

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO

FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS DE SÃO PAULO

MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

AVALIAÇÃO DO ENSINO DE AUDITORIA NOS  
CURSOS DE GRADUAÇÃO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS:  
UMA PESQUISA EXPLORATÓRIA

CLÓVIS AILTON MADEIRA

São Paulo

2001

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO

FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS DE SÃO PAULO

MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

AVALIAÇÃO DO ENSINO DE AUDITORIA NOS CURSOS

DE GRADUAÇÃO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS:

UMA PESQUISA EXPLORATÓRIA

CLÓVIS AILTON MADEIRA

*Dissertação apresentada na Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo - FACESP da Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Controladoria e Contabilidade Estratégica.*

**Orientadora: Prof<sup>a</sup> Dr<sup>a</sup> Nena Geruza Cei**

São Paulo

2001

## FICHA CATALOGRÁFICA

Madeira, Clóvis A.

Avaliação do Ensino de Auditoria nos Cursos de  
Graduação de Ciências Contábeis - Uma Pesquisa  
Exploratória

Clóvis Alton Madeira - São Paulo, 2001

227 p.

Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Ciências  
Econômicas de São Paulo

1. Contabilidade 2. Ensino de Contabilidade

CDD 657.07

**FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO**

**FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS DE SÃO PAULO**

**MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA**

**Diretor da Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo**

**- FACESP:**

**Prof. Manuel José Nunes Pinto**

**Coordenadora do Curso de Mestrado em Controladoria e**

**Contabilidade Estratégica**

**Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Nena Geruza Cei**

**Orientadora do Projeto e Dissertação de Mestrado**

**Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Nena Geruza Cei**

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO

FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS DE SÃO PAULO

MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

Presidente Honorário FECAP - Silvio Álvares

Penteado Neto

Conselho de Curadores

Presidente: Horácio Berlinck Neto

Vice-Presidente: Luiz Fernando Mussolini

Membros do Conselho:

Antonio Carlos de Salles Aguiar

Paulo Ernesto Tolle

Mário Amato

Esther de Figueiredo Ferraz

Abram Abe Szajman

Diretor-Superintendente: Oliver Gomes da Cunha

Superintendente-Adjunto: José Joaquim Boarin

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO

FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS DE SÃO PAULO

MESTRADO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE ESTRATÉGICA

FOLHA DE APROVAÇÃO

Membros da Comissão julgadora da Dissertação de Mestrado de CLÓVIS AILTON MADEIRA, apresentada a Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo, em 24/05/2001.

COMISSÃO JULGADORA:

---

Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Arilda Schimidt Godoy  
Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo - FACESP

---

Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Maísa de Souza Ribeiro  
Faculdade de Economia, Administração e Contábeis - FEA-USP  
Universidade de São Paulo - Ribeirão Preto

---

Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Nena Geruza Cei  
Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo - FACESP  
**Presidente**

*Este trabalho é dedicado à  
minha esposa, Joceline, e  
aos meus filhos  
Luiz Felipe e Ana Paula*

## **AGRADECIMENTOS**

À minha esposa e aos meus filhos, fontes de motivação para que eu pudesse concluir este desafio, e que souberam compreender a minha ausência.

À Professora Doutora Nena Geruza Cei pelas colaborações oferecidas durante a elaboração do trabalho e pelo estímulo contínuo para que fosse levado a cabo.

À Professora Doutora Arilda Schimidt Godoy, pela atenção dedicada a este seu aluno e admirador, desde o período em que cursei suas aulas até a conclusão deste projeto, fazendo importantes sugestões e indicando materiais para pesquisa.

À Professora Doutora Máisa de Souza Ribeiro, que há tantos anos admiro e tive o prazer de ver indicada para a banca examinadora, agradeço as sugestões colocadas por ocasião do exame de qualificação.

A todos os professores e colegas do curso de Mestrado da Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo - FACESP, pelo prazer da convivência e pelas colaborações para melhor aproveitamento do curso.

Aos professores de auditoria das 15 faculdades que contribuíram decisivamente para a elaboração deste trabalho, meus profundos agradecimentos; sem eles este trabalho não seria possível.

Finalmente, agradeço Àquele, que sempre deve estar em primeiro lugar: Deus.

Clóvis Ailton Madeira

Maiο de 2001.

## SUMÁRIO

<b>LISTA DE TABELAS</b> .....	<b>x</b>
<b>LISTA DE GRÁFICOS</b> .....	<b>x</b>
<b>LISTA DE FIGURAS</b> .....	<b>xi</b>
<b>LISTA DE APÊNDICES</b> .....	<b>xi</b>
<b>RESUMO</b> .....	<b>xii</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>xiii</b>
<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>1</b>
1.1 O Ensino Superior no Brasil .....	1
1.2 Caracterização do Problema .....	3
1.3 Objetivos da Pesquisa .....	5
1.4 Justificativas .....	7
1.4.1 Abordagem sobre a Carreira Profissional .....	7
1.4.2 A Importância do Tema na Formação Acadêmica .....	11
<b>2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA</b> .....	<b>13</b>
2.1 Currículo no Ensino Superior .....	13
2.1.1 O Termo: Currículo .....	13
2.1.2 Desenvolvimento Histórico .....	14
2.1.3 Nível de Padronização do Currículo .....	17
2.1.4 Integração Interdisciplinar .....	20
2.1.5 Objetivos dos Currículos .....	29
2.1.6 Modelos e Processos Curriculares .....	30
2.1.7 O Conteúdo dos Currículos .....	38
2.1.8 Administração e Manutenção dos Currículos .....	43

2.1.9	Influências Externas nos Currículos .....	52
2.2	O Currículo no Curso de Ciências Contábeis .....	56
2.2.1	Diretriz Curricular.....	56
2.2.2	O Currículo de Ciências Contábeis Diante da Internacionalização da Economia .....	57
2.2.3	Proposta de Padronização Global .....	72
2.3	O Currículo na Disciplina de Auditoria .....	78
2.3.1	A Auditoria no Contexto do Curso de Ciências Contábeis.....	78
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA DA PESQUISA.....</b>	<b>96</b>
3.1	O Método de Pesquisa .....	96
3.2	Técnica para Obtenção de Dados .....	97
3.2.1	Elaboração do Questionário .....	98
3.2.2	Seleção das Faculdades.....	98
<b>4</b>	<b>ANÁLISE DOS DADOS .....</b>	<b>100</b>
4.1	Referência para Comparação .....	102
4.2	Concentração nas Disciplinas de Auditoria .....	104
4.3	Análise dos Questionários.....	105
4.3.1	Quantidade de Horas/Aula.....	105
4.3.2	Ano Letivo em que as Disciplinas são Ministradas .....	107
4.3.3	Bibliografia Indicada.....	109

4.3.4 Freqüência da Bibliografia Citada através das Referências Apresentadas no Tópico Anterior .....	111
4.3.5 Formação do Professor .....	113
4.3.6 Conteúdo Programático .....	115
4.3.7 Conteúdo das Bibliografias Mais Citadas .....	147
<b>5 CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E SUGESTÕES .....</b>	<b>175</b>
5.1 Conclusões .....	175
5.2 Limitações .....	190
5.3 Sugestões .....	192
<b>6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>195</b>
<b>7 BIBLIOGRAFIA RECOMENDADA .....</b>	<b>200</b>
<b>APÊNDICES .....</b>	<b>203</b>

## LISTA DE TABELAS

<b>Tabela 1:</b>	Quantidade de Horas/Aula por Disciplina	106
<b>Tabela 2:</b>	Ano Letivo em que as Disciplinas São Ministradas	108
<b>Tabela 3:</b>	Bibliografia Utilizada nas Disciplinas de Auditoria	109
<b>Tabela 4:</b>	Bibliografia Apresentada através das Referências Indicadas	112
<b>Tabela 5:</b>	Formação do Professor	113
<b>Tabela 6:</b>	Conteúdo Programático - Disciplinas de Auditoria	121
<b>Tabela 7:</b>	Conteúdo das 3 Bibliografias mais Citadas	150

## LISTA DE GRÁFICOS

<b>Gráfico 1:</b>	Item 3.8.1. Natureza, finalidade e extensão da auditoria	160
<b>Gráfico 2:</b>	Item 3.8.2. Normas de auditoria e padrões internacionais de auditoria	161
<b>Gráfico 3:</b>	Item 3.8.3. Princípios e conceitos fundamentais de auditoria	162
<b>Gráfico 4:</b>	Item 3.8.4. Estrutura básica da auditoria	163
<b>Gráfico 5:</b>	Item 3.8.5. Avaliação e planejamento da auditoria	164
<b>Gráfico 6:</b>	Item 3.8.6. Obtenção e análise das evidências	165

<b>Gráfico 7:</b>	Item 3.8.7. Realização da auditoria	166
<b>Gráfico 8:</b>	Item 3.9.1. Estrutura do relatório de auditoria	168
<b>Gráfico 9:</b>	Item 3.9.2. Comunicação com a gestão	169
<b>Gráfico 10:</b>	Item 3.9.3. Avaliação dos sistemas empresariais baseados em computadores	170
<b>Gráfico 11:</b>	Item 3.9.4. Riscos de responsabilidade profissional do auditor	171
<b>Gráfico 12:</b>	Item 3.9.5. Auditoria interna - objetivos e funções	172
<b>Gráfico 13:</b>	Item 3.9.6. Organização e planejamento em situações complexas	173
<b>Gráfico 14:</b>	Comparação entre o Conteúdo das Referências Bibliográficas e os Programas dos Cursos	174

## **LISTA DE FIGURAS**

<b>Figura 1:</b>	Processo para Desenvolvimento do Programa Educacional	32
------------------	---	----

## **APÊNDICES**

<b>Apêndice 1:</b>	Questões a Considerar na Avaliação de um Curso de Faculdade	203
<b>Apêndice 2:</b>	Questionário de Pesquisa	223

## RESUMO

O objetivo central da pesquisa foi avaliar o ensino de auditoria nos cursos de graduação de ciências contábeis. O processo de avaliação implica, necessariamente, a escolha de um parâmetro para referência. Por diversas razões, enumeradas no trabalho, foi escolhida a proposta apresentada na 16<sup>a</sup>. Reunião do Grupo de Trabalho Intergovernamental de Especialistas em Padrões Internacionais de Contabilidade e de Relatórios Contábeis (ISAR), da Organização das Nações Unidas - ONU, realizada em Genebra - Suíça. Os programas dos cursos recebidos em resposta à pesquisa foram, então, comparados com o conteúdo básico do currículo sugerido, que é subdividido em 13 subtítulos, composto, cada um, por diversos temas da matéria. O resultado desta comparação conduz à conclusão de que os programas analisados na amostra, estão muito aquém dos requisitos contidos naquela proposta. A média geral dos itens contidos nos programas dos cursos versus o conteúdo sugerido demonstra que apenas 28% dos requisitos estão sendo atendidos. A análise individual dos itens e dos subtítulos levam a conclusões ainda mais contundentes, como o nível de 3% alcançado pelo subtítulo "Avaliação dos sistemas empresariais baseados em computadores". A pesquisa solicitou, ainda, informações sobre a bibliografia utilizada nos cursos; as informações recebidas em resposta a este quesito inspiraram a elaboração de um quadro comparativo entre o conteúdo das 3 bibliografias mais citadas e aquele contido na proposta de currículo, no sentido de observar o nível de aderência existente. Neste caso, a média geral foi de 46%, demonstrando que, embora bem abaixo do desejável, há material disponível para melhorar o performance dos currículos. As informações da carga horária alocada às disciplinas de auditoria demonstraram que esta, em média, corresponde a apenas 6% do total de horas/aula do curso, ou seja, aproximadamente 150 horas/aula. No que diz respeito à formação dos professores, também observou-se que a maioria ainda não possui título de mestre e que apenas 2 são doutores. Como corolário deste trabalho, foram oferecidas algumas sugestões visando novas pesquisas acadêmicas, além de propostas para os coordenadores de cursos de contabilidade das IES, para o Conselho Federal de Contabilidade e para o Ministério da Educação e do Desporto.

## ABSTRACT

The research was mainly designed to evaluate the auditing teaching in undergraduate accounting courses. The evaluation process necessarily implies the selection of a parameter for reference purposes. For several reasons, which are listed in the paper, the proposition put to the 16<sup>th</sup> Session of the UN Intergovernmental Working Group of Experts International Standards of Accounting and Reporting ("ISAR") held in Geneva, Switzerland. The syllabi provided in reply to our requests were compared with the basic contents of the suggested curriculum, which is divided into 13 sub-headings, each containing several topics of the main subject. As a result of this comparison, one concludes that the analyzed syllabi contained in the sample are well below the proposition requirements. By comparing the average syllabi contents with the suggested curriculum, it can be seen that only 28% of the requirements is complied with. An analysis of each item and sub-heading leads to the even more striking conclusions, e.g., the 3% reached by the "Evaluation of Computer-Based Corporate Systems" sub heading. Also, we asked for information on the books recommended in the courses. The answers to this question inspired the preparation of a comparative table of the three most commonly recommended books and that mentioned in the proposition, all with a view to determining the adherence level. In this case, the general average was 46%, clearly indicating that although well below the desirable level, it leaves room for syllabus upgrading. The information on the amount of time assigned to auditing classes showed that this time accounts for only 6% or approximately 150 classes/hours of the total course time/classes. As regards the professors' background, we found that most of them do not even hold a master's degree and only two have a doctor's degree. As a corollary of this paper, some suggestions for academic research were made and propositions were put forward to coordinators of the "IES:" accounting courses, the Federal Accounting Board and the Ministry of Education and Sports.

# 1 INTRODUÇÃO

## 1.1 O Ensino Superior no Brasil

O desenvolvimento dos cursos de nível superior no Brasil, em particular nos últimos 20 anos, permitiu o aumento explosivo de matrículas, notadamente pela grande oferta de cursos noturnos. Por um lado, esta constatação é extremamente positiva, pois demonstra que um importante número de brasileiros passou a ter acesso a este nível de ensino; por outro alguns problemas relevantes foram ocasionados por esta explosão, quais sejam, a falta de qualidade e homogeneidade no ensino.

Não houve um crescimento racional e programado dos cursos. A sensação que fica é que o critério para a instalação de cursos tem relação direta com o menor tempo de retorno dos investimentos. Vimos, assim, proliferar cursos que requerem pouco investimento, além de sala de aula e professor, substancialmente nas áreas das chamadas ciências humanas.

Como reflexo desta situação, houve o crescimento dos cursos de mestrado e doutorado, já que não há mestres suficientes para atender a esta nova demanda. Outro fenômeno decorrente, que ainda está sendo vivido, é a rápida transferência de professores titulados (mestres, doutores e livres-docentes) das universidades públicas para as particulares, atraídos por melhores salários.

Este quadro merece profunda reflexão. É sabido que um dos grandes objetivos das universidades é o desenvolvimento de pesquisas e, por conseqüência, a formação de pesquisadores. Este objetivo nem de longe vem sendo alcançado pela "penca" de novas universidades ou cursos oferecidos por faculdades particulares espalhadas pelo Brasil. São ainda raríssimas as universidades particulares que alocam recursos para a pesquisa. As universidades particulares mantêm seus professores sob contrato pago por hora/aula enquanto, nas universidades públicas, os professores são contratados em regime integral (40 horas/semana) ou parcial (20 horas/semana).

Poucas universidades privadas mantêm professores titulados em regime integral ou parcial, percebendo salários independentemente das aulas ministradas. Ainda é desconhecido, se é que tenha alguma representatividade neste momento, o número de professores mantidos por universidades particulares avaliados por pesquisa efetuada, trabalho publicado, número de alunos orientados, etc., ou seja, por algum critério diferente do número de aulas ministradas, e que mantenha relação com a produção acadêmica, nos moldes das universidades públicas no Brasil; estas são condições básicas para que haja o desenvolvimento de pesquisa que, no Brasil, se tem resumido aos poucos esforços concentrados nas universidades públicas.

## 1.2 Caracterização do Problema

Em muitos países, o aluno já direciona sua opção de estudo desde o primeiro ano da universidade, como é o caso do Brasil. Em outros, como nos USA, há um ciclo básico e a escolha pode ser efetuada até o final do segundo ano, sendo que, em alguns casos, como no curso de Administração de Empresas, a escolha da área é feita no final do quarto ano.

Outra característica importante é que não há, ainda, no Brasil, a opção de escolha por uma área de específica de formação dentro do curso. Por exemplo, na área de Ciências Contábeis, poderia haver alternativa de ênfase em temas, como custos, informações gerenciais e auditoria, objeto deste trabalho.

Na área de Ciências Contábeis, existem muitas dúvidas com relação ao nível de ensino e sua adequação às exigências feitas no campo profissional. A este respeito, Iudícibus e Marion (1986:51-3) levantam algumas questões:

*Será que as escolas de Contabilidade estão cumprindo sua função de adequar o ensino às exigências do campo de avanço profissional contábil? - Será que estas escolas estão se esmerando no sentido de currículo, laboratório de ensino, pesquisas, professores, metodologia de ensino, material didático e de apoio, etc. com o objetivo de melhorar o nível de ensino?*

A proposta deste trabalho, que visa conhecer o conteúdo dos currículos da(s) disciplina(s) relativa(s) à Auditoria nos cursos de Ciências Contábeis, está em parte ancorada nas questões apresentadas acima, apenas particularizando o foco no tema Auditoria.

No Brasil, o ensino de contabilidade, como curso específico em nível superior, surgiu por volta de 1950. Uma pesquisa nos currículos da FACESP - Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo, uma das primeiras a introduzir este curso, indica que, do início até meados da década de 60, havia muito pouca ênfase a disciplinas de Auditoria. Isto parece uma condição natural pois, se for analisado o desenvolvimento desta atividade no Brasil, irá se observar que, de fato, o crescimento da profissão foi significativo após 1965.

O crescimento da profissão, no entanto, não foi integralmente correspondido pelos cursos de Ciências Contábeis. As disciplinas de Auditoria ainda não têm destaque nos currículos das diversas faculdades, o número de mestres com esta especialização é mínimo e o de doutores, irrisório.

### 1.3 Objetivos da Pesquisa

O objetivo geral é reunir informações que permitam uma avaliação sobre a abrangência dos currículos da(s) disciplina(s) de auditoria nos Cursos de Ciências Contábeis. Visa, ainda, fazer avaliação do material bibliográfico utilizado, carga horária alocada a estas disciplinas e identificar a formação acadêmica e profissional dos seus professores.

A razão da escolha deste tema está relacionada com o fato de a carreira de auditor independente ser, mundialmente, uma das mais promissoras para o aluno com formação contábil. No Brasil, ainda não alcançou o nível de importância de que desfruta nos USA, Canadá e países da Europa; ainda assim, emprega importante contingente de profissionais.

Outro ponto relevante deve-se ao fato de as empresas de auditoria independente serem empregadoras em potencial de alunos do Curso de Ciências Contábeis os quais têm, necessariamente, que passar por um grande programa de treinamento em Auditoria. É sabido que o programa de treinamento abrange outros temas além de auditoria; no entanto, este trabalho não objetiva discutir outras disciplinas. A necessidade de um programa intenso de treinamento está no fato de que, historicamente, os alunos deste curso não se têm mostrado suficientemente preparados no que diz respeito ao tema relacionado com auditoria.

O estudo do tema pretende oferecer uma referência que auxilie as faculdades de Ciências Contábeis na análise do conteúdo programático desta disciplina, levando em conta as necessidades do mercado de trabalho, além de abrir mais um horizonte profissional para seus alunos, já que muitos acabam tendo uma visão superficial e, às vezes, até distorcida do que representa esta carreira ou, quando muito, vão obter informações mais apropriadas fora do ambiente universitário.

Os objetivos deste trabalho são:

- a. Analisar o conteúdo programático e a bibliografia sugerida para as disciplinas de Auditoria
- b. Comparar os temas abordados nos programas das disciplinas com uma proposta de programa básico elaborada pelo Grupo de Trabalho Intergovernamental de Especialistas em Padrões Internacionais de Contabilidade e Relatórios Contábeis
- c. Catalogar a bibliografia indicada
- d. Identificar a qualificação profissional dos professores que ministram as disciplinas na área de Auditoria

e. Analisar a bibliografia disponível e traçar parâmetros com o resultado da pesquisa

Durante o desenvolvimento do tema, o termo currículo será exaustivamente utilizado; desta forma, é muito importante salientar o significado dado a este termo no contexto deste trabalho:

1. Currículo de um curso é a designação atribuída ao conjunto de disciplinas ou matérias que integram determinado curso.

2. Currículo de uma disciplina ou matéria corresponde a seu conteúdo programático ou à descrição analítica dos temas que serão abordados por esta disciplina durante o curso.

#### **1.4 Justificativas**

##### **1.4.1 Abordagem sobre a Carreira Profissional**

Ao escolher um curso superior, o aluno, ainda que não tenha plena consciência do fato no momento da seleção, já que nem sempre foi adequadamente orientado para ela, estará iniciando um caminho que o levará a um leque de oportunidades profissionais delimitado pela escolha que realizou.

O título acadêmico obtido no término de um curso de graduação não identifica, necessariamente, uma profissão mas a habilitação conquistada para exercer algumas atividades profissionais.

O profissional formado em Ciências Contábeis tem algumas alternativas de carreira, como se verá a seguir.

#### **1.4.1.1 Contador**

A carreira de Contador é aparentemente uma opção natural. O aluno inicia sua atividade profissional em empresas nas funções de auxiliar, buscando galgar os níveis necessários para atingir o objetivo inicial que seria tornar-se o contador da empresa.

Outra opção, ainda na perspectiva de trabalho como contador, na condição de profissional liberal, está na prestação de serviços voltados para a execução das tarefas inerentes à função de contador para diversas empresas, normalmente de pequeno porte, executadas por escritórios especializados, denominados Escritórios ou Empresas de Contabilidade. Aí é também comum o aluno iniciar a carreira como auxiliar de escrita contábil, desenvolver-se até ser o responsável pela condução direta de trabalho para clientes e, em muitos casos, evoluir para a instalação de escritório próprio.

## **1.4.1.2 Auditor**

### **1.4.1.2.1 Auditor Independente**

A carreira de auditor independente é outra opção para quem escolhe este curso. O exercício da auditoria independente, no Brasil, é prerrogativa exclusiva do profissional formado em cursos de graduação de Ciências Contábeis. Pode este profissional atuar na condição individual de pessoa física ou exercer esta tarefa para empresas de auditoria estruturadas para a prestação deste serviço profissional. A segunda opção é, normalmente, a mais aplicada. Inicia-se a carreira do auditor independente a partir da seleção de alunos pelas empresas de auditoria. A carreira desenvolve-se do nível de assistente, em sua condição inicial, até de diretor ou de sócio das empresas de auditoria, quando estará habilitado para obter a condição de responsável técnico por trabalhos de auditoria.

### **1.4.1.2.2 Auditor Interno**

O auditor interno não tem como exigência legal a formação em Ciências Contábeis; no entanto, como a atuação da maioria dos profissionais desta área requer sólidos conhecimentos na área contábil, esta carreira é outra grande opção para o aluno deste curso.

O campo de trabalho nesta área é muito grande, já que a maioria das empresas, de médio a grande porte, possui departamentos de auditoria interna. Em algumas organizações de porte, há até diretorias nesta área.

#### **1.4.1.3 Perito Judicial**

Outra carreira na qual o requisito básico é a formação em Ciências Contábeis é a de perito judicial, considerando-se, aqui, a perícia judicial adjudicada ao contador, pois há perícias de outras naturezas. O perito judicial é, normalmente, um profissional liberal com escritório próprio. É uma atividade com um número de profissionais bem menor do que as anteriormente citadas, porém bastante importante e de grande relevância. Vários alunos iniciam suas carreiras como assistentes neste setor.

#### **1.4.1.4 Agente Fiscal**

Agente fiscal ou Auditor Fiscal ou, simplesmente, fiscal, como é denominado o profissional que exerce suas atividades como representante do governo, municipal, estadual ou federal; suas funções estão relacionadas com a fiscalização dos contribuintes (de impostos, taxas e outras contribuições) no que diz respeito ao cumprimento das leis.

A configuração das obrigações tributárias está normalmente caracterizada através dos registros contábeis das organizações.

Conquanto, no Brasil, os concursos para contratação destes profissionais não façam exigências específicas quanto ao título universitário, limitando-se, na quase totalidade dos casos, a exigir apenas formação superior, é evidente que os que têm formação em Ciências Contábeis estão mais capacitados ao exercício das atividades de agente fiscal por possuírem maior familiaridade com os registros contábeis.

#### **1.4.2 A Importância do Tema na Formação Acadêmica**

Pela importância que a carreira de auditoria tem para grande parte dos alunos que optam pelo curso superior na área de Ciências Contábeis, este trabalho foi dedicado à análise dos diversos aspectos que, de forma direta ou indireta, interferem na formação dos alunos em relação ao tema auditoria.

A seguir, estão apresentadas as informações obtidas durante o trabalho de pesquisa bibliográfica que procura, de forma estruturada, partir de um plano geral, focando o currículo no ensino superior para, na continuidade, abordar o tema no âmbito do curso de Ciências Contábeis, chegando finalmente ao tema central do trabalho que é o currículo de auditoria no contexto do curso de Ciências Contábeis.

A metodologia de pesquisa, apoiada em questionário, apresentada no Capítulo 3, é seguida da análise dos dados, cerne do trabalho, demonstrada no Capítulo 4.

## 2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

### 2.1 Currículo no Ensino Superior

Este tópico visa fazer uma análise sobre os principais aspectos envolvidos na elaboração de currículo no nível superior.

A abordagem dada a esta seção é genérica, não estando, portanto, direcionada a cursos ou disciplinas em particular. Pretende apenas contribuir como uma introdução para discutir o tema e servir de estímulo para uma pesquisa mais profunda e completa sobre o assunto.

#### 2.1.1 O Termo Currículo

O uso corrente do termo currículo, na forma como aqui abordado, é utilizado para designar o elenco de temas que formam o conteúdo de um curso ou uma disciplina, muitas vezes denominado programa do curso ou da disciplina. Husen (1985:2196) têm uma visão mais abrangente do significado deste termo, sobre o qual afirma:

*O desenvolvimento sistemático do currículo requer a análise clara da situação e dos objetivos educacionais, a especificação do conteúdo dos cursos, os modelos de programas, os métodos de ensino e aprendizado e os modelos de avaliação, que devem ser consistentes com os objetivos gerais.*

Usualmente o termo currículo não tem o caráter de referir-se ao detalhe do que deverá ser objeto de estudo. Via de regra, os tópicos que integram os currículos deveriam ser de natureza geral.

Outro aspecto interessante é que os currículos normalmente não fazem referência aos métodos de ensino e às técnicas de aprendizagem, limitando-se praticamente ao conteúdo e à estrutura dos tópicos que serão abordados. Ora, os métodos de ensino e as técnicas de aprendizagem são os meios através dos quais o ensino se materializa; é como se fossem "**softwares**" que viabilizam o uso de um computador ou cabos que permitem que se façam conexões.

### 2.1.2 Desenvolvimento Histórico

Husen (1985:2198) faz algumas importantes considerações de natureza histórica para o entendimento deste tema a seguir reproduzidas:

- a. O avanço da escolaridade e pesquisa tem sido necessário para estabelecer seqüências no aprendizado e assegurar a obtenção de conhecimentos básicos em várias áreas antes de os estudantes poderem envolver-se em pesquisas e seminários mais avançados*
- b. A obtenção de conhecimento através de uma força de trabalho altamente qualificada pode ser conquistada mais rapidamente quando estabelecida em regulamentos detalhados*

- c. Com a expansão do ensino superior, foi necessário dar maior ênfase à preparação para outras ocupações do que na própria carreira acadêmica, razão pela qual se voltou mais para o desenvolvimento de um ambiente aberto ao ensino e ao aprendizado relativamente próximo da pesquisa, buscando favorecer a estrutura do ensino. Alguns setores do ensino superior já consolidados ou que cresceram muito rapidamente, também não haviam estabelecido uma interação apropriada entre pesquisa-ensino-aprendizado; suas equipes foram contratadas apenas como professores, não tendo tempo ou infra-estrutura para se dedicarem a pesquisas
- d. Quanto mais cresceu o papel do nível universitário no processo de seleção social, mais importante ficou a visibilidade dos currículos no nível superior, o que também se aplica aos pré-requisitos de admissão, possibilidade de transferência entre instituições e transferência entre estágios
- e. Em vários países, especialistas chegaram à conclusão de que o aumento do número de estudantes oriundos de diferentes níveis educacionais e sociais poderia ter sido mais bem tratado se os requisitos dos cursos estivessem claramente especificados e detalhados nos regulamentos
- f. Todos os assuntos mencionados realçam a importância da boa qualidade de ensino, não podendo o ensino ser tratado apenas como produto obtido das pesquisas. A sistematização dos programas para o ensino superior irá prover uma forma de conduta mais responsável em relação ao ensino
- g. A expansão do ensino superior e o crescimento dos gastos públicos nesta área provocaram uma pressão sobre a responsabilidade no ensino. As instituições devem sistematizar o ensino e o aprendizado numa extensão considerável, de forma que possam demonstrar os benefícios sobre estes dispêndios

Com relação ao desenvolvimento do ensino superior, Husen (1985:2198), faz o seguinte comentário:

*Do período após a segunda guerra mundial até o início dos anos 70, o desenvolvimento do ensino superior nos USA, durante certo tempo, foi considerado como modelo para muitos países. Um período muito regular de estudos passou a ser a norma, as extensões e abandonos sendo considerados como desperdícios. Previsões exatas para articulações e regulamentos para transferências entre programas e instituições foram considerados necessários. Esquemas detalhados e avaliações permanentes, como institucionalizados nos sistemas de crédito, foram julgados superiores a outros esquemas. Foi elaborado um grande programa de treinamento dos alunos para que estes compreendessem os métodos de ensino. Avaliação da "performance" dos professores e "feedback" do desempenho dos alunos feitas de maneira mais adequada foram gradualmente aceitas também em outros países. Países tradicionalmente mais inclinados para elaborar modelos e regulamentos comuns para todas as instituições tenderam a padronizar o ensino superior muito além dos níveis praticados nos USA, onde um certo grau de diversidade era ainda considerado uma virtude. Desde o início dos anos 70, entretanto, esta tendência em direção à sistematização dos currículos no ensino superior aparenta ter tido êxito.*

A partir de debates promovidos na Conferência Mundial sobre Ensino Superior da UNESCO realizada em 1998, Zainko (1999:23) faz uma correlação do tema com a realidade brasileira, referindo-se à Lei de Diretrizes e Bases:

*A Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, no caso brasileiro, em seu artigo 53, inciso II, sinaliza favoravelmente a um grande movimento que pode possibilitar a revisão da concepção vigente de currículo e suas implicações para um novo processo de aprendizagem, a partir da discussão das Diretrizes Curriculares para os cursos de graduação.*

### 2.1.3 Nível de Padronização do Currículo

Há vantagens e desvantagens na padronização dos currículos que, quando padronizados, são muito interessantes para permitir uma uniformidade no ensino, qualquer que seja a escola ou sua localização. Esta uniformidade pode ser importante, mas por si só, não é garantia do ensino nem do aprendizado. Quando os currículos são extremamente padronizados, introduzem uma camisa de força nos professores e retiram-lhes toda possibilidade de uso da criatividade.

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

O nível de padronização dos currículos varia, ao longo do tempo, em um país, universidade, curso ou disciplina específica. É uma resultante complexa de fatores históricos e culturais, regimes políticos, movimentos reivindicatórios e estágio de desenvolvimento econômico e social.

A flexibilização do conteúdo de um currículo é dependente de uma variável que não pode ser negligenciada: a capacidade e criatividade dos professores, tópico que será abordado à parte.

Husen (1985:2197-8) faz algumas considerações interessantes sobre a relutância da sistematização dos currículos no nível superior. Diz ele que este dado pode ser parcialmente explicado pela relação existente entre ensino e pesquisa:

- a. Muitos professores do ensino superior são encarregados das tarefas de ensino e pesquisa. A avaliação de seu sucesso é, em muitos casos, baseada em pesquisas efetuadas e sua identidade ocupacional acaba por estar mais fortemente relacionada com as atividades de pesquisa do que com as de ensino*
- b. Ensino e aprendizado no nível superior não têm assumido maior ou menor parcela no conjunto do que já se conhece, mas estão relacionados com a procura de novos conhecimentos*
- c. Em vários países, o ensino no nível superior é considerado produto gerado pelas pesquisas*

A Lei de Diretrizes e Bases - LDB, em seu Artigo 42 criou os denominados cursos seqüenciais:

***I - cursos seqüenciais por campo de saber, de diferentes níveis de abrangência, abertos a candidatos que atendam aos requisitos estabelecidos pelas instituições de ensino;***

Esta flexibilização abre novos horizontes para o ensino superior, permitindo a valorização de demandas específicas não atendidas pelos cursos tradicionais de graduação.

O Fórum de Pró-Reitores de Graduação das Universidades Brasileiras - ForGrad, tem realizado trabalhos muito importantes voltados para a apresentação de propostas que visam ao aperfeiçoamento do ensino superior no Brasil. No XII Fórum Nacional de Pró-Reitores de Graduação das Universidades Brasileiras, realizado em Ilhéus-BA, em novembro de 1998, foi aprovado o documento denominado Plano Nacional de Graduação - Um projeto em construção (PNG)<sup>1</sup>. Este PNG, faz o seguinte comentário sobre os cursos seqüenciais:

***A nova modalidade de curso superior - os cursos seqüenciais criados pela LDB - coloca, por sua forte vinculação com a estrutura da graduação, um novo desafio na perspectiva da articulação do sistema como um todo. Através da flexibilização e pluralização da formação dos graduandos e da institucionalização de cursos não permanentes, podem-se ampliar os espaços e oportunidades para o atendimento de demandas localizadas e para novas experiências didático-pedagógicas, permitindo ganhos qualitativos para a estruturação da graduação.***

---

<sup>1</sup> Texto obtido pela internet, vide Referências Bibliográficas

Não há experiências conhecidas de sucesso na implantação de cursos com esta nova conceituação. Está, no entanto, aberta a possibilidade de as universidades apresentarem propostas alternativas de cursos com currículos estruturados para áreas específicas de conhecimento que poderiam atender a nichos de interesse como a auditoria.

É consagrada a afirmação de que as virtudes normalmente não se encontram nos extremos. Assim, uma reflexão sobre os prós e contras em relação à padronização dos currículos levará à conclusão de que, provavelmente, o ideal é a padronização parcial, mesmo assim apenas temática e não analítica.

#### **2.1.4 Integração Interdisciplinar**

Há uma tradição muito grande no meio universitário da chamada departamentalização acadêmica. A estrutura em departamentos, se do ponto de vista administrativo e organizacional traz resultados positivos e se, historicamente, trouxe resultados acadêmicos desejáveis, encontra hoje algumas críticas relevantes sob a ótica da integração das disciplinas de um curso. Num trabalho que busca debater estruturas alternativas, Pereira (1999:37) aborda com muita propriedade a questão:

*Embora haja reconhecimento quanto à tradição, à função, ao avanço do conhecimento creditado à departamentalização acadêmica, há um grande número de críticas quanto às deficiências que ela causa ao ensino superior. Dentre elas são apontadas: inibição de novos campos de conhecimento; isolamento de professores e alunos; estreita especialização de cursos e pesquisas; falta de percepção do contexto em que tal conhecimento se produz; falta de diálogo com outras áreas; sentimento de resposta onipotente; conservadorismo.*

...

*Nessa perspectiva, a departamentalização, fazendo com que os professores se vejam como especialistas, impossibilita a condição de ultrapassagem das bordas e dos limites das suas áreas numa integração de visões requerida por uma nova postura epistemológica atual. A resistência a uma integração entre professores de diferentes áreas se revela também pela ameaça à identidade individual construída nos vários arranjos departamentais.*

É comum a existência de pré-requisitos para o aluno cursar determinadas disciplinas; para Contabilidade de Custos, exige-se que o aluno tenha concluído Contabilidade Intermediária que, por sua vez, só pode ser cursada se o aluno tiver concluído Contabilidade Básica, etc.

O estabelecimento de pré-requisitos é, de fato, muito importante para determinar uma seqüência no aprendizado, sempre que houver uma relação direta de dependência de conhecimento prévio, sem o qual o aluno não estará habilitado e capacitado para entender os temas que integram determinada disciplina do currículo.

A prática tem demonstrado, no entanto, que nem sempre há adequada conexão entre a disciplina pré-requisito e a disciplina dependente; os programas ou currículos não são necessariamente conectados. A título de exemplo, podem ser citados casos como o do professor de Contabilidade Básica que adotou determinado livro, do qual utilizou parte dos capítulos (no currículo daquela disciplina), enquanto o professor de Contabilidade Intermediária recomendou uma outra bibliografia que, necessariamente, não faz remissão aos tópicos estudados na disciplina anterior e, não raras vezes, sugeriu que, em sua aula, não se utilizasse a bibliografia da disciplina anterior.

Se isso ocorre em disciplinas dependentes, o que pode, então, ocorrer com aquelas em que não há relação direta e evidente. Como o foco deste trabalho está direcionado para a área de Ciências Contábeis, tomem-se, como exemplos, observações de estudantes desta área que são ouvidas a todo momento:

- a. Não tolero Estatística, não consigo entender o que o professor diz e não sei que importância esta disciplina tem para minha área
- b. Qual a importância de Psicologia para quem está cursando Contabilidade?

c. Sociologia é uma matéria absolutamente inútil para quem pretende ser contador.

d. Se fosse feito um apanhado com estudantes de várias áreas, esta lista seria enorme.

O que acontece? Por que ocorre este fenômeno?

Infelizmente não há integração entre os currículos das diversas disciplinas e uma adequação ao foco principal de interesse dos alunos de cada curso.

Ora, Estatística não é adequadamente usada pelo contador porque ele não conhece a matéria e suas imensas possibilidades de uso na Contabilidade. E por que ele não sabe? Por que não lhe foi ensinado ou não lhe tentaram ensinar? Não; é claro que foi - ele deve ter tido pelo menos 2 semestres desta matéria. Acontece que, possivelmente, em boa parte deste tempo, o professor de Estatística utilizou exemplos e casos em que o aluno era "desafiado" a calcular a probabilidade de obter "cara" ou "coroa" de 3 moedas jogadas simultaneamente em 10 oportunidades ou a probabilidade de obter duas vezes o número 4 no lançamento de 2 dados efetuado 50 vezes.

Para o estudante do curso de Estatística, estes exemplos estão absolutamente no contexto, pois ele está interessado em entender a tal da "probabilidade", fundamental neste curso. E, para o aluno de Ciências Contábeis, probabilidade não é um conceito importante? Deveria ser. Como, no entanto, ele fez apenas o suficiente para ser aprovado nesta disciplina em seu curso de graduação, como profissional ele não usa nenhum recurso de Estatística, pois não sabe como aplicá-lo e não foi motivado para isso.

Por outro lado, se o currículo de Estatística estiver em perfeita integração como os objetivos gerais do curso de Ciências Contábeis, se o planejamento das aulas levar adiante esta idéia de integração, o professor de Estatística poderia desenvolver exercícios que viessem ao encontro do interesse principal do aluno que, neste caso, é a Contabilidade, utilizando exercícios como: Vamos calcular a provisão para garantia dos produtos fabricados, levando em consideração o cálculo da probabilidade de ocorrência de defeitos, utilizando a tabela de testes efetuados pela produção? Vamos elaborar o cálculo, considerando o custo do reparo dos diversos tipos de defeitos observados nas simulações efetuadas?

Da mesma forma, os currículos de todas as demais disciplinas deveriam estar em sintonia com o foco principal do curso.

Outro fato relevante, que deve ser abordado, é que alguns professores têm o triste hábito de preparar as aulas para si mesmos e não para seus alunos. Os professores de Sociologia, Psicologia, Direito, etc., ao ministrarem aulas para estudantes de Contabilidade, Engenharia, Administração ou de qualquer outro curso, devem ter em mente que, para estes alunos, sua matéria é complementar, por mais importante que ela seja. Não levando em consideração esta assertiva, desmotivam seus alunos, tiram a oportunidade de eles se interessarem verdadeiramente por suas disciplinas, pelo que elas podem contribuir para sua formação principal e, pior que tudo, transformam suas aulas em castigo. Além disso, reforçam a falta de integração com o curso; os assuntos tratados ficam fora do contexto, como se fossem tratados em palestras ou conferências.

Zainko (1999:23) comenta a eficiência do ensino fazendo importantes considerações a respeito da aprendizagem no ensino superior e a relevância da correlação entre as disciplinas:

*Como decorrência, o novo paradigma de ensino-aprendizagem, indispensável para melhorar a qualidade e a pertinência do ensino superior, terá como compromisso estabelecer programas que fomentem a capacidade intelectual dos alunos, melhorem o conteúdo inter e multidisciplinar dos estudos e pesquisas e apliquem métodos pedagógicos que aumentem a eficiência da aprendizagem.*

Ainda no contexto da falta de integração entre currículos, é importante destacar que, nas Universidades, é comum que as disciplinas de determinado curso que estejam relacionadas com especialidades de algumas de suas Faculdades, sejam ministradas por professores especializados destas Faculdades; por exemplo, as matérias relacionadas com Direito, em qualquer curso de uma Universidade, podem, e na maior parte das vezes são ministradas por professores da Faculdade de Direito daquela Universidade, o que também se aplica para Psicologia, Sociologia, Letras, etc. Em princípio, é adequado considerar esta política de alocação de professores; na prática, no entanto, ocorre que muitos destes professores agem como se estivessem ministrando aula aos alunos de sua Faculdade de origem, incorrendo em 3 grandes erros: a importância da disciplina em cada um dos cursos, a comparação inadequada quanto à "performance" dos alunos, considerando, como referência, os cursos de origem, e o tom da aula, ou seja, nem sempre faz um adequado planejamento da aula para entendimento da disciplina no contexto do curso.

O texto elaborado a partir da Oficina de Trabalho de Niterói-RJ, do Fórum de Pró-Reitores de Graduação das Universidades Brasileiras - ForGrad, em abril de 2000, sob o título: O Currículo como Expressão do Projeto Pedagógico: Um Processo Flexível<sup>2</sup>, aborda o Projeto Pedagógico de forma bastante profunda, analisando o conteúdo dos cursos de maneira abrangente e não fracionada, realçado no texto:

*A concepção de ensino que tem, na pesquisa, seu elemento constituidor contrapõe-se às práticas baseadas na visão positivista de construção do conhecimento, na qual os conteúdos ficam fracionados, descontextualizados, desproblematizados, resultando no aprendizado memorístico. A idéia do ensino articulado à pesquisa baseia-se em atitudes analíticas, reflexivas, questionadoras e problematizadoras, em que a aprendizagem parte das observações próprias para indagar sobre o conhecimento e o próprio mundo.*

*Nessa perspectiva, os elementos curriculares adquirirão novas formas e os conteúdos não serão memorizados, mas apreendidos compreensivamente; a relação professor-aluno será a de parceiro, e a avaliação deverá incluir, prioritariamente, a análise do processo, dos alcances e da reorganização das ações.*

*Esta concepção de currículo, como conjunto de atividades intencionalmente desenvolvidas para o processo formativo, mediadas pelo professor e pelo aluno, procura transformar as experiências episódicas existentes no conjunto de atividades vinculadas a atividades teórico-práticas em laboratórios, estágios, monografias e seminários. Trata-se, pois, de potencializar estas experiências de modo a hegemônizar aquilo que hoje é emergente. Novas situações deverão ser criadas, principalmente em*

---

<sup>2</sup> Texto obtido pela internet, vide Referências Bibliográficas

*disciplinas teóricas e em situações não formalizadas, mas que envolvem processos formativos. Um fator fundamental é entender que tempos e espaços curriculares diferentes serão necessários.*

O trabalho mencionado vai mais longe neste tema, quando trata da flexibilização dos componentes curriculares:

*A flexibilização curricular, compreendida como proposta de organização de conteúdos, a partir da realidade de cada instituição no exercício de sua autonomia, não se esgota na ampliação da oferta de disciplinas eletivas, possibilitando ao aluno a montagem de seu currículo; nem se reduz ao aumento ou redução de carga-horária de disciplinas ou do curso, pois a experiência demonstra que isso não tem significado à obtenção de melhores resultados.*

*Na perspectiva do ensino articulado à pesquisa, os elementos curriculares adquirirão novas formas: os conteúdos não serão memorizados, mas apreendidos compreensivamente; a relação professor-aluno será a de parceiros; as metodologias serão variadas e ativas; a avaliação não será a cobrança da falta ou o reforço do comportamento obediente, mas a análise do processo, dos alcances e da reorganização das ações. O entendimento de currículo será o de um conjunto de atividades intencionalmente desenvolvidas para o processo formativo, mediadas pelo professor e pelo aluno.*

A leitura da proposta destacada no texto acima é digna de cuidadosa reflexão no que diz respeito às mudanças que seriam necessárias na estrutura das EIS. Possivelmente a tradicional arquitetura departamental dos cursos seria implodida a partir destes conceitos de organização do aprendizado.

### 2.1.5 Objetivos dos Currículos

Segundo Husen(1985:2199-2200), os principais focos dos currículos de nível superior podem ser resumidos em 7 categorias:

- 1. Os currículos podem ser fortemente dirigidos para a preparação de pesquisa e a obtenção de conhecimentos ou dirigidos para a reprodução de conhecimentos já existentes*
- 2. Os currículos podem estar voltados mais proximamente para uma preparação ocupacional ou não estar diretamente orientados para a execução de trabalhos. Por exemplo, na área de medicina, a preparação profissional não é o objetivo dominante dos currículos que também privilegia o desenvolvimento da pesquisa*
- 3. Os objetivos dos currículos do ensino superior diferem, excepcionalmente, de acordo com o nível de especialização pretendida. Um alto grau de especialização é razoável quando se pretende aprofundar os estudos em certos campos de atuação; no entanto, causa grande preocupação pelo estreitamento e limitações profissionais que pode produzir. Vários modelos de ensino superior admitem a especialização somente em estágios posteriores à formação acadêmica básica*
- 4. Os campos de estudo podem ser estruturados de acordo com as disciplinas, como economia, matemática, biologia, etc., ou assumir caráter inter ou multidisciplinar. Novas formas de pesquisa possibilitam, ao longo do tempo, desencadear o desenvolvimento de novos campos de estudo, ou ainda, novas disciplinas podem ser desenvolvidas como consequência de novos requisitos ocupacionais*

5. *Em alguns países, o ensino superior é parcialmente voltado para desenvolver um conhecimento básico comum para todos os alunos, enquanto, em outros, nada em comum é oferecido. Nos USA e Japão, aproximadamente 30% dos cursos de 4 anos são ocupados por um elaborado sistema de educação geral em humanidades, ciências sociais e ciências naturais. O objetivo é proporcionar uma base comum para que todos os estudantes possam melhor movimentar-se em seus estudos futuros, oferecer a oportunidade de seleção entre os estudantes, permitir a reparação de má preparação educacional anterior e desenvolver uma orientação dirigida para futura especialização*
6. *Um objetivo que virá mais à frente nos currículos do nível superior, é personalizar o desenvolvimento dos estudantes, através da ampliação da capacidade cognitiva, acadêmica e das habilidades ocupacionais mais relevantes*
7. *Espera-se que os currículos de nível superior possam contribuir para o enriquecimento cultural da sociedade*

#### 2.1.6 Modelos e Processos Curriculares

Robert M. Diamond (1989: 5-6) afirma que o processo de elaboração, implementação e avaliação de um curso ou currículo é complexo e requer:

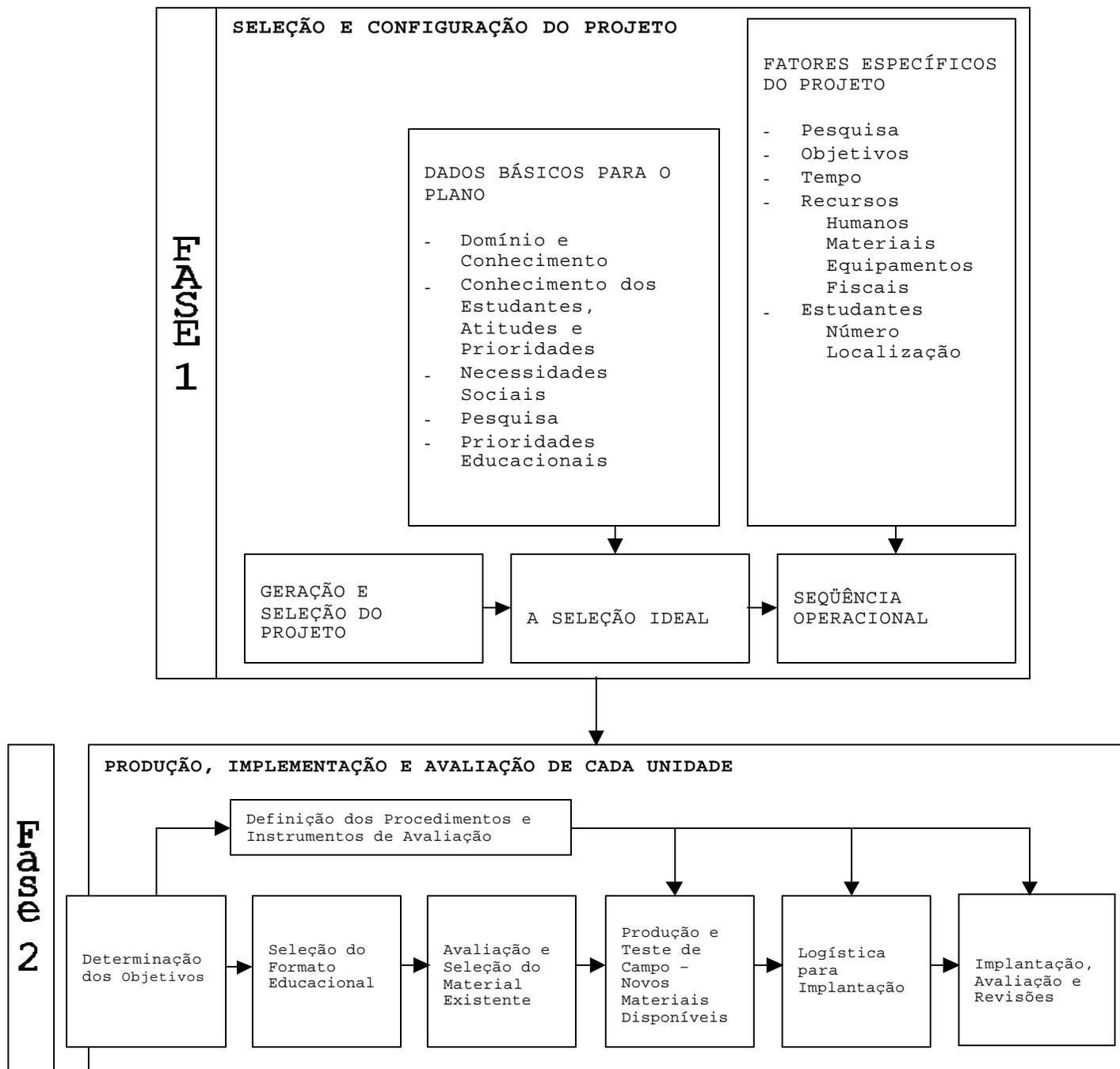
- a. *Sensibilidade para o conjunto do projeto acadêmico*
- b. *Consciência sobre as capacidades, interesses e prioridades dos estudantes aos quais os programas se destinam*
- c. *Conhecimento e apreciação da disciplina*
- d. *Entendimento das opções e recursos disponíveis na faculdade*

*e. Entendimento dos objetivos educacionais requeridos de todos os estudantes, não deixando de considerar seus objetivos principais e de longo prazo*

O modelo desenvolvido e utilizado por Robert M. Diamond na década de 60, implementado pela *University of Miami* e já submetido a muitas revisões, é tido como modelo fácil de ser entendido pelas diversas instituições onde já foi adotado. Ele é menos complicado do que outros conhecidos e requer pouco tempo entre a decisão de uso e sua implementação. Além disso, requer pequeno investimento financeiro.

Este modelo tem duas fases básicas: 1<sup>a</sup>). a seleção e configuração do projeto; 2<sup>a</sup>). a produção, implementação e sua avaliação.

Figura 1: Processo para Desenvolvimento do Programa Educacional



Fonte: Robert M. Diamond

Adicionalmente, para tornar mais simples o desenho do modelo, destacam-se 5 importantes características que, quando combinadas, diferenciam esta proposta de outros métodos conhecidos:

1. Força os usuários do modelo a pensarem nos termos ideais
2. Encoraja o uso de diagramas para apresentar a estrutura e o conteúdo
3. Diminui a pressão em relação ao uso de dados
4. Encoraja o espírito de equipe
5. É politicamente sensível

#### **2.1.6.1 Duração dos Cursos**

Os modelos e processos curriculares variam significativamente, dependendo dos países, cursos, instituições, etc. Durante o trabalho de definição, particularmente no que diz respeito aos processos curriculares, é importante a discussão da questão relativa ao tempo de duração dos cursos.

A grande maioria dos cursos têm duração entre 4 e 6 anos para a formação em nível superior, havendo exceções em alguns países que chegam a ter cursos de 2 ou 3 anos.

No Brasil, temos cursos de licenciatura que formam profissionais em 3 anos; todos os demais estão no período de 4 a 6 anos.

#### **2.1.6.2 Jornada**

Há tendência de o ensino superior ser oferecido apenas no período diurno na maior parte dos países desenvolvidos, alguns dos cursos têm jornada integral e a maioria, jornada parcial.

Em países, como o Brasil, que hoje compõem o bloco dos chamados países em desenvolvimento, a maioria dos estudantes de ensino superior freqüentam cursos noturnos. Explica-se: o nível econômico das famílias não permite que seus filhos se dediquem apenas aos estudos até por volta dos 22 anos de idade, quando um estudante normalmente tem condições de concluir o nível superior. Adicionalmente, no Brasil, a maior parte do ensino superior está a cargo de entidades particulares, sendo um ensino pago, o que reforça a necessidade de o estudante já estar integrado ao mercado de trabalho, enquanto estiver cursando o nível superior, como forma de auto-sustentação.

### 2.1.6.3 Regulamento e Regime dos Cursos

Os regulamentos de cursos, ainda não tão difundidos ou formalizados nas universidades brasileiras, são parte de importância e integrante dos currículos de nível superior. Estes regulamentos devem ter, pelo menos, a relação das disciplinas por curso, os métodos de avaliação e os pré-requisitos necessários.

No que se refere às disciplinas que deverão ser cursadas, os programas dos cursos podem ter as seguintes características:

a. Todas as disciplinas são compulsórias e fixas por período

Neste caso, não cabe escolha aos alunos. É definido um programa, determinado período a período, que deve ser cumprido pelos alunos na seqüência dos períodos.

b. Todas as disciplinas são compulsórias mas o aluno pode escolher o período

Esta é uma forma alternativa da anterior. As disciplinas são obrigatórias mas podem ser cursadas de acordo com o interesse e a disponibilidade do aluno. Neste caso, a universidade pode normalmente atribuir um número de anos máximo para que o aluno conclua todas as disciplinas, assim como, nesta situação, há necessidade de estabelecer os pré-requisitos de cada disciplina, ou seja, em que seqüência as disciplinas devem ser cursadas.

c. Parte das disciplinas são obrigatórias; parte, optativas

Neste caso, normalmente se estabelece um número mínimo de disciplinas que devem ser cursadas, sendo que, além das obrigatórias, o aluno tem um elenco de optativas maior do que o número necessário para completar seu curso, o que permite a escolha das que estejam mais de acordo com seus objetivos de carreira. Aqui também há a fixação dos pré-requisitos de cada disciplina.

A maior parte dos cursos nas universidades privadas no Brasil ainda está enquadrada na primeira alternativa, ou seja, os programas das disciplinas são fixos período a período e em seqüência. Nas universidades públicas, já se praticam os modelos b e c e esta prática envolve maior complexidade na administração das matrículas e alocação dos alunos, com relação direta com a disponibilidade do quadro de professores, mais flexível nas universidades públicas do que nas privadas, já que, nas universidades públicas, o professor cumpre jornada de trabalho pré-definida enquanto, nas universidades privadas, o professor é remunerado pelas aulas ministradas.

Em relação aos critérios de avaliação, parece existir razoável diferença entre as universidades públicas e as privadas. Enquanto nas públicas os professores dispõem de liberdade quase total, tanto na escolha dos métodos como na freqüência de avaliação em um período, nas entidades privadas, via de regra, este modelo é rígido, normalmente baseado nos modelos mais tradicionais utilizados no Brasil, como provas de avaliação por períodos pré-definidos, bimestrais, semestrais ou anuais, além de trabalhos escritos, realizados individualmente ou em grupos.

### **2.1.7 O Conteúdo dos Currículos**

O desenvolvimento ou a revisão do conteúdo dos currículos envolve um conjunto muito grande de dados e informações que, normalmente, se obtêm através de registros históricos, pesquisa em entidades e cursos similares e da experiência e criatividade dos profissionais de educação envolvidos com esta árdua tarefa.

Quando se trata de cursos novos, a definição do conteúdo curricular leva em conta o conjunto de conhecimento que os educadores imaginam ser o desejável para os alunos daquela área. No entanto, é importante que, nestes casos, sejam definidos processos periódicos de revisões para que o curso não perca seu foco. Estas revisões que, no início, devem ser feitas com pequenos intervalos de tempo, não superiores a um mês, devem levar em consideração não apenas a avaliação dos docentes envolvidos com os cursos, mas também a opinião dos alunos, através de um processo de entrevistas individuais e de discussões em grupo. Este ciclo deve repetir-se até que os coordenadores estejam seguros de que os programas estão adequados às propostas dos cursos. É bom lembrar a importância deste procedimento, pois é natural que, ao planejar um novo curso, os educadores tenham em mente o que seria ideal: o ciclo de revisão serve para que o ideal seja adaptado ao real, isto é, que os sonhos possam ser ajustados à possibilidade prática.

Quando se está trabalhando na definição ou revisão do conteúdo de cursos já estabelecidos e tradicionais, a tarefa básica parece muito mais simples, pois os coordenadores responsáveis por este trabalho terão à disposição farto material de referência. Cabe, no entanto, a discussão de algumas importantes considerações a este respeito:

1. Copiar ou adaptar para não correr riscos

Ao introduzir um novo curso ou revisar o conteúdo de um curso já existente, uma universidade pode decidir pela implementação ou manutenção de um programa cujo conteúdo já tenha sido testado e aprovado pela comunidade acadêmica. Ao optar por esta alternativa, o nível de risco envolvido tende a ser avaliado como reduzido. Esta opção, talvez a mais utilizada pelas instituições, é observada até mesmo na contratação de profissionais de outras universidades para implementar novos cursos; ao fazê-lo, quase sempre intuitivamente, estão optando por trazer a mesma estrutura e o conteúdo utilizado na outra escola.

## 2. Inovar para se destacar

Nos grandes centros urbanos do Brasil e de outros países, encontra-se hoje grande oferta de cursos de nível superior, alguns disponíveis em dezenas de faculdades. O que pode representar a instalação de mais um destes cursos? Em um primeiro momento, apenas o aumento da oferta, admitindo que haja demanda. Em outro, a decisão por mais um curso, mesmo entre os já bastante ofertados, pode ser conduzida em uma ótica de oferta diferenciada: será uma opção, mesmo em um mercado de demanda escassa.

Como diferenciar um currículo sem perder o foco na formação pretendida? Este é o desafio que deve ser encarado de maneira mais séria pelas escolas de nível superior, o que se aplica não apenas à discussão relativa à implementação de um novo curso mas, também, e principalmente, à revisão do conteúdo dos já existentes.

Em trabalho que analisa o sentido, as funções e os desafios no ensino de graduação, Coêlho (1998:9) foi extremamente feliz e objetivo ao abordar a essência do conteúdo dos cursos:

*Sem currículos e programas "enxutos" e centrados no essencial a ser ensinado e aprendido, no que é estrutural em cada disciplina e área do conhecimento, bem definidos quanto à identidade da área, da instituição e de seu projeto de formação, e, ao mesmo tempo flexíveis, não há como se conseguir um avanço significativo.*

Mais adiante, no mesmo trabalho, com muita propriedade comenta a seleção de disciplinas que devem estar no programa de um curso:

*Além disso, certas disciplinas, apesar de às vezes serem muito valorizadas e objeto de marketing e preferência em algumas instituições, se referem a campos bem restritos da atividade humana, mudam com muita rapidez e, na melhor das hipóteses, apenas episodicamente estarão presentes na vida profissional dos indivíduos. Devem, pois, ser retiradas da parte obrigatória dos currículos, podendo ser ministradas como eletivas ou optativas.*

As instituições devem ter a preocupação de fazer permanentemente uma revisão do conteúdo de seus cursos, buscando uma crítica contínua entre o "ideal" e o "real". Esse processo deve considerar o "real" como o conteúdo necessário para atender aos requisitos mínimos para que o formando do curso cumpra as exigências impostas pelo mercado de trabalho no qual deverá integrar-se ao concluir o nível superior.

Esta revisão contínua entre o conteúdo "ideal" e o "real" deve levar em consideração vários fatores, alguns dos quais representados por forças externas ao departamento responsável pela disciplina. Robert M. Diamond (1989: 102-104), observa que são esses os principais fatores:

### *1. Requisitos de credibilidade*

*O currículo proposto deve incluir todas as áreas acadêmicas, créditos e disciplinas requeridos pelas instituições e associações profissionais externas, que podem variar da formação liberal básica focada na atividade até exigências com relação a disciplinas profissionalizantes e técnicas especializadas.*

### *2. Restrições de créditos acadêmicos*

*O programa proposto deve estar adequado no que diz respeito à quantidade de horas/aula requerida para o curso. Órgãos governamentais da área de educação<sup>3</sup>, instituições individuais, universidades e agentes certificadores externos estabelecem, às vezes, um volume de horas mínimo e máximo que devem ser cumpridas pelo aluno, em algumas disciplinas e atividades, dentro e fora da escola. Estes padrões estão sendo cumpridos?*

### *3. Restrições legais e de pessoal*

*O currículo proposto é viável? Pode-se conseguir pessoal para ministrá-lo? Se forem necessários novos cargos e novas instalações, será possível obter os recursos necessários? Se for preciso, por exemplo, reduzir o tamanho da classe, para possibilitar apresentações verbais ou projetos de grupo, será possível conseguir pessoal para dar o curso?*

---

<sup>3</sup>Nota do Autor: no Brasil seria o equivalente ao MEC – Ministério da Educação e do Desporto

#### ***4. Efetividade de um curso ou programa já existente***

***Se alguns elementos de um currículo existente já foram utilizados, são eles efetivos para atender as necessidades dos alunos que foram selecionados para o curso?***

É muito importante que todos os responsáveis pelas atividades acadêmicas do curso estejam envolvidos na tentativa de esgotar o processo de resposta às questões ora formuladas, razão pela qual estes indivíduos devem fazer parte do processo desde o seu início.

#### **2.1.8 Administração e Manutenção dos Currículos**

##### **2.1.8.1 Manutenção e Atualização**

É regra geral que a responsabilidade do currículo de uma disciplina seja do departamento ao qual está subordinada na estrutura organizacional da universidade e respectiva faculdade. Logo, as necessidades de mudança e adaptações devem ser analisadas e realizadas no âmbito do departamento, desde que, evidentemente, não alterem a caracterização do curso ou nelas interfiram, ou não tenham impacto em outras disciplinas correlatas. Dever-se-á proceder às alterações de maior repercussão, considerando a consulta e aceitação de outros departamentos envolvidos e até da direção geral do curso. A administração do currículo de uma disciplina é, certamente, questão de foro interno da faculdade mantenedora do curso.

Entretanto, quando se trata do currículo de um curso, a administração de seu conteúdo pode estar atrelada a entidades externas à faculdade e universidade. O Estado, enquanto ente regulador e fiscalizador das atividades de ensino, assume um papel distinto em cada país e em momentos diferentes da história. Há países em que há grande interferência do Estado na determinação do currículo dos diversos cursos; em outros, esta interferência é menor e, em poucos, não há intervenção alguma.

No Brasil, passamos pela experiência de grande intervenção do Estado para o estágio atual de moderada interferência. O Plano Nacional de Graduação, do ForGrad, já citado, ao comentar a autonomia das universidades brasileiras, assim se refere:

*A sociedade brasileira, entretanto, construiu um ambiente para o ensino superior onde o poder normatizador excessivo do Estado tem prevalecido, ainda que de diferentes formas, sobre o exercício da autonomia universitária. A opção pela imposição de normas, embora venha traduzindo a tradição autoritária do Estado brasileiro, reflete, em parte, uma visão tecnocrática e corporativa da sociedade, mas, principalmente, a tentativa de suas elites dirigentes de reproduzir privilégios na inserção social. A realidade social, segmentada sob a ótica dos interesses das corporações profissionais ou das novas mudanças do mercado, tem induzido à regulamentação profissional e suas conseqüências acadêmicas, tais como a figura do currículo mínimo e o credenciamento de cursos, os exemplos mais expressivos desta política no que se refere ao ensino de graduação.*

*Convivendo com este quadro, a universidade brasileira começa a perceber que, no que concerne à graduação, a liberdade acadêmica e a autonomia se traduzem concretamente na possibilidade de apresentar soluções próprias para os problemas da educação superior e não reproduzir fórmulas pré-determinadas. Estas soluções passam, necessariamente, por experimentar novas opções de cursos e currículos, ao mesmo tempo que alternativas didáticas e pedagógicas são implementadas.*

A Secretaria de Educação Superior - SESu, órgão do Ministério da Educação - MEC, desde 1997 tem atuado no sentido de fixar Diretrizes Curriculares. O Edital n.º. 04/97 do MEC, de 10 de dezembro de 1997, traz a seguinte definição:

*As Diretrizes Curriculares têm por objetivo servir de referência para as IES na organização de seus programas de formação, permitindo uma flexibilidade na construção dos currículos plenos e privilegiando a indicação de áreas do conhecimento a serem consideradas, ao invés de estabelecer disciplinas e cargas horárias definidas. As Diretrizes Curriculares devem contemplar ainda a denominação de diferentes formações e habilitações para cada área do conhecimento, explicitando os objetivos e demandas existentes na sociedade.*

É importante observar que o enfoque adotado pelo MEC tem conotação abrangente dos currículos, situando-se em ambiente macro e não intervencionista.

A respeito da posição adotada em outros países, é interessante citar o texto de Husen (1985:2199-2203):

*Em muitos sistemas de ensino superior da Europa Continental, o Estado aprova individualmente os programas de cada área de estudo de cada universidade. Em alguns países, especialmente da Europa Oriental, o Estado estabelece um currículo padrão para cada campo de estudo, admitindo apenas mínimas modificações através da universidade ou departamento.*

Observa-se aqui grande intervenção do Estado na fixação dos currículos dos cursos naqueles países.

#### **2.1.8.2 A Dinâmica dos Currículos**

A educação é um processo que, necessariamente, precisa estar integrado a todos os movimentos das transformações mundiais, independente de sua natureza - econômica, social, cultural, política, etc. Desta afirmação decorre a óbvia conclusão de que o processo educacional deve ser dinâmico e ágil para poder acompanhar todas as mudanças.

Usualmente vê-se a expressão: neste século foram introduzidas as maiores mudanças na história da humanidade. É possível afirmar que esta expressão pode ser aplicada a qualquer dia de qualquer século, desde o segundo, já que certamente também se aplicará ao próximo e, assim, sucessivamente. Pode-se, por outro lado, afirmar que, neste século e, particularmente em sua segunda metade, as mudanças foram as mais rápidas e radicais de toda a história.

*Na medida em que a ciência e a tecnologia se converteram em aspectos fundamentais da nossa realização histórica, não pode estar ausente do currículo universitário uma reflexão sistemática sobre o tema. A ausência desta reflexão, tanto nas ciências humanas como nas ciências exatas ou nas carreiras profissionais, tende a reproduzir um "analfabetismo tecnológico" que é um resultado pernicioso para os indivíduos e a sociedade. (Pérez Lindo: 1996-81)*

Neste contexto, os currículos devem também acompanhar estes movimentos de mudanças. Assim, deverão ser mais rapidamente revistos e, se necessário, alterados, no ambiente de permanentes mudanças em que vivemos. Pérez Lindo (1986:87) é mais enfático quando se refere ao nível de mudança nos currículos:

*Pode-se criticar como inconsistente a mera adaptação dos currículos às demandas do mercado ou a simples atualização dos planos de estudos. Estamos experimentando uma mutação na forma de produzir e transmitir os conhecimentos, o que significa que devemos revisar ao mesmo tempo os modelos epistemológicos, os conteúdos das disciplinas e os processos de ensino-aprendizagem.*

Muitos administradores de faculdades estão comprometidos com a melhoria de qualidade dos cursos de graduação, como afirma James L. Ratcliff (1992: 5), que acrescenta:

*Para promover melhoria, é necessário saber o que os estudantes aprendem para decidir o que idealmente eles deveriam aprender.*

No modelo proposto por Robert M. Diamond, este processo de manutenção e atualização dos currículos está previsto como a última atividade da 2ª. fase, sob a denominação de Implantação, Avaliação e Revisões, como mostra a Figura 1, na página (32). A avaliação permanente, através da coleta de informações, é que proporcionará condições para o refinamento dos currículos.

O processo de pesquisa de informações para a avaliação da efetividade dos currículos, dos cursos e das disciplinas é, no entanto, o ponto crítico. Uma quantidade muito grande de perguntas poderia ser feita na tentativa de verificar se os objetivos estão sendo atendidos. É, por outro lado, fundamental saber selecionar as questões essenciais para essa avaliação, sem o que há grande possibilidade de que a análise da efetividade dos currículos não produza os resultados práticos desejáveis.

O detalhe das respostas e das próprias questões formuladas dependerá das razões da avaliação, dos problemas para as quais estão endereçadas e do tempo e recursos disponíveis para ela. É importante que as questões-chave não deixem de ser respondidas, simplesmente porque ninguém pensou adequadamente no assunto quando o processo de avaliação estava no início de sua estruturação.

Robert M. Diamond (1989: 247-256) apresenta um questionário desenvolvido pelo autor em parceria com Richard R. Sudweeks, objetivando facilitar o processo de avaliação da efetividade dos currículos. Por sua qualidade e importância para o estudo do tema, este questionário está apresentado na íntegra no Apêndice 1 deste trabalho.

### **2.1.8.3 Relação entre Currículo e Mercado de Trabalho**

Quase como consequência dos aspectos tratados no tópico anterior, em que é abordada a dinâmica dos currículos, não há como discutir este assunto sem fazer seu relacionamento com o mercado de trabalho.

É um tanto romântica a visão de alguns estudiosos quando questionam se, entre seus objetivos, o ensino de nível superior deveria promover a formação profissional aos seus alunos. A princípio, é implícito que um aluno, ao ingressar em um curso superior, busca não apenas seu crescimento intelectual mas, e poderia ser dito, principalmente, a base que lhe permita exercer uma profissão no futuro.

Parece clara esta questão mas, de fato, há certa polêmica sobre o assunto. Exemplo de uma outra forma de ver o problema pode ser extraído do texto de Husen (1985:2205):

*A aceleração das inovações e as mudanças das perspectivas de trabalho não devem levar, automaticamente, à conclusão de que são necessários esforços para aumentar a relação entre os currículos e as exigências ocupacionais. Alguns especialistas argumentam que estão crescendo as incertezas sobre o futuro do desenvolvimento das disciplinas, o número de estudantes e as condições do mercado de trabalho; por isso, chamar estas questões para o interior desta discussão pode não ser apropriado. Ao contrário, dizem, os currículos deveriam seguir o ciclo dinâmico das disciplinas ou os objetivos gerais que visam ao crescimento cultural e intelectual.*

O Plano Nacional de Graduação, do ForGrad, já mencionado anteriormente, faz um relacionamento entre a formação profissional e o papel da universidade:

*O papel da universidade relacionado à formação profissional necessita de uma redefinição que possibilite acompanhar a evolução tecnológica que define os contornos do exercício profissional contemporâneo, considerando a formação acadêmica como tarefa que se realiza, necessariamente, em tempo diferente daquele em que acontecem as inovações. A este dado se acrescenta um outro, o fato de que não se concebe mais um exercício profissional homogêneo durante o período de inserção no mundo do trabalho.*

*Do ponto de vista da Graduação, em particular, a formação para o exercício de uma profissão em uma era de rápidas, constantes e profundas mudanças requer, necessariamente, atenta consideração por parte da universidade. A decorrência normal deste processo parece ser a adoção de nova abordagem, de modo a ensejar aos egressos a capacidade de investigação e a de "aprender a aprender". Este objetivo exige o domínio dos modos de produção do saber na respectiva área, de modo a criar as condições necessárias para o permanente processo de educação continuada.*

Não obstante, o que se vê, em muitos países, é um esforço crescente para ampliar a relação entre as instituições de ensino superior e as empresas, buscando uma integração maior entre ensino, pesquisa e produção. Ao mesmo tempo, observa-se que vem crescendo o número de profissionais de empresa sem formação acadêmica, contratados por universidades para ministrar matérias de cunho eminentemente técnico. Por quê? Estes profissionais têm normalmente grande facilidade de transmitir conhecimentos, não necessariamente através de técnicas didáticas, já que, em sua maioria, não têm formação para isso mas, pela capacidade de apresentar situações que representam a realidade, têm motivado bastante os alunos. Em muitos casos os bons resultados também se devem ao fato de muitos destes profissionais serem ex-alunos dos mesmos cursos para os quais são chamados a ministrar aulas.

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

Recentemente, outra forma encontrada pelo mercado de trabalho para aumentar o nível de eficiência em seus programas de treinamento e aproximar este tipo de atividade ao padrão dos cursos superiores, vem sendo denominada de Universidades Corporativas.

*Trata-se de programas em que funcionários, e até seus filhos e mulheres e prestadores de serviço fazem cursos sobre determinadas técnicas ou para complementarem a formação acadêmica. Algumas têm prédio próprio, corpo docente e currículo próprios, como ocorre em uma universidade normal. (O Estado de São Paulo, 01/04/01)*

Esta nova modalidade de treinamento, no Brasil, ainda não chega a se materializar como concorrência às Universidades tradicionais; no entanto, nos USA, isso já é uma realidade:

*Novamente, os Estados Unidos são o termômetro do que pode ocorrer aqui. Lá, há escolas mantidas por empresas que conseguem validar os créditos de seus cursos no sistema de ensino oficial; isso ocorre com 25% das cerca de 200 universidades corporativas. (O Estado de São Paulo, 01/04/01)*

#### **2.1.9 Influências Externas nos Currículos**

Na maioria dos países, bem como no Brasil, a formação em nível superior é pré-requisito para a obtenção do registro profissional, sem o qual o formando não poderá exercer sua profissão. Destacam-se, entre estas entidades, a OAB (Advogados), o CRC (Contadores), o CREA (Engenheiros e Arquitetos), o CRM (Médicos).

Além disso, vários setores não admitem automaticamente o aluno graduado em nível superior e exigem um exame de habilitação para que receba a chancela que formalmente o qualifica para o exercício profissional. Esta prática existe em vários países há muitos anos. No Brasil, o exemplo mais antigo, e bem sucedido, é o da OAB - Ordem dos Advogados do Brasil, que submete os formados nas faculdades de Direito a uma avaliação para que possam obter a credencial de advogado, sem a qual não praticarão o exercício desta profissão. Recentemente também o CFC, Conselho Federal de Contabilidade, introduziu exigência semelhante para o formando em Ciências Contábeis para este ter as prerrogativas legais para o exercício da profissão de contador.

Além dos órgãos de classe, como são chamados o CRC e a OAB, existem outras exigências externas, como a CVM, Comissão de Valores Mobiliários, que recentemente introduziu o exame para a habilitação dos Auditores Independentes<sup>4</sup>.

A influência do Estado nos currículos já foi abordada em outro tópico deste trabalho. No entanto, é interessante destacar uma forma indireta de interferência recentemente inserida no sistema educacional brasileiro, que foi a inclusão do denominado "provão" para a avaliação do ensino superior. O

---

<sup>4</sup> Auditoria Independente é, no Brasil, uma prerrogativa exclusiva do contador

que vem a ser o "provão"? É um exame a que deve ser submetido o aluno no final de seu curso; tem ele amplitude nacional, é único e feito no mesmo dia em todo o país, para cada curso. Seu propósito original é avaliar o desempenho das IES e não dos formandos. Esta prática ainda não atinge todos os cursos mas vem sendo gradativamente implementada; no entanto, já demonstra resultados práticos muito importantes, como a preocupação de as universidades melhorarem o nível de ensino em todos os seus cursos, pois a punição para um desempenho fraco e recorrente pode ser o fechamento do curso.

Ao comentarem a qualidade do sistema de ensino superior e o mercado de trabalho, Vogt & Ciacco (1997:7) fazem a seguinte referência ao "provão":

***A despeito das críticas que possam existir, o Provão, como foi denominada essa avaliação, teve méritos. Além de adicionar mais um indicador na avaliação do sistema de ensino superior, também provocou o debate sobre a formação profissional de terceiro grau, um dos componentes estratégicos do desenvolvimento social.***

É evidente que há um impacto destas exigências externas nos currículos dos cursos e das disciplinas. As provas elaboradas extramuros das universidades são preparadas por profissionais de fora destas instituições e estruturadas para avaliar o conhecimento que "as entidades externas" entendem que o aluno deveria ter. Se os currículos dos cursos não estão

dando respostas a estas exigências, acabam precisando ser alterados, não por decisão do departamento, da direção da faculdade ou da reitoria da universidade, mas por importante imposição externa, sobre a qual a universidade não tem poder de confronto.

Abordando o tema sob foco um pouco diverso, mas dentro do conceito de influências externas nos currículos, Trindade (1998:24), num trabalho que faz uma análise do "**Rapporte Jacques Atalli**" sobre a reforma do ensino superior francês, faz uma crítica veemente ao assunto, enfocando o risco de que influências externas exageradas, ditadas por fatores econômicos, possam interferir de forma decisiva nos currículos e carreiras:

*Outra questão crítica é a problemática da universidade diante do contexto da globalização. Se o "processo de mundialização do mercado" for aplicado no campo da educação superior, "ele implantará um modelo mundial de ensino superior estandardizado, no qual o Estado desaparecerá e o mercado moldará os currículos e as carreiras..."*

## **2.2 O Currículo no Curso de Ciências Contábeis**

### **2.2.1 Diretriz Curricular**

De acordo com as diretrizes curriculares de Ciências Contábeis elaboradas pela Comissão de Especialistas de Ciências Contábeis da SESu/MEC - Secretaria de Educação Superior do Ministério da Educação - MEC, datada de 12.04.99, a duração do curso de Ciências Contábeis deverá ser de, no mínimo, 700 dias letivos, sendo que a IES (Instituição de Ensino Superior) terá autonomia para fixar uma duração mínima superior a 700 dias para seu curso, cuja carga horária correspondente é de, no mínimo, 2.700 horas/aula. O período máximo, entretanto, não poderá ultrapassar 50% do período mínimo definido pela instituição.

No conteúdo obrigatório de formação básica e profissional, que corresponde à carga horária de 50% do total, propõe-se a inclusão das seguintes áreas de conhecimento relativas à auditoria:

- Controles Internos
- Princípios, Normas e Procedimentos de Auditoria
- Planejamento de Auditoria
- Papéis de Trabalho

Em relação ao conteúdo optativo para ênfase curricular referente à carga horária remanescente dos 50%, o Edital nº. 04/97 do MEC, contempla que as IES têm a possibilidade de definir as linhas de especialização como, por exemplo:

*auditoria, análise de sistemas contábeis, controladoria, contabilidade pública, contabilidade tributária, contabilidade societária, contabilidade de custos, perícia, arbitragem contábil, contabilidade de organizações não-governamentais, contabilidade ambiental, contabilidade internacional, contabilidade e finanças corporativas, entre outras. Caso a IES não faça esta opção, deve utilizar os conteúdos mencionados para complementar a formação plena de contador.*

## 2.2.2 O Currículo de Ciências Contábeis diante da Internacionalização da Economia

### 2.2.2.1 Considerações Gerais

A profissão de contador, como todas as outras, deve procurar adaptar-se às condições de cada época. A internacionalização da economia, através da transformação do mundo em uma única aldeia, além das abruptas transformações impostas pela evolução dos meios de comunicação e das ferramentas para o processamento de informações ("**hardware**" e "**software**"), estão provocando sensíveis modificações em todos os segmentos - produção, comercialização e administração.

No contexto da administração está, obviamente, inserido o papel do contador.

As faculdades de ciências contábeis estão e serão conclamadas a preparar, de forma apropriada, o contador que irá atuar neste novo ambiente, oferecendo-lhes cursos com um currículo adaptado aos requisitos oriundos das exigências do mercado de trabalho neste novo contexto.

Complementarmente é necessário que se introduza de forma definitiva, no Brasil, o conceito de educação continuada. Precisamos estar permanentemente prontos para os novos desafios que surgem a cada momento. Doravante, como já vem ocorrendo nos últimos anos, as mudanças tecnológicas tendem a provocar reflexos em todos os segmentos. A contabilidade precisa estar atenta a mudanças, acompanhando, passo a passo, as exigências das informações requeridas no processo de tomada de decisão por parte dos executivos das empresas. Se o contador não assumir a posição de gestor do banco de dados da organização, outros o farão. Para tanto, este profissional precisa estar no topo da qualificação profissional, o que, não se consegue sem um adequado programa de educação continuada.

A manutenção do registro profissional está condicionada, em muitos países, à comprovação de participação em programas de reciclagem e atualização profissional.

Observa-se que, nos centros mais desenvolvidos do Brasil, há hoje uma crescente oferta de cursos de especialização e pós-graduação que, em tese, poderiam ser enquadrados nos denominados programas de educação continuada. Talvez seja uma evidência do início da implantação desta filosofia. É importante, por outro lado, que seja ampliada a possibilidade de atualização profissional através de programas mais curtos e objetivos ministrados pelas próprias faculdades e voltados para ampla discussão de tópicos específicos. Se bem estruturados, com professores bem preparados e com utilização de recursos apropriados, estes programas poderão ser bastante prestigiados e poderão tornar-se uma alternativa muito interessante para a manutenção do nível de informação desejada para o profissional. No âmbito da educação continuada é razoável referir-se a cursos com uma semana ou até trinta dias de duração, de alta qualidade e muita objetividade.

## **2.2.2.2 Aspectos que têm Impactado a Profissão de Contador**

### **2.2.2.2.1 Tecnologia**

É inquestionável que a evolução (ou revolução) tecnológica em áreas como informática, eletrônica e comunicações, provocou substanciais modificações nos processos produtivos, aumentando a produtividade, modificando os sistemas de comercialização, alterando, ainda, o mercado de trabalho e provocando uma revolução nas exigências relativas à formação profissional. Como consequência, ocasionou significativas alterações da composição dos fatores geradores de riqueza, ampliou substancialmente as áreas de prestação de serviços e compensou, de certa forma, a menor requisição de trabalhadores no "chão de fábrica".

O comércio eletrônico, os sistemas integrados de gestão (tipo SAP), a contabilidade em ambientes sem papéis, as redes de comunicação e a possibilidade de gestão a distância, via modem, são alguns exemplos desta escalada tecnológica.

No caso particular dos profissionais de contabilidade que atuam na área de auditoria, os comentados avanços na tecnologia da informática facilitam e agilizam os trabalhos tradicionais na extração e análise de dados, elaboração de simulações e projeções, avaliação de tendências, preparo de informações financeiras e eliminação quase total dos tradicionais papéis de trabalho, partindo para um ambiente

"*paperless*". O número de horas despendidas nestes serviços é significativamente reduzido e, por conseguinte, são liberadas horas de trabalho que antes se utilizavam na busca de informações e na realização de extensos cálculos em folhas de trabalho, tarefa que não é mais concebível para um profissional que deve estar mais identificado com um pensador estratégico e formador de opinião.

Tão importante é a tecnologia da informática na formação do contador que a Federação Internacional de Contadores (**IFAC**) emitiu no documento *Normas Internacionais de Ensino*, de número 11: Tecnologia da Informática no Currículo de Contabilidade. Esta norma define os requisitos de ensino da tecnologia da informática necessários para o contador em formação e para o profissional atuante. Com o propósito de adiantar e agilizar a formação de um contador, profissional de nível global, o Instituto Americano de Contadores Públicos Autorizados (**AICPA**) adotou esta norma do **IFAC** como norma de aplicação universal. Os educadores deverão conhecer esta norma para assegurar a formação de graduados que estejam preparados na área da informática para enfrentar o desafio do profissional de nível global.

O **IFAC** define tecnologia da informática como produtos de "**hardware**" e "**software**", operações do sistema de informação e processos administrativos e todos os conhecimentos necessários para aplicar estes produtos e processos na gestão

de gerar informações e desenvolver sistemas de informação, considerando sua administração e controle.

O contador deve conhecer as exigências da tecnologia de informática. Entre os principais temas que devem estar sob seu controle, destacam-se:

- a. O domínio de conceitos de informática para sistemas empresariais
- b. A implantação de controles internos em sistemas empresariais desenvolvidos sobre uma plataforma de computadores
- c. O desenvolvimento de normas e práticas para sistemas empresariais
- d. A administração da adoção, implantação e uso da informática
- e. A Avaliação dos sistemas empresariais em plataformas de computadores
- f. O contador como usuário da informática
- g. O contador como administrador dos sistemas de informação
- h. O contador como elaborador de sistemas empresariais
- i. O contador como avaliador dos sistemas de informação

#### 2.2.2.2.2 Tendências e Oportunidades

A **AICPA**, em seu "**CPA Vision**"<sup>5</sup>, propõe três áreas de atuação: valores fundamentais (**core values**), serviços fundamentais (**core services**) e competências fundamentais (**core competencies**). Cada área estabelece a plataforma para o desenvolvimento do novo perfil do contador, plataforma esta que também deve ser explorada no novo currículo.

- Valores (**Core Values**)
  - Ensino continuado
  - Competência
  - Integridade
  - Alinhamento com assuntos da atualidade
  - Objetividade
- Serviços (**Core Services**)
  - Certificados
  - Tecnologia
  - Consultoria Gerencial
  - Planejamento Financeiro
  - Serviços de Impacto Internacional
- Competências (**Core Competencies**)
  - Habilidade na Comunicação
  - Raciocínio crítico e estratégico
  - Visão dirigida ao cliente e ao mercado

---

<sup>5</sup> Texto obtido pela internet, vide Referências Bibliográficas

Facilidade para interpretação de informação  
financeira e não financeira

Habilidade na tecnologia

Nesta visão de áreas de atuação, ficam claras as repercussões e os impactos imediatos a respeito da formação de contadores. Estabelecem a necessidade de uma abertura do currículo, partindo para uma formação voltada para uma visão mais criativa, destinada a incorporar novas áreas de conhecimento que apoiem a gestão empresarial e impulsionem ações inovadoras com soluções diferenciadas para o novo ambiente global.

Os educadores, por sua vez, deverão ter a visão voltada para estes postulados de valores, serviços e competências, como parte dos blocos que desenham o currículo de contabilidade. Os profissionais de contabilidade encontram-se no início de um processo que se abre, a partir das oportunidades, para incursionar em campos de serviços não tradicionais. Segundo Yvonne L. Huertas, em seu trabalho "Curriculum para um Profissional de Nível Global", apresentado no Congresso Interamericano de Contabilidade,

***O currículo deve responder com agilidade a estas novas possibilidades, incorporando as habilidades, as competências e o conhecimento que otimizarão a oportunidade dos contadores para competir favoravelmente nos cenários emergentes, convertendo-se***

*também em líderes nas novas áreas de serviços não tradicionais; a consultoria gerencial, o planejamento estratégico, o desenho do sistema de informação, a auditoria da confiabilidade e relevância de informação relacionada com medidas de desempenho publicadas por uma organização, auditoria da integridade e confidencialidade de páginas eletrônicas na Internet e auditoria de provedores de serviços que tendem a tornar-se obsoletos dentre outros.*

#### **2.2.2.2.3 Respostas aos Tratados Internacionais**

De algum tempo para cá, as nações tomaram consciência de que não mais deveriam atuar sozinhas no comércio internacional. Esta realidade acabou por favorecer a formação de blocos econômicos através de tratados de livre comércio como o **"North American Free Trade Agreement" (NAFTA)**, **"General Agreement on Tariffs and Trade" (GATT)**, o Mercosul e a União Monetária Européia, buscando maior integração econômica e uma forma mais eficaz de fazer negócios em nível mundial. Estes tratados deram novo ritmo à economia mundial e caracterizaram a necessidade de busca de uma coordenação internacional para o exercício da profissão de contador.

#### **2.2.2.2.4 Expectativas Globais a Respeito da Formação Universitária**

Alguns estudos de entidades representativas internacionais têm sido realizados a respeito das expectativas educacionais na formação do contador:

- *United Nations Educational Scientific and Cultural Organization (UNESCO)*

O trabalho denominado *"World Declaration on Higher Education for the Twenty-First Century; Vision and Action, and Framework for Priority Action for Change and Development of High Education"*<sup>6</sup> (Declaração Mundial sobre o Ensino Superior para o Vigésimo Primeiro Século; Visão e Ação e Retrato para Ações Prioritárias para a Mudança e Desenvolvimento do Ensino Superior) foi adotado pela Conferência Mundial sobre Ensino Pós-Secundário.

Nesta declaração a UNESCO registra suas inquietudes em relação a como os sistemas educativos poderão:

- a. Financiar o acesso ao ensino para todos
- b. Destacar e preservar a qualidade no ensino
- c. Fomentar a pesquisa e os serviços
- d. Impulsionar alianças estratégicas em nível nacional e internacional.

Manifesta, assim, sua preocupação de como construir um futuro de sucesso para as próximas gerações.

---

<sup>6</sup> Texto obtido pela internet, vide Referências Bibliográficas

São algumas das propostas da UNESCO :

- a. Impulsionar o aprendizado de vida
- b. Educar para a participação ativa na sociedade
- c. Proteger e realçar os valores sociais multiculturais
- d. Eliminar barreiras políticas, raciais e de sexo
- e. Fortalecer alianças entre comunidade, governo, empresas privadas e faculdades
- f. Propor metodologia educativa inovadora.

- ***American Institute of Certified Public Accountant - AICPA***

No estudo conhecido como "Projeto Requisito 150 horas Crédito"<sup>7</sup>, a **AICPA** estimulou a legislação para implantar o requisito de 150 horas de crédito de educação como condição para os candidatos poderem passar pelo exame de certificação profissional de contador público autorizado. A **AICPA** recomenda, veementemente, que cada estado da nação americana adote o Projeto Requisito. A **AICPA** argumenta que a proliferação de normas, novas leis tributárias, modalidades de organização empresarial são algumas das principais razões deste projeto.

---

<sup>7</sup> Texto obtido pela internet, vide Referências Bibliográficas

- ***Institute of Management Accountants - IMA***

A pesquisa denominada "***What Corporate America Wants in Entry-Level Accountants***"<sup>8</sup>, realizada em conjunto com o ***Financial Executives Institute (FEI)***, documenta as expectativas de 800 corporações norte-americanas a respeito do preparo que esperam dos contadores recém-formados. O ***IMA*** realizou este estudo em 1994, convencido de que a solução para reduzir ou eliminar a falta de habilidade no preparo dos contadores recém-formados era indagar diretamente dos empresários recrutadores as áreas de competência que estas corporações destacavam como relevantes no trabalho do contador e em que nível os formados nas universidades as possuíam.

O estudo não determinou um perfil predominante a partir das informações fornecidas pelas corporações que participaram do estudo. Os resultados do estudo demonstraram, entretanto, uma perspectiva sobre as necessidades e deficiências no preparo dos universitários recém-formados. As críticas mais freqüentes foram:

---

<sup>8</sup> Texto obtido pela internet, vide Referências Bibliográficas

- a. Falta de experiência prática
- b. Falta de habilidade para ver o "todo" de uma situação ou problema
- c. Limitadas habilidades sociais e de comunicação
- d. Preparo deficiente em contabilidade de gestão para indústrias

Quando questionados a respeito do preparo dos graduados, os pesquisados indicaram o que se resume a seguir:

- 55% afirmaram que as universidades dão excessiva ênfase à contabilidade fiscal e pouca à contabilidade gerencial
- 60% preferem recrutar formados em programas de quatro anos que tenham participado de estágios
- 60% destacaram que, tanto os estudantes com ênfase em contabilidade pública como os com ênfase em contabilidade gerencial, devem completar 150 horas de créditos universitários

Quando se perguntou diretamente aos entrevistados que critério essencial utilizaram para tomar a decisão final de recrutar um estudante em seu primeiro emprego, informaram que baseavam sua decisão nos cursos específicos assistidos e não em relação ao número de créditos acumulados até chegar a 150. Uma assustadora maioria dos entrevistados indicou que preferiam candidatos com experiência de trabalho em um estágio de seis meses.

#### **2.2.2.3 Desenvolvimento de Currículos para o Contador, Profissional de Nível Mundial**

Huertas relaciona os fatores críticos para o desenvolvimento, com êxito, de currículo, quais sejam:

- 1. Momento zero da iniciativa de revisão ou "reengenharia" do programa curricular*
- 2. Visão claramente definida do propósito da revisão curricular*
- 3. Visão/missão institucional do programa de contabilidade condizente com as alterações curriculares*
- 4. Consenso de opinião da faculdade em respeito ao nível de revisão ao qual será submetido o programa curricular, além dos aspectos que serão revisados*
- 5. Aprovação da administração universitária*

6. *Consulta com as partes interessadas e afetadas: estudantes, associações profissionais, formados, comunidade corporativa, órgãos reguladores*
7. *Agenda de trabalho na qual se baseia o início e a continuidade do projeto*
8. *Desenvolvimento de incentivos para eficaz participação da faculdade*
9. *Respaldo financeiro ao projeto de mudança curricular*
10. *Oportunidades de desenvolvimento profissional da faculdade em consonância com a realidade de mudança do currículo*
11. *Atitude criativa e inovadora relativa ao desafio da mudança*
12. *Convicção compartilhada de que todos ganham com a mudança*
13. *Disseminação da visão do projeto a todos os setores interessados*
14. *Sorte!*

Ainda segundo Huertas, a revisão curricular deve levar em consideração as características particulares de cada entidade:

*Não se poderá desenhar uma solução genérica ao desafio da revisão curricular porque cada instituição possui atributos muito singulares, está cercada por um contorno político, econômico, social, cultural muito particular e, além disso, tem sua própria agenda de propósitos e expectativas. Sem dúvida, as instituições que decidem continuar um projeto de revisão curricular devem possuir o conhecimento necessário para propiciar o êxito, para reconhecer os sinais que indicam dificuldades e interceptar as causas antes que se convertam em muralhas intransponíveis.*

### 2.2.3 Proposta de Padronização Global

O **ISAR - International Standards of Accounting and Reporting** foi instituído no ano de 1982, através de resolução do Conselho Econômico e Social das Nações Unidas (**ECOSOC**), com a missão de promover a uniformização internacional das práticas contábeis e a divulgação das empresas transnacionais. O **ISAR** está subordinado à Divisão de Empresas Transnacionais e Investimentos, órgão da Conferência das Nações Unidas para o Comércio de Desenvolvimento (**UNCTAD**).

O relatório de participação na 16<sup>a</sup>. Reunião do Grupo de Trabalho Intergovernamental de Especialistas em Padrões Internacionais de Contabilidade e de Relatórios Contábeis (**ISAR**), da Organização das Nações Unidas - ONU, realizada em Genebra (Suíça) entre 17 e 19 de fevereiro de 1999, elaborado pelo chefe da delegação brasileira, Sr. Irineu De Mula, oferece importante contribuição para o estudo do tema objeto deste trabalho, uma vez que, no centro das discussões desta reunião, figuram os seguintes assuntos:

- o currículo de referência para os cursos de contabilidade voltado para a formação do profissional para atuação em nível global e requerimentos para qualificação

- o currículo global detalhado para a educação e formação profissional do contador, de um sistema global de certificação e reconhecimento, da proposta para a constituição da Organização Internacional para a Qualificação do Profissional de Contabilidade - IQO.

O texto de introdução do Relatório menciona que o currículo de referência para os cursos de contabilidade, discutido e aprovado naquele encontro, será recomendado para que seja adotado por todos os países. Faz parte de um trabalho voltado para a definição de uma nova estrutura mundial da profissão contábil, a qual envolve, ainda, a adoção de padrões internacionais de contabilidade que visam à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras e normas para a prestação de serviços de auditoria externa. Sugere, também, que a estrutura recomendada deverá servir de base para a definição dos novos currículos nacionais, visando dotar os contadores de capacitação adequada para exercer suas funções em um contexto de economia globalizada.

No documento anexo ao Relatório denominado Guia para a Elaboração de um Programa Mundial de Estudos de Contabilidade e Outras Normas e Requisitos de Qualificação, observa-se que componentes de um sistema de qualificação da profissão contábil estão assim sumariados:

- Generalidades
  - Formação e atitudes gerais
  - Formação profissional
  - Avaliação da competência profissional
  - Experiência pertinente
  - Formação profissional continuada
  - Certificação
  
- Atitudes
  - Intelectuais
  - Relacionamento com outras pessoas
  - Comunicação
  - Tecnologia da informação
  
- Formação em Conhecimentos Gerais

- Formação em Conhecimentos Profissionais
  - Conhecimento organizacional e de negócios
  - Conhecimento sobre tecnologia da informação
  - Conhecimento de contabilidade e aspectos inerentes
  - Contabilidade e preparação de demonstrações financeiras
  - Gestão contábil
  - Tributação
  - Direito societário e comercial
  - Auditoria externa e interna
  - Finanças e gestão financeira
  - Ética profissional
  
- Valores profissionais
  
- Avaliação da competência profissional
  
- Experiência prática para habilitação profissional
  
- Formação profissional continuada

O sumário executivo do documento anexo ao Relatório denominado Currículo Global para Formação do Profissional de Contabilidade destaca que o modelo de currículo desenvolvido visa proporcionar à comunidade mundial uma descrição das áreas temáticas técnicas que o estudante deve dominar para tornar-se um profissional de contabilidade. O currículo proposto é parte de um longo exercício de criação, visando ser um ponto de referência para a qualificação de um profissional de contabilidade e, uma vez observado, permitirá a ele melhor desempenho de suas funções em benefício da economia global. Assim, o modelo de currículo pretende ser um guia de orientação para o conteúdo técnico da formação do profissional de contabilidade. É necessário que seja feita uma distinção em relação ao conhecimento básico e as qualificações que os aspirantes também necessitam para prestar seus serviços em uma economia interdependente. Menciona, finalmente, que o currículo detalhado apresentado é apenas o ponto de partida para os países que desejam harmonizar seu sistema educativo nesta área com a finalidade de responder às necessidades dos requisitos mundiais.

O modelo de currículo proposto está dividido em módulos, a saber:

## 1. Conhecimento organizacional e de negócios

1.1. Módulo sobre economia

1.2. Módulo sobre métodos quantitativos e estatística para negócios

1.3. Módulo sobre políticas gerais de negócios e estrutura organizacional básica

1.4. Módulo sobre funções e práticas de gestão, comportamento organizacional, funções de "marketing" e princípios internacionais de negócios

1.5. Módulo sobre gestão operacional e estratégica

## 2. Tecnologia da informação

2.1. Módulo de tecnologia da informação

## 3. Conhecimento de contabilidade e aspectos inerentes

3.1. Módulo sobre contabilidade básica e preparação de demonstrações financeiras; a profissão contábil e as normas internacionais de contabilidade

3.2. Módulos sobre práticas avançadas de contabilidade

3.3. Módulos sobre princípios relativos à apresentação de demonstrações financeiras avançadas

- 3.4. Módulo sobre contabilidade gerencial -  
conceitos básicos
- 3.5. Módulo sobre contabilidade gerencial -  
informação destinada a planejamento, tomada de  
decisão e controle
- 3.6. Módulo sobre tributação
- 3.7. Módulo sobre direito societário e comercial
- 3.8. Módulo sobre princípios fundamentais de  
auditoria
- 3.9. Módulo sobre conceitos avançados de auditoria
- 3.10. Módulo sobre finanças e administração  
financeira

## **2.3 O Currículo na Disciplina de Auditoria**

### **2.3.1 A Auditoria no Contexto do Curso de Ciências Contábeis**

Cada um dos módulos destacados é apresentado analiticamente no modelo de currículo proposto pelo **ISAR**. Para o estudo específico, segue a transcrição, na íntegra, dos módulos 3.8 e 3.9.

### 3.8. Módulo de princípios fundamentais de auditoria

O objetivo deste módulo é proporcionar aos candidatos os conhecimentos básicos sobre a natureza e objetivos de auditoria e suas práticas gerais. Ao concluir este módulo, o indivíduo deverá poder:

- Explicar a natureza, finalidade e extensão das auditorias das demonstrações financeiras
- Determinar se atendem as leis e regulamentos nacionais;
- Avaliar as bases teóricas e regulamentares nacionais de auditoria e os padrões internacionais de auditoria
- Considerar o caráter ético de uma auditoria
- Descrever os procedimentos seguidos no planejamento da auditoria
- Explicar os métodos para obter e avaliar as evidências de auditoria
- Discutir a natureza dos controles internos, os procedimentos exigidos para avaliação de riscos e o uso dos testes de controle

- Explicar a natureza de amostragem em auditoria
- Executar exames substantivos nos registros de um balancete contábil

### 3.8.1. Natureza, finalidade e extensão da auditoria

- a. Evolução histórica da auditoria
- b. Base ética da auditoria
- c. Conceito de atribuição de responsabilidade, domínio e atuação
- d. Conceito social da auditoria e sua evolução

### 3.8.2. Normas de auditoria e padrões internacionais de auditoria

- a. Normas de auditoria - natureza, finalidade, extensão e desenvolvimento
- b. Órgãos nacionais que estabelecem as normas e orientam a auditoria - funções e responsabilidades

- c. Legislação nacional aplicável aos auditores - funções do governo em relação aos auditores e obrigações dos auditores no cumprimento de leis e regulamentos nacionais na auditoria das demonstrações financeiras
- d. Supervisão e controle nacional sobre os auditores
- e. Função da Federação Internacional de Contabilidade - IFAC
- f. Normas Internacionais de Auditoria - natureza, finalidade, extensão e desenvolvimento
- g. Estrutura conceitual destas normas
- h. Relação entre as normas internacionais e nacionais
- i. Função das partes em relação à auditoria, incluindo os órgãos normativos e de execução, a administração, os auditores internos e o comitê de auditoria do conselho de administração da empresa

### 3.8.3.Princípios e conceitos fundamentais de auditoria

- a. Nomeação de auditores
- b. Funções e obrigações da administração em uma auditoria e carta de contratação dos auditores
- c. Independência, objetividade e integridade dos auditores
- d. Confidencialidade da auditoria
- e. Provas e documentos da auditoria
- f. Cuidados necessários, conhecimentos e competência
- g. Riscos em auditoria
- h. Materialidade e razoabilidade
- i. Emissão do parecer de auditoria
- j. Consideração do relatório de auditoria como meio de comunicação
- k. Planejamento e supervisão da auditoria
- l. Revisão e controle de qualidade

#### 3.8.4. Estrutura básica da auditoria

- a. Aplicação dos princípios e conceitos fundamentais de auditoria
- b. Exigências dos órgãos nacionais para o exercício profissional da auditoria
- c. Aplicação das normas nacionais de auditoria geralmente aceitas
- d. Aplicação das Normas Internacionais de Auditoria - NIA e dos padrões internacionais vigentes
- e. Código de ética profissional estabelecido pelos órgãos nacionais e código de ética do IFAC
- f. Responsabilidade dos auditores e administradores na detecção e comunicação de fraudes, erros e atos ilícitos
- g. Considerações éticas relativas à aceitação e manutenção de clientes de auditoria e sua continuidade
- h. Contatos com os auditores anteriores
- i. Decisão de sair de um trabalho de auditoria e elementos de influência nesta decisão
- j. Preparação, redação e revisão de cartas-proposta de auditoria

### 3.8.5. Avaliação e planejamento da auditoria

- a. Definição de objetivos, extensão e aspectos críticos da auditoria
- b. Importância do conhecimento dos negócios e outras atividades desenvolvidas pela empresa submetida à auditoria
- c. Elaboração de um plano de auditoria para atingir os objetivos do trabalho
- d. Realização, delegação, supervisão e revisão dos trabalhos de auditoria
- e. Identificação das fontes de evidências e sua relação com os objetivos da auditoria
- f. Utilização, na auditoria, das estimativas feitas pela administração da empresa
- g. Definição dos níveis de materialidade, amostragem estatística e tamanho da amostra
- h. Determinação das áreas de risco de auditoria e considerações sobre risco inerente, risco de controle e risco de detecção

- i. Análise da consistência das informações financeiras e correlatas mediante análises substantivas, incluindo procedimentos analíticos
- j. Estrutura, documentação e reavaliação do plano de auditoria
- k. Avaliação dos sistemas de informações gerenciais

#### 3.8.6.Obtenção e análise das evidências

- a. Obtenção de evidências, utilizando diversas fontes e métodos, incluindo inspeção de registros, documentos e ativos tangíveis, observação dos processos e procedimentos executados por outras pessoas, indagação verbal ou escrita junto a terceiros, índices, tendências e outros procedimentos analíticos
- b. Seleção dos procedimentos de auditoria apropriados para o tipo de indústria, negócios e processos fundamentais

- c. Identificação e aplicação de técnicas de amostragem
- d. Avaliação da evidência, escrita ou verbal, obtida quanto à confiabilidade e suficiência
- e. Reconhecimento da cooperação mútua - similaridades e diferenças nos trabalhos da auditoria interna e externa
- f. Reconhecimento da necessidade de utilização de especialistas independentes e suas limitações

#### 3.8.7. Realização da auditoria

- a. Determinação e documentação dos controles internos, incluindo os métodos de preparação dos papéis de trabalho
- b. Elaboração dos programas de auditoria
- c. Avaliação dos controles internos
- d. Execução dos exames nos sistemas de controle
- e. Avaliação do resultado dos exames e reavaliação dos riscos inerentes e dos riscos de controle

- f. Aplicação de análise substantiva, amostragem substantiva e avaliação de seus resultados
- g. Determinação e análise das inter-relações entre os exames realizados
- h. Modificações nos exames em função dos resultados obtidos
- i. Comparação dos resultados dos exames com as evidências obtidas em outros exames, objetivos críticos de auditoria, avaliação de riscos e nível de materialidade
- j. Resposta às deficiências potenciais nos sistemas e áreas em que os exames substantivos evidenciaram pontos preocupantes
- k. Introdução à utilização de técnicas de auditoria auxiliadas por computador e testes dos controles sobre os sistemas de informações gerenciais
- l. Consideração de legislação relevante para a execução da auditoria
- m. Execução dos procedimentos substantivos nas contas do balancete contábil

n. Avaliação da suficiência, relevância e confiabilidade das evidências e modificações do plano de auditoria

o. Avaliação da qualidade da auditoria

### 3.9. Módulo sobre conceitos avançados de auditoria

O objetivo deste módulo é assegurar que os candidatos tenham adquirido profundo conhecimento e entendimento dos conceitos e princípios de auditoria e estejam habilitados a aplicá-los em situações tipicamente encontradas na prática dos trabalhos. Concluído este módulo, os indivíduos deverão ter capacidade de:

- Revisar os eventos subseqüentes à data do encerramento do balanço e seus efeitos nas demonstrações financeiras; revisar as condições relativas à continuidade normal dos negócios da empresa; revisar as afirmações dos administradores e a adequação e validade das informações que as demonstrações financeiras se propõem apresentar
- Explicar o significado da comunicação para os gerentes e diretores

- Preparar e entender as várias formas de relatórios de auditoria e seus significados
- Aplicar procedimentos de auditoria nos sistemas computadorizados
- Compreender as obrigações profissionais do auditor
- Explicar as funções da auditoria interna

#### 3.9.1. Estruturação do relatório de auditoria

- a. Revisão dos eventos ocorridos após a data do encerramento do balanço
- b. Avaliação dos riscos de continuidade, afirmações da administração, adequação e validade da apresentação das demonstrações financeiras (ou outros requisitos de divulgação)
- c. Identificação e elaboração das recomendações sobre o cumprimento de políticas da empresa em relação às deficiências encontradas durante os trabalhos de auditoria
- d. Emissão do parecer de auditoria
- e. Apresentação de relatórios para a direção e conselho de administração ou para o comitê de auditoria

f. Preparação formal do parecer dos auditores, incluindo os diferentes tipos de relatórios

g. Avaliação e determinação das circunstâncias nas quais serão necessárias modificações no parecer dos auditores

h. Determinação dos efeitos potenciais dos diferentes tipos de parecer de auditoria

3.9.2. Comunicação com o conselho de administração, diretores e gerentes da empresa a respeito de deficiências de controles internos identificadas nos trabalhos de auditoria.

3.9.3. Avaliação dos sistemas empresariais baseados em computadores

a. Padrões legais, éticos de auditoria e de controle de sistemas de informações

- Requisitos legais e éticos
- Normas de auditoria relevantes para a tecnologia da informação
- Diretrizes de controle de computação

#### b. Objetivos da avaliação

- Eficiência, eficácia e economia com o uso da tecnologia da informação
- Cumprimento de políticas e definições estatutárias
- Avaliação do controle interno sobre os sistemas operados por computadores
- Adequação sobre os dados apresentados nas demonstrações financeiras, exatidão e integridade dos registros contábeis

#### c. Métodos e técnicas de avaliação

- Planejamento, programação e contratação de pessoal
- Obtenção e entendimento dos sistemas no contexto das operações da empresa
- Documentação dos sistemas e estrutura dos elementos de controle
- Exames dos dispositivos, controles, movimentações e saldos
- Supervisão, revisão e controle de qualidade

d. Comunicação dos resultados da avaliação

- Tipos de relatórios
- Níveis de segurança
- Importância da habilidade na comunicação

e. Acompanhamento - frequência, época e relatórios

f. Tipos específicos de avaliação

- Aquisição de sistemas e desenvolvimento
- Implementação de sistemas
- Manutenção dos sistemas e alterações de programas
- Proteção dos ativos da tecnologia da informação
- Integridade, confiabilidade e segurança dos dados
- Continuidade do processamento e plano de contingência
- Operações dos sistemas de processamento e atividades correlatas
- Processamento de aplicativos

g. Técnicas de auditoria auxiliadas por computador - TAAC

- Abordagem
- Normas profissionais
- Considerações sobre viabilidade
- Categorias, definições e estruturação das TAAC
- Execução e controle das TAAC

3.9.4. Riscos de responsabilidade profissional do auditor

a. Importância do problema

b. Funções e obrigações dos auditores independentes a serviço do interesse público - clientes e outros

c. Responsabilidades do auditor para com os clientes e com terceiros como decorrência de sua atividade

d. Responsabilidade civil em países que adotam o Direito Romano

e. Responsabilidade civil em países que não adotam o Direito Romano

f. Fraude x negligência

g. Seguro de responsabilidade profissional

h. Atuação dos auditores para minimizar os riscos de seu trabalho

### 3.9.5. Auditoria interna - objetivos e funções

### 3.9.6. Organização e planejamento em situações complexas de auditoria, incluindo auditoria de grupos e trabalhos conjuntos com outros auditores

- a. Uso do trabalho da auditoria interna, de outros auditores externos e de especialistas independentes
- b. Trabalhos com propósitos específicos, incluindo investigações e serviços correlatos
- c. Execução de serviços de certificação
- d. Auditoria para verificação de cumprimento de leis e regulamentos
- e. Revisão de demonstrações financeiras para verificação do cumprimento de padrões internacionais de contabilidade
- f. Supervisão e avaliação de teorias importantes, desenvolvimento, questões controvertidas referentes a normas internacionais de contabilidade e auditoria, jurisprudência internacional e regulamentação da auditoria e suas conseqüências para a profissão

- g. Monitoramento do impacto do desenvolvimento dos sistemas de informação nos processos de auditoria, incluindo o impacto dos computadores nos processos de auditoria
- h. Auditoria de bancos, companhias de seguros e outras instituições (incluindo a Norma Internacional de Contabilidade nº 30)
- i. Auditoria de pequenas empresas
- j. Auditoria de entidades governamentais e organizações sem fins lucrativos
- k. Auditorias não financeiras - tipos, objetivos e métodos; auditoria de gestão e auditoria operacional executadas por profissionais de contabilidade

### **3 METODOLOGIA DA PESQUISA**

O propósito deste capítulo é apresentar a metodologia utilizada na elaboração deste trabalho.

#### **3.1 O Método de Pesquisa**

A motivação para este trabalho originou-se da perspectiva de que não há uniformidade entre os currículos das diversas instituições de ensino superior para as disciplinas que tratam de auditoria e da insuficiência do ensino em relação à auditoria, tendo em vista o fato de que esta atividade é uma das maiores empregadoras de profissionais que concluem o curso de ciências contábeis.

O caminho para buscar elementos que proporcionem respaldo às justificativas para esta pesquisa, como explicitadas no capítulo inicial deste trabalho, deveria ser a pesquisa de campo. Entre as opções possíveis para pesquisa, a alternativa escolhida foi a abordagem direta aos professores que ministram as disciplinas de auditoria.

A coleta de dados foi baseada na pesquisa bibliográfica e no levantamento de dados.

A pesquisa bibliográfica apoiou-se em livros, dissertações, teses, revistas, anais de congressos e artigos disponíveis na *Internet*. É importante destacar a limitação muito grande de material a respeito do tema específico deste trabalho.

### **3.2 Técnica para Obtenção de Dados**

Embora esta pesquisa tenha característica qualitativa, já que seu foco principal está voltado para a análise do conteúdo programático das disciplinas de auditoria, o autor entendeu que a técnica de coleta de dados mais apropriada seria a aplicação de questionário e não de entrevista.

Ainda que o foco principal da pesquisa estivesse voltado para a análise do conteúdo dos programas, a oportunidade proporcionada pela aplicação do questionário levou a considerar a coleta de dados secundários para esta pesquisa. Assim, foram incluídas solicitações relativas à formação dos professores e à bibliografia utilizada nos cursos.

### **3.2.1 Elaboração do Questionário**

Estando o trabalho baseado na obtenção de informação através de questionário, passou este a ser elemento primordial na etapa de planejamento da pesquisa. Dessa forma, o questionário foi elaborado, buscando concentrar as solicitações nas informações básicas de forma que proporcionasse facilidade para seu preenchimento bem como estimulasse as respostas.

No Apêndice 2, está apresentado o formulário enviado aos professores.

### **3.2.2 Seleção das Faculdades**

Ao definir a abrangência da pesquisa foram inicialmente focalizadas as entidades de ensino que mantêm cursos de Ciências Contábeis no Estado de São Paulo. Para tanto, foi utilizado o cadastro das entidades de ensino mantido pelo Conselho Regional de Contabilidade do Estado de São Paulo - CRC-SP, que tem as informações necessárias de todas as instituições para as quais deveriam ser remetidos os questionários.

O contato com as instituições foi efetuado de vários modos: diretamente com os professores (28 entidades); para 108 das 113 entidades listadas como alvo, foi remetida a solicitação através de e-mail, incluindo as mencionadas no item anterior, e, para 22 outras, além das 28 inicialmente citadas, foi feito o contato através de telefone.

O objetivo era alcançar um volume de respostas que permitisse a configuração deste trabalho como uma pesquisa de campo. Para tanto, eram esperadas, pelo menos, 30 respostas. Após alguns meses de trabalho, a meta pretendida estava ainda distante. Através de relacionamentos pessoais a solicitação foi estendida a entidades educacionais de outros estados. Após 4 meses, apenas professores de 15 entidades haviam atendido à solicitação enviada.

Considerando, por outro lado, que entre as 15 instituições figuravam muitas das mais tradicionais e conceituadas entidades do ensino de contabilidade do Estado de São Paulo e algumas de importância do Estado de Minas Gerais, a alternativa foi converter a pretensão original de pesquisa de campo em uma pesquisa exploratória de forma que fossem preservados os objetivos originalmente propostos.

#### 4 ANÁLISE DOS DADOS

Serão apresentados, neste capítulo, os dados coletados junto às instituições que atenderam a solicitação das informações, bem como efetuada uma interpretação quanto ao significado das respostas.

As instituições representadas nesta pesquisa, através dos professores que atenderam a solicitação do autor, estão relacionadas em ordem alfabética, de acordo com a identificação da entidade apresentada nos questionários:

- Centro Universitário Capital - UNICAPITAL - São Paulo - SP
- Centro Universitário do Leste de Minas Gerais - Coronel Fabriciano - MG
- Faculdade de Ciências Econômicas, Contábeis e Administrativas de Visconde do Rio Branco - Visconde do Rio Branco - MG
- Faculdade Paulista de Administração e Ciências Contábeis de Hortolândia - Hortolândia - SP
- Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado - FECAP - Faculdade de Ciências Econômicas de São Paulo - FACESP - São Paulo - SP

- Instituto de Ensino Superior "Santo André"- Santo André - SP
- Pontifícia Universidade Católica de Campinas - Campinas - SP
- Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - São Paulo - SP
- Universidade Bandeirantes - São Bernardo do Campo - SP
- Universidade Camilo Castelo Branco - São Paulo - SP
- Universidade de Guarulhos - UNG - Guarulhos - SP
- Universidade de São Paulo - USP - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade - FEA - São Paulo - SP
- Universidade de Sorocaba - UNISO - Sorocaba - SP
- Universidade Federal de Uberlândia - Faculdade de Ciências Contábeis - Uberlândia - MG
- Universidade Mackenzie - Faculdade de Ciências Econômicas, Contábeis e Administrativas - São Paulo - SP

Para efeito de análise das informações obtidas, estas instituições não serão identificadas na apresentação e análise dos dados da pesquisa; seus nomes serão substituídos por letras maiúsculas, cuja ordem não guarda relação com a seqüência apresentada.

#### 4.1 Referência para Comparação

Não existem referências de estudos acadêmicos voltados para a área de interesse de auditoria. Para efeito deste estudo, a opção foi utilizar a proposta de currículo apresentada no relatório de participação na 16<sup>a</sup>. Reunião do Grupo de Trabalho Intergovernamental de Especialistas em Padrões Internacionais de Contabilidade e de Relatórios Contábeis (ISAR da Organização das Nações Unidas - ONU, realizada em Genebra - Suíça, já indicado no item 2.2.3 deste trabalho.

A opção pela utilização desta proposta como referência para comparação com o resultado da pesquisa está baseada nas seguintes razões:

- É um texto contemporâneo
- Foi elaborado por especialistas em caráter mundial, sendo, portanto, representativa
- É uma proposta abrangente pois aborda os temas mais importantes da área
- Não é utópica

É evidente que toda proposta de caráter geral deve ser cuidadosamente analisada antes de ser implementada. É certo também que, se submetida a diversos profissionais da área, esta proposta será objeto de críticas e sugestões. No contexto geral, no entanto, não é razoável admitir que as sugestões ultrapassem o nível de discussão quanto à extensão dos detalhes contidos em cada um de seus tópicos.

A prática de auditoria está substancialmente globalizada. Não existe, como em algumas áreas, diferenças significativas de procedimentos entre um e outro país. Além disso, a valorização de organismos internacionais que buscam a padronização das práticas contábeis e de auditoria, como **IFAC - International Federation of Accountants, IASC - International Accounting Standards Committee**, além de grandes entidades em países provedores de pesquisa e tecnologia nesta área, como USA, Canadá e Inglaterra, tende a proporcionar uma prática profissional cada vez mais uniforme em todo o mundo.

É, portanto, por estas razões, que esta proposta foi utilizada como referência neste trabalho.

#### **4.2. Concentração nas Disciplinas de Auditoria**

Ao dar início ao trabalho, era propósito aproveitar a pesquisa para abranger, também, as disciplinas de perícia contábil pela proximidade entre estas disciplinas e as que tratam especificamente de auditoria.

Profissionalmente o auditor e o perito atuam em áreas distintas. No entanto, muitas das técnicas utilizadas por ambas as atividades são praticamente idênticas. Assim, as técnicas investigativas, incluindo a análise de documentos, testes, obtenção de provas, etc., são praticamente as mesmas; variam substancialmente quanto à extensão: o auditor normalmente trabalha com amostragens e o perito, quando não trabalha com todos os itens do universo pesquisado, trabalha com uma amostra quantitativamente superior à utilizada pelo auditor.

No questionário enviado aos professores, solicitava-se não só informações das disciplinas de auditoria, mas também informações relativas às disciplinas de perícia, por serem muito próximas e utilizarem técnicas semelhantes. No entanto, ao analisar as respostas, observou-se que muitas delas continham dados apenas das disciplinas de auditoria, conquanto as faculdades, sabidamente, mantivessem disciplinas na área de

perícia; alguns questionários recebidos mencionavam as disciplinas de perícia sem, no entanto, incluir seus programas; outros não indicavam os dados completos das disciplinas de perícia, como bibliografia, entre outros.

Por estas razões, ficaria prejudicada qualquer análise que pudesse ser extraída das respostas obtidas, motivo pelo qual se optou por sua não-inclusão neste trabalho.

### **4.3. Análise dos Questionários**

#### **4.3.1 Quantidade de Horas/Aula**

Como já mencionado, não será feita nenhuma análise que envolva dados das disciplinas de perícia. Entretanto, foi feita a opção por incluir as informações relativas à "Quantidade de Horas/Aula por Disciplina" e "Ano Letivo em que as Disciplinas São Ministradas" (próximo tópico) pelo fato de que, em algumas escolas, existem disciplinas que englobam os dois temas. Quando for feita a análise do conteúdo e da bibliografia, o trabalho se limitará à análise dos tópicos voltados exclusivamente a auditoria.

**Tabela 1: Quantidade de Horas/Aula por Disciplina**

IES	Auditoria	Auditoria I	Auditoria II	Perícia Contábil	Auditoria e Perícia Contábil I	Auditoria e Perícia Contábil II	Total
A					80	80	160
B		70	140				210
C		60	60				120
D		80	80				160
E	60			60			120
F	60			60			120
G					80	160	240
H			40		48		88
I					140		140
J	102			34			136
K	144			72			216
L		80	80				160
M	60			30			90
N		54	54	36			144
O	90			60			150
<b>Médias</b>	<b>86</b>	<b>68,8</b>	<b>75,7</b>	<b>50,3</b>	<b>87</b>	<b>120</b>	<b>150,3</b>

A observação destes dados leva à seguinte síntese sob o aspecto horas/aula por disciplina:

- a. 13 das 15 faculdades têm 2 disciplinas para estas matérias
- b. apenas 1 possui 3 disciplinas
- c. apenas 1 possui 1 disciplina
- d. a carga horária média é de 150,3 horas/aula por faculdade
- e. apenas 3 das faculdades apresentam carga horária superior a 200 horas
- f. das 6 disciplinas identificadas (incluindo perícia), 4 têm média de horas/aula situada entre 70 e 85 horas

Se for considerado que um curso de ciências contábeis tem cerca de 2.700 horas/aula ao longo de seus 4 anos (o curso historicamente tem a duração de 4 anos; nos anos 90, houve uma modificação, elevando-se para 5 anos os cursos noturnos - maciça maioria nesta área - mas, a partir de 1999, foram novamente reestruturados em 4 anos), chega-se à conclusão de que o volume médio de horas/aula dedicado às disciplinas de auditoria (aqui também se incluem algumas horas de perícia) é inferior a 6% das horas/aula ministradas.

Já se destacou que a área de auditoria representa uma das principais especializações da carreira do contador. Assim sendo, não é razoável que as disciplinas voltadas para esta formação sejam de apenas 6% do currículo, equiparando-se, em algumas faculdades, às disciplinas de formação geral para o contador, como economia e direito, entre outras.

#### **4.3.2 Ano Letivo em que as Disciplinas São Ministradas**

Este item objetiva identificar os períodos em que são concentradas as disciplinas pesquisadas. Para efeito de uniformização, foi adotado o conceito de ano; adaptando, assim, as informações relativas aos cursos semestrais.

**Tabela 2: Ano Letivo em que as Disciplinas São Ministradas**

IES	Auditoria	Auditoria I	Auditoria II	Perícia Contábil	Auditoria e Perícia Contábil I	Auditoria e Perícia Contábil II
A					4	4
B		4	5			
C		3	4			
D		3	4			
E	5			4		
F	3			5		
G					4	5
H			5		4	
I					4	
J	4			4		
K	4			4		
L		4	5			
M	4			5		
N		4	5	5		
O		5		5		

Nota-se que, em todas as faculdades, as disciplinas são ministradas entre o 3º. e 5º. anos. Com a revisão curricular iniciada em 1999, os cursos de ciências contábeis passaram a ter apenas 4 anos de duração e, dessa forma, a concentração deverá ficar entre o 3º. e o 4º. ano.

Do ponto de vista acadêmico, é bastante razoável que estas disciplinas passem a figurar nos currículos a partir do 3º. ano ou 5º. semestre, uma vez que, nesta altura do curso, os alunos já tiveram formação básica geral e também específica em matérias relacionadas com a contabilidade, facilitando o entendimento em relação aos temas apresentados à auditoria.

### 4.3.3 Bibliografia Indicada

A relação apresentada corresponde à bibliografia indicada pelos professores consultados. É importante comentar que alguns currículos vieram acompanhados de extensa bibliografia, fazendo crer que, de fato, representam sugestões de consulta por parte destes professores. A maioria, no entanto, apresentou uma bibliografia básica e alguns indicaram, separadamente, uma relação de leitura complementar.

**Tabela 3: Bibliografia Utilizada nas Disciplinas de Auditoria**

No. De Referência	Identificação da Obra	Autor	Editora
1	Auditoria - Conceitos e Aplicações	ATTIÊ, William	Editora Atlas 3ª edição - 1998
2	Auditoria Contábil	FRANCO, Hilário e MARRA, Ernesto	Editora Atlas - 2ª edição - 1997
3	Auditoria por Meios Eletrônicos	CRC-SP	Editora Atlas - 1999
4	Normas e Práticas Contábeis no Brasil	Fipecafi/Arthur Andersen	Editora Atlas - 2ª edição - 1998
5	Princípios Fundamentais de Contabilidade e Normas Brasileiras de Contabilidade	Conselho Federal de Contabilidade - Internet	
6	Auditoria. Um Curso Moderno e Completo	ALMEIDA, Marcelo Carvalcanti	Editora Atlas - 1998
7	Auditoria Interna	ATTIÊ, William	Editora Atlas - 1992
8	Como Evitar Fraudes, Pirataria e Conivência	GIL, Antonio de Loureiro	Editora Atlas - 1997
9	Controle Interno nas Empresas	CRC/SP	Editora Atlas - 1998
10	Livro : Auditoria de Computadores	GIL, Antonio de Loureiro	Editora Atlas - 1998
11	Auditoria da Qualidade	GIL, Antonio de Loureiro	Editora Atlas - 1996
12	Auditoria de Gestão	GIL, Antonio de Loureiro	Editora Atlas - 1998
13	Auditoria - Suas Áreas de Atuação	Trevisan Auditores	Editora Atlas - 1996
14	Auditoria Governamental	CRUZ, Flávio da	Editora Atlas - 1997
15	Curso Básico de Auditoria - Normas e Procedimentos	IBRACON/CRCSP	Editora Atlas - 1992

No. De Referência	Identificação da Obra	Autor	Editora
16	Auditoria Princípios e Técnicas	MOTTA, João Maurício	Editora Atlas - 1992
17	Introdução à Auditoria	SANTI, Paulo Adolpho	Editora Atlas - 1988
18	Auditoria: Princípios e Procedimentos	HOLMES, A.W.	Editora U.T.H.E.H.A.-1968
19	Princípios de Auditoria	MAUTZ, R.K.	Editora Atlas - 1987
20	Auditoria de Demonstrações Contábeis - Normas e Procedimentos	PEREZ JÚNIOR, José Hernandez	Editora Atlas - 1995
21	U.S.Auditing Standards, Attestation Standards - Volume I	American Institute of Certified Public Accountants-AICPA	AICPA - 1997
22	Auditing - An Integrated Approach	ARENS, Alvin A. e LOEBBECKE, James	Editora Prentice-Hall, Inc - 1997
23	GAAS Guide	BAILEY, Larry P.	Editora Harcourt Brace & Company - 1997
24	Modern Auditing	BOYNTON, William C. e KELL, Walter G.	Editora John Wiley & Sons, Inc. - 1991
25	Auditoria: Filosofia e Técnica	COOK, John W. e WINKLE, Gary M.	Editora Saraiva - 1983
26	Exposição de Normas de Auditoria no. 1 (SAS-1-AICPA) Instituto dos Auditores Independentes do Brasil - IAB (*) - (atual IBRACON)	Tradução da Price Waterhouse Auditores Independentes	São Paulo 1997
27	Normas Internacionais de Auditoria e Código de Ética Profissional - IFAC	Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON	IBRACON - 1998
28	Montgomery's Auditing	MONTGOMERY, Robert Hiester	Editora John Wiley & Sons - 1985
29	Auditing - Concepts for a Changing Environment	RITTENBERG, Larry e SCHWIEGER, Bradley J.	Harcourt Brace College Publishers - 1994
30	Auditoria Analítica: Um Estudo sobre Aplicação do Fluxograma Contábil	SKINNER, R.M. e ANDERSON, R.J.	Editora Livros Técnicos e Científicos Editora S.A. - 1975
31	Handbook of Internal Accounting Controls	WALLACE, Wanda A.	Editora Prentice-Hall, Inc. - 1991
32	Auditoria Contábil	Silvio Crepaldi	Editora Atlas - 2000
33	Auditoria Contábil	FLORENTINO, A. M.	Editora FGV - Rio de Janeiro - 1988
34	Fundamentos de Auditoria	BROOKS, L.H.	Editora El Coroevio - Buenos Aires - 1974
35	O Parecer do Auditor: Introdução à Auditoria	KANITZ, Stephen C.	Editora McGraw Hill - 1979
36	Curso de Auditoria	SÁ, Antônio Lopes	Editora Atlas - 1993
37	Manual de Auditoria	WADDELL, Harold R.	Editora Atlas - 1982
38	Curso de Auditoria	Grupo de Treinamento	Editora Iob - 1990

Em relação à bibliografia indicada, é interessante observar que:

a. 32 obras são em português, 6 em inglês e 1 em espanhol

b. das obras em português, 27 são brasileiras e 5, traduções

#### **4.3.4 Freqüência da Bibliografia Citada através das Referências Apresentadas no Tópico Anterior**

O quadro permite identificar os livros recomendados pelas faculdades consultadas, como também a freqüência com que cada obra foi citada.

**Tabela 4: Bibliografia Apresentada através das Referências  
Indicadas**

No. De Referência	FACULDADES															Total
	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	
1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1		1	1	1	14
2	1		1	1		1		1	1	1			1	1	1	10
3	1															1
4	1															1
5	1					1										2
6		1	1	1		1	1			1	1	1	1	1	1	11
7		1					1	1								3
8		1				1	1									3
9		1					1				1	1				4
10		1					1									2
11		1					1									2
12		1		1			1						1			4
13		1				1	1								1	4
14		1					1									2
15			1							1	1	1				4
16			1			1								1		3
17				1										1		2
18				1												1
19					1											1
20					1				1	1			1	1		5
21								1								1
22								1								1
23								1								1
24								1								1
25								1					1	1		3
26								1								1
27								1		1				1		3
28								1								1
29								1								1
30								1								1
31								1								1
32										1						1
33													1	1		2
34														1		1
35														1		1
36														1	1	2
37														1		1
38															1	1

É interessante observar que apenas 3 livros são citados 10 ou mais vezes; apenas 1 foi mencionado 5 vezes; 4 outras obras foram mencionadas 4 vezes cada uma. Em outra seção, será feita uma análise genérica sobre o conteúdo dos 3 livros mais indicados.

#### 4.3.5 Formação do Professor

Ao elaborar o questionário, optou-se por incluir questões que permitissem o levantamento, em paralelo, de importantes informações sobre a formação dos professores que ministram as matérias de interesse desta pesquisa.

**Tabela 5: Formação do Professor**

IES	Professor	Formação Acadêmica	Especialização	Mestrado	Doutorado	Tempo como Docente (anos)	Tempo de Experiência em Auditoria (anos)	Área de Experiência Em Auditoria
A	1	Contábeis	Contábeis/Auditoria			5	14	Governamental
B	1	Contábeis/Administração	Administração	Contábeis*		13	10	Interna
C	1	Contábeis	Contábeis	Contábeis	Contábeis	16	11	Externa
D	1	Contábeis	Contábeis	Contábeis*		2	12	Externa
E	1	Contábeis	Contábeis	Contábeis*		4	18	Externa
F	1 2	Contábeis/Economia Contábeis/Administração		Contábeis*		9 3	18 0	Externa
G	1	Contábeis/Administração	Administração	Contábeis*		13	10	Interna
H	1 2	Contábeis/Economia Contábeis		Auditoria Auditoria	Instituições Financeiras Auditoria	2 2	25 23	Externa Externa
I	1	Administração	Didática			3	11	Interna
J	1 2 3	Contábeis Contábeis Contábeis	Contábeis Contábeis Contábeis/Auditoria	Contábeis* Contábeis Contábeis	Contábeis*	1 2 3	4 12 13	Externa Externa Externa
K	1	Contábeis		Contábeis*		3	11	Externa/Interna
L	1	Contábeis/Economia	Contábeis/Auditoria			3	0	
M	1 2	Contábeis Contábeis	Contábeis	Auditoria		4	? 0	Externa
N	1 2	Contábeis Contábeis	Auditoria Direito Público			1	0 0	
O	1 2	Contábeis Contábeis	Auditoria	Auditoria		1 1	3 4	Externa Externa

\* Projetos em elaboração

Foram citados 22 professores para as 15 faculdades que responderam à pesquisa; destas referências, pode-se fazer o seguinte resumo:

- a. 21 têm formação em Contábeis; apenas 1 tem formação acadêmica em Administração de Empresas
- b. 6 têm, pelo menos, mais um curso de graduação (Economia ou Administração)
- c. 15 têm formação em cursos de pós-graduação "**latu sensu**", dos quais 9 em Contabilidade, sendo 3 com formação voltada para Auditoria
- d. 7 têm mestrado completo, sendo 4 com especialização em Contabilidade e 3 em Auditoria
- e. 7 estão com o programa de mestrado em andamento
- f. apenas 2 têm doutorado completo e 1 está com o programa em elaboração
- g. 13 exerceram ou exercem atividade profissional na área de auditoria externa, tendo a maioria experiência nesta área por mais de 10 anos
- h. apenas 5 dos 22 têm experiência de magistério superior a 5 anos

#### 4.3.6 Conteúdo Programático

A análise do conteúdo programático foi uma tarefa muito mais difícil do que se imaginava no início deste trabalho. Entre os fatores que dificultaram sobremaneira a harmonização dos dados recebidos, destacam-se:

- a. a apresentação dos programas com informações bastante diferentes entre si
- b. a estrutura de apresentação e o nível de detalhes, (ou falta de detalhes)
- c. a referência genérica a tópicos importantes, dificultando a interpretação da abrangência da cobertura de certos temas

Feito o esforço no sentido de harmonizar as informações recebidas, a tarefa seguinte foi compatibilizar os tópicos informados nos programas dos cursos com os que fazem parte do trabalho utilizado como referência, ou seja, a proposta de currículo apresentada no relatório de participação na 16<sup>a</sup>. Reunião do Grupo de Trabalho Intergovernamental de Especialistas em Padrões Internacionais de Contabilidade e de Relatórios Contábeis (ISAR da Organização das Nações Unidas - ONU, realizada em Genebra (Suíça), mencionada no item 2.2.3 deste trabalho.

Para facilitar a compilação dos dados e permitir a identificação da freqüência das informações recebidas, adotou-se a inclusão do numeral 1 para evidenciar o item do conteúdo programático que consta do trabalho utilizado como referência, mencionado no parágrafo anterior. Desta forma, a soma de cada item na horizontal, bem como de cada subtítulo na vertical, possibilitariam a interpretação da quantidade ou a freqüência com que cada item é atendido pelos programas das disciplinas de auditoria.

Para melhor entendimento dos dados constantes da Tabela 6, abaixo, cabem as seguintes explicações:

- A primeira coluna "Descrição do Conteúdo" é a transcrição literal dos itens do currículo proposto na 16<sup>a</sup> Reunião do Grupo de Trabalho Intergovernamental de Especialistas em Padrões Internacionais de Contabilidade e de Relatórios Contábeis.
- As colunas identificadas com as letras de A a O correspondem às 15 faculdades que responderam à pesquisa deste trabalho. É bom lembrar, novamente, que esta identificação é aleatória e não respeita a ordem apresentada na relação de faculdades mencionadas no início deste capítulo.

- Os valores apresentados nas linhas correspondentes aos subtítulos do programa representam a quantidade de itens atendidos pela faculdade em cada grupo de temas abrangidos pelos respectivos subtítulos.
- Os valores apresentados na coluna Total representam a frequência dos temas, considerado o conjunto das faculdades. Se a pesquisa abrangeu 15 faculdades, a frequência máxima para cada item corresponde a 15. A totalização na linha correspondente ao subtítulo corresponderá ao somatório da frequência dos itens daquele grupo. Assim, no subtítulo 3.8.1. Natureza, finalidade e extensão da auditoria, o item a. Evolução histórica da auditoria tem a frequência 12 porque se observou sua inclusão no programa das 12 faculdades indicadas.
- A coluna "% sobre o total" representa a percentagem da frequência total de um item em relação à soma das frequências apresentadas na linha correspondente ao subtítulo. No exemplo citado no tópico anterior, observa-se que a frequência 12 corresponde a 70,6% do total da soma das frequências do subtítulo que é 17;

- A coluna "% sobre o total possível" representa:
  - nas linhas correspondentes a cada item, o percentual da freqüência sobre o total possível no item. No exemplo já citado, a freqüência 12 representa 80% da freqüência máxima possível para cada item que seria 15;
  - na linha correspondente a cada subtítulo, o percentual da freqüência obtida no subtítulo em relação ao total possível para cada subtítulo, caso o atendimento fosse de 100% para todos os itens - no exemplo que está sendo utilizado, obtém-se a freqüência total de 17 para o subtítulo - a freqüência máxima para este subtítulo seria o produto da multiplicação de 15 (freqüência máxima para cada item) pelo número de itens daquele subtítulo, no caso, 4. Assim, observa-se que foi obtido 17 para um total possível de 60 (15 x 4), logo  $17/60 = 28,3 \%$ . Se for utilizado como exemplo o subtítulo seguinte "3.8.2. Normas de auditoria e padrões internacionais de auditoria" existem 9 itens neste grupo; logo, o total possível seria 135 (9 x 15); se o total da freqüência é 41, "a percentagem sobre o total possível" é 30,4 (41/135).

A comparabilidade e a avaliação do percentual de atendimento de um programa não pode logicamente ser medida de forma objetiva, pois cada item de um programa tem peso relativo específico e diferente de outros. É evidente que a adoção do modelo sugerido tem apenas a finalidade de contribuir para uma análise quantitativa, a partir da qual será possível fazer algumas considerações de caráter geral sem, evidentemente, extrair conclusões definitivas e de maior alcance apenas pela interpretação dos resultados quantitativos apresentados neste estudo.

Considerando, no entanto, que os dados apresentados são analíticos e identificados por faculdade, haverá possibilidade de ser efetuada uma avaliação qualitativa na medida em que houver interesse neste tipo de interpretação, respeitando-se os critérios individuais dos que se prontificarem a esta tarefa. Esta análise não pode, entretanto, ser efetuada no âmbito deste trabalho, pois implicaria na atribuição de peso para cada item do programa, aumentando o nível de subjetividade, não bastasse o já existente.

Outro aspecto importante que deve ser registrado é que, pelo fato de muitos programas serem bastante genéricos e sintéticos, não foi possível saber o nível de cobertura dado a temas específicos. Alguns programas incluem, por exemplo, em seu conteúdo o item "Normas do Conselho Federal de Contabilidade" (estas normas são extensas e muito abrangentes em seus conteúdos); elas, por si sós, poderiam ser programas inteiros de disciplinas de auditoria, pois tratam de ética, confidencialidade, aspectos técnicos da auditoria, redação de relatórios, etc. Assim, a mera referência à sua inclusão nos programas não permite supor o nível de detalhes com que estas normas foram apresentadas aos alunos e com eles discutidas.

Mesmo considerando as limitações abordadas, poderão ser observados resultados surpreendentes, que deixam de lado qualquer questão quanto à restrição da quantidade **x** qualidade do conteúdo dos programas.

**Tabela 6: Conteúdo Programático - Disciplinas de Auditoria**

Descrição do Conteúdo / Faculdades	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	Total	% Sobre o Total	% Sobre o Total possível
<b>3.8.1. Natureza, finalidade e extensão da auditoria</b>	0	2	1	2	0	1	2	2	1	1	1	1	1	1	1	17	100,0%	28,3%
a. Evolução histórica da auditoria		1	1	1		1	1	1	1	1	1	1	1	1		12	70,6%	80,0%
b. Base ética da auditoria		1		1			1	1							1	5	29,4%	33,3%
c. Conceito de atribuição de responsabilidade, domínio e atuação																0	0,0%	0,0%
d. Conceito social da auditoria e sua evolução																0	0,0%	0,0%
<b>3.8.2. Normas de auditoria e padrões internacionais de auditoria</b>	4	3	2	5	0	3	1	6	3	4	1	4	2	2	1	41	100,0%	30,4%
a. Normas de auditoria - natureza, finalidade, extensão e desenvolvimento	1	1	1	1		1		1	1	1	1	1	1	1	1	13	31,7%	86,7%
b. Órgãos nacionais que estabelecem as normas e orientam a auditoria - funções e responsabilidades	1	1		1		1		1	1	1		1	1	1		10	24,4%	66,7%
c. Legislação nacional aplicável aos auditores - funções do governo em relação aos auditores e obrigações dos auditores no cumprimento de leis e regulamentos nacionais nas auditorias das demonstrações financeiras	1	1		1				1	1	1		1				7	17,1%	46,7%
d. Supervisão e controle nacional sobre os auditores	1		1	1		1	1			1		1				7	17,1%	46,7%
e. Função da Federação Internacional de Contabilidade - IFAC								1								1	2,4%	6,7%
f. Normas Internacionais de Auditoria - natureza, finalidade, extensão e desenvolvimento								1								1	2,4%	6,7%
g. Estrutura conceitual destas normas																0	0,0%	0,0%
h. Relação entre as normas internacionais e as nacionais				1				1								2	4,9%	13,3%
i. Função das partes em relação à auditoria, incluindo os órgãos normativos e de execução, a administração, os auditores internos e o comitê de auditoria do Conselho de Administração da empresa																0	0,0%	0,0%

Descrição do Conteúdo / Faculdades	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	Total	% Sobre o Total	% Sobre o Total possível
<b>3.8.3. Princípios e conceitos fundamentais de auditoria</b>	6	3	3	4	2	4	5	9	2	8	5	2	3	2	2	60	100,0%	33,3%
a. Nomeação de auditores							1	1								2	3,3%	13,3%
b. Funções e obrigações da administração em uma auditoria e carta de contratação dos auditores						1		1			1					3	5,0%	20,0%
c. Independência, objetividade e integridade dos auditores								1		1						2	3,3%	13,3%
d. Confidencialidade										1						1	1,7%	6,7%
e. Provas e documentos da auditoria	1		1	1		1	1		1	1	1		1	1	1	11	18,3%	73,3%
f. Cuidados necessários, conhecimentos e competência																0	0,0%	0,0%
g. Riscos em auditoria	1			1	1			1		1						5	8,3%	33,3%
h. Materialidade e razoabilidade	1	1					1	1		1	1					6	10,0%	40,0%
i. Emissão do parecer de auditoria	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	15	25,0%	100,0%
j. O relatório de auditoria como meio de comunicação								1								1	1,7%	6,7%
k. Planejamento e supervisão da auditoria	1		1	1		1		1		1	1	1	1			9	15,0%	60,0%
l. Revisão e controle de qualidade	1	1					1	1		1						5	8,3%	33,3%

Descrição do Conteúdo / Faculdades	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	Total	% Sobre o Total	% Sobre o Total possível
<b>3.8.4. Estrutura básica da auditoria</b>	<b>1</b>	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>0</b>	<b>1</b>	<b>3</b>	<b>3</b>	<b>7</b>	<b>2</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>30</b>	<b>100,0%</b>	<b>20,0%</b>
a. Aplicação dos princípios e conceitos fundamentais de auditoria	1	1	1		1	1	1	1	1		1				1	10	33,3%	66,7%
b. Exigências dos órgãos nacionais para o exercício profissional da auditoria							1	1	1					1		4	13,3%	26,7%
c. Aplicação das normas nacionais de auditoria geralmente aceitas		1	1			1		1				1	1		1	7	23,3%	46,7%
d. Aplicação das NIA - Normas Internacionais de Auditoria e dos padrões internacionais vigentes								1								1	3,3%	6,7%
e. Código de ética profissional estabelecido pelos órgãos nacionais e código de ética do IFAC								1								1	3,3%	6,7%
f. Responsabilidade dos auditores e administradores na detecção e comunicação de fraudes, erros e atos ilícitos		1				1	1	1		1				1		6	20,0%	40,0%
g. Considerações éticas relativas à aceitação e manutenção de clientes de auditoria																0	0,0%	0,0%
h. Contatos com os auditores anteriores																0	0,0%	0,0%
i. Decisão de deixar um trabalho de auditoria com indicação dos elementos que a influenciam																0	0,0%	0,0%
j. Preparação, redação e revisão de cartas-propostas de auditoria								1								1	3,3%	6,7%

Descrição do Conteúdo / Faculdades	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	Total	% Sobre o Total	% Sobre o Total possível
<b>3.8.5. Avaliação e planejamento da auditoria</b>	3	0	1	1	1	5	0	7	0	1	4	2	1	2	4	32	100,0%	19,4%
a. Definição de objetivos, extensão e aspectos críticos da auditoria					1	1										2	6,3%	13,3%
b. Importância do conhecimento dos negócios e de outras atividades desenvolvidas pela empresa submetida à auditoria						1		1				1		1	1	5	15,6%	33,3%
c. Elaboração de um plano de auditoria para atingir os objetivos do trabalho	1							1			1	1	1	1	1	7	21,9%	46,7%
d. Realização, delegação, supervisão e revisão dos trabalhos de auditoria realizados	1							1							1	3	9,4%	20,0%
e. Identificação das fontes de evidências e sua relação com os objetivos da auditoria	1							1								2	6,3%	13,3%
f. Utilização, na auditoria, das estimativas feitas pela administração da empresa																0	0,0%	0,0%
g. Definição dos níveis de materialidade, amostragem estatística e tamanho da amostra			1					1		1	1				1	5	15,6%	33,3%
h. Determinação das áreas de risco de auditoria e considerações sobre risco inerente, risco de controle e risco de detecção				1				1			1					3	9,4%	20,0%
i. Análise da consistência das informações financeiras e correlatas, mediante análises substantivas, incluindo procedimentos analíticos						1		1								2	6,3%	13,3%
j. Estrutura, documentação e reavaliação do plano de auditoria						1										1	3,1%	6,7%
k. Avaliação dos sistemas de informações gerenciais						1					1					2	6,3%	13,3%

Descrição do Conteúdo / Faculdades	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	Total	% Sobre o Total	% Sobre o Total possível
<b>3.8.6. Obtenção e análise das evidências</b>	3	4	0	2	1	2	4	5	2	4	3	2	4	1	3	40	100,0%	44,4%
a. Obtenção de evidências, utilizando diversas fontes e métodos, inclusive inspeção de registros, documentos e ativos tangíveis, observação dos processos e procedimentos executados por outras pessoas, indagação oral ou escrita junto a terceiros, cálculos, índices, tendências e outros procedimentos analíticos	1	1			1	1	1	1	1	1	1		1			10	25,0%	66,7%
b. Seleção dos procedimentos de auditoria apropriados para o tipo de indústria, negócios e processos fundamentais	1	1				1	1	1	1			1	1		1	9	22,5%	60,0%
c. Identificação e aplicação de técnicas de amostragem								1		1	1		1		1	5	12,5%	33,3%
d. Avaliação da evidência, escrita ou oral obtida quanto à confiabilidade e suficiência																0	0,0%	0,0%
e. Reconhecimento da cooperação mútua - similaridades e diferenças nos trabalhos da auditoria interna e externa	1	1		1			1	1		1	1	1	1	1	1	11	27,5%	73,3%
f. Reconhecimento da necessidade de utilização de especialistas independentes e suas limitações		1		1			1	1		1						5	12,5%	33,3%

Descrição do Conteúdo / Faculdades	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	Total	% Sobre o Total	% Sobre o Total possível
<b>3.8.7. Realização da auditoria</b>	<b>6</b>	<b>6</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>13</b>	<b>2</b>	<b>4</b>	<b>7</b>	<b>4</b>	<b>6</b>	<b>4</b>	<b>4</b>	<b>80</b>	<b>100,0%</b>	<b>35,6%</b>
a. Determinação e documentação dos controles internos, incluindo os métodos de preparação dos papéis de trabalho		1	1	1	1	1	1	1			1	1	1	1	1	12	15,0%	80,0%
b. Elaboração dos programas de auditoria								1			1	1	1		1	5	6,3%	33,3%
c. Avaliação dos controles internos	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	15	18,8%	100,0%
d. Execução dos exames nos sistemas de controle	1	1	1	1	1	1	1	1		1	1	1	1	1	1	14	17,5%	93,3%
e. Avaliação do resultado dos exames e reavaliação dos riscos inerentes e riscos de controle								1								1	1,3%	6,7%
f. Aplicação de análise substantiva, amostragem substantiva e avaliação de seus resultados	1		1	1				1			1					5	6,3%	33,3%
g. Determinação e análise das inter-relações entre os exames								1								1	1,3%	6,7%
h. Modificações nos exames em função dos resultados obtidos																0	0,0%	0,0%
i. Comparação dos resultados dos exames com as evidências obtidas em outros exames, objetivos críticos de auditoria, avaliação de riscos e nível de materialidade																0	0,0%	0,0%
j. Resposta às deficiências potenciais nos sistemas e áreas em que os exames substantivos evidenciaram pontos preocupantes								1								1	1,3%	6,7%
k. Introdução à utilização de técnicas de auditoria auxiliadas por computador e teste dos controles sobre os sistemas de informações gerenciais	1	1		1			1	1					1			6	7,5%	40,0%
l. Consideração da legislação relevante para a execução da auditoria								1								1	1,3%	6,7%
m. Execução dos procedimentos substantivos nas contas do balancete contábil	1	1	1	1	1	1		1	1	1	1		1	1		12	15,0%	80,0%
n. Avaliação da suficiência, relevância e confiabilidade das evidências e modificações do plano de auditoria								1								1	1,3%	6,7%
o. Avaliação da qualidade da auditoria	1	1					1	1		1	1					6	7,5%	40,0%

Descrição do Conteúdo / Faculdades	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	Total	% Sobre o Total	% Sobre o Total possível
<b>3.9.1. Estrutura do Relatório de Auditoria</b>	4	4	3	5	5	5	5	6	1	6	4	2	3	2	4	59	100,0%	49,2%
a. Revisão dos eventos ocorridos após a data do encerramento do balanço		1					1	1		1	1		1			6	10,2%	40,0%
b. Avaliação dos riscos de continuidade, afirmações da administração e adequação e validade da apresentação das demonstrações financeiras ou outros requisitos de divulgação							1	1		1						3	5,1%	20,0%
c. Identificação e elaboração das recomendações sobre o cumprimento de políticas da empresa em relação às deficiências encontradas durante os trabalhos de auditoria		1	1	1	1	1				1	1				1	8	13,6%	53,3%
d. Emissão do parecer de auditoria	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1	15	25,4%	100,0%
e. Apresentação de relatórios para a direção e conselho de administração ou para o comitê de auditoria						1										1	1,7%	6,7%
f. Preparação formal do parecer dos auditores, incluindo os diferentes tipos de relatórios	1	1	1	1	1	1		1		1	1	1	1	1	1	13	22,0%	86,7%
g. Avaliação e determinação das circunstâncias nas quais serão necessárias modificações no parecer dos auditores	1			1	1	1	1	1		1					1	8	13,6%	53,3%
h. Determinação dos efeitos potenciais dos diferentes tipos de parecer de auditoria	1			1	1		1	1								5	8,5%	33,3%
<b>3.9.2. Comunicação com o conselho de administração, diretores e gerentes da empresa a respeito de deficiências de controles internos identificadas nos trabalhos de auditoria.</b>					1	1					1					3	100,0%	20,0%

Descrição do Conteúdo / Faculdades	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	Total	% Sobre o Total	% Sobre o Total possível
<b>3.9.3. Avaliação dos sistemas empresariais baseados em computadores</b>	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	1	0	0	3	100,0%	2,9%
a. Padrões legais e éticos de auditoria e de controle de sistemas de informações Requisitos legais e éticos; Normas de auditoria relevantes para a tecnologia da informação; Diretrizes de controle de computação																0	0,0%	0,0%
b. Objetivos da avaliação Eficiência, eficácia e economia, usando a tecnologia da informação, Cumprimento de políticas e definições estatutárias. Controle interno sobre os sistemas operados por computadores. Adequação dos dados apresentados nas demonstrações financeiras, exatidão e integridade dos registros contábeis																0	0,0%	0,0%
c. Métodos e técnicas de avaliação Planejamento, programação e contratação de pessoal; Entendimento dos sistemas no contexto das operações. Documentação dos sistemas e estrutura dos elementos de controle. Exames dos dispositivos, controles, movimentações e saldos. Supervisão, revisão e controle de qualidade																0	0,0%	0,0%
d. Comunicação dos resultados da avaliação Tipos de relatórios; Níveis de segurança; Importância da habilidade na comunicação																0	0,0%	0,0%
e. Acompanhamento - frequência e época dos relatórios																0	0,0%	0,0%
f. Tipos específicos de avaliação Aquisição, desenvolvimento e implementação de sistemas; Manutenção dos sistemas e alterações dos programas. Proteção dos ativos da tecnologia da informação; Integridade, confidencialidade e segurança dos dados. Continuidade do processamento e plano de contingência. Operações dos sistemas de processamento e atividades correlatas. Processamento de aplicativos							1									1	33,3%	6,7%
g. Técnicas de auditoria auxiliadas por computador - TAAC Abordagem e normas profissionais. Considerações sobre viabilidade. Categorias, definições e estruturação das TAAC. Execução e controle das TAAC								1					1			2	66,7%	13,3%

Descrição do Conteúdo / Faculdades	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	Total	% Sobre o Total	% Sobre o Total possível
<b>3.9.4. Riscos de Responsabilidade Profissional do Auditor</b>	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	2	100,0%	1,7%
a. Importância do problema																0	0,0%	0,0%
b. Funções e obrigações dos auditores independentes a serviço do interesse público - clientes e outros																0	0,0%	0,0%
c. Responsabilidade do auditor para com os clientes e terceiros como decorrência de sua atividade										1						1	50,0%	6,7%
d. Responsabilidade civil em países que adotam o Direito Romano																0	0,0%	0,0%
e. Responsabilidade civil em países que adotam o direito comum																0	0,0%	0,0%
f. Fraude negligência							1									1	50,0%	6,7%
g. Seguro de responsabilidade profissional																0	0,0%	0,0%
h. Possibilidade e obrigação de os auditores minimizarem os riscos de sua atividade profissional																0	0,0%	0,0%
<b>3.9.5. Auditoria Interna - Objetivos e Funções</b>	1	1		1		1	1	1		1		1	1	1	1	11	100,0%	73,3%

Descrição do Conteúdo / Faculdades	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	Total	% Sobre o Total	% Sobre o Total possível
3.9.6. Organização e planejamento em situações complexas de auditoria, incluindo auditoria de grupos e trabalhos conjuntos com outros auditores	0	0	1	2	0	0	1	2	0	0	0	0	0	0	0	6	100,0%	3,6%
a. Uso do trabalho da auditoria interna, de outros auditores externos e de especialistas independentes				1			1									2	33,3%	13,3%
b. Trabalhos específicos, incluindo investigações e serviços correlatos			1	1				1								3	50,0%	20,0%
c. Execução de serviços de certificação																0	0,0%	0,0%
d. Auditoria para verificação do cumprimento de leis e regulamentos								1								1	16,7%	6,7%
e. Revisão das demonstrações financeiras para verificação do cumprimento de padrões internacionais de contabilidade																0	0,0%	0,0%
f. Supervisão e avaliação de teorias importantes, desenvolvimento, questões controvertidas referentes a normas internacionais de contabilidade e auditoria, jurisprudência internacional e regulamentação da auditoria e suas conseqüências para a profissão																0	0,0%	0,0%
g. Monitoramento do impacto do desenvolvimento dos sistemas de informação nos processos de auditoria, incluindo o impacto dos computadores nos processos de auditoria																0	0,0%	0,0%
h. Auditoria de bancos, companhias de seguros e outras instituições (incluindo a Norma Internacional de Contabilidade 30)																0	0,0%	0,0%
i. Auditoria de pequenas empresas																0	0,0%	0,0%
j. Auditoria de entidades governamentais e organizações sem fins lucrativos																0	0,0%	0,0%
k. Auditorias não financeiras - tipos, objetivos e métodos. Auditoria de gestão e auditoria operacional executadas por profissionais de contabilidade																0	0,0%	0,0%

#### 4.3.6.1 Quanto à Natureza, Finalidade e Extensão da Auditoria

Dos 4 itens que integram este subtítulo, apenas o item "a. Evolução histórica da auditoria" está amplamente atendido, integrando os currículos de 12 dos 15 cursos analisados. O item "b. Base ética da auditoria", tema da maior relevância, tem baixa cobertura pelos cursos, representando apenas 29,4% do total, enquanto os dois outros itens do grupo, "c. Conceito de atribuição de responsabilidade, domínio e atuação" e "d. Conceito social da auditoria e sua evolução", sequer foram atendidos por um único programa.

É interessante observar que os cursos A e E não atendem a nenhum dos quesitos deste grupo.

No conjunto de itens deste grupo, o percentual de cobertura dos programas analisados chegou a apenas 28,3%, índice evidentemente muito baixo. Do ponto de vista do conteúdo, os tópicos cobertos neste grupo são importantes para posicionar o estudante no contexto da disciplina; não representam, entretanto, uma necessidade de grande aprofundamento temático.

#### **4.3.6.2 Quanto às Normas de Auditoria e Padrões Internacionais de Auditoria**

Nas normas e padrões internacionais de auditoria deve repousar o conhecimento básico do profissional da área, pois é nelas que serão encontradas as premissas fundamentais para o exercício desta atividade.

No conjunto deste grupo, fica claro que há falta de cobertura nos programas dos cursos observados, pois foi atingido apenas o nível de 30,4%, ou seja, a média nos indica que, de um total de 9 itens, cada curso atenderia em torno de 3 deles. Observando-se individualmente, vê-se que apenas os itens a e b foram atendidos pela maioria dos cursos, enquanto outros não foram atendidos por nenhum dos cursos.

Três dos cursos, G, K e O atenderam apenas um dos itens, enquanto o curso E não atendeu a nenhum deles.

#### **4.3.6.3 Quanto aos Princípios e Conceitos Fundamentais de Auditoria**

Embora não seja expressivo, pôde-se observar que, neste grupo, houve maior cobertura de temas por parte dos cursos pesquisados, atingindo, no total possível, a 33,3%. É interessante notar algumas curiosidades: o tema "i. Emissão do parecer dos auditores" é o primeiro, até aqui atendido por

todos os cursos pesquisados; apenas 3 dos 11 itens estão cobertos pela maioria dos cursos e o tema "f. Cuidados necessários, conhecimentos e competência" não é abordado por nenhum dos cursos.

Do ponto de vista de cobertura qualitativa, observa-se que 9 dos 15 cursos incluem o tema "Planejamento e supervisão da auditoria", no entanto, apenas 5 deles incluem, explicitamente, o tema "Revisão e controle de qualidade".

Na introdução à análise dos resultados, registrou-se a dificuldade de interpretar muitas das informações obtidas, uma vez que alguns currículos apresentaram uma descrição muito sumária ou genérica de seu trabalho. É importante, dessa forma, considerar que temas como "Independência, objetividade e integridade dos auditores" e "Confidencialidade", mencionados neste grupo por apenas 3 e 2 cursos respectivamente, fazem parte das normas da profissão, considerada nacional e internacionalmente. Assim, é possível que estes temas estejam cobertos por alguns dos cursos quando se referem às normas profissionais. Nas conclusões serão feitas considerações e sugestões a este respeito.

#### 4.3.6.4 Quanto à Estrutura Básica da Auditoria

Este subtítulo é composto de 10 itens, dos quais apenas um está incluído na maioria dos cursos pesquisados. Trata-se da "Aplicação dos princípios e conceitos fundamentais de auditoria", mencionado 10 vezes.

Mais importante do que entender por que o percentual de 20% de pontos sobre o total possível, atingido neste subtítulo é muito baixo, é relevante comentar alguns dos temas que integram este tópico.

É lamentável que itens como "g. Considerações éticas relativas à aceitação e manutenção de clientes de auditoria", "h. Contatos com os auditores anteriores" e "i. Decisão de sair de um trabalho de auditoria e os elementos que a influenciam" não tenham sido citados uma única vez.

A definição de padrões éticos para definir as empresas que não devem ser aceitas como clientes de determinada empresa de auditoria, é regra básica de conduta profissional, aplicando-se o mesmo critério para deixar de atender clientes que passem a exercer condutas éticas consideradas inaceitáveis.

É importante, também, que o novo auditor solicite contatos com os auditores anteriores para possibilitar que tome conhecimento dos principais aspectos relacionados com a execução do trabalho de auditoria, dos principais problemas relacionados com a aplicação das práticas contábeis e, principalmente, da forma de relacionamento com os executivos do cliente, seu posicionamento ético, etc. Esta prática, muito adotada num passado recente, vem de fato sendo relegada a um plano menor pelos auditores. Sua importância, no entanto, é reconhecida no momento em que este tema integra a proposta de currículo que está sendo utilizada neste trabalho.

Ainda como consequência ou complemento dos aspectos éticos já mencionados, as empresas de auditoria têm normas que definem a não-aceitação de serviços profissionais. É um item muito importante não abrangido pelos cursos citados que deveriam ser tratados nos cursos de auditoria. Há trabalhos que não podem ser aceitos por questões de natureza técnica, porque estão fora da especialização profissional, e os que não devem ser aceitos por razões éticas. Além disso, existe a possibilidade de algum cliente impor restrições à empresa de auditoria, no sentido de aceitar trabalho de um concorrente. A maioria dos casos não é do conhecimento público; um, no entanto, pode ser citado pois foi divulgado: quando a Ernst & Ernst se juntou a Arthur Young para formar a Ernst Young, uma

das maiores empresas do mundo no setor, a Coca Cola e a Pepsi Cola eram auditadas por aqueles auditores, sendo que cada empresa auditava uma delas. Com a fusão das empresas, sabe-se hoje que a Coca Cola é auditada pela Ernst Young e a Pepsi Cola, não.

As Normas Internacionais de Auditoria NIA são padrões que devem ser seguidos por todos os auditores. Ganham importância a cada dia e devem ser estudadas e aplicadas por todos os profissionais. Desta forma, não se justifica que sua aplicação tenha sido mencionada por apenas 1 dos 15 cursos pesquisados.

#### **4.3.6.5 Quanto à Avaliação e Planejamento de Auditoria**

Mais do que a baixa marca de 19,4% sobre o total possível de pontos alcançados neste subtítulo, é curioso notar que nenhum dos 11 temas incluídos neste grupo tenha sido citado pela maioria dos cursos.

Temas básicos como "Definição dos níveis de materialidade, amostragem estatística e tamanho da amostra" e "Determinação das áreas de risco da auditoria e considerações sobre risco inerente, risco de controle e risco de detecção", foram citados por 5 e 3 cursos, respectivamente.

É, de fato, muito pequena a importância que se dá aos aspectos voltados para o planejamento de um trabalho nos currículos apresentados.

Além disso, é importante ressaltar que nenhum dos currículos dos cursos analisados inclui o tema " Utilização na auditoria das estimativas feitas pela administração da empresa", que é da maior importância, visto ser boa parte dos trabalhos dos auditores dedicada à tarefa de examinar e validar as estimativas feitas pelos clientes, redundando em importantes valores apresentados pelos demonstrativos contábeis. Este assunto foi objeto da emissão de uma Norma Internacional de Auditoria - NIA para abordá-lo especificamente, confirmando sua importância.

#### **4.3.6.6 Quanto à Obtenção e Análise das Evidências**

Aqui se obteve um resultado expressivo. Dos 6 temas abordados neste grupo, 3 tiveram pontuação superior a 60%, 2 deles foram mencionados por 33% dos cursos, enquanto apenas 1 não foi sequer mencionado.

Observa-se maior importância dada pelos professores a temas de natureza voltada mais para a prática, o que explica o nível alcançado neste subtítulo, que foi de 44,4% do total possível. Verifica-se que, enquanto a "obtenção de evidências", que é um tema eminentemente prático (idem "a" deste grupo), está presente em 10 dos 15 cursos analisados, a "avaliação da evidência obtida, escrita ou verbal, quanto à confiabilidade e suficiência", não está explicitamente presente em nenhum dos programas, demonstrando ser a maior preocupação dos cursos orientar o aluno a executar procedimentos de auditoria sem, necessariamente, motivá-lo para o desenvolvimento do senso crítico sobre os dados obtidos.

#### **4.3.6.7 Quanto à Realização da Auditoria**

Obteve-se aqui um recorde nesta pesquisa. Dos 15 temas abordados neste grupo, 4 tiveram mais de 80% de inclusão nos currículos examinados. A "Avaliação dos controles internos" alcançou pontuação máxima e "Execução dos exames nos sistemas de controle interno" chegou a 14 dos 15 pontos possíveis.

É notório, novamente, que há uma disposição muito grande em abordar, com mais frequência, os temas voltados para a execução prática dos trabalhos de auditoria. Outra importante curiosidade, neste caso, é que, no currículo proposto, este

grupo de temas aborda diversos aspectos voltados para a execução do trabalho; no entanto, alguns deles são dirigidos à análise de resultados obtidos. Uma importante observação deve ser feita: os temas relacionados com a execução propriamente dita são os mais atendidos pelos currículos enquanto os que se referem à avaliação dos resultados dos exames, não são cobertos pela maioria dos cursos pesquisados, como se pode ver na seguinte relação:

- "e. Avaliação do resultado dos exames e reavaliação dos riscos inerentes e riscos de controle" - citado apenas 1 vez
- "f. Aplicação de análise substantiva, amostragem substantiva e avaliação dos seus resultados" - citado 5 vezes
- "g. Determinação e análise das inter-relações dos exames" - não foi citado
- "h. Modificações nos exames em função dos resultados obtidos" - não foi citado, e
- "j. Resposta às deficiências potenciais nos sistemas e áreas em que foram evidenciadas preocupações através de exames substantivos" - citado apenas 1 vez

A interpretação que pode ser dada a este fato é que os currículos estão desenvolvidos de forma que dêem maior atenção ao ensino de "como fazer" e menor atenção a "o que fazer com o resultado obtido", como já comentado no tópico anterior.

Auditoria é um processo, logo não deve ser vista como atividade voltada à execução de procedimentos e testes isolados. O que se obtém nos exames de auditoria deve ser avaliado e considerado nas próximas etapas. Assim, como todo exame ou teste leva a um resultado, este poderá determinar a necessidade de outros exames e por aí vai. Se não se der a devida atenção à análise dos resultados dos procedimentos praticados, será rompida a corrente de aplicação de procedimentos que torna a auditoria um processo contínuo de avaliação, praticado até que se possa chegar às conclusões.

#### **4.3.6.8 Quanto à Estrutura do Relatório de Auditoria**

O parecer dos auditores independentes é a forma pela qual o trabalho do auditor chega ao público externo. É o produto final da auditoria externa, através do qual o auditor expressa sua opinião sobre as demonstrações financeiras examinadas. Trata-se de um tema muito importante para ser abordado nos currículos de auditoria, mas, não necessariamente mais importante do que os outros.

Possivelmente pelo fato de ser grande a exposição, os currículos têm dado a este tema uma importância superior à de outros, o que explicaria o fato de ser este um dos subtítulos em que a pesquisa identificou maior percentual de inclusão nos currículos dos cursos pesquisados, que foi de 49,2%.

É interessante observar que, neste grupo, também se obteve o índice máximo de 15 para o tema que trata de emissão do parecer dos auditores, além de 13 ocorrências para o tema que se refere à preparação do mencionado parecer. Apenas um dos temas deste grupo foi citado uma só vez; é o que se refere à apresentação de relatórios para a direção e conselho de administração ou comitê de auditoria.

#### **4.3.6.9 Quanto à Comunicação com os Órgãos da Administração sobre Deficiências de Controles Internos**

As tradicionais empresas de auditoria já elaboram, há décadas, um relatório ou carta de recomendações, cujo objetivo é apresentar ao cliente seus comentários sobre as principais deficiências notadas no decorrer dos trabalhos de auditoria. Este documento até recentemente era tratado com um subproduto do trabalho de auditoria. Atualmente as normas de auditoria passaram a incluir este relatório como uma obrigação dos auditores. É importante observar que, embora com esta

característica, este relatório limita-se a apresentar pontos fracos ou deficiências existentes nos sistemas de controle interno do cliente, bem como o uso inadequado de práticas contábeis observado em seus trabalhos de auditoria. Não representa um estudo de sistemas nem tem a pretensão de oferecer sugestões de longo alcance; representa apenas uma colaboração no sentido de alertar o cliente para pontos que podem ou devem ser melhorados.

Em apenas 3 dos 15 cursos pesquisados, existem referências à comunicação do auditor com os órgãos de gestão a respeito deste assunto. Por outro lado, pôde ser observado no tópico anterior, que o item "c. Identificação e elaboração das recomendações sobre o cumprimento de políticas da empresa, em relação às deficiências encontradas durante os trabalhos de auditoria" foi citado por 8 dos cursos pesquisados. É razoável interpretar que este último tópico já cobre o objetivo da auditoria que é apresentar sugestões à administração sobre eventuais falhas observadas pelo auditor. O currículo proposto, utilizado como referência para este trabalho, parece fazer uma sobreposição, ao incluir este assunto como tema no subtítulo "3.9.1. Estrutura do Relatório de Auditoria" e depois tratá-lo destacadamente como item isolado em "3.9.2.", apenas com indicação, neste último, de que representa a comunicação com os órgãos de gestão.

#### 4.3.6.10 Quanto à Avaliação dos Sistemas Baseados em Computadores

O resultado obtido neste grupo de itens é ao mesmo tempo, fácil e difícil de ser comentado. Não cabem comentários sobre as 3 únicas citações obtidas - são tão pouco representativas que qualquer observação seria nula.

A verdade é que, embora praticamente todas as empresas de auditoria tenham procedimentos específicos para avaliação de sistemas baseados em computador, os cursos de ciências contábeis em seus currículos de auditoria, ainda não incorporaram este tema de fundamental importância.

Como pode ser observado nos itens 4.3.3 e 4.3.4, que dizem respeito à bibliografia apresentada, existem algumas referências a livros especificamente voltados para auditoria de sistemas eletrônicos; no entanto, os livros mais citados nos cursos de auditoria, que serão objeto de apreciação à parte, praticamente não fazem referência a este assunto, há apenas meras citações a ele.

#### **4.3.6.11 Riscos e Responsabilidade Profissional do Auditor**

Tema de muita importância, tratado por comitês especializados nas empresas de auditoria e objeto de cobertura de seguros nos principais países do mundo, não mereceu mais do que 2 citações isoladas. Talvez pelo fato de este tema ainda não ter tido destaque no Brasil, os currículos não dão atenção ao assunto.

Com relação a este assunto observa-se que os currículos não cobrem os tópicos básicos das normas do CFC - Conselho Federal de Contabilidade.

#### **4.3.6.12 Quanto à Auditoria Interna - Objetivos e Funções**

Este subtítulo é apresentado na proposta de currículo sem subdivisões, o que não é coerente com o restante desta proposta; deveria, sim, trazer detalhes importantes que precisariam ser observados nos programas, como independência do auditor interno, posição hierárquica do auditor interno e forma de relacionamento com as áreas auditadas, entre outros.

Alcançou-se o recorde na citação de temas já que, em relação ao total possível, chegou-se a 73,3%. É provável, no entanto, que, se este subtítulo fosse decomposto em diversos itens, não teria obtido resultado tão expressivo.

#### **4.3.6.13 Quanto à Organização e Planejamento em Situações Complexas**

Este subtítulo relaciona uma série de temas voltados a situações ou trabalhos específicos de auditoria. Numa situação ideal de um curso voltado a uma formação mais aprofundada em auditoria, a inclusão destes e de outros temas seria, sem dúvida, da maior importância. Em um curso de graduação com as características encontradas no Brasil, que é dar uma formação básica sem especialização, a inclusão de temas especiais como os sugeridos talvez não fosse oportuna.

#### 4.3.7 Conteúdo das Bibliografias Mais Citadas

Após a análise até aqui efetuada, dois aspectos em particular chamam a atenção: o baixo percentual de aderência dos currículos ao programa proposto, utilizado aqui como "**benchmarking**", e a concentração da bibliografia indicada pelos professores, em que apenas 3 livros foram mencionados em 10 ou mais dos cursos analisados.

Embora estes pontos tenham destaque, não causam surpresa. O primeiro, a baixa aderência dos currículos ao programa proposto, porque foi, entre outras razões, o que motivou a escolha do tema deste trabalho; o segundo porque é sabido que é muito pequena a literatura sobre auditoria editada no Brasil.

Neste momento, pareceu oportuno fazer uma análise geral sobre o conteúdo dos 3 livros mais indicados como literatura de apoio pelos professores das disciplinas de auditoria. Para manter a coerência do padrão de referência utilizado, foi feita a comparação do conteúdo dos livros com o programa proposto. Depois, foi feita a comparação entre o nível de aderência do conteúdo dos livros e o encontrado nos programas das disciplinas de auditoria.

Os 3 livros mais mencionados, como pôde ser observado no item 4.3.4., foram:

- Auditoria. Um Curso Moderno e Completo  
ALMEIDA, Marcelo Carvalcanti  
Atlas, 1998
  
- Auditoria - Conceitos e Aplicações  
ATTIÊ, William  
Atlas, 1998
  
- Auditoria Contábil  
FRANCO, Hilário e MARRA, Ernesto  
Atlas, 1997

Para fazer a comparação do conteúdo dos livros mencionados com o programa proposto considerou-se que somente há cobertura dos temas propostos quando o livro analisado traz informações detalhadas e relativamente abrangentes em relação ao assunto. Faz-se esta menção porque vários dos assuntos sugeridos no programa proposto estão, às vezes, mencionados nos livros de forma muito superficial. Assim, assuntos que dizem respeito a níveis de materialidade, amostragem estatística e tamanho da amostra são mencionados com breves citações, não proporcionando maior nível de informação e não permitindo um conhecimento mais profundo de temas tão importantes; temas relativos ao uso de técnicas de computação em auditoria ou

auditoria dos sistemas de computação dos clientes têm, quando mencionados, não mais do que um ou poucos parágrafos, apenas para apresentação do tema.

Do ponto de vista estatístico, não é possível afirmar que, no que diz respeito aos livros indicados, o resultado da pesquisa possa ser extrapolado para o universo de cursos de ciências contábeis. Entretanto, pela limitação de opções bibliográficas em português, é empiricamente razoável admitir que uma amostra maior tenderia a confirmar o resultado aqui obtido, razão pela qual a análise que se segue parece bastante oportuna.

A Tabela 7, a seguir, foi elaborada a partir dos mesmos conceitos da Tabela 6. Cabe apenas destacar que a última coluna da Tabela 7 corresponde à transcrição do resultado da última coluna da Tabela 6, para que se possa efetuar uma comparação entre os resultados.

Por outro lado, cabe destacar que, na Tabela 7, as bibliografias são identificadas simplesmente pelos números 1, 2 e 3, sem qualquer relação com a freqüência das citações ou da ordem apresentada. Este trabalho não teve o propósito de fazer uma análise crítica sobre cursos específicos ou livros, razão pela qual não há necessidade de identificá-los.

**Tabela 7: Conteúdo das 3 Bibliografias mais Citadas**

Descrição do Conteúdo	Referência Bibliográfica 1			Referência Bibliográfica 2			Referência Bibliográfica 3			TOTAL			Programas dos Cursos
	Item	% sobre os itens	% sobre o total possível	Item	% sobre os itens	% sobre o total possível	Item	% sobre os itens	% sobre o total possível	Total de Itens	% sobre o total de Itens	% sobre o total possível	
<b>3.8.1. Natureza, finalidade e extensão da auditoria</b>	2	100,0%	50%	3	100,0%	75%	1	100,0%	25%	6	100,0%	50,0%	28,3%
a. Evolução histórica da auditoria	1	50,0%	1	1	33,3%	1	1	100,0%	1	3	50,0%	100,0%	80,0%
b. Base ética da auditoria	1	50,0%	1	1	33,3%	1		0,0%	0	2	33,3%	66,7%	33,3%
c. Conceito de atribuição de responsabilidade, domínio e atuação		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	0,0%
d. Conceito social da auditoria e sua evolução		0,0%	0	1	33,3%	1		0,0%	0	1	16,7%	33,3%	0,0%
<b>3.8.2. Normas de auditoria e padrões internacionais de auditoria</b>	1	100,0%	11%	6	100,0%	67%	1	100,0%	11%	8	100,0%	29,6%	30,4%
a. Normas de auditoria - natureza, finalidade, extensão e desenvolvimento	1	100,0%	1	1	16,7%	1		0,0%	0	2	25,0%	66,7%	86,7%
b. Órgãos nacionais que estabelecem as normas e orientam a auditoria - funções e responsabilidades		0,0%	0	1	16,7%	1	1	100,0%	1	2	25,0%	66,7%	66,7%
c. Legislação nacional aplicável aos auditores - funções do governo em relação aos auditores e obrigações dos auditores no cumprimento de leis e regulamentos nacionais nas auditorias das demonstrações financeiras		0,0%	0	1	16,7%	1		0,0%	0	1	12,5%	33,3%	46,7%
d. Supervisão e controle nacional sobre os auditores		0,0%	0	1	16,7%	1		0,0%	0	1	12,5%	33,3%	46,7%
e. Função da Federação Internacional de Contabilidade - IFAC		0,0%	0	1	16,7%	1		0,0%	0	1	12,5%	33,3%	6,7%
f. Normas Internacionais de Auditoria - natureza, finalidade, extensão e desenvolvimento		0,0%	0	1	16,7%	1		0,0%	0	1	12,5%	33,3%	6,7%
g. Estrutura conceitual destas normas		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	0,0%
h. Relação entre normas internacionais e nacionais		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	13,3%
i. Função das partes em relação à auditoria, incluindo os órgãos normativos e de execução, a administração, os auditores internos e o comitê de auditoria do conselho de administração da empresa		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	0,0%

Descrição do Conteúdo	Referência Bibliográfica 1			Referência Bibliográfica 2			Referência Bibliográfica 3			TOTAL			Programas dos Cursos
	Item	% sobre os itens	% sobre o total possível	Item	% sobre os itens	% sobre o total possível	Item	% sobre os itens	% sobre o total possível	Total de Itens	% sobre o total de Itens	% sobre o total possível	% sobre o total possível 1
<b>3.8.3. Princípios e conceitos fundamentais de auditoria</b>	10	100,0%	83%	11	100,0%	92%	3	100,0%	25%	24	100,0%	66,7%	33,3%
a. Nomeação de auditores	1	10,0%	1	1	9,1%	1	1	33,3%	1	3	12,5%	100,0%	13,3%
b. Funções e obrigações da administração em uma auditoria e carta de contratação dos auditores		0,0%	0	1	9,1%	1		0,0%	0	1	4,2%	33,3%	20,0%
c. Independência, objetividade e integridade dos auditores	1	10,0%	1	1	9,1%	1		0,0%	0	2	8,3%	66,7%	13,3%
d. Confidencialidade	1	10,0%	1	1	9,1%	1		0,0%	0	2	8,3%	66,7%	6,7%
e. Provas e documentos da auditoria	1	10,0%	1	1	9,1%	1		0,0%	0	2	8,3%	66,7%	73,3%
f. Cuidados necessários, conhecimentos e competência	1	10,0%	1	1	9,1%	1		0,0%	0	2	8,3%	66,7%	0,0%
g. Riscos em auditoria	1	10,0%	1	1	9,1%	1		0,0%	0	2	8,3%	66,7%	33,3%
h. Materialidade e razoabilidade	1	10,0%	1	1	9,1%	1		0,0%	0	2	8,3%	66,7%	40,0%
i. Emissão do parecer de auditoria	1	10,0%	1	1	9,1%	1	1	33,3%	1	3	12,5%	100,0%	100,0%
j. O relatório de auditoria como meio de comunicação		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	6,7%
k. Planejamento e supervisão da auditoria	1	10,0%	1	1	9,1%	1	1	33,3%	1	3	12,5%	100,0%	60,0%
l. Revisão e controle de qualidade	1	10,0%	1	1	9,1%	1		0,0%	0	2	8,3%	66,7%	33,3%
<b>3.8.4. Estrutura básica da auditoria</b>	2	100,0%	20%	6	100,0%	60%	3	100,0%	30%	11	100,0%	36,7%	20,0%
a. Aplicação dos princípios e conceitos fundamentais de auditoria	1	50,0%	1	1	16,7%	1	1	33,3%	1	3	27,3%	100,0%	66,7%
b. Exigências dos órgãos nacionais para o exercício profissional de auditor		0,0%	0	1	16,7%	1		0,0%	0	1	9,1%	33,3%	26,7%
c. Aplicação das normas nacionais de auditoria geralmente aceitas	1	50,0%	1	1	16,7%	1	1	33,3%	1	3	27,3%	100,0%	46,7%
d. Aplicação das NIA - Normas Internacionais de Auditoria e dos padrões internacionais vigentes		0,0%	0	1	16,7%	1		0,0%	0	1	9,1%	33,3%	6,7%
e. Código de ética profissional estabelecido pelos órgãos nacionais e código de ética do IFAC		0,0%	0	1	16,7%	1		0,0%	0	1	9,1%	33,3%	6,7%
f. Responsabilidade dos auditores e administradores na detecção e comunicação de fraudes, erros e atos ilícitos		0,0%	0		0,0%	0	1	33,3%	1	1	9,1%	33,3%	40,0%
g. Considerações éticas relativas à aceitação e manutenção de clientes de auditoria		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	0,0%
h. Contatos com os auditores anteriores		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	0,0%
i. Decisão de deixar um trabalho de auditoria e os elementos que a influenciam		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	0,0%
j. Preparação, redação e revisão de cartas-propostas de auditoria		0,0%	0	1	16,7%	1		0,0%	0	1	9,1%	33,3%	6,7%

Descrição do Conteúdo	Referência Bibliográfica 1			Referência Bibliográfica 2			Referência Bibliográfica 3			TOTAL			Programas dos Cursos
	Item	% sobre os itens	% sobre o total possível	Item	% sobre os itens	% sobre o total possível	Item	% sobre os itens	% sobre o total possível	Total de Itens	% sobre o total de Itens	% sobre o total possível	% sobre o total possível
<b>3.8.5. Avaliação e planejamento da auditoria</b>	<b>4</b>	<b>100,0%</b>	<b>36%</b>	<b>5</b>	<b>100,0%</b>	<b>45%</b>	<b>1</b>	<b>100,0%</b>	<b>9%</b>	<b>10</b>	<b>100,0%</b>	<b>30,3%</b>	<b>19,4%</b>
a. Definição de objetivos, extensão e aspectos críticos da auditoria		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	13,3%
b. Importância do conhecimento dos negócios e outras atividades desenvolvidas pela empresa submetida à auditoria		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	33,3%
c. Elaboração de um plano de auditoria para atingir os objetivos do trabalho	1	25,0%	1	1	20,0%	1		0,0%	0	2	20,0%	66,7%	46,7%
d. Realização, delegação, supervisão e revisão dos trabalhos de auditoria realizados	1	25,0%	1	1	20,0%	1		0,0%	0	2	20,0%	66,7%	20,0%
e. Identificação das fontes de evidências e sua relação com os objetivos da auditoria	1	25,0%	1	1	20,0%	1	1	100,0%	1	3	30,0%	100,0%	13,3%
f. Utilização, na auditoria, das estimativas feitas pela administração da empresa		0,0%	0	1	20,0%	1		0,0%	0	1	10,0%	33,3%	0,0%
g. Definição dos níveis de materialidade, amostragem estatística e tamanho da amostra		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	33,3%
h. Determinação das áreas de risco de auditoria e considerações sobre risco inerente, risco de controle e risco de detecção		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	20,0%
i. Análise da consistência das informações financeiras e correlatas mediante análises substantivas, incluindo procedimentos analíticos		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	13,3%
j. Estrutura, documentação e reavaliação do plano de auditoria		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	6,7%
k. Avaliação dos sistemas de informações gerenciais	1	25,0%	1	1	20,0%	1		0,0%	0	2	20,0%	66,7%	13,3%

Descrição do Conteúdo	Referência Bibliográfica 1			Referência Bibliográfica 2			Referência Bibliográfica 3			TOTAL			Programas dos Cursos
	Item	% sobre os itens	% sobre o total possível	Item	% sobre os itens	% sobre o total possível	Item	% sobre os itens	% sobre o total possível	Total de Itens	% sobre o total de itens	% sobre o total possível	% sobre o total possível
<b>3.8.6. Obtenção e análise das evidências</b>	1	100,0%	17%	2	100,0%	33%	2	100,0%	33%	5	100,0%	27,8%	44,4%
a. Obtenção de evidências, utilizando diversas fontes e métodos, inclusive inspeção de registros, documentos e ativos tangíveis, observação dos processos e procedimentos executados por outras pessoas, indagação verbal ou escrita junto a terceiros, cálculos, índices, tendências e outros procedimentos analíticos	1	100,0%	1	1	50,0%	1	1	50,0%	1	3	60,0%	100,0%	66,7%
b. Seleção dos procedimentos de auditoria apropriados ao tipo de indústria, negócios e processos fundamentais		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	60,0%
c. Identificação e aplicação de técnicas de amostragem		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	33,3%
d. Avaliação da evidência, escrita ou verbal obtida quanto à confiabilidade e suficiência		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	0,0%
e. Reconhecimento da cooperação mútua - similaridades e diferenças nos trabalhos da auditoria interna e externa		0,0%	0	1	50,0%	1	1	50,0%	1	2	40,0%	66,7%	73,3%
f. Reconhecimento da necessidade de utilização de especialistas independentes e limitações a ela		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	33,3%

Descrição do Conteúdo	Referência Bibliográfica 1			Referência Bibliográfica 2			Referência Bibliográfica 3			TOTAL			Programas dos Cursos
	Item	% sobre os itens	% sobre o total possível	Item	% sobre os itens	% sobre o total possível	Item	% sobre os itens	% sobre o total possível	Total de Itens	% sobre o total de Itens	% sobre o total possível	% sobre o total possível 1
<b>3.8.7. Realização da auditoria</b>	<b>8</b>	<b>100,0%</b>	<b>53%</b>	<b>10</b>	<b>100,0%</b>	<b>67%</b>	<b>7</b>	<b>100,0%</b>	<b>47%</b>	<b>25</b>	<b>100,0%</b>	<b>55,6%</b>	<b>35,6%</b>
a. Determinação e documentação dos controles internos, incluindo os métodos de preparação dos papéis de trabalho	1	12,5%	1	1	10,0%	1	1	14,3%	1	3	12,0%	100,0%	80,0%
b. Elaboração dos programas de auditoria	1	12,5%	1	1	10,0%	1	1	14,3%	1	3	12,0%	100,0%	33,3%
c. Avaliação dos controles internos	1	12,5%	1	1	10,0%	1	1	14,3%	1	3	12,0%	100,0%	100,0%
d. Execução dos exames nos sistemas de controle	1	12,5%	1	1	10,0%	1	1	14,3%	1	3	12,0%	100,0%	93,3%
e. Avaliação do resultado dos exames e reavaliação dos riscos inerentes e riscos de controle		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	6,7%
f. Aplicação de análise substantiva, amostragem substantiva e avaliação de seus resultados		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	33,3%
g. Determinação e análise das inter-relações entre os exames	1	12,5%	1	1	10,0%	1	1	14,3%	1	3	12,0%	100,0%	6,7%
h. Modificações nos exames em função dos resultados obtidos		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	0,0%
i. Comparação dos resultados dos exames com as evidências obtidas em outros exames, objetivos críticos de auditoria, avaliação de riscos e nível de materialidade		0,0%	0	1	10,0%	1		0,0%	0	1	4,0%	33,3%	0,0%
j. Resposta às deficiências potenciais nos sistemas e áreas em que os exames substantivos evidenciaram pontos preocupantes	1	12,5%	1	1	10,0%	1	1	14,3%	1	3	12,0%	100,0%	6,7%
k. Introdução à utilização de técnicas de auditoria auxiliadas por computador e teste dos controles sobre os sistemas de informações gerenciais		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	40,0%
l. Consideração da legislação relevante para a execução da auditoria		0,0%	0	1	10,0%	1		0,0%	0	1	4,0%	33,3%	6,7%
m. Execução dos procedimentos substantivos nas contas do balancete contábil	1	12,5%	1	1	10,0%	1	1	14,3%	1	3	12,0%	100,0%	80,0%
n. Avaliação da suficiência, relevância e confiabilidade das evidências e modificações do plano de auditoria		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	6,7%
o. Avaliação da qualidade da auditoria	1	12,5%	1	1	10,0%	1		0,0%	0	2	8,0%	66,7%	40,0%

Descrição do Conteúdo	Referência Bibliográfica 1			Referência Bibliográfica 2			Referência Bibliográfica 3			TOTAL			Programas dos Cursos
	Item	% sobre os itens	% sobre o total possível	Item	% sobre os itens	% sobre o total possível	Item	% sobre os itens	% sobre o total possível	Total de Itens	% sobre o total de Itens	% sobre o total possível	% sobre o total possível
<b>3.9.1. Estrutura do Relatório de Auditoria</b>	6	100,0%	75%	7	100,0%	88%	6	100,0%	75%	19	100,0%	79,2%	49,2%
a. Revisão dos eventos ocorridos após a data do encerramento do balanço	1	16,7%	1	1	14,3%	1	1	16,7%	1	3	15,8%	100,0%	40,0%
b. Avaliação dos riscos de continuidade, afirmações da administração e adequação e validade da apresentação das demonstrações financeiras (ou outros requisitos de divulgação)	1	16,7%	1	1	14,3%	1	1	16,7%	1	3	15,8%	100,0%	20,0%
c. Identificação e elaboração das recomendações sobre o cumprimento de políticas da empresa, em relação às deficiências encontradas nos trabalhos de auditoria	1	16,7%	1	1	14,3%	1	1	16,7%	1	3	15,8%	100,0%	53,3%
d. Emissão do parecer de auditoria	1	16,7%	1	1	14,3%	1	1	16,7%	1	3	15,8%	100,0%	100,0%
e. Apresentação de relatórios para a direção e conselho de administração ou para o comitê de auditoria		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	6,7%
f. Preparação formal do parecer dos auditores, incluindo os diferentes tipos de relatórios	1	16,7%	1	1	14,3%	1	1	16,7%	1	3	15,8%	100,0%	86,7%
g. Avaliação e determinação das circunstâncias nas quais serão necessárias modificações no parecer dos auditores	1	16,7%	1	1	14,3%	1	1	16,7%	1	3	15,8%	100,0%	53,3%
h. Determinação dos efeitos potenciais dos diferentes tipos de parecer de auditoria		0,0%	0	1	14,3%	1		0,0%	0	1	5,3%	33,3%	33,3%
<b>3.9.2. Comunicação com o conselho de administração, diretores e gerentes da empresa a respeito de deficiências de controles internos identificadas nos trabalhos de auditoria.</b>	1	100,0%	100%	1	100,0%	100%	1	100,0%	100%	3	100,0%	100,0%	20,0%

Descrição do Conteúdo	Referência Bibliográfica 1			Referência Bibliográfica 2			Referência Bibliográfica 3			TOTAL			Programas dos Cursos
	Item	% sobre os itens	% sobre o total possível	Item	% sobre os itens	% sobre o total possível	Item	% sobre os itens	% sobre o total possível	Total de Itens	% sobre o total de Itens	% sobre o total possível	% sobre o total possível
<b>3.9.3. Avaliação dos sistemas empresariais baseados em computadores</b>	0	100,0%	0%	0	100,0%	0%	0	100,0%	0%	0	100,0%	0,0%	2,9%
a. Padrões legais, éticos e de auditoria e de controle de sistemas de informações Requisitos legais e éticos; Normas de auditoria relevantes para a tecnologia da informação; Diretrizes de controle de computação		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	0,0%
b. Objetivos da avaliação Eficiência, eficácia e economia, usando a tecnologia da informação; Cumprimento de políticas e definições estatutárias; Controle interno sobre os sistemas operados por computadores; Adequação dos dados apresentados nas demonstrações financeiras, exatidão e integridade dos registros contábeis		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	0,0%
c. Métodos e técnicas de avaliação Planejamento, programação e contratação de pessoal; Entendimento dos sistemas no contexto das operações; Documentação dos sistemas e estrutura dos elementos de controle; Exames dos dispositivos, controles, movimentações e saldos; Supervisão, revisão e controle de qualidade		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	0,0%
d. Comunicação dos resultados da avaliação Tipos de relatórios; Níveis de segurança; Importância da habilidade na comunicação		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	0,0%
e. Acompanhamento - frequência, época e relatórios		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	0,0%
f. Tipos específicos de avaliação Aquisição, desenvolvimento e implementação de sistemas; Manutenção dos sistemas e alterações dos programas; Proteção dos ativos da tecnologia da informação; Integridade, confidencialidade e segurança dos dados; Continuidade do processamento e plano de contingência; Operações dos sistemas de processamento e atividades correlatas; Processamento de aplicativos		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	6,7%
g. Técnicas de auditoria auxiliadas por computador - TAAC Abordagem e normas profissionais; Considerações sobre viabilidade; Categorias, definições e estruturação das TAAC; Execução e controle das TAAC		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	13,3%

Descrição do Conteúdo	Referência Bibliográfica 1			Referência Bibliográfica 2			Referência Bibliográfica 3			TOTAL			Programas dos Cursos
	Item	% sobre os itens	% sobre o total possível	Item	% sobre os itens	% sobre o total possível	Item	% sobre os itens	% sobre o total possível	Total de Itens	% sobre o total de Itens	% sobre o total possível	% sobre o total possível
<b>3.9.4. Riscos de Responsabilidade Profissional do Auditor</b>	0	100,0%	0%	2	100,0%	25%	0	100,0%	0%	2	100,0%	8,3%	1,7%
a. Importância do problema		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	0,0%
b. Funções e obrigações dos auditores independentes a serviço do interesse público - clientes e outros		0,0%	0	1	50,0%	1		0,0%	0	1	50,0%	33,3%	0,0%
c. Responsabilidades do auditor para com clientes e com terceiros como decorrência de sua atividade		0,0%	0	1	50,0%	1		0,0%	0	1	50,0%	33,3%	6,7%
d. Responsabilidade civil em países que adotam o Direito Romano		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	0,0%
e. Responsabilidade civil em países que adotam o direito comum		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	0,0%
f. Fraude x negligência		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	6,7%
g. Seguro de responsabilidade profissional		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	0,0%
h. Medidas que os auditores podem e devem tomar para minimizar seus riscos		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	0,0%
<b>3.9.5. Auditoria Interna - Objetivos e Funções</b>	1	100,0%	100%	1	100,0%	100%	1	100,0%	100%	3	100,0%	100,0%	73,3%

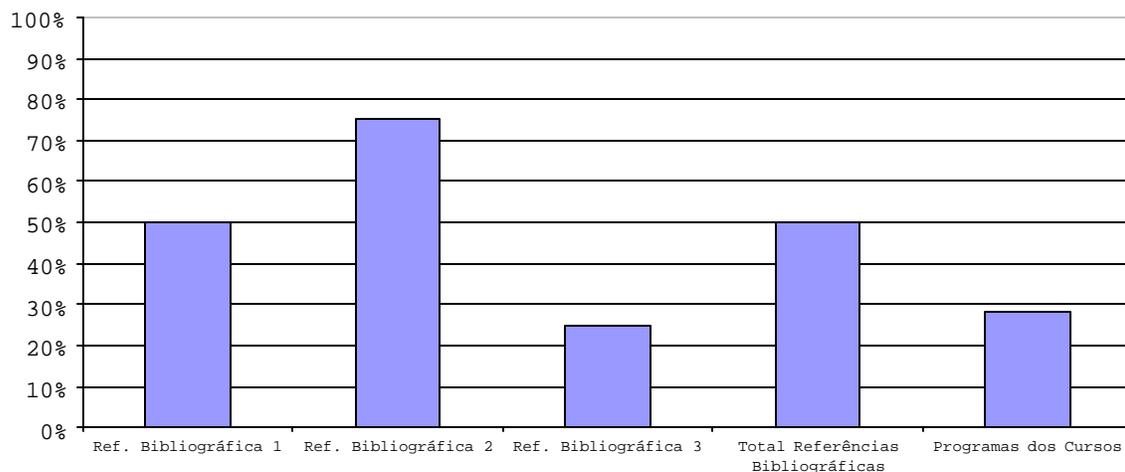
Descrição do Conteúdo	Referência Bibliográfica 1			Referência Bibliográfica 2			Referência Bibliográfica 3			TOTAL			Programas dos Cursos
	Item	% sobre os itens	% sobre o total possível	Item	% sobre os itens	% sobre o total possível	Item	% sobre os itens	% sobre o total possível	Total de Itens	% sobre o total de Itens	% sobre o total possível	% sobre o total possível
<b>3.9.6. Organização e planejamento em situações complexas de auditoria, incluindo auditoria de grupos e trabalhos conjuntos com outros auditores</b>	0	100,0%	0%	3	100,0%	27%	1	100,0%	9%	4	100,0%	12,1%	3,6%
a. Uso do trabalho da auditoria interna, de outros auditores externos e de especialistas independentes		0,0%	0	1	33,3%	1	1	100,0%	1	2	50,0%	66,7%	13,3%
b. Trabalhos específicos, incluindo investigações e serviços correlatos		0,0%	0	1	33,3%	1		0,0%	0	1	25,0%	33,3%	20,0%
c. Execução de serviços de certificação		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	0,0%
d. Auditoria para verificação de cumprimento de leis e regulamentos		0,0%	0	1	33,3%	1		0,0%	0	1	25,0%	33,3%	6,7%
e. Revisão de demonstrações financeiras para verificação de cumprimento de padrões internacionais de contabilidade		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	0,0%
f. Supervisão e avaliação de teorias importantes, desenvolvimento, questões controvertidas referentes a normas internacionais de contabilidade e auditoria, jurisprudência internacional e regulamentação da auditoria e suas conseqüências para a profissão		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	0,0%
g. Monitoramento do impacto do desenvolvimento dos sistemas de informação nos processos de auditoria, incluindo o impacto dos computadores nos processos de auditoria		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	0,0%
h. Auditoria de bancos, companhias de seguros e outras instituições (incluindo a Norma Internacional de Contabilidade N° 30)		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	0,0%
i. Auditoria de pequenas empresas		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	0,0%
j. Auditoria em entidades governamentais e organizações sem fins lucrativos		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	0,0%
k. Auditorias não financeiras - tipos, objetivos e métodos; auditoria de gestão e auditoria operacional executadas por profissionais de contabilidade		0,0%	0		0,0%	0		0,0%	0	0	0,0%	0,0%	0,0%

#### 4.3.7.1 Quanto à Natureza, Finalidade e Extensão da Auditoria

No contexto geral deste item, observa-se que, enquanto o conjunto dos cursos analisados demonstraram uma cobertura de apenas 28,3%, o conteúdo médio das bibliografias mencionadas abrange 50% do programa proposto. Esta observação é também válida para a análise particular de cada tema deste grupo, inclusive no que diz respeito ao item "c. Conceito de atribuição de responsabilidade, domínio e atuação" que não foi citado nos programas dos cursos e também não é abordado pelos livros analisados.

Uma vista em cada uma das referências bibliográficas mostra uma distribuição interessante: nenhuma delas atingiu as marcas de 0% e 100% sobre o total possível de pontos; por outro lado, obtiveram-se resultados de 25%, 50% e 75% de cobertura sobre os itens deste bloco de temas.

**Gráfico 1: Item 3.8.1. Natureza, finalidade e extensão da auditoria**

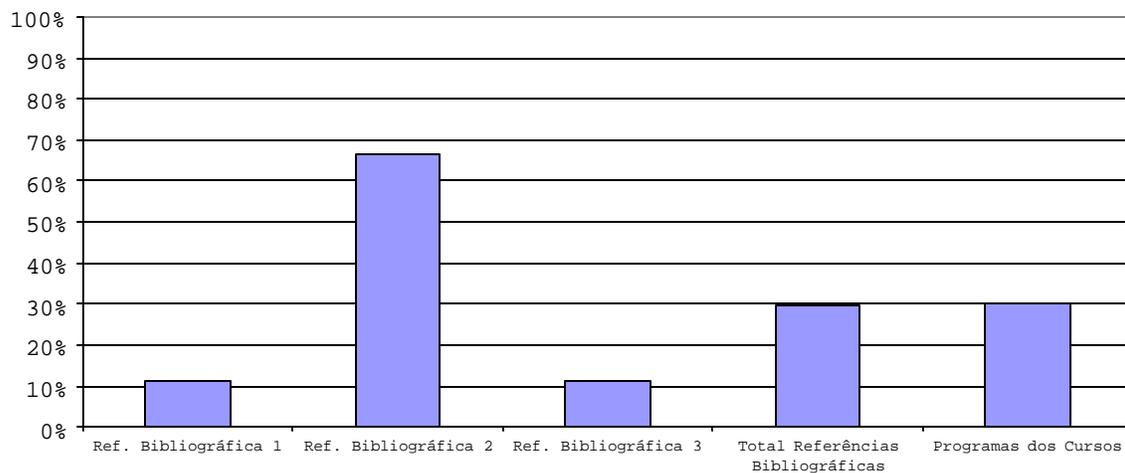


#### 4.3.7.2 Quanto às Normas de Auditoria e Padrões Internacionais de Auditoria

A comparação sobre o total do item demonstra que, no consolidado, o nível de cobertura é praticamente igual, 29,6% x 30,4%; entretanto, observa-se curiosamente que, item a item, os programas dos cursos apresentam resultados superiores aos da bibliografia mencionada, fazendo crer que os professores, na média, estão dando um pouco mais de atenção para este conjunto de temas do que os livros citados.

A análise particular dos livros mencionados mostra, neste caso, uma distância muito grande quanto ao nível de cobertura; enquanto a bibliografia n<sup>o</sup>. 2 atingiu 67% dos pontos possíveis, as outras duas ficaram em 11%.

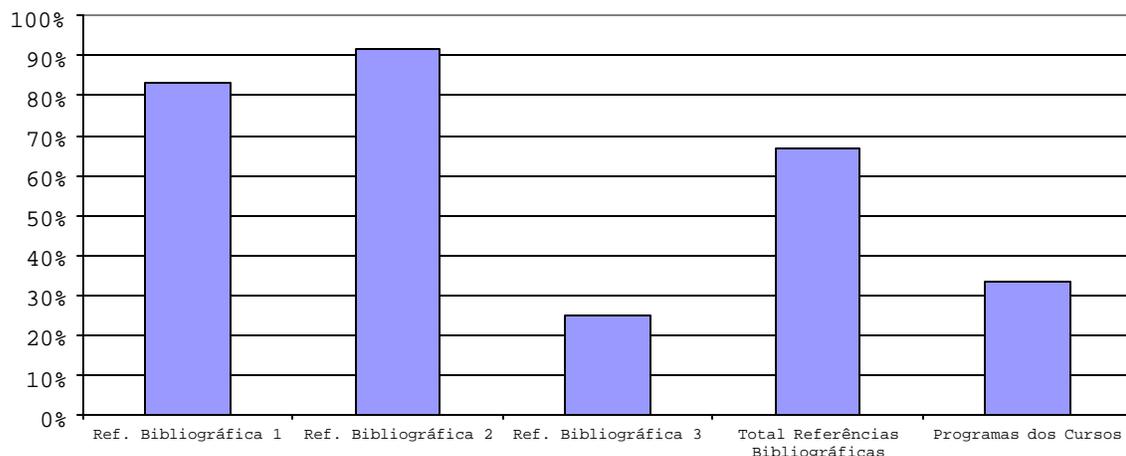
Gráfico 2: Item 3.8.2. Normas de auditoria e padrões internacionais de auditoria



#### 4.3.7.3 Quanto aos Princípios e Conceitos Fundamentais de Auditoria

Para este conjunto de itens, verifica-se que, no total, o nível de cobertura dado pela bibliografia é o dobro do observado nos programas dos cursos. Na análise particular dos itens, destaca-se que o item k. "Planejamento e supervisão de auditoria", coberto em 100% da bibliografia, tem apenas 60% de pontos nos programas. É um tema tecnicamente muito importante para o qual fica evidente que há suficiente cobertura bibliográfica, não correspondida pelo conteúdo dos currículos; o item "Independência, objetividade e integridade dos auditores", também da maior importância, tem amparo de 66,7% da bibliografia com apenas 13,3% dos programas dos cursos e, finalmente, o item em que se verifica a maior disparidade é o "f. Cuidados necessários, conhecimentos e competência" abordado, em média, por 66,7% dos livros mencionados e não considerado por qualquer dos programas dos cursos avaliados.

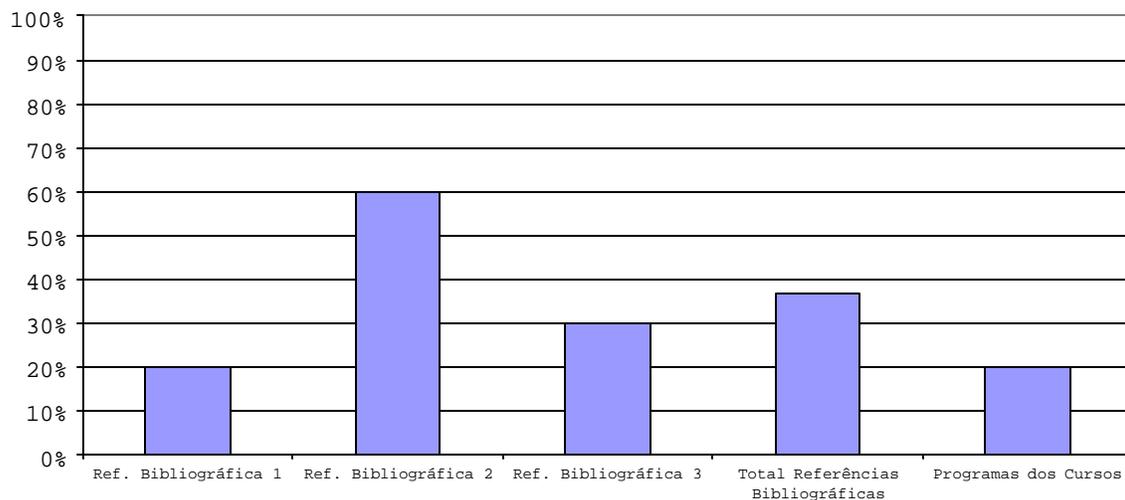
Gráfico 3: Item 3.8.3. Princípios e conceitos fundamentais de auditoria



#### 4.3.7.4 Quanto à Estrutura Básica da Auditoria

Neste grupo de itens, a cobertura proporcionada pela bibliografia também é muito superior à demonstrada pelos currículos dos cursos. Novamente, como já comentado em itens anteriores, aqui são encontrados temas que não têm cobertura alguma pelos programas dos cursos analisados e, também, não têm texto de apoio nas bibliografias mencionadas, como os itens: "g. Considerações éticas relativas à aceitação e manutenção de clientes de auditoria", "h. Contatos com os auditores anteriores" e "i. Decisão de deixar um trabalho de auditoria e os elementos que a influenciam"

Gráfico 4: Item 3.8.4. Estrutura básica da auditoria

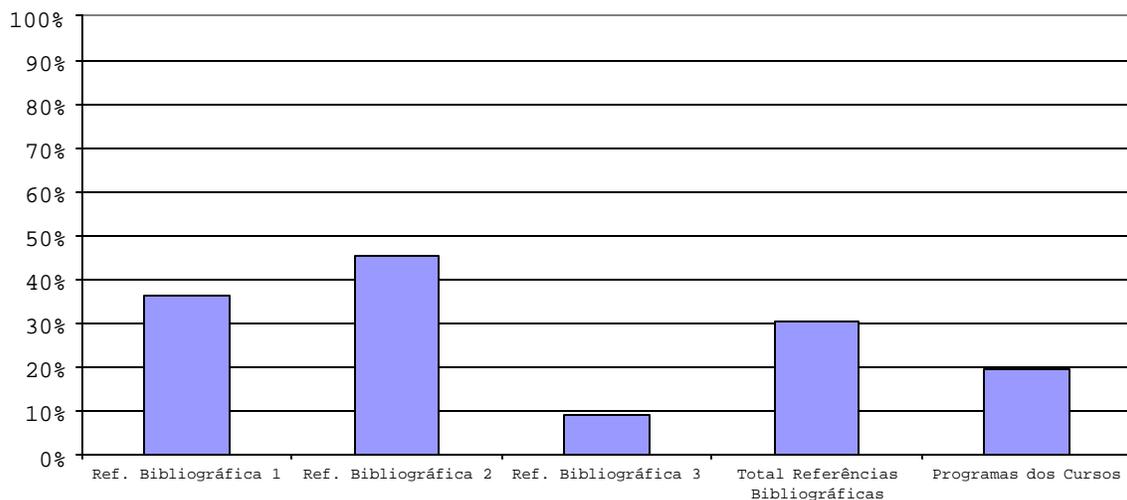


#### 4.3.7.5 Quanto à Avaliação e Planejamento de Auditoria

Este grupo de temas apresenta grande dificuldade para interpretação. Enquanto o total de pontos obtidos pela média da bibliografia é de, aproximadamente, 50% superior aos níveis médios dos programas dos cursos, a análise particular traz resultados díspares. De todos os temas que integram este subtítulo, apenas o "f. Utilização na auditoria das estimativas feitas pela administração da empresa" não foi considerado nos programas, como já comentado na apreciação deste assunto no item 4.3.6.5. Dos 3 livros analisados, apenas um aborda o tema.

Por outro lado, 6 dos 11 temas que fazem parte deste grupo não estão cobertos pela bibliografia mencionada, o que é surpreendente. É importante, novamente, destacar que isto não significa que estes temas não sejam sequer mencionados pelos livros; como apresentado no início da análise da bibliografia, tópico 4.3.7., somente foram considerados cobertos os temas cuja abordagem é suficientemente abrangente.

Gráfico 5: Item 3.8.5. Avaliação e planejamento da auditoria

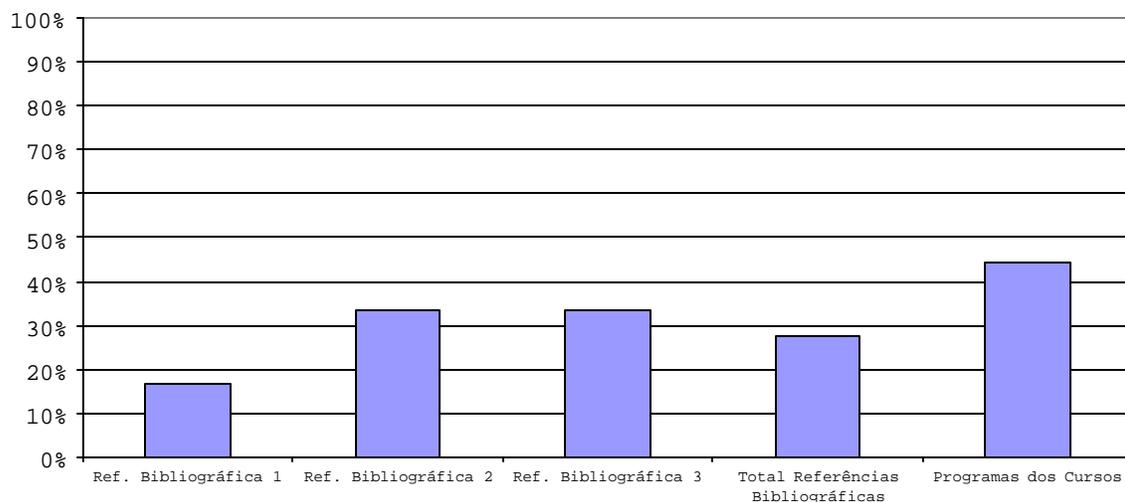


#### 4.3.7.6. Quanto à Obtenção e Análise das Evidências

Como já comentado, ficou evidente que a maior preocupação dos professores é trabalhar mais os temas voltados para aspectos relacionados com as atividades eminentemente práticas da auditoria.

Esta razão explica a mais alta pontuação obtida pelos programas dos cursos (44,4%) sobre o conteúdo dos livros mencionados (27,8%). Por outro lado, a bibliografia analisada mostrou-se pouco abrangente para este conjunto de itens, tratando de forma profunda apenas os aspectos relacionados com a obtenção de evidências, sem dar cobertura a itens relevantes como "c. Identificação e aplicação de técnicas de amostragem", que, entre os que obtiveram percentual zero de cobertura, é o que jamais poderia deixar de ser abordado com um mínimo de extensão em um livro de auditoria.

Gráfico 6: Item 3.8.6. Obtenção e análise das evidências



#### 4.3.7.7 Quanto à Realização da Auditoria

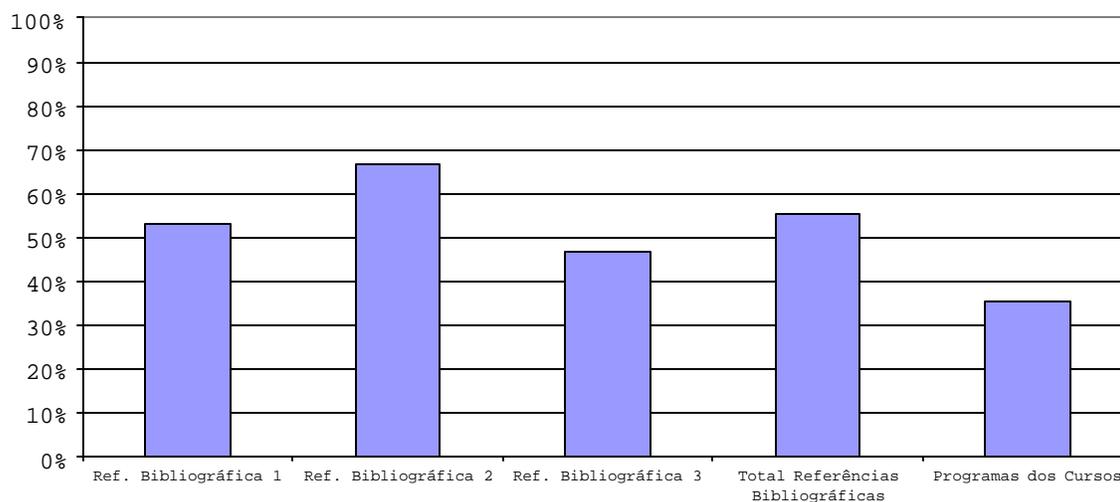
Também pode ser observada a maior atenção dada aos aspectos relacionados com a execução de procedimentos para obter evidências, tanto pelos programas dos cursos quanto pelo conteúdo dos livros analisados e pouca ou nenhuma atenção aos temas voltados para a análise dos resultados obtidos, o que fica claro quando se verifica que:

- a. As "Modificações nos exames em função dos resultados obtidos" não faz parte dos currículos nem do conteúdo dos livros examinados
- b. A "Avaliação da suficiência e confiabilidade das evidências e modificações do plano de auditoria" não é abordada pela bibliografia citada e teve apenas 6,7% dos pontos na análise dos currículos; o mesmo resultado foi obtido no item "Avaliação do resultado dos exames e reavaliação dos riscos inerentes e riscos de controle"

Como comentado no item 4.3.6.7., a análise dos resultados obtidos é tão importante quanto a aplicação dos procedimentos para obtenção dos dados e informações. Os programas e a bibliografia têm dado pequena importância a esta

análise. Apenas para exemplificar: se, nos exames dos procedimentos de compras ou da análise dos saldos de fornecedores, o auditor obtiver evidências de que o registro contábil das compras de materiais para a produção vem sendo feito em desacordo com o regime de competência, deverá ele rever os procedimentos que pretendia adotar no exame da apuração dos custos de produção para avaliação dos estoques. Ao fazer estas considerações, o auditor estará procedendo a "Modificações nos exames em função dos resultados obtidos", que corresponde ao item "h" deste subtítulo e teve nível de 0% na pontuação, tanto dos currículos quanto do conteúdo bibliográfico.

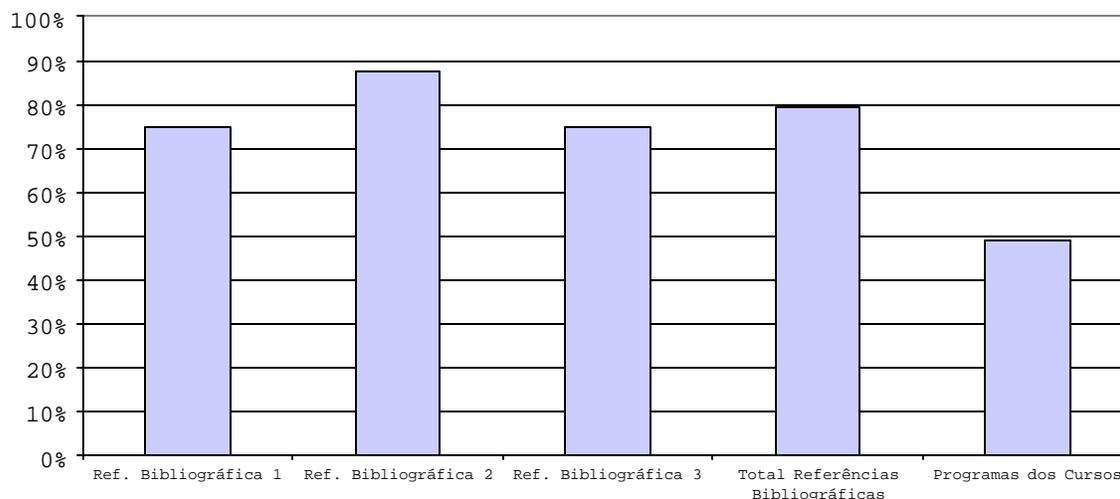
**Gráfico 7: Item 3.8.7. Realização da auditoria**



#### 4.3.7.8 Quanto à Estrutura do Relatório de Auditoria

Cabem aqui os mesmos comentários feitos em 4.3.6.8. É interessante notar que, dos 8 itens que integram este subtítulo, 6 obtiveram o total de 100%, enquanto apenas 1, "e. apresentação de relatórios para a direção e conselho de administração ou comitê de auditoria" obteve 0%.

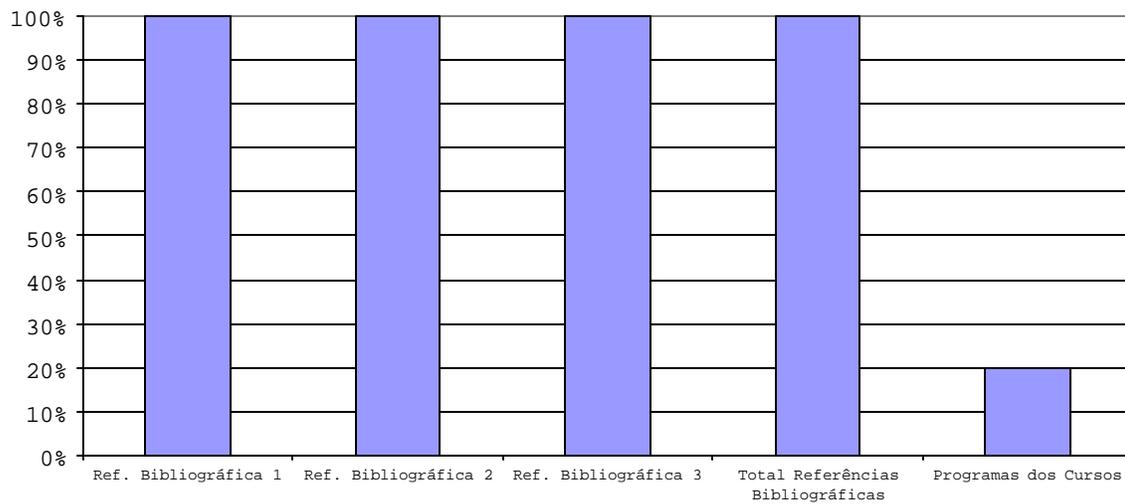
Gráfico 8: Item 3.9.1. Estrutura do relatório de auditoria



#### 4.3.7.9 Quanto à Comunicação com os Órgãos da Administração sobre Deficiências de Controles Internos

Com relação a este assunto, é adequada a cobertura nos 3 livros analisados; os cursos tiveram pontuação de apenas 20%.

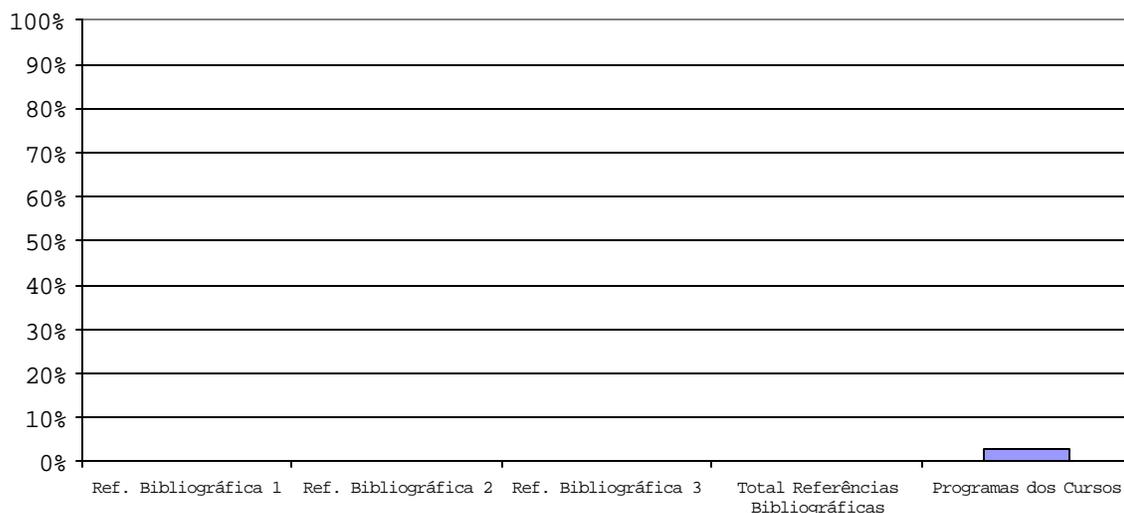
Gráfico 9: Item 3.9.2. Comunicação com a gestão



#### 4.3.7.10 Quanto à Avaliação dos Sistemas Baseados em Computadores

A bibliografia examinada não trata dos temas que envolvem os sistemas baseados em computadores. A bibliografia anexa a alguns dos currículos dos cursos analisados indica livros que tratam, especificamente, de assuntos relativos a processamento eletrônico de dados. Curiosamente, os currículos destes mesmos cursos incluem apenas algumas referências superficiais na abordagem destes assuntos. O professor Dr. Antonio de Loureiro Gil é, no Brasil, o autor que mais tem tratado desta temática.

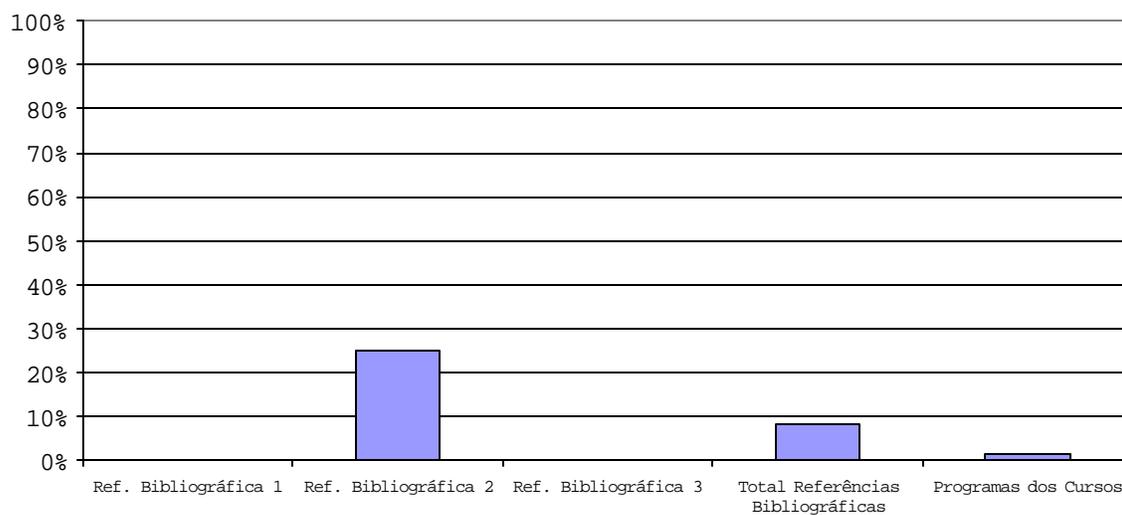
Gráfico 10: Item 3.9.3. Avaliação dos sistemas empresariais baseados em computadores



#### 4.3.7.11 Riscos e Responsabilidade Profissional do Auditor

Assim como comentado em 4.3.6.11., este tema também não mereceu grande atenção por parte dos autores, tendo sido mencionado em apenas 1 dos 3 livros com relação a 2 dos 8 temas que integram este subtítulo.

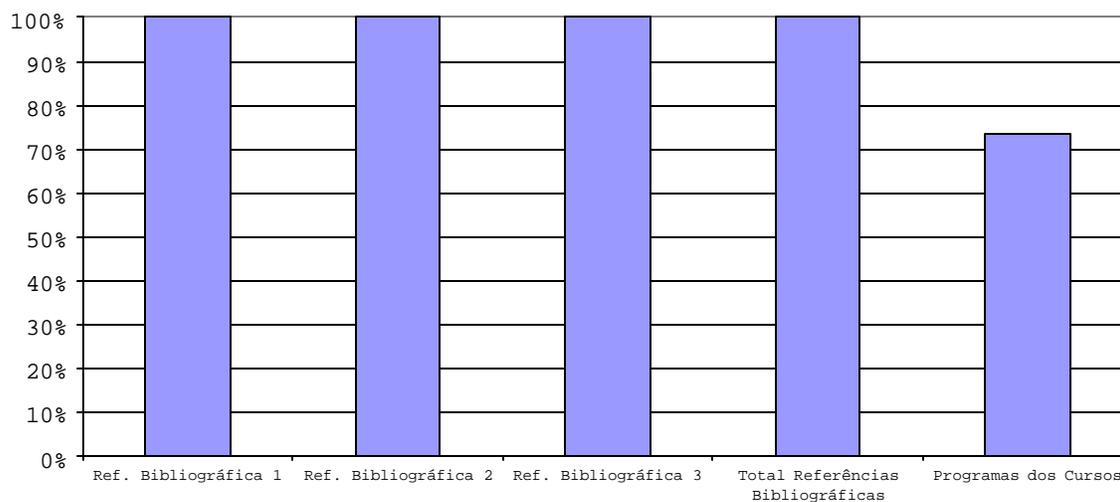
Gráfico 11: Item 3.9.4. Riscos de responsabilidade profissional do auditor



#### 4.3.7.12 Quanto à Auditoria Interna - Objetivos e Funções

Todos os livros tratam deste tema e os currículos, também neste assunto, atingiram sua maior pontuação nesta pesquisa. Cabe destacar os comentários do item 4.3.6.12 quanto à falta de detalhes a respeito deste assunto no currículo proposto.

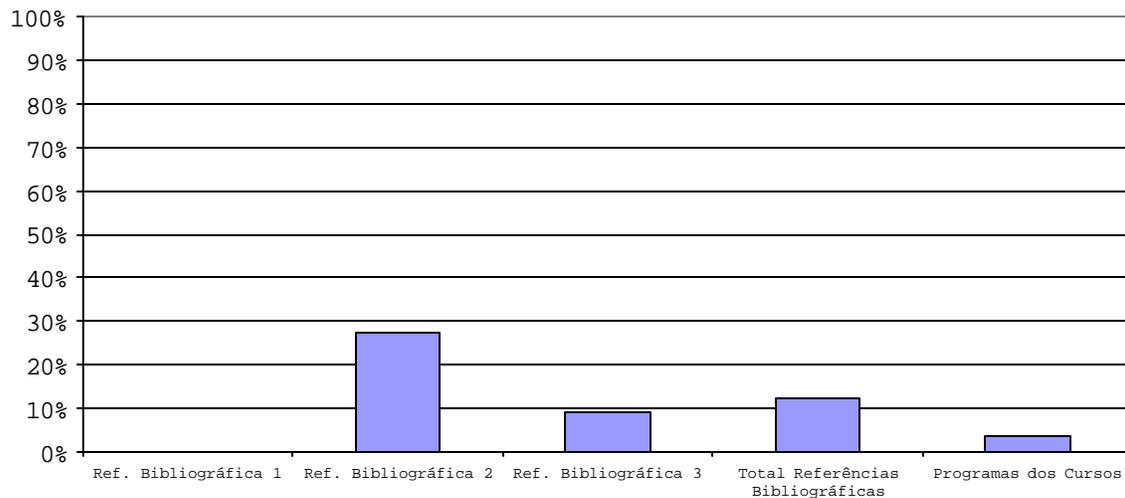
Gráfico 12: Item 3.9.5. Auditoria interna - objetivos e funções



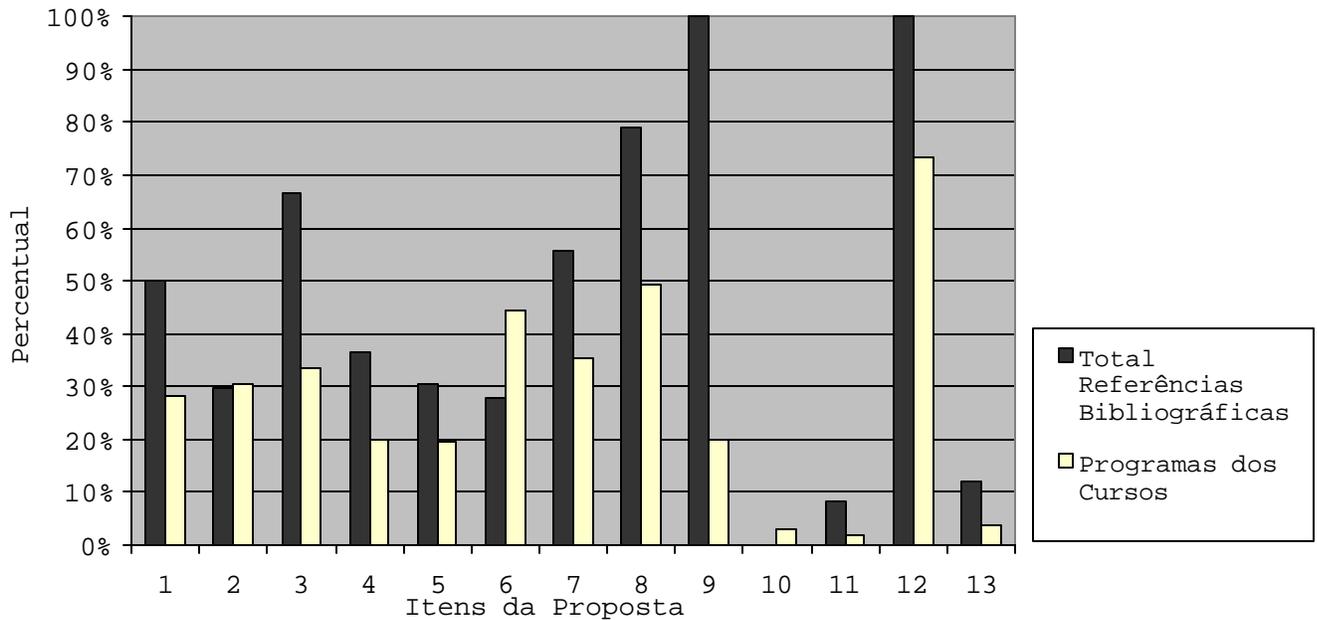
#### 4.3.7.13 Quanto à Organização e Planejamento em Situações Complexas

Considerando que a maioria dos temas que fazem parte do programa proposto, não apresentam adequada cobertura, tanto dos currículos quanto da bibliografia mencionada, não é estranho que os itens deste subtítulo sejam praticamente ignorados, já que tratam de assuntos da maior especialização, envolvendo circunstâncias muito particulares de trabalho.

Gráfico 13: Item 3.9.6 Organização e planejamento em situações complexas



**Gráfico 14: Comparação "Conteúdo das Referências Bibliográficas" x "Programas dos Cursos"**



**Legenda dos Itens da Proposta**

- 1 3.8.1. Natureza, finalidade e extensão da auditoria
- 2 3.8.2. Normas de auditoria e padrões internacionais de auditoria
- 3 3.8.3. Princípios e conceitos fundamentais de auditoria
- 4 3.8.4. Estrutura básica da auditoria
- 5 3.8.5. Avaliação e planejamento da auditoria
- 6 3.8.6. Obtenção e análise das evidências
- 7 3.8.7. Realização da auditoria
- 8 3.9.1. Estrutura do Relatório de Auditoria
- 9 3.9.2. Comunicação com o conselho de administração, diretores e gerentes da empresa, a respeito de deficiências de controles internos identificadas nos trabalhos de auditoria.
- 10 3.9.3. Avaliação dos sistemas empresariais baseados em computadores
- 11 3.9.4. Riscos de Responsabilidade Profissional do Auditor
- 12 3.9.5. Auditoria Interna - Objetivos e Funções
- 13 3.9.6. Organização e planejamento em situações complexas de auditoria, incluindo auditoria de grupos e trabalhos conjuntos com outros auditores

## 5 CONCLUSÕES, LIMITAÇÕES E SUGESTÕES

### 5.1 Conclusões

A auditoria, principalmente a externa, também denominada independente, é no Brasil uma prerrogativa da profissão do contador. É uma das principais especializações profissionais da carreira em todo o mundo. Existe, ainda, uma série de outras atividades cuja essência profissional repousa sobre técnicas que fazem parte da formação do auditor, como auditoria interna, perícia contábil e boa parte dos trabalhos desenvolvidos por agentes ou auditores fiscais. Embora estas não sejam prerrogativas exclusivas do profissional de contabilidade, é dos cursos de ciências contábeis que se origina boa ou a maior parte destes profissionais.

A grande importância desta especialização e o sentimento empírico de que os cursos de ciências contábeis não têm dado a cobertura devida ao assunto, motivaram este trabalho. Assim, o objetivo desta pesquisa foi trazer o tema à discussão, buscando fornecer subsídios aos coordenadores de cursos das faculdades de ciências contábeis para que possam ser utilizados como reflexão no planejamento dos currículos das disciplinas voltadas à temática de auditoria.

Por outro lado, o resultado da pesquisa sugere uma revisão no conteúdo da bibliografia sobre auditoria no Brasil. Se este não era um objetivo, no início do trabalho, em seu final pareceu uma decorrência natural das análises feitas.

A atividade de auditoria tende a seguir o desenvolvimento econômico das nações. É uma típica prestação de serviços que tem acompanhado os movimentos de capitais, tanto que sua principal característica de implantação, no Brasil, foi ter vindo na esteira dos investimentos internacionais. Aqui se instalaram todas as grandes empresas transnacionais de auditoria, à medida que seus clientes, com matriz no exterior, estabeleceram negócios no Brasil.

Tradicionalmente as empresas internacionais determinam que seus investimentos no exterior sejam submetidos a trabalhos de auditoria pelas mesmas empresas que as atendem em seus países de origem. Deve-se o estabelecimento e desenvolvimento da profissão, no Brasil e, acredita-se, em todo o mundo, à instalação destas empresas de auditoria.

As empresas internacionais de auditoria desenvolveram metodologia própria e técnicas de trabalho, ao mesmo tempo que órgãos e associações profissionais de seus países se encarregaram de definir padrões e regras de atuação

profissional. Ao se estabelecerem em outros países, estas empresas aportaram um conjunto de conhecimento que se transferiu para seus profissionais através de específicos programas de treinamento.

Durante muitos anos, e até hoje, estes programas de treinamento representam a principal forma de transmissão de conhecimento a seus funcionários de carreira.

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

De forma geral, as empresas de auditoria independente têm recrutado seus novos profissionais entre os alunos ou recém-formados dos cursos de Ciências Contábeis, Administração de Empresas e Economia. Têm dado preferência a recrutar o que

denominam "talentos", independentemente de seu conhecimento técnico; os "talentos", do ponto de vista destas empresas, podem ser moldados e forjados na própria empresa através dos já mencionados programas de treinamento. A formação acadêmica em contabilidade pode vir depois; assim, estabelece-se um acompanhamento para que seus profissionais venham a obter o título de contador ao longo dos primeiros anos de carreira, de forma que se atendam as exigências da profissão.

Não é possível concluir que, entre as razões para que o recrutamento das empresas de auditoria não recaia apenas sobre os alunos dos cursos de ciências contábeis seja a falta de qualidade dos currículos das disciplinas de auditoria, já que o conhecimento de contabilidade é também fundamental na formação do profissional de auditoria. Um aspecto é sintomático: fosse a formação acadêmica suficiente para proporcionar uma base consistente de conhecimento, tanto em contabilidade como em auditoria, estariam as empresas dispostas a rever seus processos de recrutamento e a dar preferência a estes alunos, economizando gastos significativos aplicados nos programas de treinamento?

É evidente que, antes de discutir o conteúdo dos currículos das disciplinas de auditoria, é importante avaliar a inserção destas disciplinas no contexto dos cursos de ciências

contábeis. Para tanto, deve-se refletir primeiramente sobre a carga horária disponibilizada para estas disciplinas.

Enquanto o curso completo de ciências contábeis tem um volume médio de carga horária próximo a 2.700 horas/aula, esta pesquisa demonstrou que a carga horária média das disciplinas de auditoria é de 150,3 horas/aula, inferior, portanto, a 6% do volume total.

Sabe-se que todos os cursos devem oferecer disciplinas que objetivam:

- Formação geral - inclui as que aportam conhecimentos gerais periféricos à formação principal, mas importantes, em alguma extensão, para apoiar o desenvolvimento da carreira escolhida. Tomando exemplos na área de ciências contábeis, podem ser citadas disciplinas como psicologia, sociologia, teoria geral de direito, entre outras.
- Formação complementar - considera as que visam proporcionar conhecimentos em áreas próximas e de interesse direto para o exercício da profissão que, em ciências contábeis, podem ser, entre outras, a microeconomia, a estatística, a matemática financeira e o direito comercial.

- Formação específica - destaca as que focam o conteúdo em temas de formação fundamental para a profissão que, em ciências contábeis, seria a contabilidade em diversos níveis, a contabilidade de custos, a análise de demonstrações contábeis, a auditoria, entre outras.

Não há consenso entre os especialistas de ensino sobre a proporção adequada para a divisão de carga horária entre os três grupos mencionados. Existe uma tendência entre os profissionais das áreas (não importam as profissões), de atribuir maior importância às disciplinas de natureza mais prática e específica. Esta visão, de certa forma, se contrapõe quando os consultados são pedagogos, profissionais da área acadêmica e pessoas de outras profissões que entendem ser muito importante uma formação eclética e abrangente, de maneira que se evite a formação de profissionais super-especializados em sua área mas, de resto, completamente ignorantes.

É evidente que, sendo o curso de ciências contábeis originalmente destinado à formação de contador, as disciplinas voltadas à contabilidade devem ser a maioria entre as de formação específica. Por outro lado, considerando a importância da carreira de auditoria que, no Brasil, é prerrogativa do contador, é razoável concluir que a carga horária média

destinada às disciplinas específicas de auditoria é muito baixa.

Em palestras, o professor Dr. Stephen Charles Kanitz, da Universidade de São Paulo, freqüentemente afirma que o Brasil é um dos países, entre os economicamente importantes, com menor número de auditores por habitante. O professor Kanitz faz também uma relação deste resultado com o nível de corrupção geral e afirma que "o Brasil é um país pouco auditado".

Como pode ser ampliado o número de especialistas em auditoria sem uma sólida formação acadêmica nesta área? O crescimento desta atividade, no Brasil, vai continuar dependendo da formação oferecida pelas empresas de auditoria?

Sem uma reforma na estrutura de ensino de auditoria, pode-se dizer que a resposta à primeira pergunta é Não e, à segunda, Sim.

Uma importante conclusão, antes de avaliar o conteúdo dos programas das disciplinas de auditoria, é que o volume de horas/aula precisa ser revisto.

Vem, em seguida, a questão dos professores. Há professores suficientes para atender à maior solicitação por parte das faculdades?

Haverá, se isto for exigido.

Cabe ressaltar o comentário feito no corpo deste trabalho sobre o denominado "provão" que, implementado há poucos anos como forma de avaliar o desempenho das IES, está trazendo desdobramentos muito importantes. Na busca pela melhoria da qualidade de seus cursos, as faculdades, centros universitários e universidades saíram à "caça" de professores mais qualificados e com título de mestres e doutores. A procura por professores com estas qualificações tornou evidente o que todos, ligados ao ensino, já sabiam: não há professores nestas condições para atender o volume de cursos superiores que se instalaram no Brasil nas últimas décadas, em particular nas de 80 e 90.

Visto de um determinado ângulo, este fato confirmou um problema já conhecido; no entanto, abriu as portas para a instalação de muitos novos cursos voltados para a formação de mestres e doutores. Alguém pode perguntar: não ocorrerão, com estes cursos, os mesmos problemas observados quando do crescimento dos cursos de graduação, em que a qualidade foi sobreposta pela quantidade? Em um primeiro momento, é possível que a resposta a esta questão seja afirmativa; em futuro próximo, o mercado se encarregará de equacionar a questão.

Se houver maior requisição de professores para disciplinas de auditoria, haverá maior número de interessados em buscar uma formação específica nesta área. É o que ocorre com quase todas as profissões; não seria diferente caso.

No entanto, mesmo no quadro atual, em que as disciplinas de auditoria ocupam espaço pequeno nos currículos, vê-se a falta de professores titulados. Para os cursos abrangidos por esta pesquisa, dos 22 professores de disciplinas de auditoria, apenas 7 têm o título de mestre e 7 estão com o programa de mestrado em andamento.

É pouco, pouquíssimo, se for observado o pequeno tamanho da amostra aqui analisada. Foram 15 instituições pesquisadas, das quais 12 no Estado de São Paulo (9 da região metropolitana da capital e 3 do interior) e 3 no Estado de Minas Gerais, estas todas do interior. Se se considerar, ainda, que os poucos cursos de mestrado em contabilidade oferecidos no Brasil, se localizam no sudeste e, principalmente, na capital de São Paulo, pode-se inferir, empiricamente, que a realidade brasileira, neste aspecto, deve ser bem pior do que demonstra a amostra analisada.

A análise dos programas dos cursos revela algumas importantes informações para a conclusão deste trabalho. A primeira diz respeito à própria elaboração dos programas. Observou-se que a maioria dos programas não traz uma descrição analítica de seu conteúdo; é necessário que os programas sejam analíticos, permitindo o claro entendimento de seu conteúdo por terceiros. O programa não é feito para o próprio professor, como seu guia de trabalho. Deve ser elaborado com esmero para permitir que os alunos tenham uma noção completa dos temas que serão abordados durante o curso. É interessante atentar, ainda, para outra utilidade dos programas; oferecer detalhes suficientes no caso de transferência de um aluno para outra escola.

Alguns dos programas fazem indicações muito genéricas, como:

- Normas de contabilidade do CFC
- Normas brasileiras de contabilidade
- Normas do IFAC

Ora, algumas das normas, no conjunto das genericamente mencionadas, seriam suficientes para cobrir um programa inteiro de uma disciplina de auditoria. Sendo tratadas de forma imprecisa nos programas, não permitem conhecer a extensão em

que estariam cobertos os temas abrangidos pelo conjunto de normas.

Melhor ainda seria que os programas fossem estruturados em aulas, com a identificação dos temas que serão abordados em cada aula, da bibliografia específica para a cobertura destes temas e da metodologia que será utilizada como aula expositiva, seminário, debate, etc. A inclusão dos recursos pedagógicos que serão utilizados em cada aula, se diversificados, tornaria o programa um verdadeiro roteiro de curso. Entre os programas oferecidos para análise apenas 2 atenderam parcialmente a estes requisitos.

A utilização da proposta de currículo apresentada no relatório de participação na 16<sup>a</sup>. Reunião do Grupo de Trabalho Intergovernamental de Especialistas em Padrões Internacionais de Contabilidade e de Relatórios Contábeis (ISAR) da Organização das Nações Unidas (ONU), realizada em Genebra (Suíça), não significa que este deve ser o conteúdo-padrão consolidado de auditoria que será coberto durante o curso de ciências contábeis que deveria ser, então, subdividido em disciplinas ou períodos letivos. Foi apenas um ponto de referência que merece reflexão, considerando o alto nível dos profissionais que integram o seleto grupo destes especialistas. Embora de aparência analítica, mesmo assim a proposta merece reparos, pois, em muitos dos itens, há menções também

genéricas, com as mesmas características criticadas anteriormente quando dos comentários sobre o conteúdo dos programas dos cursos analisados neste trabalho.

A análise do conteúdo programático apresentada no item 4.3.6. deste trabalho permite concluir que há um importante trabalho a ser feito no sentido de ajustar os currículos das disciplinas de auditoria, visando ampliar a cobertura dos temas mais importantes.

Ficou claro que muitos itens sugeridos pela proposta ainda não mereceram qualquer cobertura por parte das diversas disciplinas de auditoria, enquanto outros têm sido tratados por um ou outro curso.

Todos os subtítulos da proposta totalizados para facilitar o acompanhamento por grupamento de assuntos, apresentam um grau de cobertura insuficiente por parte dos programas dos cursos. A média geral dos itens contidos nos programas dos cursos versus o conteúdo sugerido demonstra que apenas 28% dos requisitos estão sendo atendidos. A análise individual dos itens e dos subtítulos levam a conclusões ainda mais contundentes, como o nível de 3% alcançado pelo subtítulo "Avaliação dos sistemas empresariais baseados em computadores". A pesquisa solicitou, ainda, informações sobre a bibliografia utilizada nos cursos; as informações recebidas em resposta a

este quesito inspiraram a elaboração de um quadro comparativo entre o conteúdo das 3 bibliografias mais citadas e aquele contido na proposta de currículo, no sentido de observar o nível de aderência existente. Neste caso, a média geral foi de 46%, demonstrando que, embora bem abaixo do desejável, há material disponível para melhorar o performance dos currículos.

Outra característica importante demonstrada quando da análise dos itens individuais dos diversos subtítulos, foi a tendência de os professores atribuírem maior grau de importância a temas de natureza prática, ao mesmo tempo que dedicam menor atenção aos temas conceituais, mais voltados para a fundamentação teórica.

Cabe, finalmente, um destaque especial ao tema informática. Nenhum dos programas avaliados oferece cobertura sobre temas relativos à auditoria de sistemas e/ou de ferramentas de informática aplicadas a trabalhos de auditoria. Considerando que o uso da informática já é intenso, atingindo empresas de todo porte e tipo de atividades, é premente que os coordenadores de cursos voltem seus olhos para esta situação.

As empresas de auditoria têm adotado programas de revisão especificamente desenvolvidos para atender a estas circunstâncias. Os trabalhos de auditoria de sistemas ainda são, em sua maioria, executados por profissionais com formação

específica em informática; no entanto, aumentam os programas de treinamento e desenvolvimento de pessoal voltados a proporcionar a possibilidade de um número cada vez maior de auditores, com formação clássica, passarem a desenvolver o papel de auditor de sistemas.

Outro aspecto relevante na questão da informática é que a maior parte das empresas já se utilizam de **"softwares"** específicos para a execução de trabalhos de auditoria. Entre alguns tipos destas ferramentas são encontrados os **"softwares"** cuja função é substituir os chamados papéis de trabalho de auditoria nos quais os auditores evidenciam seus exames, bem como ferramentas poderosas de rastreamento, captura e manuseio de dados, especialmente úteis e eficientes quando o auditor trabalha com base de dados muito grande.

O ritmo das mudanças tecnológicas nunca foi tão grande como nos últimos anos. Os currículos das disciplinas de auditoria precisam levar estas mudanças para as salas de aula, sob pena de aumentar a defasagem entre o que os cursos oferecem e o que requer o mercado profissional.

De algumas dezenas de cursos de ciências contábeis, há duas ou três décadas, existem hoje algumas centenas. São milhares de jovens formados a cada ano, enquanto outros ingressam nestes cursos. As faculdades precisam dar especial

atenção às necessidades do mercado e preparar a mão-de-obra para atender a estas exigências; caso contrário, seus alunos irão integrar a legião de formados que não conseguem exercer sua profissão.

Este trabalho não tem pretensão maior do que chamar a atenção para o ensino da auditoria nos cursos de ciências contábeis no Brasil e, se possível, ajudar o processo de reflexão sobre o conteúdo dos programas.

## 5.2 Limitações

Este trabalho é uma pesquisa exploratória e não objetiva, pois, que suas conclusões e afirmações saiam dos limites propostos.

No que diz respeito às avaliações feitas, é importante, que também sejam consideradas as limitações decorrentes da forma sintética das informações apresentadas em muitos dos programas recebidos, situação que dificultou, e muito, a correlação do conteúdo dos programas dos cursos analisados com o programa proposto pela ONU.

Outro dado que não pode ser desprezado é o fato de o trabalho estar suportado apenas nas informações recebidas diretamente dos professores. Sabe-se que, infelizmente, nem tudo o que consta dos programas dos cursos é efetivamente ministrado; no entanto, se já foi difícil obter um número mínimo de resposta que permitisse a elaboração deste trabalho, nos moldes como está aqui apresentado, enveredar pelo campo da constatação junto aos alunos seria tarefa digna para outra dissertação.

No que diz respeito à pesquisa bibliográfica, o que se destaca é que, sobre o currículo de uma forma geral, há uma quantidade razoável de informações; entretanto, quando se trata de currículo do ensino superior, as informações disponíveis são bem menores, inclusive em outros idiomas, e, quando se fala de currículo para contabilidade, encontra-se muito pouca coisa; finalmente, quando o tema é currículo especificamente voltado para auditoria, não há praticamente nada para ser pesquisado, nem mesmo artigos.

É importante realçar que o fulcro deste trabalho, é a análise dos currículos de auditoria. De fato, sobre este tema são muito poucas as informações. Considerando que a literatura internacional, principalmente a norteamericana, é rica em informações sobre auditoria, pode parecer que há abundância de dados sobre o tema aqui tratado, no entanto, não ocorre este fato quando o tema é currículo do nível superior. A literatura e os "**sites**" da internet são vastos no tratamento de assuntos técnicos.

No que diz respeito à parte geral sobre currículos, haveria muito mais por ser dito ou pesquisado. Entretanto, os aspectos conceituais e gerais foram abordados nos limites necessários para introduzir a temática principal, razão pela qual não houve uma pesquisa mais extensa a respeito.

### 5.3 Sugestões

Este trabalho poderia ser utilizado para ponto de partida para outras pesquisas com envolvimento de interesses identificados com programas de mestrado e doutorado, ficando, a este respeito, as seguintes sugestões de temas:

- exploração de pesquisa similar em outras regiões do Brasil
- exploração de pesquisa qualitativa junto a formandos dos cursos de ciências contábeis, com relação ao que efetivamente a eles foi transmitido nas disciplinas de auditoria

Para os Coordenadores dos Cursos de Contabilidade das IES, ficam as sugestões:

- rever, à luz do que representa a carreira de auditoria no mercado de trabalho, a adequação da carga horária atribuída às disciplinas que tratam deste assunto
- discutir, com os professores das disciplinas de auditoria, a elaboração de um projeto de currículo que esteja, de fato, voltado para os interesses dos alunos em face das exigências do mercado

- discutir, com os professores de auditoria, a metodologia apropriada para o melhor aproveitamento dos alunos
- considerar maior aproximação com as empresas de auditoria, avaliando a implementação de programas de cooperação conjunta, dado o mútuo interesse
- viabilizar pesquisas na área, de preferência com, pelo menos, um professor em jornada de tempo integral

Ao Conselho Federal de Contabilidade e, em suas atribuições, aos Conselhos Regionais de Contabilidade, a proposta é:

- considerar a ampliação de exigências sobre temas relativos à auditoria, quando da elaboração dos exames de suficiência profissional
- fazer convênios de apoio financeiro junto a escolas localizadas fora dos grandes centros, de forma que se permita a manutenção de professores com competência técnica para difundir o ensino na área de auditoria

Ao Ministério da Educação e do Desporto, a sugestão é

- rever a estrutura curricular do curso de Ciências Contábeis (esta sugestão também se aplicaria a outros cursos), no sentido de facilitar e viabilizar a criação de cursos com ênfase em auditoria

## 6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AICPA - The American Institute of Certified Public Accountants.  
AICPA/NASBA Guide Implementing the 150-Hour Requirement.  
1997. Disponível: <http://www.aicpa.org/states/uaa/150hour.htm>;  
<http://www.aicpa.org/members/div/career/150hour.htm> e  
<http://www.cpavision.org/vision.htm> (capturados em  
18/02/2001).

BRASIL. Ministério da Educação - MEC. Edital nº. 04/97, 1997.

BRASIL. Ministério da Educação - MEC. Diretrizes curriculares  
de Ciências Contábeis elaborada pela Comissão de  
Especialistas de Ciências Contábeis da SESu/MEC - Secretaria  
de Educação Superior, do Ministério da Educação - MEC,  
datada de 12.04.99.

BRASIL. Projeto de Lei Nº. 1.258-D, de 1988, Lei de Diretrizes  
e Bases da Educação Nacional

COÊLHO, Ildeu Moreira. **Graduação: Rumos e Perspectivas.**  
Avaliação - Revista da Rede de Avaliação Institucional da  
Educação Superior. Campinas, Ano 3, Vol. nº. 3, nº. 3,  
setembro de 1998.

CRC - Conselho Regional de Contabilidade de São Paulo. **Cadastro de entidades de ensino superior**, 2000.

DIAMOND, Robert M. **Designing and improving courses and curricula in higher education - a systematic approach**. San Francisco, USA, Jossey-Bass Publishers, 1989.

FORGRAD - Fórum de Pró-Reitores de Graduação das Universidades Brasileiras<sup>9</sup>. **Plano Nacional de Graduação - Um projeto em construção**. Ilhéus - BA, novembro de 1998. Disponível: [www.unicamp.br/prg/forgrad](http://www.unicamp.br/prg/forgrad). (Capturado em 15/04/2001)

FORGRAD - Fórum de Pró-Reitores de Graduação das Universidades Brasileiras. **O Currículo como Expressão do Projeto Pedagógico: um Processo Flexível**. Niterói - RJ, abril de 2000. Disponível: [www.unicamp.br/prg/forgrad](http://www.unicamp.br/prg/forgrad). (Capturado em 15/04/2001)

HUERTAS, Yvonne L. C. **Currículo para um Profissional de Nível Global**. Trabalho apresentado no Congresso Interamericano de Contabilidade em Porto Rico, agosto de 1999.

HUSEN, Torstens. **Higher Education: Currículo**. The Encyclopedia of Education, Postlethwaite, T.Neville (org.), Pergamon Press, Oxford, 1985.

---

<sup>9</sup> O ForGrad agrega cerca de 20 Universidades Brasileiras

IFAC - Federação Internacional de Contadores. **Normas Internacionais de Ensino Nº. 11, Tecnologia da Informática no Currículo de Contabilidade:**

IMA - Institute of Management Accountants - "What Corporate America Wants in Entry-Level Accountants", realizada em conjunto com o Financial Executives Institute (FEI), 1994. Disponível:

[http://www.imanet.org/Content/Publications\\_and\\_Research/IMAS\\_tudies/corpamer/entry1.htm](http://www.imanet.org/Content/Publications_and_Research/IMAS_tudies/corpamer/entry1.htm). (capturado em 02/12/2000).

IUDÍCIBUS, Sérgio de, MARION, José Carlos. **As faculdades de ciências contábeis e a formação do contador.** Revista Brasileira de Contabilidade. Rio de Janeiro. n. 56, p. 50-56, 1986.

LINDO, Augusto Pérez. **El currículo universitario frente a los cambios en los sistemas de ideas y creencias.** Trabalho apresentado no Primeiro Encontro Nacional sobre a Universidade como Objeto de Investigaçã, Universidade de Buenos Aires, setembro de 1995. Educación Superior y Sociedad Vol 7 nº. 1, p.73-88, 1996.

O ESTADO DE SÃO PAULO. **O avanço das universidades corporativas.**

**Escolas especiais, alunos especiais.** São Paulo, 01/04/01,  
página A11.

PEREIRA, Elisabete M.A. **Universidade e novas formas de  
estruturar o conhecimento: a questão departamental.**

Avaliação - Revista da Rede de Avaliação Institucional da  
Educação Superior. Campinas, Ano 4, Vol. n°. 4, n°. 4,  
dezembro de 1999.

RATCLIFF, James L. **Assessment and Currículo Reform.** San  
Francisco, USA, Jossey-Bass Publishers, 1992.

TRINDADE, Hélió. **Por um Modelo Europeu de Ensino Superior:  
Comentários ao "Rapport Jacques Attali" sobre a reforma do  
ensino superior francês.** Separata de: Avaliação - Revista da  
Rede de Avaliação Institucional da Educação Superior.  
Campinas, CIPEDDES, n°. 1, junho de 1998.

UNITED NATIONS. **16ª. Reunião do Grupo de Trabalho  
Intergovernamental de Especialistas em Padrões  
Internacionais de Contabilidade e de Relatórios Contábeis  
(ISAR),** da Organização das Nações Unidas - ONU, realizada em  
Genebra (Suíça) entre 17 e 19 de fevereiro de 1999.  
Disponível: <http://www.unctad.org/en/> (capturado em  
02/08/2000).

UNITED NATIONS - UNESCO - United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization. **World Conference on Higher Education - Summary of World Declaration on Higher Education for Twenty-First Century.** 1998. Disponível: [www.unesdoc.unesco.org/ulis/ged/html](http://www.unesdoc.unesco.org/ulis/ged/html) (capturado em 07/11/2000)

VOGT, Carlos, CIACCO, Cesar. **A qualidade do sistema de ensino superior e o mercado de trabalho.** Avaliação - Revista da Rede de Avaliação Institucional da Educação Superior. Campinas, Ano 2, Vol. nº. 2, nº. 3, setembro de 1997.

ZAINKO, Maria Amelia Sabbag. **A gestão do Ensino Superior e os desafios da sociedade do conhecimento, da informação e da educação.** Avaliação - Revista da Rede de Avaliação Institucional da Educação Superior. Campinas, Ano 4, Vol. Nº. 4, nº. 1, março de 1999.

## 7 BIBLIOGRAFIA RECOMENDADA

BASTOS, Jésus de Alvarenga. **Ensino Superior no Brasil: Situação e Perspectivas.** Disponível: [www.unicamp.br/prg/forgrad](http://www.unicamp.br/prg/forgrad).  
(Capturado em 15/04/2001)

CARVALHO, L. Nelson. **Harmonização contábil e de auditoria: uma visão das economias emergentes.** São Paulo, Revista Brasileira de Contabilidade n°. 2000.

COELHO, Cassius R. A., CHAGAS, José Ferreira, OLIVEIRA, Paulo A. S. & NOSSA, Valcemiro. **O ensino da contabilidade de custos no Brasil.** Trabalho apresentado à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo em novembro de 1996.

CUNHA, Maria Isabel. **O currículo do Ensino Superior e a Construção do Conhecimento.** Disponível:  
[www.unicamp.br/prg/forgrad](http://www.unicamp.br/prg/forgrad). (Capturado em 15/04/2001)

DAVIES, Ivor Kevin. **O planejamento de currículo e seus objetivos.** São Paulo, Saraiva, 1979.

DAVYT, Amílcar & FIGAREDO, Francisco. **Dos enfoques sobre la educación superior**. Trabalho apresentado na Conferência Regional sobre Políticas e Estratégias para a Transformação da Educação Superior na América Latina e Caribe. Havana, Cuba, novembro de 1996. *Educación Superior y Sociedad* Vol 8 n°. 1, p.119-32, 1997.

ECO, Umberto. **Como se faz uma tese**. São Paulo, Editora Perspectiva, 1989.

GIL, Antonio de Loureiro. **Como Evitar Fraudes, Pirataria e Conivência**. São Paulo, Atlas, 1997.

GIL, Antonio de Loureiro. **Auditoria de Computadores**. São Paulo, Atlas, 1998

GIL, Antonio de Loureiro. **Auditoria da Qualidade**. São Paulo, Atlas, 1996

GIL, Antonio de Loureiro. **Auditoria de Gestão**. São Paulo, Atlas, 1998

IUDÍCIBUS, Sérgio, MARTINS, Eliseu & FRANCO, Hilário. **Currículo básico do contador numa época de crise econômica e de mudanças - 1ª parte**. São Paulo, Boletim do Contador n°. 109, IBRACON - Instituto Brasileiro de Contadores, junho de 1987.

IUDÍCIBUS, Sérgio, MARTINS, Eliseu & FRANCO, Hilário. **Currículo básico do contador numa época de crise econômica e de mudanças - parte final**. São Paulo, Boletim do Contador nº. 110, IBRACON - Instituto Brasileiro de Contadores, julho de 1987.

IUDÍCIBUS, Sérgio, MARTINS, Eliseu & FRANCO, Hilário. **Currículo básico do contador**. São Paulo, Revista Brasileira de Contabilidade nº. 49, abril/junho de 1984.

NOSSA, Valcemiro. **Formação do corpo docente dos cursos de graduação em contabilidade no Brasil: uma análise crítica**. Caderno de Estudos, São Paulo, FIEPECAFI, v.11, n.21, p.74-92, maio/agosto de 1999.

MACHADO, Nelson. **O ensino de contabilidade nos cursos de ciências contábeis na cidade de São Paulo**. Dissertação (Mestrado) - Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, 1982.

SENGER, Clemildo Aparecido. **A necessidade de mudar o enfoque de auditoria: um estudo sobre as "Big Six"**. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 1998.

## **Apêndice 1:**

### **QUESTÕES A CONSIDERAR NA AVALIAÇÃO DE UM CURSO DE FACULDADE**

Richard R. Sudweeks e Robert M. Diamond

Não há dois projetos de avaliação iguais. Em cada caso, a avaliação deve ser estruturada para atender as necessidades de informações dos envolvidos no processo decisório. Há, porém, uma lista geral de questões tendentes a reincidir quando se trata de avaliação de cursos e outros programas de instruções. A lista abaixo foi feita para auxiliar a faculdade e os administradores que são ou possam vir a ser encarregados da tarefa de avaliação de cursos. Embora não se possa nunca considerar uma lista completa, os itens desta foram obtidos com pessoal de vários "campi" que tratam do projeto e implementação de novos cursos e programas e da avaliação dos cursos e currículos existentes. Pretende-se que esta lista seja um guia funcional no estágio de projeto de uma avaliação e que sirva de "lista de verificação" para assegurar que nenhuma questão relevante deixe de ser abordada.

Ao fazer uso desta lista, é preciso ter em mente que talvez nem todas as questões sejam apropriadas para um determinado projeto, devido a limitações de tempo, pessoal e dinheiro. Cabe aos envolvidos selecionar as questões específicas a serem abordadas e estabelecer prioridades dentre elas. Esperamos que esta lista leve a decisões mais responsáveis no tocante a quais questões serão tratadas na avaliação. A exclusão de algumas delas deve ser intencional e não acidental. A metodologia de avaliação escolhida deve ser compatível com as questões apresentadas.

Na lista serão encontrados exemplos das questões selecionadas para uso na avaliação de dois cursos experimentais em andamento.

## Questões a Considerar

CONSIDERAR CADA UMA DAS QUESTÕES ABAIXO E VERIFICAR QUAIS SÃO APROPRIADAS PARA O CURSO ESPECÍFICO QUE ESTÁ SENDO AVALIADO

### I. RACIOCÍNIO QUE FUNDAMENTA O CURSO

- A. Que população de alunos o curso pretende atender ?
- B. Que necessidades dos alunos o curso pretende atender ?
- C. Que necessidades institucionais, comunitárias ou da sociedade o curso pretende atender ?
- D. Que outros motivos justos existem para oferecer este curso ?
- E. Que outros cursos atendem as mesmas necessidades ?
- F. Até que ponto este curso se sobrepõe ou é repetitivo em relação a outros ?
- G. Que argumentos existem para justificar ou garantir a continuação deste curso ?

## II. DESENVOLVIMENTO E ESTÁGIO ATUAL DO CURSO

- A. Quando e em que circunstâncias foi desenvolvido o curso?
- B. Com que freqüência e com que regularidade tem sido oferecido o curso?
- C. Até que ponto aumentou, diminuiu ou se estabilizou o número de matrículas, de um ano para outro?
- D. Que problemas têm sido relacionados com o curso e como têm sido solucionados?
- E. Até que ponto se pretende que o curso possa ser repetido por outro instrutor ou em outro período letivo?
- F. Até que ponto os planos ou o projeto do curso estão registrados por escrito ou documentados? Em que documentos (formulários de aprovação, esboços ou lista de matérias, memorandos, etc.) existem estes planos?
- G. Em que a atual versão do curso difere das anteriores?  
Por quê?

### III. IMPLICAÇÕES CURRICULARES E DE CRÉDITOS

- A. Qual o crédito concedido pela conclusão e aprovação no curso? O que justifica a concessão deste crédito?
- B. De que maneira se pode usar este crédito para cumprimento de exigências de graduação e outras?
- C. Em que nível (divisão inferior, divisão superior ou de graduação) se encontra o curso?
- D. Como o curso se enquadra no currículo geral do departamento ou faculdade que o patrocina?
- E. Em que outros departamentos este mesmo curso pode ser encontrado? Por quê? Como ele se enquadra no currículo destes departamentos ou faculdades?
- F. Que habilidades ou experiências são pré-requisitos para concluir com êxito este curso?
- G. Que problemas os alunos enfrentam quando não possuem estes pré-requisitos?

#### IV. OBJETIVOS DO CURSO

- A. Quais são os objetivos formais do curso?
- B. São viáveis e realistas estes objetivos, em termos de capacidade da população-alvo e de disponibilidade de tempo e recursos?
- C. Como os objetivos se relacionam com a competência, na vida adulta, que os alunos têm na vida diária fora da escola?
- D. Como os objetivos se relacionam com a competência que os alunos terão em suas carreiras acadêmicas posteriores?
- E. Se o curso se destina a preparar os alunos para um campo profissional ou vocacional específico, como os objetivos se relacionam com a competência que eles podem precisar em sua futura carreira?
- F. Que valores se afirmam mediante a escolha destes objetivos para o curso?
- G. Que outras finalidades, propósitos ou metas a faculdade, os administradores e outros interessados têm em relação ao curso?

H. Que metas e expectativas os alunos têm em relação ao curso?

I. Até que ponto estas metas e expectativas adicionais são compatíveis com os objetivos do curso?

#### V. CONTEÚDO DO CURSO

A. Que informações, processos, atitudes e valores constituem a matéria ou conteúdo do curso?

B. Como os diversos elementos do conteúdo se relacionam com os objetivos do curso?

1. Que objetivos recebem mais cobertura ou ênfase? Por quê?

2. Que objetivos recebem menos cobertura? Por quê?

C. Em que seqüência ou arranjo se dispõe o conteúdo? Por que essa seqüência é apropriada/não apropriada?

D. Que meios são empregados para integrar e unificar os diversos elementos do conteúdo em um padrão ou estrutura coerente? Até que ponto a fragmentação ou falta de coerência aparentemente constitui problema?

E. Que valores e hipóteses estão implícitos nas decisões tomadas com relação à escolha e à ênfase do conteúdo?

## VI. ESTRATÉGIAS DE ENSINO

A. Que espécies de atividade de aprendizagem são utilizadas?

1. Em que atividades se espera que os alunos se envolvam durante as aulas?
2. Que tarefas ou projetos se espera que os alunos realizem fora da classe?
3. De que maneira estas atividades se mostram apropriadas ou não, tendo em conta os objetivos do curso?
4. Como estas atividades poderiam ser mais eficazes?

B. Que materiais de ensino são utilizados?

1. Como e com que finalidade são usados estes materiais?
2. Qual o grau de exatidão e atualização destes materiais?
3. Em que estes materiais precisam ser melhorados?
4. Como se poderiam utilizar estes materiais de modo mais eficaz?

C. Que papéis ou funções de ensino o(s) professor(es) desempenha(m)?

1. Como estes papéis poderiam ser desempenhados de maneira mais eficaz?

2. Que funções importantes de ensino deixam de ser apresentadas ou o são de forma inadequada?

D. Que hipóteses e premissas sobre a aprendizagem e a natureza de quem aprende estão na base das estratégias de ensino? Como e até que ponto se impõem estas hipóteses?

## **VII. PROCEDIMENTOS E CRITÉRIOS PARA AVALIAÇÃO DAS REALIZAÇÕES DOS ALUNOS**

A. Que instrumentos e procedimentos se empregam para colher provas do progresso e das realizações dos alunos?

B. Que critérios se adotam para avaliar a adequação do trabalho e/ou realizações do aluno? Quais são as bases de seleção destes critérios?

- C. Qual o grau de adequação entre os procedimentos de avaliação e o conteúdo e os objetivos do curso? Que áreas de objetivos ou conteúdo não são avaliadas? Por quê?
- D. Até que ponto os procedimentos de avaliação parecem justos e objetivos?
- E. Que provas existem de que os instrumentos e procedimentos de avaliação dão resultados válidos e confiáveis?
- F. Como são usados os resultados da avaliação? Os resultados são comunicados aos alunos em um prazo razoável?
- G. Com que grau de consistência os diferentes instrutores, nos diversos períodos letivos, aplicam os critérios de avaliação?
- H. Que indícios existem de que a quantidade de avaliação é excessiva, satisfatória ou insuficiente?

## VIII. ORGANIZAÇÃO DO CURSO

- A. Como é organizado o curso em termos de palestras, laboratórios, estúdios, discussões, viagens de campo e outros tipos de aulas?
- B. Com que freqüência e por quanto tempo são programados os diversos tipos de aula? O tempo reservado é suficiente/insuficiente? Por quê?
- C. Há mais de um instrutor? Quais são os deveres e responsabilidades de cada um deles? Que problemas decorrem desta divisão de responsabilidades?
- D. Que tipo de instrução, acompanhamento ou aconselhamento fora da classe é proporcionado? Quem proporciona? Em que bases?
- E. Com que eficácia se distribui a carga horária do aluno durante o curso?
- F. Até que ponto as instalações, o equipamento e os materiais necessários estão disponíveis e em boas condições de uso e no momento certo?

## IX. RESULTADOS DO CURSO

- A. Em que proporção os alunos matriculados concluem o curso com crédito durante o período letivo regular? Como a taxa de conclusão varia de instrutor para instrutor ou de um período letivo para outro?
- B. Que proporção de matriculados cancelou a matrícula ou desistiu de freqüentar o curso? Por quê?
1. Até que ponto a desistência parece relacionada com fatores do próprio curso?
  2. Como a taxa de desgaste/desistência varia de instrutor para instrutor e de período letivo para período letivo?
- C. No final do curso, que evidência existe de que os alunos atingiram os objetivos traçados?
1. Com relação a que objetivos o curso foi mais/menos bem sucedido?
  2. Para que tipos de alunos o curso teve mais/menos êxito?

- D. Que resultados o curso parece ter atingido no tocante ao interesse dos alunos pela matéria e ao desejo de eles de continuarem estudando e aprendendo a matéria?
- E. Que outros efeitos teve o curso sobre os alunos?
1. Como mudaram seus valores, atitudes, prioridades, interesses ou aspirações?
  2. Como seus hábitos de estudo ou outros padrões de comportamento se modificaram?
  3. Qual o grau de disseminação e/ou significado destes efeitos?
- F. Que evidência existe de que os alunos que concluíram o curso estão/não estão preparados para cursos posteriores para os quais este curso se propunha prepará-los?
- G. Até que ponto os alunos avaliam sua experiência no curso como uma contribuição produtiva, significativa e que valeu a pena, em termos de auto-desenvolvimento?
1. De que forma os alunos se mostram satisfeitos ou insatisfeitos com o curso?
  2. Que sugestões eles fazem para melhorar o curso?

H. Que evidência existe de que a experiência de ministrar o curso tem efeito positivo ou negativo sobre os membros do corpo docente?

#### **X. CUSTOS E BENEFÍCIOS INSTITUCIONAIS**

A. Quais são as necessidades tempo, espaço, equipamento e instalações deste curso?

B. Quais são as necessidades do curso em termos de corpo docente e de pessoal?

C. Que outros serviços de apoio são necessários para o curso?

D. Que custos diretos de ensino são relacionados com este curso?

E. Que benefícios traz para o departamento, a faculdade e a instituição o fato de terem ministrado o curso?

**QUESTÕES A SEREM INVESTIGADAS NA AVALIAÇÃO DE DOIS CURSOS  
INTERDISCIPLINARES DE HABILIDADES DE COMUNICAÇÃO**

**Questões a considerar**

**1. Objetivos do Curso**

- A. Quais são os objetivos formais estabelecidos do curso? Em que os objetivos se assemelham? Em que diferem?
- B. Com que grau de propriedade os objetivos estabelecidos de cada curso se coadunam com as necessidades da população-alvo?
- C. Que outras finalidades, intenções ou metas não declaradas os membros do corpo docente, administradores e outros interessados têm em relação a cada curso?

**2. Serviços à População de Alunos**

- A. Como se comparam os grupos em termos de variáveis demográficas, como idade, sexo, instrução de segundo grau, matéria de especialização e condição de aluno em tempo integral?

B. Por que os alunos optam por um curso em detrimento de outro? Algum aluno foi recusado devido a limitações à matrícula? Quantos?

**3. Tipos de Reuniões de Aprendizagem e Oportunidades Oferecidas**

A. Em que os dois cursos diferem, em termos de conteúdo e organização?

B. Quais são as principais modalidades de ensino usadas no curso? Qual é, aproximadamente, a proporção de tempo do aluno (em classe mais o tempo gasto em tarefas) dedicado a palestras, leitura, redação, testes ou discussões em pequenos grupos?

C. Quais são os critérios para determinação das notas de aprovação em cada curso?

**4. Taxas de Comparecimento e de Conclusão do Curso**

A. Até que ponto os cursos diferem em termos de média de comparecimento diário?

- B. Qual a proporção de alunos que cancelam a matrícula ou desistem de cada curso? Até que ponto a desistência está relacionada com fatores do próprio curso?
- C. Como se comparam os cursos em termos de proporção de alunos que concluem e alcançam notas suficientes para passar (crédito pleno)?

**5. Resultados Passíveis de Observação**

- A. Que ganho os estudantes parecem ter tido em termos de habilidade para redigir em cada curso?
- B. Que ganhos apresentaram em termos de desempenho em teste de gramática e utilização da língua em cada curso?
- C. Que ganhos os alunos parecem ter tido em termos de habilidade na apresentação oral no curso experimental?
- D. Que efeitos teve a participação nos cursos sobre os alunos, em termos de assimilação redacional e de comunicação verbal?
- E. Que efeitos a participação nos cursos teve sobre os alunos, em termos de atitude para com valores práticos e a importância de expressão clara e persuasiva, oral e escrita?

**6. Satisfação do Aluno**

- A. Até que ponto foram preenchidas as expectativas dos alunos em relação ao curso?
- B. Até que ponto os alunos consideram relevantes o conteúdo e as atividades de aprendizagem relevantes para suas necessidades e interesses?
- C. Como os alunos avaliam a qualidade do ensino ministrado?
- D. Que sugestões e recomendações os alunos fazem para melhorar o curso?

**7. Impacto sobre os Instrutores do Curso**

- A. Que atividades os instrutores do curso experimental realizam em equipe? Que atividades realizam individualmente?
- B. Que efeitos a participação como instrutor do curso experimental parece ter sobre os membros do corpo docente? Como este fato afeta sua filosofia de magistério? Até que ponto tomam eles emprestado do curso experimental idéias e métodos para uso em outros cursos?

C. Que proporção de instrutores deseja continuar a ministrar o curso? Que proporção deles prefere não mais se envolver nesta atividade? Por quê?

## **8. Necessidades de Apoio**

A. Quais são as necessidades de espaço, tempo, instalações físicas e equipamento para cada curso?

B. Que materiais de ensino e serviços de apoio são necessários para cada curso? Quais são os custos relativos envolvidos?

C. Quais são as necessidades de cada curso em termos de corpo docente e pessoal de tempo integral? Quanto se despende por aluno?

D. Que mudanças de política e/ou logística seriam necessárias para apoiar a utilização continuada de cada curso?

## 9. Viabilidade de Expansão

- A. Qual a viabilidade de se criarem seções adicionais do curso e ministrá-las a um maior número de alunos em cada período letivo? Que problemas poderiam surgir?

**Apêndice 2:**

**QUESTIONÁRIO UTILIZADO NA PESQUISA**

FUNDAÇÃO ESCOLA DE COMÉRCIO ÁLVARES PENTEADO - FECAP

FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS DE SÃO PAULO - FACESP  
PESQUISA PARA DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

TEMA:

O PROGRAMA DE AUDITORIA NOS CURSOS DE GRADUAÇÃO DE CIÊNCIAS  
CONTÁBEIS - UM ESTUDO COMPARATIVO ENTRE FACULDADES DO ESTADO  
DE SÃO PAULO

Mestrando: Clóvis Ailton Madeira

Orientadora: Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Nena Geruza Cei

### 1. Identificação

Universidade:

Cidade:

Faculdade:

Nome do Chefe do Departamento:

### 2. Quais Disciplinas da Área Auditoria (incluindo Perícia Contábil e Auditoria de Sistemas) são Ministradas Nesta Instituição?

Denominação da Disciplina	Quantidade de Turmas	Quantidade de Alunos	Carga Horária	(*) ( ) Ano ( ) Sem.
1.				
2.				
3.				
4.				
5.				
6.				

(\*) marcar **Ano** ou **Semestre** e abaixo indicar o período em que a disciplina é ministrada

### 3. Bibliografia Utilizada

Disciplina :	
Livro :	
Autor :	
Editora :	Ano :

Disciplina :	
Livro :	
Autor :	
Editora :	Ano :

Disciplina :	
Livro :	
Autor :	
Editora :	Ano :

Disciplina :	
Livro :	
Autor :	
Editora :	Ano :

Disciplina :	
Livro :	
Autor :	
Editora :	Ano :

Disciplina :	
Livro :	
Autor :	
Editora :	Ano :

Outras (descrever):	

A essência desta pesquisa é estudo dos PROGRAMAS. Portanto, peço por favor que sejam anexados os PROGRAMAS analíticos de cada disciplina.

**NOTA:** O nome da instituição irá constar na dissertação na condição de pesquisada, caso responda ao questionário, ou consultada sem resposta, caso contrário. Não haverá identificação do nome da instituição na apresentação e comentário dos dados obtidos.

Para remessa deste questionário e dos programas pode ser utilizado, preferencialmente, o e-mail:

**madeira@directa.com.br**

Ou: Rua

#### 4. Informações sobre os professores

##### A. Nome do Professor:

##### 4.1. Sobre as Disciplinas Ministradas

Disciplinas Ministradas (auditoria)	Há quanto tempo?
1.	
2.	
3.	
4.	

##### 4.2. Sobre a Formação Acadêmica

##### 4.2.1. Superior

Curso:	
Ano de Conclusão	

Curso:	
Ano de Conclusão	

##### 4.2.2. Pós-Graduação "Lato Sensu" / Especialização

Curso:	
Ano de Conclusão	

Curso:	
Ano de Conclusão	

##### 4.2.3. Mestrado

Área de Concentração:	
Instituição:	
Título da Dissertação	
Ano da Defesa:	

##### 4.2.4. Doutorado

Área de Concentração:	
Instituição:	
Título da Tese	
Ano da Defesa:	

