

1. Auditor independente: normas e requisitos;
2. Auditor interno: normas e requisitos;
3. Auditoria das contas do Ativo: objetivos e procedimentos;
4. Auditoria das contas do Passivo: objetivos e procedimentos;
5. Auditoria das contas do Patrimônio Líquido: objetivos e procedimentos;
6. Auditoria das demonstrações consolidadas: conceito, objetivos e procedimentos;
7. Auditoria de contas de resultado: objetivos e procedimentos;
8. Auditoria de sistemas: conceito, objetivos e procedimentos;
9. Auditoria fiscal: conceito, objetivos e procedimentos;
10. Auditoria governamental: conceito, objetivos e procedimentos;
11. Auditoria Independente: normas e procedimentos;
12. Auditoria Interna: normas e procedimentos;
13. Controle interno: conceito, objetivos e avaliação;
14. História da auditoria no Brasil;
15. História da auditoria;
16. Introdução à auditoria: conceito, objeto, objetivos e aplicação;
17. Normas brasileiras de auditoria;

18. Normas internacionais de auditoria;
19. Papéis de trabalho: conceito, finalidade, conteúdo, preparação, revisão e arquivo;
20. Parecer de auditoria: conceito, estrutura, tipos, normas e responsabilidade;
21. Planejamento em auditoria: conceito, objetivos, plano e programa;
22. Procedimentos técnicos básicos: conceito e aplicação;
23. Relatório de auditoria: conceito, tipos e conteúdo;
24. Revisão pelos pares: conceito, objetivo e procedimentos;
25. Risco de auditoria: conceito e avaliação;
26. Seleção da amostra: técnicas estatísticas e não estatísticas;
27. Testes substantivos e de observância: conceito e aplicação.

Questão 9: Considerando as necessidades do mercado de trabalho assinala os itens que devem ser contemplados no conteúdo programático da disciplina Auditoria de forma a permitir ao egresso o exercício da atividade de auditoria.

Tabela 9 – Conteúdo programático disciplina Auditoria

Alternativas	Respostas	Percentuais
Auditor independente: normas e requisitos.	9	100,0%
Auditor interno: normas e requisitos.	9	100,0%
Auditoria das contas do Ativo: objetivos e procedimentos.	9	100,0%
Auditoria das contas do Passivo: objetivos e procedimentos.	9	100,0%
Auditoria Independente: normas e procedimentos.	9	100,0%
Auditoria Interna: normas e procedimentos.	9	100,0%
Normas brasileiras de auditoria.	9	100,0%
Papéis de trabalho: conceito, finalidade, conteúdo, preparação, revisão e arquivo.	9	100,0%
Parecer de auditoria: conceito, estrutura, tipos, normas e responsabilidade.	9	100,0%
Planejamento em auditoria: conceito, objetivos, plano e programa.	9	100,0%
Procedimentos técnicos básicos: conceito e aplicação.	9	100,0%
Relatório de auditoria: conceito, tipos e conteúdo.	9	100,0%
Auditoria de contas de resultado: objetivos e procedimentos.	8	88,9%
Controle interno: conceito, objetivos e avaliação.	8	88,9%
Auditoria das contas do Patrimônio Líquido: objetivos e procedimentos.	7	77,8%
Introdução à auditoria: conceito, objeto, objetivos e aplicação.	7	77,8%
Risco de auditoria: conceito e avaliação.	7	77,8%
Testes substantivos e de observância: conceito e aplicação.	7	77,8%
Auditoria das demonstrações consolidadas: conceito, objetivos e procedimentos.	7	77,8%
Seleção da amostra: técnicas estatísticas e não estatísticas.	3	33,3%
Revisão pelos pares: conceito, objetivo e procedimentos.	2	22,2%
Auditoria governamental: conceito, objetivos e procedimentos.	2	22,2%
Auditoria fiscal: conceito, objetivos e procedimentos.	2	22,2%
Normas internacionais de auditoria.	2	22,2%
História da auditoria.	2	22,2%
História da auditoria no Brasil.	2	22,2%
Auditoria de sistemas: conceito, objetivos e procedimentos.	2	22,2%

Tabela 10 – Conteúdo programático aprovado pela maioria dos participantes

Alternativas	Percentuais
Auditor independente: normas e requisitos.	100,0%
Auditor interno: normas e requisitos.	100,0%
Auditoria das contas do Ativo: objetivos e procedimentos.	100,0%
Auditoria das contas do Passivo: objetivos e procedimentos.	100,0%
Auditoria Independente: normas e procedimentos.	100,0%
Auditoria Interna: normas e procedimentos.	100,0%
Normas brasileiras de auditoria.	100,0%
Papéis de trabalho: conceito, finalidade, conteúdo, preparação, revisão e arquivo.	100,0%
Parecer de auditoria: conceito, estrutura, tipos, normas e responsabilidade.	100,0%
Planejamento em auditoria: conceito, objetivos, plano e programa.	100,0%
Procedimentos técnicos básicos: conceito e aplicação.	100,0%
Relatório de auditoria: conceito, tipos e conteúdo.	100,0%
Auditoria de contas de resultado: objetivos e procedimentos.	88,9%
Controle interno: conceito, objetivos e avaliação.	88,9%
Auditoria das contas do Patrimônio Líquido: objetivos e procedimentos.	77,8%
Introdução à auditoria: conceito, objeto, objetivos e aplicação.	77,8%
Risco de auditoria: conceito e avaliação.	77,8%
Testes substantivos e de observância: conceito e aplicação.	77,8%
Auditoria das demonstrações consolidadas: conceito, objetivos e procedimentos.	77,8%

A Tabela 9 evidencia os itens contidos no conteúdo programático da disciplina Auditoria proposto aos participantes, o número de vezes que o item foi assinalado pelos respondentes e o respectivo percentual em relação ao total dos participantes da pesquisa, e a Tabela 10 apresenta os itens que deveriam ser contemplados no conteúdo programático da disciplina Auditoria de forma a permitir ao egresso o exercício da atividade de auditoria escolhidos pela maioria dos participantes, percentual de 77,8% a 100,0%. O conteúdo programático escolhido pela maioria dos participantes da pesquisa (Tabela 10) é convergente com o conteúdo programático contido na Proposta Nacional de Conteúdo para os Cursos de Graduação em Ciências Contábeis do Conselho Federal de Contabilidade, exceto pela inclusão do item auditoria das demonstrações consolidadas e pela exclusão dos itens: seleção

da amostra e revisão pelos pares.

A questão 10, questão aberta, solicitava aos participantes da pesquisa que registrassem as sugestões para inclusão no conteúdo programático apresentado no questionário e para melhoria na relação teórico-prática na disciplina Auditoria.

Questão 10: Registre as sugestões para inclusão no conteúdo programático e para a melhoria na relação teórico-prática na disciplina Auditoria.

Resposta 1: O conteúdo programático da disciplina Auditoria deve apresentar e evidenciar a relação Auditoria e Governança Corporativa.

Resposta 2: A Gestão de Riscos deve fazer parte do estudo na disciplina Auditoria Contábil.

Resposta 3: Devem ser inseridos no conteúdo programático os efeitos da convergência das normas brasileiras de contabilidade ao padrão internacional na atividade de auditoria.

Quatro participantes da pesquisa não registraram sugestões para inclusão no conteúdo programático nem para a melhoria na relação teórico-prática na disciplina Auditoria e três participantes responderam à questão 10, mas não trouxeram contribuições sobre o conteúdo programático nem para melhoria na relação teórico-prática.

Os respondentes 1, 2 e 3, cujas respostas foram fielmente descritas neste trabalho, fizeram sugestões para a inclusão no conteúdo programático proposto da disciplina Auditoria:

1. relação Auditoria e Governança Corporativa;
2. Gestão de Riscos;
3. efeitos da convergência das normas brasileiras de contabilidade às normas

internacionais na atividade de auditoria.

Os dados coletados por meio do questionário Métodos e Metodologias de Ensino e Conteúdo Programático permitiram chegar às seguintes informações:

- A maioria dos docentes pesquisados dedica 24 horas à docência;
- Os métodos de ensino que os respondentes consideraram adequados para uso no processo ensino aprendizagem na disciplina Auditoria são:
 - o método dedutivo;
 - o método lógico;
 - o método de sistematização semirrígida;
 - o método ativo;
 - o método de globalização.
- A aula expositiva é o método de ensino mais utilizado pelos participantes da pesquisa;
- Os participantes da pesquisa consideraram adequados para a utilização no processo ensino-aprendizagem na disciplina Auditoria as técnicas pedagógicas Pedagogia Crítica e Pedagogia Renovadora;
- O conteúdo programático escolhido pela maioria dos respondentes como adequado para possibilitar o exercício da atividade de auditoria pelos egressos equipara-se quase que integralmente com o conteúdo programático contido na Proposta Nacional do Conselho Federal de Contabilidade.

Apresentaram-se, nesse capítulo, os resultados da aplicação do questionário Métodos e Metodologias de Ensino e Conteúdo Programático evidenciando-se os métodos de ensino e as técnicas pedagógicas considerados adequados ao processo ensino-aprendizagem na disciplina Auditoria, e o conteúdo programático que possibilite o exercício da atividade de auditoria pelos egressos.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho busca contribuir para o processo ensino-aprendizagem da disciplina Auditoria no curso superior de contabilidade.

Para a consecução do trabalho, efetuou-se, inicialmente, uma pesquisa bibliográfica e documental que serviu de base para o trabalho e subsidiou a pesquisa de campo. Foram consultados livros, artigos publicados em revistas científicas, dissertações, teses, legislações e normas de auditoria, além de *sites* de entidades de classe e normas da profissão contábil e universitárias.

Os trabalhos foram complementados pela pesquisa de campo, de enfoque qualitativo, aplicada com os docentes da disciplina Auditoria nos cursos de graduação em Ciências Contábeis nas Universidades da Região Metropolitana de Santos (Costa da Mata Atlântica). Foi utilizado como instrumento de coleta de dados um questionário com nove perguntas fechadas de múltipla escolha e uma questão aberta.

Esta pesquisa foi elaborada para atender os objetivos estabelecidos neste trabalho e responder ao problema formulado.

O objetivo geral desta pesquisa é contribuir para o processo ensino-aprendizagem no curso de graduação de Ciências Contábeis, desenvolvendo estratégias que possibilitem a relação teórico-prática na Auditoria Contábil. O objetivo geral foi alcançado com o cumprimento dos objetivos específicos, a seguir descritos:

- a) Elaborou-se o referencial teórico sobre os conceitos, definições e classificações de auditoria, regulamentação e desenvolvimento da atividade de auditoria no Brasil;
- b) Elaborou-se o referencial teórico sobre o auditor, normas, requisitos e atributos pessoais;
- c) Identificaram-se os métodos e as metodologias de ensino mais apropriadas ao ensino da disciplina Auditoria;

- d) Identificaram-se as técnicas pedagógicas e andragógicas aplicadas no ensino da disciplina Auditoria;
- e) Identificou-se o conteúdo programático adequado ao ensino da disciplina Auditoria que possibilite o egresso o exercício da atividade de auditoria.

Para se atender aos objetivos propostos, a pesquisa discorreu sobre:

- I- Os conceitos, definições e classificações de auditoria;
- II- A regulamentação e o desenvolvimento da atividade de auditoria no Brasil;
- III- As normas profissionais do auditor;
- IV- Os conceitos de Pedagogia e de Andragogia;
- V- Ensino da contabilidade;
- VI- Métodos de ensino em contabilidade.

Os resultados, obtidos neste trabalho, evidenciam que:

- a) são adequados para o processo ensino-aprendizagem os métodos de ensino dedutivo, lógico, de sistematização semirrígida, ativo e de globalização;
- b) são utilizados pelos docentes da disciplina Auditoria diversos métodos de ensino: aula expositiva; estudo de casos; estudo baseado em problemas; seminário; palestra etc., com predominância, ainda, da aula expositiva;
- c) são adequadas para o ensino da disciplina Auditoria a pedagogia crítica e renovadora que permitem a participação ativa dos alunos no processo de ensino-aprendizagem;
- d) o conteúdo programático proposto, aprovado pela maioria dos participantes da pesquisa de campo e semelhante ao conteúdo da proposta do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, é fundamental para se atingirem os objetivos da disciplina Auditoria e possibilitar o exercício da atividade de auditoria pelos egressos.

Por essa razão, considera-se que a pesquisa cumpriu os objetivos e possibilitou responder ao problema proposto, todavia, forçoso é reconhecer que este trabalho não exaure o tema.

Por fim, destaque-se que este trabalho não esgota o assunto, dadas a sua complexidade e importância, mas espera contribuir de alguma maneira para a melhoria do processo ensino-aprendizagem na disciplina Auditoria e fomentar a discussão e a pesquisa sobre os métodos, as metodologias, as técnicas pedagógicas e o conteúdo programático adequados para o processo ensino-aprendizagem na disciplina Auditoria.

REFERÊNCIAS

ANTÔNIO, Severino. **Educação e transdisciplinaridade: crise e reencantamento de aprendizagem.** Rio de Janeiro: Lucerna, 2002.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes; BARRETO, Pedro Humberto Teixeira. **Auditoria contábil: enfoque teórico, normativo e prático.** São Paulo: Saraiva, 2008.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G.. **Auditoria.** Trad. José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Proposta nacional de conteúdo para o curso de graduação em ciências contábeis/Juarez Domingues Carneiro (coordenador)... [et al.]** – Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2008.

_____. _____. **Resolução n. 781, de 10 de abril de 1995.** Aprova a NBC P 3 – Normas Profissionais do Auditor Interno.

_____. _____. **Resolução n. 803, de 20 de novembro de 1996.** Aprova o Código de Ética Profissional do Contabilista – CEPC.

_____. _____. **Resolução n. 820 de 21 de janeiro de 1998.** Aprova a NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis com alterações e dá outras providências.

_____. _____. **Resolução n. 821 de 21 de janeiro de 1998.** Aprova a NBC P 1 – Normas Profissionais de Auditor Independente com alterações e dá outras providências.

_____. _____. **Resolução n. 986 de 28 de novembro de 2003.** Aprova a NCB T 12 – Da Auditoria Interna.

_____. _____. **Resolução n. 1.034, de 22 de setembro de 2005.** Aprova a NBC P 1.2 – Independência.

_____. _____. **Resolução n. 1.100, de 30 de agosto de 2007.** Aprova a NBC P 1.6 – Sigilo.

_____. _____. **Resolução n. 1.146 de 16 de dezembro de 2008.** Aprova a nova redação da NBC P 4 – Educação Profissional Continuada.

_____. _____. **Resolução n. 1.155, de 04 de março de 2009.** Aprova o Comunicado Técnico CT 02 que trata da emissão de Parecer dos Auditores Independentes face à edição da NBC T 19.18.

_____. _____. **Resolução n. 1.203, de 03 de dezembro de 2009.** Aprova a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria.

BRASIL. **Decreto-lei n. 7.988, de 22 de setembro de 1945.** Dispõe sobre o ensino superior de ciências econômicas e de ciências contábeis e atuariais.

_____. **Decreto-lei n. 9.295, de 27 de maio de 1946.** Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros e dá outras providências.

BRASIL. **Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por Ações.

_____. **Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007.** Altera e revoga dispositivos da Lei n. 6404, de 15 de dezembro de 1976 e da Lei n. 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.

BRASIL. **Lei n. 11.941, de 27 de maio de 2009.** Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis n^{os} 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-lei n^o 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis n^{os} 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei n^o 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis n^{os} 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei n^o 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis n^{os} 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos n^{os} 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei n^o 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências.

_____. Ministério da Educação. **Resolução CNE/CES n. 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.

_____. Tribunal de Contas da União. **Resolução n. 155, de 4 de dezembro de 1992.** Aprova o Regimento Interno do Tribunal de Contas da União.

BURCKHARDT, Gustavo. **RPG (Roleplaying games) E PBL (Problem Based Learning):** uma proposta de ambiente de conhecimento baseado na web. 2004. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção. Universidade Federal de Santa Catarina.

CARDOSO, Isa Mara. **Andragogia em ambientes virtuais de aprendizagem**. 2006. Dissertação (Mestrado) - Programa de Pós-Graduação em Educação da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.

CAVALCANTI, Roberto de Albuquerque; GAYO, Maria Alice Fernandes da Silva. Andragogia na educação universitária. **Conceitos**. Julho de 2004 - Julho de 2005. Disponível em: <http://www.adufpb.org.br/publica/conceitos/11/art05.pdf>. Acesso em: 25/01/2009.

CERVO, L. Amado; BERVIAN, A. Pedro. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Person Prentice Hall, 2002.

Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo. Auditoria por meios eletrônicos -11. São Paulo: Atlas, 1999. **Coleção Seminários CRC-SP / IBRACON** – Elaboração: KPMG – Peat Marwick, expositor: José Antonio de Sousa, páginas 92 e 93.

DEMO, Pedro. **Pesquisa: princípio científico e educativo**. 11. ed. São Paulo: Cortez, 2005.

_____. **Complexidade e aprendizagem: a dinâmica não linear do conhecimento**. São Paulo: Atlas, 2008.

DOLABELA, Fernando. **Pedagogia empreendedora**. São Paulo. Cultura, 2003.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Miniaurélio Século XXI Escolar: O minidicionário da língua portuguesa**. 4. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2001.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GADOTTI, Moacir. **Pensamento pedagógico brasileiro**. 7. ed. São Paulo: Ática, 2000.

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

_____. **Metodologia do ensino superior**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GIL, Antonio de Lourenço. **Auditoria de negócios: auditoria governamental, contingências versus qualidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HAIDT, Regina Célia Cazaux. **Curso de didática geral**. 7. ed. São Paulo: Ática, 2006.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA - IBGC. Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa. 4. ed. São Paulo: IBGC, 2009.

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

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Maria de Andrade. **Metodologia do trabalho científico**: procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicações e trabalhos científicos. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

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

MAGALHÃES, Antônio de Deus F., LUNKES, Irtes Cristina; MÜLLER, Aderbal Nicolas. **Auditoria das organizações**: metodologias alternativas ao planejamento e à operacionalização dos métodos e das técnicas. São Paulo: Atlas, 2001.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARION, José Carlos. **O ensino da contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

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

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual de elaboração de monografias e dissertações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

NÉRICI, Imídeo Giuseppe. **Introdução à didática geral** – dinâmica da escola. 7. ed. Rio de Janeiro: Fundo de Cultura, 1968.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade internacional**. São Paulo: Atlas, 2008.

NOGUEIRA, Sônia Mairos. **A andragogia**: que contributos para a prática educativa? Portal de Periódicos da Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC. Disponível em: <<http://www.periodicos.udesc.br>>. Acessado em: 11/12/2008.

OLIVEIRA, Antônio Benedito Silva (Coord.). **Métodos e técnicas de pesquisa em contabilidade**. São Paulo: Saraiva, 2003.

OLIVEIRA, Robson Ramos; CARVALHO, Vânia Silva de. A Produção Científica sobre Auditoria: um estudo bibliométrico a partir do caderno de indicadores CAPES no período de 2004 a 2006. **Revista Pensar Contábil**, v. 10, n. 13, p. 12-21, out./dez. 2008.

PEREIRA, Adriana Lenho de Figueiredo. As tendências pedagógicas e a prática educativa nas ciências da saúde. **Cad. Saúde Pública**, 19(5), p.1527-1534, set.-out./2003.

PEREIRA, Anísio Candido; NASCIMENTO, Wesley Souza do. Um estudo sobre a atuação da auditoria interna na detecção de fraudes nas empresas do setor privado no Estado de São Paulo. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, ano 7, n. 19, set.-dez./2005.

RIBEIRO, Luis Roberto de Camargo. **A aprendizagem baseada em problemas (PBL): uma implementação na educação em engenharia na voz dos atores.** 2005. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Educação (concentração em Metodologia de Ensino) da Universidade Federal de São Carlos.

RICARDINO, Álvaro Augusto. **Algumas limitações do ensino de auditoria nos cursos de ciências contábeis no Brasil.** 2003. Disponível em: <<http://www.nossocontador.com>>. Acesso em: 25/01/2009.

RODRIGUES, Edna de Almeida; ARAÚJO, Adriana Maria Procópio de. O ensino da contabilidade: aplicação do método PBL nas disciplinas de contabilidade em uma Instituição de Ensino Superior Particular. *In*: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE, 6., 2006. São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2006.

SÁ, Antônio Lopes de. **Curso de auditoria.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SAMPIERI, R. Hernandez; COLLADO, C. Fernandez; LUCIO, P. Baptista. **Metodologia de pesquisa.** São Paulo: Mc Graw Hill, 2006.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; GOMES, José Mário Matsumura. **Fundamentos de auditoria contábil.** São Paulo: Atlas, 2006.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos; ARIMA, Carlos Hideo. **Fundamentos de auditoria de sistemas.** São Paulo: Atlas, 2006.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico.** 23. ed. revisada e atualizada. São Paulo: Cortez, 2007.

SOUZA, Benedito Felipe de; PEREIRA, Anísio Candido. **Auditoria contábil: abordagem prática e operacional.** São Paulo: Atlas, 2006.

VASCONCELLOS, Celso dos S.. Competência Docente na Perspectiva de Paulo Freire. **Revista de Educação AEC**, n.143, p. 66-78, abr.-jun./2007.

APÊNDICE

Apêndice: Questionário respondido pelos docentes da disciplina Auditoria

Apêndice

Questionário respondido pelos docentes da disciplina Auditoria

QUESTIONÁRIO: MÉTODOS E METODOLOGIAS DE ENSINO E CONTÉUDO PROGRAMÁTICO

DADOS DO PARTICIPANTE

Nome:

Formação:

Titulação e ano de conclusão:

1- Qual o tempo semanal dedicado à docência, incluir atividades extraclasse?

	44 horas		36 horas		24 horas		12 horas		6 horas
--	----------	--	----------	--	----------	--	----------	--	---------

2- Quanto à forma de raciocínio, qual o método de ensino considera adequado para o ensino na disciplina Auditoria?

	Método Dedutivo: o assunto estudado segue do geral para o particular.
	Método Indutivo: o assunto estudado é apresentado por meio de casos particulares, sugerindo-se que se descubra o princípio geral que rege os mesmos.
	Método Analógico: quando os dados particulares apresentados permitirem comparações que levam a concluir, por semelhança.

3- Quanto à coordenação da matéria, qual o método de ensino considera adequado para o ensino na disciplina Auditoria?

	Método Lógico: quando os dados ou fatos são apresentados em ordem de antecedente e conseqüente ou do menos complexo ao mais complexo.
	Método Psicológico: quando a apresentação dos elementos segue mais os interesses, necessidades e experiências do educando.

4- Quanto à sistematização da matéria, qual o método de ensino considera adequado para o ensino na disciplina Auditoria?

	Método de Sistematização Rígida: quando o esquema da aula não permite flexibilidade alguma, por meio de seus itens logicamente entrosados.
	Método de Sistematização Semirrígida: quando o esquema da aula permite certa flexibilidade para melhor adaptação às condições reais da classe.
	Método Ocasional: quando é aproveitada a motivação do momento, bem como os acontecimentos relevantes do meio.

5- Quanto às atividades discentes, qual o método considera adequado para o ensino na disciplina Auditoria?

	Método Passivo: quando se dá ênfase à atividade do professor, ficando os alunos em atitude passiva.
	Método Ativo: quando se tem em mira o desenvolvimento da aula com a participação do educando.

6- Quanto à globalização do conhecimento, qual o método de ensino considera adequado para o ensino na disciplina Auditoria?

	Método de Globalização: quando, mediante um centro de interesse, as aulas se desenvolvem abrangendo um grupo de disciplinas.
	Método Não Globalizado ou de Especialização: quando disciplinas e partes delas são tratadas de modo isolado, estanque, sem articulação entre si.
	Método de Concentração: assume posição intermediária entre o globalizado e o especializado ou por disciplina.

7- Indique os métodos de ensino e os respectivos percentuais utilizados no processo ensino-aprendizagem na disciplina Auditoria:

Aula expositiva	%
Ensino baseado em Problemas ou PBL – <i>Problem-Based Learning</i>	%
Estudo de caso ou método de caso	%
Jogos de empresa ou RLP – <i>Role Playing Games</i>	%
Palestra	%
Seminário	%
Outros	%

8- Quanto à técnica pedagógica, qual considera adequada ao ensino na disciplina Auditoria?

Andragogia
Pedagogia crítica
Pedagogia empreendedora
Pedagogia por condicionamento
Pedagogia renovadora
Pedagogia tradicional

9- Considerando as necessidades do mercado de trabalho, assinale os itens que devem ser contemplados no conteúdo programático da disciplina Auditoria de forma a permitir ao egresso o exercício da atividade de auditoria:

	Auditor independente: normas e requisitos.
	Auditor interno: normas e requisitos.
	Auditoria das contas do Ativo: objetivos e procedimentos.
	Auditoria das contas do Passivo: objetivos e procedimentos.
	Auditoria das contas do Patrimônio Líquido: objetivos e procedimentos.
	Auditoria das demonstrações consolidadas: conceito, objetivos e procedimentos.
	Auditoria de contas de resultado: objetivos e procedimentos.
	Auditoria de sistemas: conceito, objetivos e procedimentos.
	Auditoria fiscal: conceito, objetivos e procedimentos.
	Auditoria governamental: conceito, objetivos e procedimentos.
	Auditoria Independente: normas e procedimentos.
	Auditoria Interna: normas e procedimentos.
	Controle interno: conceito, objetivos e avaliação.
	História da auditoria no Brasil.
	História da auditoria.
	Introdução à auditoria: conceito, objeto, objetivos e aplicação.
	Normas brasileiras de auditoria.
	Normas internacionais de auditoria.
	Papeis de trabalho: conceito, finalidade, conteúdo, preparação, revisão e arquivo.
	Parecer de auditoria: conceito, estrutura, tipos, normas e responsabilidade.
	Planejamento em auditoria: conceito, objetivos, plano e programa.
	Procedimentos técnicos básicos: conceito e aplicação.
	Relatório de auditoria: conceito, tipos e conteúdo.
	Revisão pelo pares: conceito, objetivo e procedimentos.
	Risco de auditoria: conceito e avaliação.
	Seleção da amostra: técnicas estatísticas e não estatísticas.
	Testes substantivos e de observância: conceito e aplicação.

ANEXOS

Anexo 1- Decreto-lei n. 9.295 de 27 de maio de 1946

Anexo 2 - Proposta nacional de conteúdo para o curso de graduação em Ciências Contábeis (Resumo dos capítulos 1 e 2)

Anexo 3 - Resolução CNE/CES 10 de 16 de dezembro de 2004

Anexo 1

Decreto-lei n. 9.295 de 27 de maio de 1946

Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros e dá outras providências.

O Presidente da República, usando da atribuição que lhe confere o artigo 180 da Constituição, decreta:

CAPÍTULO I DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE E DOS CONSELHOS REGIONAIS

Art. 1º Ficam criados o Conselho Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais de Contabilidade, de acordo com o que preceitua o presente Decreto Lei.

Art. 2º A fiscalização do exercício da profissão de contabilista, assim entendendo-se os profissionais habilitados como contadores e guarda-livros, de acordo com as disposições constantes do Decreto nº 20.158, de 30 de junho de 1931, Decreto nº 21.033, de 8 de fevereiro de 1932, Decreto-Lei nº 6.141, de 28 de dezembro de 1943 e Decreto-Lei nº 7.988, de 22 de setembro de 1945, será exercida pelo Conselho Federal de Contabilidade e pelos Conselhos Regionais de Contabilidade a que se refere o artigo anterior.

• Conforme dispõe a Lei nº 3.384, de 28 de abril de 1958, os profissionais habilitados como guarda-livros, bem como os técnicos em contabilidade diplomados em conformidade com o disposto no Decreto-Lei nº 6.141, de 28 de dezembro de 1943, modificado pelo Decreto-Lei nº 8.191, de 20 de novembro de 1945, passaram a integrar a categoria profissional de Técnicos em Contabilidade.

Art. 3º Terá sua sede no Distrito Federal o Conselho Federal de Contabilidade, ao qual ficam subordinados os Conselhos Regionais.

Art. 4º *(Revogado pelo Decreto-Lei nº 1.040, de 21 de outubro de 1969, com nova redação dada pela Lei 11.160/05).*

Art. 5º *(Revogado pelo Decreto-Lei nº 1.040, de 21 de outubro de 1969).*

Parágrafo único. *(Revogado pelo Decreto-Lei nº 1.040, de 21 de outubro de 1969).*

Art. 6º São atribuições do Conselho Federal de Contabilidade:

- a) organizar o seu Regimento Interno;
- b) aprovar os Regimentos Internos organizados pelos Conselhos Regionais, modificando o que se tornar necessário, a fim de manter a respectiva unidade de ação;
- c) tomar conhecimento de quaisquer dúvidas suscitadas nos Conselhos Regionais e dirimi-las;
- d) decidir, em última instância, os recursos de penalidade imposta pelos Conselhos Regionais;
- e) publicar o relatório anual de seus trabalhos, em que deverá figurar a relação de todos os profissionais registrados.

Art. 7º Ao Presidente compete, além da direção do Conselho, a suspensão de qualquer decisão que o mesmo tome e lhe pareça inconveniente.

Parágrafo único. O ato da suspensão vigorará até novo julgamento do caso, para o qual o Presidente convocará segunda reunião no prazo de quinze dias, a contar de seu ato; e se, no segundo julgamento, o Conselho mantiver, por dois terços de seus membros, a decisão suspensa, esta entrará em vigor imediatamente.

Art. 8º Constitui renda do Conselho Federal de Contabilidade:

- a) 1/5 (um quinto) da renda bruta de cada Conselho Regional nela não se compreendendo doações, legados e subvenções;
- b) doação e legados;

c) subvenções dos Governos.

Art. 9º Os Conselhos Regionais de Contabilidade serão organizados nos moldes do Conselho Federal, cabendo a este fixar-lhes o número de componentes, determinando a forma da eleição local para sua composição, inclusive do respectivo Presidente.

• *O mandato dos presidentes dos Conselhos de Contabilidade é disciplinado pelo art. 3º do DL nº 1.040, de outubro de 1969.*

• *A forma de eleição para os CRCs está prevista no art. 4º do DL nº 1.040, de 21 de outubro de 1969, com redação dada pela Lei nº 5.730, de 8 de novembro de 1971.*

Parágrafo único. O Conselho promoverá a instalação, nos Estados, nos Territórios e nos Municípios dos órgãos julgados necessários, podendo estender-se a mais de um Estado a ação de qualquer deles.

Art. 10 São atribuições dos Conselhos Regionais:

a) expedir e registrar a carteira profissional prevista no artigo 17;

• *Alínea a com redação dada pela Lei nº 9.710, de 3 de setembro de 1946.*

b) examinar reclamações e representações escritas acerca dos serviços de registro e das infrações dos dispositivos legais vigentes, relativos ao exercício da profissão de contabilista, decidindo a respeito;

c) fiscalizar o exercício das profissões de contador e guarda-livros, impedindo e punindo as infrações, e, bem assim, enviando às autoridades competentes minuciosos e documentados relatórios sobre fatos que apurarem, e cuja solução ou repressão não seja de sua alçada;

d) publicar relatório anual de seus trabalhos e a relação dos profissionais registrados;

e) elaborar a proposta de seu regimento interno, submetendo-o à aprovação do Conselho Federal de Contabilidade;

f) representar ao Conselho Federal de Contabilidade acerca de novas medidas necessárias, para regularidade do serviço e para fiscalização do exercício das profissões previstas na alínea b, deste artigo;

g) admitir a colaboração das entidades de classe nos casos relativos à matéria das alíneas anteriores.

Art. 11 A renda dos Conselhos Regionais será constituída do seguinte:

a) 4/5 da taxa de expedição das carteiras profissionais estabelecidas no art. 17 e seu parágrafo único;

b) 4/5 das multas aplicadas conforme alínea b, do artigo anterior;

c) 4/5 da arrecadação da anuidade prevista no art. 21 e seus parágrafos;

d) doações e legados;

e) subvenções dos Governos.

CAPÍTULO II

DO REGISTRO DA CARTEIRA PROFISSIONAL

Art. 12 Os profissionais a que se refere este Decreto-Lei somente poderão exercer a profissão depois de regularmente registrados no órgão competente do Ministério da Educação e Saúde e no Conselho Regional de Contabilidade a que estiverem sujeitos.

Parágrafo único. O exercício da profissão, sem o registro a que alude este artigo, será considerado como infração do presente Decreto-Lei.

Art. 13 Os profissionais punidos por inobservância do artigo anterior e seu parágrafo único não poderão obter o registro sem provar o pagamento das multas em que houverem incorrido.

Art. 14 Se o profissional, registrado em qualquer dos Conselhos Regionais de Contabilidade, mudar de domicílio, fará visar, no Conselho Regional a que o novo local dos seus trabalhos estiver sujeito, a carteira profissional de que trata o art. 17. Considera-se que há mudança, desde que o profissional exerça qualquer das profissões, no novo domicílio, por prazo maior de noventa dias.

Art. 15 Os indivíduos, firmas, sociedades, associações, companhias e empresas em geral, e suas filiais que exerçam ou explorem, sob qualquer forma, serviços técnicos

contábeis, ou a seu cargo tiverem alguma secção que a tal se destine, somente poderão executar os respectivos serviços depois de provarem, perante os Conselhos de Contabilidade, que os encarregados da parte técnica são exclusivamente profissionais habilitados e registrados na forma da lei.

Parágrafo único. As substituições dos profissionais obrigam à nova prova, por parte das entidades a que se refere este artigo.

Art. 16 O Conselho Federal organizará, anualmente, com as alterações havidas e em ordem alfabética, a relação completa dos registros, classificados conforme os títulos de habilitação e a fará publicar no Diário Oficial.

Art. 17 A todo profissional registrado de acordo com este Decreto-Lei será entregue uma carteira profissional, numerada, registrada e visada no Conselho Regional respectivo, a qual conterá:

• *Art. 17, caput, com redação dada pela Lei nº 9.710, de 3 de setembro de 1946.*

- a) seu nome por extenso;
- b) sua filiação;
- c) sua nacionalidade e naturalidade;
- d) a data do seu nascimento;
- e) denominação da escola em que se formou ou declaração de sua categoria de provisionado;
- f) a data em que foi diplomado ou provisionado, bem como, indicação do número do registro no órgão competente do Departamento Nacional de Educação;
- g) a natureza do título ou dos títulos de sua habilitação;
- h) o número do registro do Conselho Regional respectivo;
- i) sua fotografia de frente e impressão dactiloscópica do polegar;
- j) sua assinatura.

Parágrafo único. A expedição da carteira fica sujeita à taxa de Cr\$ 30,00 (trinta cruzeiros).

Art. 18 A carteira profissional substituirá o diploma ou o título de provisionamento para os efeitos legais; servirá de carteira de identidade e terá fé pública.

Art. 19 As autoridades federais, estaduais e municipais só receberão impostos relativos ao exercício da profissão de contabilista mediante exibição da carteira a que se refere o art. 18.

Art. 20 Todo aquele que, mediante anúncios, placas, cartões comerciais, ou outros meios, se propuser ao exercício da profissão de contabilista, em qualquer de seus ramos, fica sujeito às penalidades aplicáveis ao exercício ilegal da profissão, se não estiver devidamente registrado.

Parágrafo único. Para fins de fiscalização, ficam os profissionais obrigados a declarar, em todo e qualquer trabalho realizado e nos elementos previstos neste artigo, a sua categoria profissional de contador ou guarda-livros, bem como o número de seu registro no Conselho Regional.

CAPÍTULO III

DA ANUIDADE DEVIDA AOS CONSELHOS REGIONAIS

Art. 21 Os profissionais, diplomados ou não, registrados de acordo com o que preceitua o presente Decreto-Lei ficam obrigados ao pagamento de uma anuidade de sessenta cruzeiros (Cr\$ 60,00) ao Conselho Regional de sua jurisdição.

• *Redação dada pela Lei nº 570/48, de 22 de dezembro de 1948.*

§ 1º O pagamento da anuidade será efetuado até 31 de março de cada ano, devendo, no primeiro ano de exercício da profissão, realizar-se por ocasião de ser expedida a carteira profissional.

§ 2º O pagamento da anuidade fora do prazo estabelecido pelo parágrafo primeiro far-se-á no dobro da importância estabelecida neste artigo.

• *Conforme dispõe a Lei nº 4.695, de 22 de junho de 1965, compete ao CFC fixar o valor das anuidades devidas pelos*

profissionais.

Art. 22 As firmas, sociedades, empresas, companhias, ou quaisquer organizações que explorem qualquer ramo dos serviços contábeis ficam obrigadas a pagar uma anuidade de duzentos cruzeiros (Cr\$ 200,00) ao Conselho Regional a cuja jurisdição pertencerem.

• Redação dada pela Lei nº 570/48, de 22 de dezembro de 1948.

§ 1º O pagamento desta anuidade deverá ser feito dentro do prazo estabelecido no § 1º do art. 21, observando, para os casos de pagamento fora do prazo, o que estabelece o § 2º do mesmo artigo.

§ 2º O pagamento da primeira anuidade deverá ser feito por ocasião da inscrição inicial no Conselho Regional.

• Conforme dispõe a Lei nº 4.695, de 22 de junho de 1965, compete ao CFC fixar o valor das anuidades devidas pelas firmas aos Conselhos Regionais a que estejam jurisdicionados.

Art. 23 Quando um profissional ou uma organização que explore qualquer dos ramos dos serviços contábeis tiver exercício em mais de uma região, deverá pagar a anuidade ao Conselho Regional em cuja jurisdição tiver sede, devendo, porém, registrar-se em todos os demais Conselhos interessados e comunicar por escrito a esses Conselhos, até 31 de março de cada ano, a continuação de sua atividade, ficando o profissional, além disso, obrigado, quando requerer o registro em determinado Conselho, a submeter sua carteira profissional ao visto do respectivo Presidente.

Art. 24 Somente poderão ser admitidos à execução de serviços públicos de contabilidade, inclusive à organização dos mesmos, por contrato particular, sob qualquer modalidade, o profissional ou pessoas jurídicas que provem quitação de suas anuidades e de outras contribuições a que estejam sujeitos.

CAPÍTULO IV DAS ATRIBUIÇÕES PROFISSIONAIS

Art. 25 São considerados trabalhos técnicos de contabilidade:

- a) organização e execução de serviços de contabilidade em geral;
- b) escrituração dos livros de contabilidade obrigatórios, bem como de todos os necessários no conjunto da organização contábil e levantamento dos respectivos balanços e demonstrações;
- c) perícias judiciais ou extra-judiciais, revisão de balanços e de contas em geral, verificação de haveres, revisão permanente ou periódica de escritas, regulações judiciais ou extra-judiciais de avarias grossas ou comuns, assistência aos Conselhos Fiscais das sociedades anônimas e quaisquer outras atribuições de natureza técnica conferidas por lei aos profissionais de contabilidade.

Art. 26 Salvo direitos adquiridos *ex-vi* do disposto no art. 2º do Decreto nº 21.033, de 8 de fevereiro de 1932, as atribuições definidas na alínea *c* do artigo anterior são privativas dos contadores diplomados.

CAPÍTULO V DAS PENALIDADES

Art. 27 As penalidades aplicáveis por infração do exercício legal da profissão serão as seguintes:

- a) multa de Cr\$ 500,00 a Cr\$ 1.000,00 aos infratores dos artigos 12 e 26 deste Decreto-Lei;
- b) multas de Cr\$ 500,00 a Cr\$ 1.000,00 aos profissionais e de Cr\$ 1.000,00 a Cr\$ 5.000,00 às firmas, sociedades, associações, companhias e empresas, quando se tratar de infração dos arts. 15 e 20 e seus respectivos parágrafos;
- c) multa de Cr\$ 200,00 a Cr\$ 500,00 aos infratores de dispositivos não mencionados nas alíneas precedentes ou para os quais não haja indicação de penalidade especial;

• Conforme dispõe a Lei nº 4.695, de 22 de junho de 1965, compete ao CFC fixar o valor das multas devidas pelos profissionais e pelas firmas aos Conselhos Regionais a que estejam jurisdicionados.

d) suspensão do exercício da profissão aos profissionais que, dentro do âmbito de sua atuação e no que se referia à parte técnica, forem responsáveis por qualquer falsidade de documentos que assinarem e pelas irregularidades de escrituração praticadas no sentido de fraudar as rendas públicas (Decreto-Lei nº 5.844, de 23/9/1943, artigo 39, parágrafo primeiro);

e) suspensão do exercício da profissão, pelo prazo de seis meses a um ano, ao profissional que demonstrar incapacidade técnica no desempenho de suas funções, a critério do Conselho Regional de Contabilidade a que estiver sujeito, facultada, porém, ao interessado a mais ampla defesa por si ou pelo Sindicato a que pertencer.

Art. 28 São considerados como exercendo ilegalmente a profissão e sujeitos à pena estabelecida na alínea a do artigo anterior:

a) os profissionais que desempenharem quaisquer das funções específicas na alínea c, do artigo 25, sem possuírem, devidamente legalizado, o título a que se refere o artigo 26 deste Decreto-Lei;

b) os profissionais que, embora legalmente habilitados, não fizerem, ou com referência a eles não for feita, a comunicação exigida no artigo 15 e seu parágrafo único.

Art. 29 O profissional suspenso do exercício da profissão fica obrigado a depositar a carteira profissional no Conselho Regional de Contabilidade que tiver aplicado a penalidade, até a expiração do prazo de suspensão, sob pena de apreensão desse documento.

Art. 30 A falta de pagamento de multa devidamente confirmada importará, decorridos trinta (30) dias da notificação, em suspensão, por noventa dias, do profissional ou da organização que nela tiver incorrido.

Art. 31 As penalidades estabelecidas neste Capítulo não isentam de outras, em que os infratores hajam incorrido, por violação de outras leis.

Art. 32 Das multas impostas pelos Conselhos Regionais poderá, dentro do prazo de sessenta dias, contados da notificação, ser interposto recurso, sem efeito suspensivo, para o Conselho Federal de Contabilidade.

§ 1º Não se efetuando amigavelmente o pagamento das multas, serão estas cobradas pelo executivo fiscal, na forma da legislação vigente.

§ 2º Os autos de infração, depois de julgados definitivamente, contra o infrator, constituem títulos de dívida líquida e certa para efeito de cobrança a que se refere o parágrafo anterior.

§ 3º São solidariamente responsáveis pelo pagamento das multas os infratores e os indivíduos, firmas, sociedades, companhias, associações ou empresas a cujos serviços se achem.

Art. 33 As penas de suspensão do exercício serão impostas aos profissionais pelos Conselhos Regionais, com recurso para o Conselho Federal de Contabilidade.

Art. 34 As multas serão aplicadas no grau máximo quando os infratores já tiverem sido condenados, por sentença passada em julgado, em virtude da violação de dispositivos legais.

Art. 35 No caso de reincidência da mesma infração, praticada dentro do prazo de dois anos, a penalidade será elevada ao dobro da anterior.

CAPÍTULO VI DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 36 Aos Conselhos Regionais de Contabilidade fica cometido o encargo de dirimir quaisquer dúvidas suscitadas acerca das atribuições de que trata o Capítulo IV, com recurso suspensivo para o Conselho Federal de Contabilidade, a quem compete decidir em última instância sobre a matéria.

Art. 37 A exigência da carteira profissional de que trata o Capítulo II somente será efetiva a partir de 180 dias, contados da instalação do respectivo Conselho Regional.

Art. 38 Enquanto não houver associações profissionais ou sindicatos em algumas das regiões econômicas a que se refere a letra *b*, do art. 4º, a designação dos respectivos representantes caberá ao Delegado Regional do Trabalho, ou ao Diretor do Departamento Nacional do Trabalho, conforme a jurisdição onde ocorrer a falta.

Art. 39 A renovação de um terço dos membros do Conselho Federal, a que alude o parágrafo único do artigo 5º, far-se-á no primeiro Conselho mediante sorteio para os dois triênios subseqüentes.

• *Art. 39 com redação dada pela Lei nº 9.710, de 3 de setembro de 1946.*

Art. 40 O presente Decreto-Lei entrará em vigor trinta (30) dias após sua publicação no *Diário Oficial*.

Art. 41 Revogam-se as disposições em contrário.

Rio de Janeiro, 27 de maio de 1946.

EURICO GASPAR DUTRA

Presidente

Anexo 2

Proposta nacional de conteúdo para o curso de graduação em Ciências Contábeis (Resumo do capítulo 1 e 2)

CAPÍTULO 1

PROPOSTA NACIONAL DE CONTEÚDO PARA O CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), órgão responsável pelo registro e fiscalização o exercício profissional dos contabilistas no Brasil, há muito tempo, vem se empenhando para atender às constantes solicitações sobre os conteúdos que devem compor a formação dos profissionais da área contábil e o aprimoramento do ensino superior de Ciências Contábeis.

Uma das principais demandas vem sendo a de uma proposta nacional de matriz curricular que possibilite minimizar os problemas decorrentes das inúmeras matrizes existentes nos mais de novecentos cursos superiores de Ciências Contábeis.

A comissão criada pelo CFC submeteu o modelo de proposta básica aos coordenadores e aos professores de cursos de Ciências Contábeis a fim de que pudesse ser utilizado como referência na elaboração do plano de ensino de IES.

A proposta contém: o ementário de cada disciplina; o conteúdo programático; a bibliografia básica; a carga horária e os objetivos gerais das disciplinas, contemplando, também: modelos de regulamento e diretrizes de Trabalho de Conclusão de Curso (TCC); atividades complementares e estágio para o curso de bacharelado em Ciências Contábeis, com aplicabilidade tanto para a modalidade de educação presencial como a distância.

O documento apresenta as disciplinas do Curso de Ciências Contábeis organizadas em 3 (três) Eixos Temáticos, perfazendo um total de 3 mil horas. Os três Eixos Temáticos estão em consonância com a Resolução CNE/CES nº 10/04, de 16 de dezembro de 2004 (Anexo 1), que instituiu as Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de graduação em Ciências Contábeis, assim distribuídas:

- › 2.640 horas em Conteúdo Curricular;
- › 180 horas de Estágio;
- › 120 horas em Trabalho de Conclusão de Curso; e
- › 60 horas em Atividades Complementares.

Já os conteúdos de formação estão assim divididos:

- › Conteúdo de Formação Básica 990 horas/aula;
- › Conteúdo de Formação Profissional 1.590 horas/aula;
- › Conteúdo de Formação Teórico-Prática 420 horas/aula.

Os conteúdos foram distribuídos de forma a atender, igualmente, às Resoluções CNE/CES nº. 02/7, de 18/6/2007 (Anexo 2), que dispõe sobre a carga horária mínima e os procedimentos relativos a integralização e a duração do curso; e CNE/CES nº. 03/7, de 02/7/2007 (Anexo 3), que dispõe sobre os procedimentos a serem adotados quanto aos conceitos de horas/aula.

QUADRO 1 – Proposta de Componentes Curriculares por Eixo Temático

Código Título Carga Horária

CONTEÚDO DE FORMAÇÃO BÁSICA

- 1001 Matemática 60
- 1002 Métodos Quantitativos Aplicados 90
- 1003 Matemática Financeira 90
- 1004 Comunicação Empresarial 60
- 1005 Economia 120
- 1006 Administração 60
- 1007 Instituições de Direito Público e Privado 60
- 1008 Direito Comercial e Legislação Societária 60
- 1009 Direito Trabalhista e Legislação Social 60

- 1010 Direito e Legislação Tributária 120
- 1011 Ética e Legislação Profissional 60
- 1012 Filosofia da Ciência 30
- 1013 Metodologia do Trabalho Científico 30
- 1014 Psicologia Organizacional 30
- 1015 Tecnologia da Informação 60

SUBTOTAL 990

Código Título Carga Horária
CONTEÚDO DE FORMAÇÃO PROFISSIONAL

- 2001 Contabilidade Básica 120
- 2002 Estrutura das Demonstrações Contábeis 90
- 2003 Contabilidade Societária 60
- 2004 Teoria Geral da Contabilidade 60
- 2005 Perícia, Avaliação e Arbitragem 60
- 2006 Contabilidade Avançada 90
- 2007 Contabilidade de Custos 60
- 2008 Apuração e Análise de Custos 60
- 2009 Auditoria 90
- 2010 Controladoria 90
- 2011 Contabilidade e Orçamento Público 90
- 2012 Planejamento e Contabilidade Tributária 60
- 2013 Contabilidade Internacional 60
- 2014 Responsabilidade Social 60
- 2015 Análise de Projetos e Orçamento Empresarial 60
- 2016 Análise das Demonstrações Contábeis 60
- 2017 Empreendedorismo 60
- 2018 Mercado de Capitais 60
- 2019 Finanças Empresariais 60
- 2020 Sistemas de Informação Gerencial 60
- Optativa 60
- Optativa 60
- Optativa 60

SUBTOTAL 1.590

Código Título Carga Horária
CONTEÚDO DE FORMAÇÃO TEÓRICO-PRÁTICA

- 3001 Estágio Supervisionado 180
- 3002 Metodologia de Pesquisa 60
- 3003 Trabalho de Conclusão de Curso 120
- Atividade Complementar 60

SUBTOTAL 420

Código Título Carga Horária
CONTEÚDO DE DISCIPLINAS OPTATIVAS – MÍNIMO DE 180 HORAS

- 4001 Contabilidade Aplicada às Instituições Financeiras 60
- 4002 Contabilidade Aplicada às Entidades de Interesse Social 60
- 4003 Contabilidade Aplicada ao Agronegócio 60
- 4004 Contabilidade Nacional 60
- 4005 Economia Brasileira 60

FLUXO DO CURSO

A disposição das disciplinas (ordem) e a forma como serão oferecidas aos alunos (módulos ou semestres), assim como a inclusão dos pré-requisitos, podem variar de instituição para instituição, consideradas as peculiaridades de cada uma delas.

PROPOSTA DE CONTEÚDO

Os modelos propostos servirão de base para a elaboração do plano de ensino do curso a ser implementado e contêm o ementário de cada disciplina; o conteúdo programático; a bibliografia básica; e os objetivos gerais das disciplinas (Capítulos 2, 3, 4 e 5).

REGULAMENTO DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO (TCC)

Contempla as diretrizes para a elaboração dos Trabalhos de Conclusão de Curso (Cap. 6).

REGULAMENTO DAS ATIVIDADES COMPLEMENTARES

Contempla as diretrizes para a participação do aluno em Atividades Extracurriculares (Capítulo 7).

REGULAMENTO DE ESTÁGIO PARA INICIAÇÃO PROFISSIONAL

Contempla as diretrizes para a participação do aluno no Estágio Extracurricular (Capítulo 8).

CAPÍTULO 2**CONTEÚDO DE FORMAÇÃO BÁSICA**

A proposta de Conteúdo de Formação Básica foi desenvolvida com base no disposto na Resolução CNE/CES nº. 10/04, de 16/12/04, e o seu conteúdo é composto pelas seguintes disciplinas: Matemática; Métodos Quantitativos Aplicados; Matemática Financeira; Comunicação Empresarial; Economia, Administração, Instituições de Direito Público e Privado; Direito Comercial e Legislação Societária; Direito Trabalhista e Legislação Social; Direito e Legislação Tributária; Ética e Legislação Profissional; Filosofia da Ciência; Metodologia do Trabalho Científico; Psicologia Organizacional e Tecnologia da Informação.

Neste, e nos capítulos que se seguem, as disciplinas são apresentadas com a seguinte estrutura: título; ementa; objetivo; conteúdo programático e bibliografia básica.

(...) Título:

Auditoria

Ementa:

Conceitos Básicos de Auditoria; Normas Técnicas e Profissionais de Auditoria (NBC-T e NBC-P); Planejamento de Auditoria; Seleção da Amostra e Avaliação de Risco; Controle Interno; Papéis de Trabalho; Pareceres de Auditoria; Auditoria das Contas Patrimoniais; Auditoria das Contas de Resultado; Relatórios de Auditoria; Revisão pelos Pares.

Objetivo:

Compreender as normas e os conceitos teóricos para o desempenho da atividade de auditoria contábil, indispensáveis à formação profissional do auditor. Compreender também a auditoria contábil dos elementos patrimoniais e de resultado, aplicando procedimentos em extensão, profundidade e oportunidade adequadas.

Conteúdo Programático:**Conceitos Básicos de Auditoria**

Contextualização

Auditoria interna

Auditoria externa

Controle interno

Normas Técnicas e Profissionais de Auditoria

Fundamentos da auditoria contábil

Perfil do auditor contábil

Normas brasileiras de auditoria

Normas da IFAC

Planejamento de Auditoria

Conceituação

Objetivos

Plano e programa de auditoria

Realização de testes de auditoria

Realização de procedimentos de revisão analítica

Seleção da Amostra e Avaliação do Risco

População e estratificação

Tamanho da amostra

Amostra aleatória, sistemática e causal

Avaliação dos resultados da amostra

Avaliação da razoabilidade de estimativas contábeis

Modelo de risco de auditoria

Evidência

Avaliação do negócio

Controle Interno

Conceitos

Objetivos

Avaliação da integridade da administração

Entendimento e avaliação da estrutura e sistemas de controle

Entendimento da estrutura e dos sistemas contábeis

Papéis de Trabalho

Conceito

Finalidade

Forma e conteúdo

Confidencialidade, custódia e propriedade

Tipos de papéis de trabalho

Preparação de papéis de trabalho

Revisão de papéis de trabalho

Arquivos de papéis de trabalho

Pareceres de Auditoria

Conceito

Estrutura

Normas do parecer dos auditores independentes

Responsabilidade

Tipos de parecer (com ressalva, sem ressalva, parecer adverso, com abstenção de opinião)

Parágrafo de ênfase

Auditoria das Contas Patrimoniais

Objetivos

Ativo circulante

Ativo realizável a longo prazo

Ativo permanente

Exigibilidades e do resultado de exercícios futuros

Patrimônio líquido

Auditoria das Contas de Resultado

Objetivos

Despesas

Receitas

Relatórios de Auditoria

Contextualização

Conteúdo

Relatório circunstanciado

Relatório de recomendações

Revisão pelos Pares

Objetivos

Procedimentos

Relatórios de revisão pelos pares

Bibliografia Básica:

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um curso moderno e completo. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003. ISBN 85 224-3503-0.

ATTIE, William. **Auditoria**: conceitos e aplicações. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1998. ISBN 85 224-1829-2.

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. São Paulo: Atlas, 2002. ISBN 85 224-3244-9.

Anexo 3

**CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO
CÂMARA DE EDUCAÇÃO SUPERIOR
RESOLUÇÃO CNE/CES 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.*

O Presidente da Câmara de Educação Superior do Conselho Nacional de Educação, no uso de suas atribuições, conferidas pelo art. 9º, § 2º, alínea “c”, da Lei N° 4.024, de 20 de dezembro de 1961, com a redação dada pela Lei N° 9.131, de 25 de novembro de 1995, e tendo em vista as diretrizes e os princípios fixados pelos Pareceres CNE/CES 776, de 3/12/97, CNE/CES 583, de 4/4/2001, CNE/CES 67, de 11/3/2003, bem como o Parecer CNE/CES 289, de 6/11/2003, alterado pelo Parecer CNE/CES 269, de 16/09/2004, todos homologados pelo Ministro da Educação, resolve:

Art. 1º A presente Resolução institui Diretrizes Curriculares Nacionais para o curso de graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, a serem observadas pelas Instituições de Educação Superior.

Art. 2º As Instituições de Educação Superior deverão estabelecer a organização curricular para cursos de Ciências Contábeis por meio de Projeto Pedagógico, com descrição dos seguintes aspectos:

- I - perfil profissional esperado para o formando, em termos de competências e habilidades;
- II – componentes curriculares integrantes;
- III - sistemas de avaliação do estudante e do curso;
- IV - estágio curricular supervisionado;
- V - atividades complementares;
- VI – monografia, projeto de iniciação científica ou projeto de atividade – como Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) – como componente opcional da instituição;
- VII - regime acadêmico de oferta;
- VIII - outros aspectos que tornem consistente o referido Projeto.

§ 1º O Projeto Pedagógico, além da clara concepção do curso de graduação em Ciências Contábeis, com suas peculiaridades, seu currículo pleno e operacionalização, abrangerá, sem prejuízo de outros, os seguintes elementos estruturais:

- I - objetivos gerais, contextualizados em relação às suas inserções institucional, política, geográfica e social;
- II - condições objetivas de oferta e a vocação do curso;
- III - cargas horárias das atividades didáticas e para integralização do curso;
- IV - formas de realização da interdisciplinaridade;
- V - modos de integração entre teoria e prática;
- VI - formas de avaliação do ensino e da aprendizagem;
- VII - modos da integração entre graduação e pós-graduação, quando houver;
- VIII - incentivo à pesquisa, como necessário prolongamento da atividade de ensino e como instrumento para a iniciação científica;
- IX - concepção e composição das atividades de estágio curricular supervisionado, suas diferentes formas e condições de realização, observado o respectivo regulamento;
- X - concepção e composição das atividades complementares;
- XI - inclusão opcional de trabalho de conclusão de curso (TCC).

§ 2º Projetos Pedagógicos para cursos de graduação em Ciências Contábeis poderão admitir Linhas de Formação Específicas nas diversas áreas da Contabilidade, para melhor atender às demandas institucionais e sociais.

§ 3º Com base no princípio de educação continuada, as IES poderão incluir no Projeto

Pedagógico do curso, a oferta de cursos de pós-graduação *lato sensu*, nas respectivas Linhas de Formação e modalidades, de acordo com as efetivas demandas do desempenho profissional.

Art. 3º O curso de graduação em Ciências Contábeis deve ensejar condições para que o futuro contabilista seja capacitado a:

I - compreender as questões científicas, técnicas, sociais, econômicas e financeiras, em âmbito nacional e internacional e nos diferentes modelos de organização;

II - apresentar pleno domínio das responsabilidades funcionais envolvendo apurações, auditorias, perícias, arbitragens, noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, com a plena utilização de inovações tecnológicas;

III - revelar capacidade crítico-analítica de avaliação, quanto às implicações organizacionais com o advento da tecnologia da informação.

Art. 4º O curso de graduação em Ciências Contábeis deve possibilitar formação profissional que revele, pelo menos, as seguintes competências e habilidades:

I - utilizar adequadamente a terminologia e a linguagem das Ciências Contábeis e Atuariais;

II - demonstrar visão sistêmica e interdisciplinar da atividade contábil;

III - elaborar pareceres e relatórios que contribuam para o desempenho eficiente e eficaz de seus usuários, quaisquer que sejam os modelos organizacionais;

IV - aplicar adequadamente a legislação inerente às funções contábeis;

V - desenvolver, com motivação e através de permanente articulação, a liderança entre equipes multidisciplinares para a captação de insumos necessários aos controles técnicos, à geração e disseminação de informações contábeis, com reconhecido nível de precisão;

VI - exercer suas responsabilidades com o expressivo domínio das funções contábeis, incluindo noções de atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais e governamentais, que viabilizem aos agentes econômicos e aos administradores de qualquer segmento produtivo ou institucional o pleno cumprimento de seus encargos quanto ao gerenciamento, aos controles e à prestação de contas de sua gestão perante à sociedade, gerando também informações para a tomada de decisão, organização de atitudes e construção de valores orientados para a cidadania;

VII - desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação contábil e de controle gerencial, revelando capacidade crítico analítica para avaliar as implicações organizacionais com a tecnologia da informação;

VIII - exercer com ética e proficiência as atribuições e prerrogativas que lhe são prescritas através da legislação específica, revelando domínios adequados aos diferentes modelos organizacionais.

Art. 5º Os cursos de graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, deverão 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, observado o perfil definido para o formando e que atendam aos seguintes campos interligados de formação:

I - conteúdos de Formação Básica: estudos relacionados com outras áreas do conhecimento, sobretudo Administração, Economia, Direito, Métodos Quantitativos, Matemática e Estatística;

II - conteúdos de Formação Profissional: estudos específicos atinentes às Teorias da Contabilidade, incluindo as noções das atividades atuariais e de quantificações de informações financeiras, patrimoniais, governamentais e não-governamentais, de auditorias, perícias, arbitragens e controladoria, com suas aplicações peculiares ao setor público e privado;

III - conteúdos de Formação Teórico-Prática: Estágio Curricular Supervisionado, Atividades Complementares, Estudos Independentes, Conteúdos Optativos, Prática em Laboratório de Informática utilizando *softwares* atualizados para Contabilidade.

Art. 6º A organização curricular do curso de graduação em Ciências Contábeis estabelecerá,

expressamente, as condições para a sua efetiva conclusão e integralização curricular, de acordo com os seguintes regimes acadêmicos que as Instituições de Ensino Superior adotarem: regime seriado anual; regime seriado semestral; sistema de créditos com matrícula por disciplina ou por módulos acadêmicos, com a adoção de pré-requisitos, atendido o disposto nesta Resolução.

Art. 7º O Estágio Curricular Supervisionado é um componente curricular direcionado para a consolidação dos desempenhos profissionais desejados, inerentes ao perfil do formando, devendo cada instituição, por seus Colegiados Superiores Acadêmicos, aprovar o correspondente regulamento, com suas diferentes modalidades de operacionalização.

§ 1º O estágio de que trata este artigo poderá ser realizado na própria instituição de ensino, mediante laboratórios que congreguem as diversas ordens práticas correspondentes aos diferentes pensamentos das Ciências Contábeis e desde que sejam estruturados e operacionalizados de acordo com regulamentação própria, aprovada pelo conselho superior acadêmico competente, na instituição.

§ 2º As atividades de estágio poderão ser reprogramadas e reorientadas de acordo com os resultados teórico-práticos gradualmente revelados pelo aluno, até que os responsáveis pelo estágio curricular possam considerá-lo concluído, resguardando, como padrão de qualidade, os domínios indispensáveis ao exercício da profissão.

§ 3º Optando a instituição por incluir no currículo do curso de graduação em Ciências Contábeis o Estágio Supervisionado de que trata este artigo, deverá emitir regulamentação própria, aprovada pelo seu Conselho Superior Acadêmico, contendo, obrigatoriamente, critérios, procedimentos e mecanismos de avaliação, observado o disposto no parágrafo precedente.

Art. 8º As Atividades Complementares são componentes curriculares que possibilitam o reconhecimento, por avaliação, de habilidades, conhecimentos e competências do aluno, inclusive adquiridas fora do ambiente escolar, abrangendo a prática de estudos e atividades independentes, transversais, opcionais, de interdisciplinaridade, especialmente nas relações com o mundo do trabalho e com as ações de extensão junto à comunidade.

Parágrafo único. As Atividades Complementares devem constituir-se de componentes curriculares enriquecedores e implementadores do próprio perfil do formando, sem que se confundam com estágio curricular supervisionado.

Art. 9º O Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) é um componente curricular opcional da instituição que, se o adotar, poderá ser desenvolvido nas modalidades de monografia, projeto de iniciação científica ou projetos de atividades centrados em áreas teórico-práticas e de formação profissional relacionadas com o curso.

Parágrafo único. Optando a Instituição por incluir Trabalho de Conclusão de Curso - TCC, nas modalidades referidas no *caput* deste artigo, deverá emitir regulamentação própria, aprovada pelo seu Conselho Superior Acadêmico, contendo, obrigatoriamente, critérios, procedimentos e mecanismos de avaliação, além das diretrizes técnicas relacionadas à sua elaboração.

Art.10. A duração e a carga horária dos cursos de graduação, bacharelados, serão estabelecidas em Resolução da Câmara de Educação Superior.

Art.11. As Diretrizes Curriculares Nacionais desta Resolução deverão ser implantadas pelas Instituições de Educação Superior, obrigatoriamente, no prazo máximo de dois anos, aos alunos ingressantes, a partir da publicação desta.

Parágrafo único. As IES poderão optar pela aplicação das Diretrizes Curriculares Nacionais aos demais alunos do período ou ano subsequente à publicação desta.

Art. 12. Esta Resolução entrará em vigor na data de sua publicação, revogando-se a Resolução CNE/CES nº 6, de 10 de março de 2004, e demais disposições em contrário.

Edson de Oliveira Nunes

Presidente da Câmara de Educação Superior

(*) Resolução CNE/CES 10/2004. Diário Oficial da União, Brasília, 28 de dezembro de 2004, Seção 1, p. 15

(**) RETIFICAÇÃO Resolução CNE/CES 10/2004. Diário Oficial da União, Brasília, de 11 de

março de 2005, Seção 1, p. 9: Na RESOLUÇÃO CNE/CES 10, DE 16 DE DEZEMBRO DE 2004, publicada no Diário Oficial da União de 28/12/2004, Seção 1, página15, “onde se lê: “Art. 3º O curso de graduação em Ciências Contábeis deve ensejar condições para que o futuro CONTABILISTA”, leia-se: “Art. 3º O curso de graduação em Ciências Contábeis deve ensejar condições para que o futuro CONTADOR”.