

**CAPACITAÇÃO PROFISSIONAL DO AUDITOR NAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO E
SUA INSERÇÃO NO MERCADO**
**THE AUDITOR'S PROFESSIONAL TRAINING IN THE INSTITUTIONS OF
EDUCATION AND ITS MARKET INSTITUTION**

Fanne Reis da Silva *
fanne-reis@hotmail.com

Marcus Vinícius Barbosa**
marcus.barbosa1979@gmail.com

Paloma de Lavor Lopes *, **
palomalavor@gmail.com

* Centro Universitário Geraldo di Biase, Volta Redonda/RJ, Brasil
** Faculdade Sul Fluminense, Volta Redonda/RJ, Brasil

Resumo

As crescentes mudanças no cenário econômico demandam mais e mais preparo dos profissionais e qualificação. O intuito dessa pesquisa foi identificar se as IES estão de fato preparando esses profissionais para sua inserção no mercado sem que tenham treinamento adicional. A contabilidade é uma ciência em constante evolução e tem como principal finalidade analisar ocorrências no Patrimônio das empresas. A globalização propiciou o surgimento de muitas empresas de capitais abertos, onde tornou-se necessário a averiguação, seguida de fidedignidade das informações obtidas através dos seus lançamentos no Patrimônio. Para garantir veracidade dos lançamentos e maior confiança de seus acionistas surgiu o profissional do auditor Independente, o qual seria responsável por analisar tais informações e garantindo-as. Além do auditor independente, surgiu o auditor interno com função de garantir o melhor funcionamento dos controles internos das empresas, orientar junto à administração, formas para a melhoria contínua, caso fosse necessário. Objetiva-se compreender, através da análise de ementas de duas IES, se os conteúdos abordados na disciplina de auditoria atendem aos interesses das empresas contratantes destes profissionais, em especial no campo das atividades de controle interno, apontar o conceito de auditoria e verificar a compatibilidade entre os conteúdos abordados nas universidades em relação aos conteúdos disponibilizados pelas empresas de auditoria independente para exercício da atividade. Permitiu-nos compreender que as IES e as grandes firmas possuem em seu programa de treinamento disciplinas semelhantes as que são exigidas pela cartilha criada pela Fundação Brasileira de Contabilidade, porém com ênfase e direcionamento diferentes.

Palavras chave: Controle Interno, auditoria, ensino, diretrizes curriculares

Abstract

The increasing changes in the economic scenario demand more and more professional preparation and qualification. The purpose of this research was to identify if the HEIs are in fact preparing these professionals for their insertion in the market without having additional training. Accounting is a constantly evolving science and its main purpose is to analyze occurrences in corporate equity. Globalization led to the emergence of many open capital companies, where it became necessary to investigate, followed by reliability of the information obtained through their launches in the Patrimony. In order to guarantee the veracity of the launches and the greater confidence of its shareholders, the professional of the Independent Auditor, who would be responsible for analyzing such information and ensuring it, emerged. In addition to the independent auditor, the internal auditor

was created with the purpose of ensuring the best functioning of the internal controls of companies, guiding management together, ways for continuous improvement, if necessary. The aim of this study is to understand, through the analysis of two HEIs, whether the content covered in the audit discipline addresses the interests of the contracting companies of these professionals, especially in the field of internal control activities, point out the concept of auditing and verify the compatibility Among the contents addressed in the universities in relation to the contents made available by the independent auditing companies to carry out the activity. It allowed us to understand that HEIs and large firms have similar disciplines in their training program that are required by the booklet created by the Brazilian Accounting Foundation, but with different emphasis and direction.

Keywords: Internal control, audit, teaching, curricular guidelines

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade consiste em uma ciência que segue em constante evolução e modificação, principalmente em um cenário onde diversos escândalos financeiros ocorridos ao longo das últimas décadas acarretaram inúmeros prejuízos.

A Ciência Contábil evoluiu significativamente ao longo dos últimos tempos e em especial no Brasil, tendo por princípio basilar o estudo das variações quantitativas e qualitativas ocorridas no Patrimônio (conjunto de bens, direitos e obrigações) das organizações, onde por meio de seus instrumentos obtém-se o máximo de informações úteis para as tomadas de decisões, tanto dentro quanto fora da empresa, estudando, interpretando, registrando e controlando o patrimônio. Com a evolução de institutos legais, surge a auditoria, que assume aspecto relevante de validar demonstrações financeiras apresentadas por uma dada organização (GRAMLING et al, 2012). No entanto, para o desenvolvimento da atividade, faz-se necessário implantar e desenvolver controles que alimentem e deem à atividade o devido suporte informacional.

Em função da característica habitual a todas ciências sociais aplicadas e considerando as constantes modificações no cenário econômico, a atividade de auditoria torna-se de suma importância para aferição e ateste da fidedignidade dos números apresentados pelas organizações. Para tanto, existe a necessidade prévia da existência de controles internos que possam ser aferidos e atestados por um auditor, seja ele interno ou externo. As IES, como centros de difusão e preparo de profissionais para atuação no mercado de trabalho, devem estar atentas às mudanças para que em dadas disciplinas, seja dado o devido valor ao cuidado na elaboração de controles internos. No entanto, cabe questionar: as IES estão enfatizando conteúdos acerca de controles internos na disciplina de Auditoria nos Cursos de Ciências Contábeis?

Objetiva-se no presente trabalho compreender, através da análise de ementas de algumas IES, se os conteúdos abordados na disciplina de auditoria atendem aos interesses das empresas contratantes destes profissionais, em especial no campo das atividades de controle interno, sem a necessidade de treinamento adicional, apontando o conceito de auditoria e verificar a compatibilidade entre os conteúdos abordados nas universidades em relação aos conteúdos disponibilizados pelas empresas de auditoria independente para exercício da atividade.

Para realização deste trabalho teórico far-se-á uma revisão bibliográfica para a ancoragem teórica, de onde se pretende referenciar alguns conceitos acerca de Contabilidade, em especial sobre a disciplina de Auditoria, debruçando-se sobre tópicos que abordem auditoria interna, externa, bem como os controles internos; num segundo momento será realizada uma pesquisa qualitativa feita através da coleta de ementa disponibilizada duas IES, comparando, com base no ementário consultado *versus* o programa de treinamento por empresas de consultoria, bem como órgãos regulamentadores, se estes atendem às demandas das organizações contratantes, seguido da análise de discurso, fundamentada por Novikoff (2010) e Bardin (1979), dando suporte a uma análise crítica, cujo critério de seleção consiste na afinidade dos estudos com a problemática abordada neste trabalho.

Neste sentido, após a conclusão deste estudo, busca-se contribuir para as pesquisas acadêmicas do curso de Administração, Gestão Financeira e Ciências Contábeis, bem como para as organizações do setor de atividade de ensino e empresas atuantes no ramo, de modo que estes entes possam comunicar-se de maneira eficiente, afim de formar profissionais que atendam às suas expectativas.

2. A CONTABILIDADE

A contabilidade, segundo Iudícibus et al (2010, p.01) trata-se de uma ciência "[...] concebida para captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam a situação patrimonial [...]" e que "[...] tem um campo de atuação muito amplo[...]" e que se encontra em constante evolução e modificação. O autor (IDEM, 2010) ainda aponta que a ciência versa sobre o estudo das variações quantitativas e qualitativas de acréscimos e decréscimos dos investimentos iniciais alocados nas organizações. Através dela é fornecido o máximo de informações úteis para as tomadas de decisões, tanto dentro quanto fora da empresa, estudando, interpretando, registrando e controlando o patrimônio.

Assim como outras ciências e atividades profissionais, a contabilidade pode ser dividida em algumas ramificações, seja para fins didáticos ou acadêmicos, seja para fins profissionais. Dentre apontam-se algumas como: Auditoria, Custos, Contabilidade Financeira e Contabilidade pública.

O próximo tópico traz o conceito mais abrangente da disciplina de Auditoria, com vistas a aprofundar o enfoque ao campo dos controles internos, atividade esse essencial ao Auditor.

2.1 AUDITORIA

A auditoria é uma das principais técnicas contábeis. Citando Lopes de Sá (2009, p.02), versa que trata-se de uma "[...] tecnologia, porque é aplicação dos conhecimentos científicos da contabilidade". Em termos genéricos, de acordo com Gramling et al (2012, p.06) " é o exame das demonstrações financeiras de uma empresa. (OSNI,2010), complementa o pensamento de que a auditoria consiste na técnica contábil que se apóia na verificação da exatidão e fidedignidade dos dados contidos nas demonstrações contábeis, por meio do exame minucioso dos registros de contabilidade e dos documentos que deram origem a eles. A atividade surgiu da necessidade de verificar a veracidade das informações contidas nas demonstrações financeiras das organizações, lembrando que os autores (GRAMLING et al, 2012) destacam a responsabilidade dos administradores e executivos dar tratamento às demonstrações financeiras, sendo o auditor o "veículo" para emitir um parecer sobre a situação financeira da empresa.

Uma auditoria envolve a execução de procedimentos selecionados para a obtenção de evidências a respeito de valores que são lançados nas demonstrações das empresas. E inclui também avaliar as adequações das práticas contábeis utilizadas no mesmo.

Com o passar do tempo essa técnica contábil teve seu campo de atuação ampliado, passando não só a analisar a veracidade e a confiabilidade das informações contida nas demonstrações financeiras, como que passou a avaliar também o processo e adequação de procedimentos executados dentro da organização e fora da área contábil, para garantir melhor eficiência e eficácia nos procedimentos.

A auditoria subdivide-se em auditoria interna ou operacional e auditoria externa ou independente. A auditoria interna consiste em atividade realizada por funcionários da própria empresa, os quais, segundo Almeida (2012), apesar de integrarem os quadros funcionais, são vinculados nesta atividade diretamente à alta administração da organização, onde Gramling et al (2012, p.706) complementa que "[...] fornecem uma ampla gama de serviços e garantia e consultoria a pessoas e

unidades dentro da organização [...] apoiando não só processos financeiros, como operacionais. Criada dentro da empresa, servem para avaliar suas atividades e dar suporte aos administradores fornecendo-lhes análises, avaliações, assessoria, recomendações e informações sobre as atividades analisadas. Enfoca avaliação de controles internos e processos administrativos, verificando deficiências e possíveis riscos envolvidos.

Gramling (2012, p. 27) destaca que "o funcionamento eficiente dos mercados de capitais exige informações financeiras confiáveis". Assim, a auditoria externa ou independente compreende-se como aquela executada por auditores independentes contratados pelas organizações para esse fim. Consiste em contadores devidamente habilitados. Atuam em grande parte no segmento privado, entretanto presta um serviço público, visto que sua atuação apoia-se diretamente nos dispositivos legais vigentes no campo da contabilidade nacional, estas adaptadas às normativas contábeis internacionais aceitas e praticadas pelo mercado. Tem como objetivo a exatidão dos registros contábeis, propor soluções e melhorias para o aperfeiçoamento dos controles para a empresa contratante. E aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários.

O quadro 01 destaca as principais diferenças entre a auditoria interna e externa:

Quadro 01 - Diferenças entre auditoria interna e externa:

	AUDITORIA INTERNA	AUDITORIA EXTERNA
Propósito do trabalho	Análise da atividade Operacional	Emissão de opinião sobre demonstração Contábil.
Parâmetros para execução dos trabalhos.	Normas de controle interno, políticas e procedimentos da empresa.	Princípios fundamentais de Contabilidade.
Preocupação com os controles internos.	Eficiência e qualidade do controle.	Efeitos relevantes nas demonstrações contábeis.
Dependência profissional	Dependência do emprego.	Independência profissional.
Forma de Relatórios	Não padronizados.	Padronizados.
Principais usuários.	Gestores da empresa	Acionistas, mercado de capitais e credores.

Fonte: ALMEIDA, 2012

Nesse âmbito, os trabalhadores das empresas de auditoria independente são compreendidos como profissionais fundamentais para validação e credibilidade das demonstrações contábeis. Segundo CREPALDI (2013, p.10) destaca que a " auditoria procura determinar se as demonstrações e respectivos registros contábeis de uma empresa merecem ou não confiança". Muitos usuários externos dependem dessa avaliação, uma vez que eles não acompanham os processos internos das empresas, como por exemplo: Clientes, credores, investidores e o governo.

Apesar de sua relevância no cenário nacional e internacional nos tempos atuais, em função da globalidade do mercado, o Brasil somente passou a determinar que empresas de auditoria verificassem os balanços das companhias abertas e instituições que tratassem da distribuição e intermediação dos valores mobiliários após a promulgação da Lei 6385/76 (BRASIL, 1976). O movimento teve início na década de 60, com a reorganização do Sistema Financeiro Nacional, bem como o programa de reestruturação das Bolsas de Valores. A título de informação, segundo Attie (2011), o movimento da auditoria com o objetivo de verificar as demonstrações contábeis, tiveram início, nos Estados Unidos, no ano de 1934, com a criação da *Security and Exchange Commission* (SEC), ou seja, no Brasil, movimento similar ocorreu quase 45 anos depois, ao longo da década de 70.

Durante anos, vigoraram as regras contábeis preconizadas na década de 70. Porém, em função dos escândalos financeiros das gigantes norte americanas, logo na virada do século XXI, o mundo ficou em alerta com as grandes perdas ocorridas no mercado norte americano. O resultado de tais escândalos, resultaram na edição da Lei *Sarbanes-Oxley* (SOX), em 2002, e o Brasil, adaptou-se aos padrões internacionais, com a edição da Lei 11.638/2007 (BRASIL, 2007), que modernizaram as normas de contabilidade brasileira às normas internacionais de relatórios financeiros.

Diante dos avanços tecnológicos e a economia se globalizando tornou-se muito relevante a devida qualificação profissional dos auditores para atender os requisitos do mercado atual. Entretanto, Crepaldi (2013, p.25) destaca que apesar de tudo:

"[...] a auditoria no Brasil não alcançou o índice de excelência almejado e isso ocorre por diversos motivos: contratação de profissionais que estão no início da universidade, prejudicando a educação formal e o crescimento profissional, e os treinamentos insuficientes após a conclusão da universidade"

As instituições de ensino superior são responsáveis pela formação de profissionais capazes de desempenhar suas atividades de maneira adequada, tópico que abordaremos de maneira oportuna a seguir. Compreende-se o papel da universidade, mas também denota-se sua deficiência ao preparar o profissional para atuar no segmento.

A partir desse entendimento, verifica-se o quão importante o papel ensino superior para que atenda às necessidades específicas do mercado. Tornando as IES foco de criteriosa avaliação mediante ao seus currículos e no que se refere a atualizações necessárias devido as constantes mudanças do mercado, em meio a um processo de globalização.

3 CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS X ATIVIDADE DO AUDITOR

O Parecer CNE/CES 10/2004, referente às Diretrizes Curriculares do Curso de Ciência Contábeis, institui em seu art. 5º. Inciso II a necessidade de conteúdos específicos a formação profissional incluindo noções de auditoria e controladoria. (BRASIL, 2004). Ressalta-se ainda que no art. 3º, a legislação apregoa que o concluinte deverá ter "pleno domínio das responsabilidades funcionais envolvendo apurações, auditorias, perícias, arbitragens [...]" (IDEM, 2004, p.2). Assim, podemos compreender que o discente concluinte encontra-se apto para atuação no mercado de trabalho, em quaisquer das responsabilidades funcionais acima descritas.

No entanto, as atuais estruturas organizacionais, extremamente funcionais e hierarquizadas podem pôr por terra o desenvolvimento do potencial do profissional no campo da auditoria. Em estudo recente, organizado pela consultoria KPMG (2015), as principais habilidades dos auditores internos continuam com o Parecer supramencionado ao destacar não apenas o rigor técnico das Ciências Contábeis, mas também habilidades que podem ser desenvolvidas por meio do pensamento crítico analítico, bem como ratifica os ditames da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, desenvolvendo o estudante para inserção no meio em que vive (BRASIL,1996),

Por outro lado, a Instrução Normativa CVM 308/99 (BRASIL,1999), institui em seu artigo 34 que todos os auditores independentes devem manter uma política e educação continuada, afim de manter-se atualizados para exercício da profissão. Ademais, ressalta-se que, mesmo atuando como colaborador da empresa, no campo de auditoria interna, faz-se mister a participação do auditor interno e equipe de controladoria em programas de educação continuada, para que estes possam estar atentos às mudanças ocorridas exigidas pelas regulamentações emanadas dos órgãos fiscalizadores e que podem ser assuntos-alvo de novas auditorias, quando a organização vir ser auditada. Desse modo, em constante atualização, a equipe de controladoria poderá atualizar as rotinas internas de modo a atingir aos objetivos de auditoria.

Veja que a educação continuada trata-se de ferramenta relevante em qualquer campo do conhecimento. Entretanto a universidade, como local de formação e preparo deverá, legal e moralmente, atuar como propulsor do aperfeiçoamento profissional e de maneira provocativa incentivar o discente a sua melhor qualificação.

4 CONTROLES INTERNOS E SUA FUNÇÃO ESTRATÉGICA NAS ORGANIZAÇÕES

A maioria das organizações existentes vive em um ambiente capitalista. Dessa forma, entende-se, com base em tópicos abordados pela administração financeira, que estas empresas fazem uso de recursos externos para que exista a possibilidade de expansão de suas atividades, estas conhecidas como capital de terceiros. A auditoria externa atende, segundo Attie (2011) a acionistas, fornecedores, financiadores e demais partes interessadas. Porém para que ocorra a auditoria externa, bem como a interna, faz-se necessário o desenvolvimento de procedimentos permanentes para acompanhamento dos planos das empresas. Attie *apud* AICPA (2011, p.188) define controles internos como:

[...] o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger seu patrimônio, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração."

Denota-se, contudo que a empresa necessita dos controles internos para realizar tanto a atividade de auditoria interna como externa, posto que existe uma diferença entre a auditoria e os controles internos, onde a auditoria equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos elaborados dentro dos planos da organização.

Destarte, compreende-se que a atividade de auditoria não executa a atividade de controle interno dentro de uma organização, onde estes (os controles), segundo Attie (2011) atestam a fluidez e a estruturação das atividades da administração das empresas para obtenção de resultados mensuráveis. Contudo, a atividade meramente fiscalizadora do auditor interno vem sofrendo transformações, visto que a atividade de auditoria pode oferecer uma condição muito mais colaborativa do que fiscalizadora, considerando as modificações do atual mercado. Assim, algumas habilidades passam a ser apontadas com destaque, relatando o papel consultivo do auditor interno para melhoras nos controles e na transição de sistemas. Segundo estudo da KPMG (2015, p.2):

"[...] a atuação desse profissional pode se ampliar em diversos aspectos. Ele passa a agir, por exemplo, como um consultor do negócio para fornecer garantia razoável de

que processos ou controles de informação não sejam perdidos, mas sim aprimorados [...] "

Ora, se a administração estabelece os controles internos para que esta sirva de apoio para que auditores possam testar e aferir a qualidade das demonstrações elaboradas, podemos compreender que tal elemento deve estar inserido em discussões no âmbito acadêmico no Curso de Ciências Contábeis, visto que o auditor necessita compreender os como se estrutura a atividade no âmbito das organizações para que este possa atuar com maior eficácia e assertividade.

5 ESTUDO DE CASO

5.1 CAMINHO METODOLÓGICO

A metodologia do presente trabalho se pauta à luz das dimensões de pesquisa propostas por Novikoff (2010:235), a qual "nos permite descrever com clareza os fenômenos/fatos sobre os quais se deseja desenvolver um conhecimento[...]", onde "[...] demonstra-se sua valia fazendo-se a defesa", donde se compreende que este deve ser construído na prática, A partir deste momento, segue-se uma análise de conteúdo à luz de Bardin (1979:42), o a autora destaca que trata-se de :

"Um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando obter, por procedimentos, sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens.

Assim, buscou-se tratar da ancoragem teórica acerca da temática, enfatizando tópicos referentes ao conceito acerca das Ciências Contábeis, da atividade de auditoria, destacando a importância dos auditores em um mercado altamente globalizado, bem como da importância dos controles internos elaborados para que estes possam servir de base para que os auditores possam prestar as informações de maneira mais correta e coerente possível.

A partir deste momento e considerando a relevância dos tópicos de controles internos para o exercício da função de auditor, buscou-se consolidar informações de ementas de Disciplinas de Auditoria em Curso de Ciências Contábeis, consultadas via website de duas IES: IBMEC e UBM verificando se o tópico "Controles Internos" estão listados em seus conteúdos programáticos, tal como propõe o Conselho Federal de Contabilidade (2008), comparando programas de treinamento para auditores, em tese de

doutorado elaborada por Ricardino Filho (2002), de três firmas de renome do mercado de auditoria, a saber: *Ernst & Young, KPMG e PricewaterhouseCoopers (PWC)*

5.2 RELATO DO CASO

5.2.1. EMENTAS ADOTADAS PELAS IES

Iniciamos a pesquisa levantando as ementas de três universidades cuja ementa, bem como seus conteúdos programáticos estavam listados em domínio público, para consulta aberta. Iniciamos pelo IBMEC - Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais, fundada na década 70 com unidades nas cidades do Rio de Janeiro, Belo Horizonte e Brasília. Junto ao Curso de Ciências Contábeis, obtivemos a ementa da disciplina de auditoria com o seguinte programa:

"Breve Histórico e Normas da Auditoria; Evolução, importância e principais conceitos; Principais normas de auditoria. 2) Tipos de Auditoria: Auditoria interna, externa, operacional e compliance. 3) Controles Internos 4) Riscos e Relevância em Auditoria." (IBMEC, 2011, p.21)

Por sua vez, o UBM - Centro Universitário de Barra Mansa, criado em 1961 com o nome de SOBEU - Sociedade Barramansense de Ensino e alçada a categoria de Centro Universitário em 1997, hoje conhecido como UBM. O Curso de Ciências Contábeis do UBM possui a disciplina "Auditoria Contábil I" e apresenta a seguinte ementa: "adequação e a eficácia dos controles internos e das informações sobre os aspectos físicos, contábeis, financeiros e operacionais da entidade". O curso não disponibiliza a ementa da disciplina via web, porém obtivemos a informação por contato telefônico e e-mail, enviado à Pró-Reitoria Acadêmica, UBM, explicitando objetivo do trabalho, onde esta informação foi-nos gentilmente cedida.

Em 2009, a Fundação Brasileira de Contabilidade desenvolveu uma cartilha intitulada "Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis. Na página do material, disponível no Portal do Conselho Federal de Contabilidade, propõe o seguinte conteúdo programático à Disciplina de Auditoria:

"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. (FBC, 2009, p.83)

Em relação às duas ementas anteriormente consultadas, percebe-se a relevância que o Conselho dá a atividade de auditoria, visto esta ser uma das atividades mais recorrentes do contador. Inclusive a própria cartilha determina uma carga horária relevante para o desenvolvimento da disciplina em relação ao tópico "Auditoria".

Após levantados esses tópicos, buscou-se junto aos sites três grandes empresas de auditoria, *Ernst & Young*, *KPMG* e *PriceWaterhouseCoopers* (PWC), para verificar qual seriam, dentro de seus programas de treinamento para formação de auditores, se os conteúdos propostos pelas IES e órgãos reguladores da atividade, atenderiam às demandas desses grupos. Por não obtermos informações em suas páginas na internet, buscamos informações junto a Tese de Doutorado elaborada por Álvaro Augusto Ricardino Filho, sob o Título: Auditoria: Ensino Acadêmico X Treinamento Profissional, apresentada para seu doutoramento junto à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, obtendo a síntese de cada um dos conteúdos abordados

Na *Ernst & Young*, os tópicos iniciais já remetem à importância do conhecimento acerca dos controles internos para execução da atividade de auditoria, conforme destaca Ricardino Filho em seu trabalho: Visão Geral do Processo de Auditoria Introdução aos Controles Internos Sistema de Controle Interno (fluxograma e controles internos) Processo de Auditoria *Ernst & Young* Planejar e Avaliar – O Evento Técnicas de Entrevista Controles Internos - Parte I.

Sobre os controles internos, o autor destaca que:

"O segundo item do programa é a "Introdução aos Controles Internos". Os alunos são apresentados aos conceitos de controle interno e, posteriormente, com base em um processo descritivo, são instados a desenhar uma série de fluxogramas, cada um representando um setor de uma empresa imaginária. Todos

os fluxogramas somados compõem o processo das vendas da empresa. Encontram-se inseridos neste conjunto os fluxos dos setores de vendas, faturamento, expedição, crédito e cobrança, registros fiscais e contabilidade. Além de desenhá-los, deverão indicar as deficiências e os aspectos positivos dos controles. Ao término do dia, as soluções-modelo dos exercícios ministrados são entregues aos participantes." (Ricardinho Filho, 2002, p.71)

A KPMG, possui um programa de treinamento com nomenclatura diferenciada, porém o recorte do conteúdo, permite-nos verificar que o seu programa é extenso e embasa-se basicamente no gerenciamento e compreensão dos processos da organização que será futuramente auditada por seu colaborador, conforme segue:

AUDITORIA		
Primeiro Dia - 11 de outubro - quinta-feira		
08h30 às 08h45	Preparação Antecipada	Preparação Antecipada Visão Geral do Processo de Auditoria KPMG, "Workflow Job Aid", "Overview of the KPMG Audit Process", Resoluções CFC no. 820, 821 e 830.
08h45 às 09h15	Apresentação do curso de Auditoria	
09h15 às 10h30	Introdução à Auditoria	
10h30 às 10h45	Coffee Break	
10h45 às 12h30	Normas de Auditoria	
12h30 às 14h00	Almoço	
14h00 às 15h30	Introdução ao Processo de Auditoria KPMG (KAM)	
15h30 às 15h45	Coffee Break	
15h45 às 18h00	Introdução ao Processo de Auditoria KPMG KAM (cont.)	
12 de outubro - sexta-feira		
3ª SEMANA		
Segundo Dia - 15 de outubro - segunda-feira		
08h30 às 08h45	Preparação Antecipada	Preparação Antecipada Visão Geral do Processo de Auditoria KPMG, "Workflow Job Aid", "Overview of the KPMG Audit Process.
08h45 às 10h30	KAM	
10h30 às 10h45	Coffee Break	
10h45 às 12h30	KAM (cont.)	
12h30 às 14h00	Almoço	
14h00 às 15h30	KAM - Strategic Analysis	
15h30 às 15h45	Coffee Break	
15h45 às 18h00	KAM - Strategic Analysis (cont.)	
FERIADO		

Terceiro Dia - 16 de outubro - terça-feira

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

Quarto Dia - 17 de outubro - quarta-feira

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

Quinto Dia - 18 de outubro - quinta-feira

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

Sexto Dia - 19 de outubro - sexta-feira

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

Sétimo Dia - 22 de outubro - segunda-feira

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

Preparação Antecipada

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

Preparação Antecipada

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

Preparação Antecipada

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

Preparação Antecipada

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

Preparação Antecipada

Não há preparação Antecipada

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

Oitavo Dia - 23 de outubro - terça-feira

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

Nono Dia - 24 de outubro - quarta-feira

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

Preparação Antecipada

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

Preparação Antecipada

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

Décimo Dia - 25 de outubro - quinta-feira

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

Décimo Primeiro Dia - 26 de outubro - sexta-feira

08h30 às 08h45 Preparação Antecipada
 08h45 às 10h30 Processo de Gerenciamento de Recursos Humanos
 10h30 às 10h45 Coffee Break
 10h45 às 12h30 Processo de Gerenciamento de Recursos Humanos
 12h30 às 14h00 Almoço
 14h00 às 15h30 Processo de Gerenciamento de Recursos Humanos
 15h30 às 15h45 Coffee Break
 15h45 às 17h00 Processo de Gerenciamento de Recursos Humanos
 17h30 às 18h00 Prova e Debriefing

Décimo Segundo Dia - 29 de outubro - segunda-feira

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

Décimo Terceiro Dia - 30 de outubro - terça-feira

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

Décimo Quarto Dia - 31 de outubro - quarta-feira

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

Preparação Antecipada

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

Preparação Antecipada

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

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

Preparação Antecipada

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

Preparação Antecipada

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

Preparação Antecipada

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

Como dito anteriormente, o programa trata de como o auditor deverá auditar todo o processo na organização, onde em função da especificidade da função a ser exercida, este deve deter um vasto conhecimento acerca dos processos internos e de como ocorrem tais interações para que ele possa aplicar o método proposto pela firma de auditoria.

Por fim, a última empresa de auditoria consultada, a *PricewaterhouseCoopers* (PWC), apresenta o seguinte conteúdo programático para seu programa de treinamento para novos assistentes :

"Conteúdo: Introdução ao processo de auditoria. Principais temas desenvolvidos: Organização de trabalho em equipe Princípios de auditoria Metodologia PwC Gerenciamento de riscos e de nossas responsabilidades profissionais. Coaching Utilização de sistemas e de controles em um processo de auditoria Entendimento do negócio de nossos clientes Revisão analítica Técnicas de pesquisa A auditoria de disponibilidades Inventário físico Evidências de auditoria Simulações de trabalhos em campo (da etapa de planejamento à conclusão de um ciclo) Circularizações." (Ricardino Filho, 2002, p.93).

6. ANÁLISE DO DISCURSO

Denota-se que os Controles Internos são parte fundamental para o desenvolvimento da formação do auditor. Apesar da extensão e da qualidade do programa de formação de novos assistentes da KPMG, todas as empresas de auditoria dão destaque à atividade de controle interno, por entender esse como sendo o elemento básico sobre o qual se debruçará sua atividade.

No entanto, a ênfase dado ao tópico dentro das ementas das duas IES consultadas na verdade são bem limitadas se comparadas ao que preconiza o Conselho Federal de Contabilidade, no que concerne à sugestão da disciplina de Auditoria.

Assim, compreende-se que o conhecimento acerca dos controles internos para o auditor torna-se de suma importância para que ele possa executar seu papel, seja realizando auditorias externas, seja realizando as auditorias internas.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Buscou-se através deste estudo identificar se o profissional recém formados pelas IES do curso de Ciências Contábeis precisa de treinamento adicional quando ingressar nas organizações.

Ficou estabelecido o quão importante é o conhecimento e entendimento dos controles internos de uma organização. Visto que a auditoria precisa se ancorar neles para atuar de forma mais eficiente e assertiva. Tendo em vista esta importância procurou-se analisar os conteúdos programáticos estabelecidos pelas IES, que são as responsáveis diretas pela inserção desse profissional no mercado.

Identificou-se uma semelhança entre os conteúdos abordados pelas IES em relação ao conteúdo exigido pela cartilha desenvolvida pela Fundação Brasileira de Contabilidade “Proposta Nacional de Conteúdo para o curso de Graduação em Ciências Contábeis”, porém não dando muita ênfase nos controles internos. O que não acontece com as grandes empresas mencionadas nessa pesquisa, que consideram relevantes e enfatizam em seu treinamento o entendimento dos controles internos.

A diferença está no objetivo pelo qual as empresas e as IES se propõem. Uma vez que as IES tem por finalidade preparar esses discentes para o mercado munindo-os de informações e conhecimentos que possa torná-los aptos a ingressar no mercado profissional, através de ensino e realizando testes. Porém de uma maneira geral, esses conhecimentos servirão de base para seu ingresso.

Uma vez inseridos no mercado profissional esse discente se deparará com realidades divergentes do que ensinado na sala de aula, dado que as empresas possuem metodologias de trabalho diferentes. Por isso é de suma importância abordarem e focarem seus treinamentos baseados nos controles internos, que são a base da mesma e diferem de empresa para empresa, complementando os conteúdos ministrados em espaço de sala de aula.

Verifica-se desse modo, que os conteúdos ministrados na disciplina de auditoria não atendem aos interesses das empresas contratantes destes profissionais que atuarão no mercado, sendo necessário a aplicação de treinamentos adicionais por parte das empresas contratadas, verificando que os objetivos foram atendidos, ao destacar comparativamente as informações

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcante. **Auditoria**: Um curso moderno e completo. São Paulo. Atlas, 2012.

ATTIE, Willian; **Auditoria**: conceitos e aplicações. 6 ed. São Paulo. Atlas, 2011.

BARDIN, Lawrence: **Análise de conteúdo**. Lisboa: Ed 70, 1979.

BRASIL. Comissão de Valores Mobiliários. **Instrução Normativa CVM 308/99**. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/legislacao/inst/inst308.html>. Acesso em 25 de fevereiro de 2016.

BRASIL. **Lei 11.638 de 28 de dezembro de 2007**. Disponível em:

https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/111638.htm Acesso em 25 de fevereiro de 2016

BRASIL. **Lei 6.385 de 07 de dezembro de 1976**. Disponível em <[http://](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6385.htm)

www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6385.htm. Acesso em 25 de fevereiro de 2016.

BRASIL. **Lei 9.394 de 20 de dezembro de 1996**. Disponível em:

www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9394.htm. Acesso em 17 de outubro de 2015.

BRASIL. Ministério da Educação. **RESOLUÇÃO CNE/CES 10, DE 16 DE DEZEMBRO DE 2004**.

Disponível em: www.portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces10_04.pdf . Acesso em 29 de fevereiro de 2016.

Conselho Federal de Contabilidade. **Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis**. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/proposta.pdf>. Acesso em 15 de janeiro de 2016

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil**: teoria e prática. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2013

DE SÁ, Antônio Lopes. **Perícia Contábil**. São Paulo. 9 ed. Atlas, 2009.

FUNDAÇÃO BRASILEIRA DE CONTABILIDADE: Proposta nacional de conteúdo para o curso de graduação em Ciências Contábeis. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2009.

GRAMLING, Audrey A.; RITTENBERG, Larry E; JONHSTONE, Karla M. **Auditoria**. Tradução da 7ª Edição Norte- Americana. São Paulo.: Cengage Learning, 2012.

IBMEC. **Ementário do Curso de Ciências Contábeis 2011**. Disponível em:

www.intranet.novo.ibmecrj.br/intranetaluno/download.php?recid=861. Acesso em 14 de outubro de 2015

IUCÍDIUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu (Orgs). **Contabilidade Introdutória**. São Paulo; 11ed. Atlas, 2010

KPMG. **Parceiro do Negócio** . Disponível em:

http://www.kpmg.com/BR/PT/Estudos_Analises/artigosepublicacoes/Documents/KPMG-BM35-auditoria-interna.pdf. Acesso em 02 de fevereiro de 2016

NOVIKOFF, C. **Pesquisa qualitativa: uma abordagem teórico-metodológica na educação**. In *Anais IV SIPEQ* – ISBN - 978-85-98623-04-7. 2010. Disponível em: <<http://www.sepq.org.br/IVsipeq/anais/artigos/52.pdf>>. Acesso em: 25 de janeiro de 2016.

RIBEIRO, Osni Moura; RIBEIRO, Juliana Moura; **Auditoria Fácil**. Ed. São Paulo. Saraiva,

RICARDINHO FILHO, A. A. **Auditoria: Ensino acadêmico X Treinamento Profissional**. Tese de doutorado faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo; 2002.

Recebido em: 04/09/2016

Aceito em: 28/09/2016

Endereço para correspondência:

Nome Fanne Reis da Silva

e-mail: fanne-reis@hotmail.com



Esta obra está licenciada com uma Licença [Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/).