

# O CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DAS UNIVERSIDADES FEDERAIS E A AUDITORIA: UMA ANÁLISE DOS ASPECTOS CURRICULARES

Sandro Vieira Soares\*

José Guilherme Soares\*\*

Jovani Lanzarin\*\*\*

Maria Denize Henrique Casagrande\*\*\*\*

**RESUMO:** O objetivo desta pesquisa é descrever quais aspectos de Auditoria são tratados nos cursos de Ciências Contábeis das universidades federais brasileiras. Trata-se de uma pesquisa descritiva quanto ao objetivo, com uma abordagem qualitativa de dados, na qual foram analisados ementas e programas de 24 cursos de Ciências Contábeis. A coleta de dados deu-se no segundo semestre de 2010, cujos resultados apontam, pela amostragem, que os cursos de Ciências Contábeis das universidades federais do Centro-Oeste possuem o maior índice de oferta de disciplinas ligadas à Auditoria em seus currículos. As nomenclaturas mais utilizadas nas disciplinas foram Auditoria I e II (50%) – quando ofertadas em dois semestres; Auditoria (43%) – quando ofertada em um único semestre; Auditoria Governamental (26%); além das disciplinas de Auditoria Pública e Auditoria Fiscal, ofertadas em 10% dos cursos cada; e Auditoria de Mercado de Capitais; Auditoria Privada; Auditoria de Tributos; Auditoria Empresarial; Prática de Auditoria; e Tópicos Contemporâneos de Auditoria, cada uma com ocorrência em apenas um curso. Os conteúdos mais recorrentes nas ementas das disciplinas foram Conceitos Básicos de Auditoria (100%); Procedimentos e Técnicas de Auditoria (92%); Relatórios de Auditoria e Tipos de Auditoria com 88% de ocorrência cada;

---

\* Departamento de Ciências Contábeis - Universidade Federal de Santa Catarina. E-mail: sandrovieirasoes@hotmil.com

\*\* Departamento de Ciências Contábeis - Universidade Federal de Santa Catarina. E-mail: j.guilherme.soares@hotmail.com;

\*\*\* Departamento de Ciências Contábeis - Universidade Federal de Santa Catarina; E-mail: jovani87@gmail.com

\*\*\*\* Departamento de Ciências Contábeis - Universidade Federal de Santa Catarina. E-mail: denize@csc.ufsc.br

e os conteúdos menos recorrentes foram Erros e Fraudes (21%) e Prática de Auditoria (25%).

**PALAVRAS-CHAVE:** Curso de Ciências Contábeis; Auditoria; Aspectos Curriculares.

## **ACCOUNTING COURSE IN BRAZILIAN FEDERAL UNIVERSITIES AND AUDITORSHIP: AN ANALYSIS OF CURRICULAR ASPECTS**

**ABSTRACT:** Current research describes which auditorship aspects are analyzed in Accounting Courses in Brazilian federal universities. The descriptive research based on data quality investigated the programs of 24 undergraduate Accounting Courses. Data collection occurred during the second half of 2010 and sample results show that undergraduate Accounting courses in the federal universities of the mid-western region of Brazil comprise a higher number of disciplines linked to Auditorship in their curricula. The disciplines were called Auditorship I and II (50%) when studied during two half-year courses; Auditorship (43%) when given within a six-month term; Government Auditorship (26%); Public Auditorship and Fiscal Auditorship, each given in 10% of the course; Auditorship in Financial Markets; Private Auditorship; Auditorship of Taxes; Entrepreneur Auditorship; Practice in Auditorship and Contemporary Topics in Auditorship, each occurring in only one course. The most recurring subject matters were Basic Concepts in Auditorship (100%); Procedures and Techniques of Auditorship (92%); Reports in Auditorship and Types of Auditorship with 88% in each occurrence. The least recurring subject matters were Mistakes and Kickbacks (21%) and Practice in Auditorship (25%).

**KEYWORDS:** Accounting Courses; Auditorship; Curricular aspects

## **INTRODUÇÃO**

A atividade de Auditoria está ligada à contabilidade desde o seu surgimento. No princípio, em função do interesse dos investidores na segurança de seus investimentos de aportes de capital em empresas, as demonstrações contábeis ganharam muita importância, surgindo a Auditoria para garantir a veracidade dos dados das demonstrações contábeis.

Segundo Sá (1980, p. 15), a importância da auditoria:

[...] é reconhecida desde os mais remotos tempos, havendo notícias de sua ação já na longínqua civilização suméria. Acredita-se, todavia, que o termo auditor, evidenciando o título de quem pratica esta técnica, tenha aparecido nos fins do século XIII, na Inglaterra, durante o reinado de Eduardo I.

Atualmente, a Auditoria permanece com a mesma função que a originou. No entanto, hoje ela dispõe de métodos muito mais sofisticados e procedimentos mais precisos, além de englobar, em seu conceito, a revisão e adequação das demonstrações contábeis, conforme a estrutura normativa vigente.

Essa estrutura hoje, no Brasil, engloba leis, pronunciamentos técnicos do Conselho Federal de Contabilidade, do Instituto de Auditores Independentes do Brasil – IBRACON, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, além de normas de órgãos reguladores de setores específicos da economia, como as normas da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL para o setor de produção, transmissão e distribuição de energia elétrica e as normas do Banco Central do Brasil – BACEN para o sistema financeiro.

A Auditoria está ligada à Contabilidade já na etapa de formação dos contadores, sendo ministrada em disciplinas que compõem o núcleo de disciplinas de conteúdo de formação profissional, como informa a Resolução CNE/CES nº 10, de 16 de dezembro de 2004, que institui as diretrizes curriculares nacionais para o curso de graduação em Ciências Contábeis.

Diante dessas informações, fez-se a pergunta que esta pesquisa visa responder: **O que é tratado nas disciplinas de Auditoria dos cursos de Ciências Contábeis das universidades federais no Brasil?**

## **2 METODOLOGIA**

Esta pesquisa foi feita objetivando descrever quais conteúdos de Auditoria são discutidos nos cursos de Ciências Contábeis das universidades federais brasileiras. De acordo com o objetivo proposto, este estudo foi tratado como uma pesquisa descritiva.

As ementas e programas das disciplinas tiveram um tratamento qualitativo de dados. Foi analisado o conteúdo dessas disciplinas e, para tratamento e exposição dos dados, foram construídos gráficos e tabelas através de Microsoft Excel®. A coleta de dados desta pesquisa foi delimitada, por escolha dos pesquisadores, pelos dados dos cursos de Ciências Contábeis das universidades federais, a qual acarretou que os resultados não se aplicam às instituições privadas de ensino superior.

Outra delimitação refere-se à coleta dos dados dos currículos em vigência, sendo que não foi feita distinção entre currículos mais novos e mais antigos. Os dados foram coletados no segundo semestre

de 2010, por meio de contato por correio eletrônico e por consulta aos sítios eletrônicos dos cursos de Ciências Contábeis. Foram encontrados cursos de Ciências Contábeis em 38 universidades federais e destes, em 30 currículos (78,9%) foram encontradas disciplinas que abordam Auditoria. Desses 30 currículos que compõem a população de cursos com disciplinas de Auditoria, conseguiu-se coletar uma amostra de 24 ementas, o que representa uma fração amostral de 80%.

As instituições que compuseram a amostra desta pesquisa são apresentadas no quadro 1.

**Quadro 1** Composição da amostra de universidades federais

Fundação Universidade Federal da Grande Dourados - UFGD
Fundação Universidade Federal de Viçosa - UFV
Fundação Universidade Federal do Tocantins - UFT
Universidade de Brasília – UNB
Universidade Federal da Bahia – UFBA
Universidade Federal da Paraíba – UFPB
Universidade Federal de Alagoas – UFAL
Universidade Federal de Goiás – UFG
Universidade Federal de Mato Grosso – UFMT
Universidade Federal de Minas Gerais - UFMG
Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC
Universidade Federal de Santa Maria - UFSM
Universidade Federal de São João Del Rei - UFSJ
Universidade Federal de Sergipe - UFS
Universidade Federal do Amazonas - UFAM
Universidade Federal do Espírito Santo - UFES
Universidade Federal do Piauí - UFPI
Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ
Universidade Federal do Rio Grande - FURG
Universidade Federal do Rio Grande do Norte - UFRN
Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS
Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri - UFVJM
Universidade Federal Fluminense - UFF
Universidade Federal Rural do Semi-Arido - UFRSA

Fonte: Dados da pesquisa.

Para a construção da fundamentação da pesquisa foram consultados Franco (2009), Sá (2009), Crepaldi (2009), Boynton, Johnson e Kell (2002), Almeida (2010), Ricardino e Carvalho (2004), bem como pesquisas encontradas em revistas científicas eletrônicas e bases de dados como a Scielo e a Ebscohost.

### **3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

A Auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas relacionadas com o controle do patrimônio, seja ele público ou privado, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes. (FRANCO, 2009; SÁ, 2009; CREPALDI, 2009)

A Auditoria surgiu como consequência da necessidade de confirmação dos registros contábeis, em virtude do aparecimento das grandes empresas e da taxaço do imposto de renda, baseado nos resultados apurados em balanço. Tal fato aconteceu, primeiramente, na Inglaterra, que, como dominadora dos mares e controladora do comércio mundial, foi a primeira a possuir as grandes companhias de comércio e a primeira, também, a instituir a taxaço do imposto de renda, baseado nos lucros das empresas. (FRANCO, 2009)

Boynton, Johnson e Kell (2002) afirmam que a Auditoria de empresas começou com legislação britânica, promulgada durante a Revolução Industrial, em meados do século XIX.

No Brasil, apontam Ricardino e Carvalho (2004), é difícil precisar a

data do primeiro trabalho de Auditoria, mas a primeira evidência concreta da atividade no país pode ser observada no Decreto nº 2.935, de 16 de junho de 1862, que aprovava a reorganização da Cia. de Navegação por Vapor – Bahiana – Anonyma.

Alguns dos objetivos da Auditoria são: comprovação de exatidão dos fatos patrimoniais, pelo registro; proteção contra fraudes; previsão de fatos patrimoniais; exames de eficácia e eficiência; exame dos riscos patrimoniais e interpretação e crítica dos exames a que se procedeu. (SÁ, 2009)

Os principais usuários da Auditoria são: executivos de empresa; investidores que não tomam parte ativa na administração de uma sociedade; financiadores e fornecedores que desejam ver confirmada a possibilidade de liquidação de seus créditos; o fisco; o poder público; entre outros. (FRANCO, 2009)

Almeida (2010) afirma que alguns dos principais motivos que levam uma empresa a contratar um auditor externo ou independente são: obrigação legal (companhias abertas, fundos de pensão e seguradoras); imposição de um banco para ceder empréstimo; atender as exigências do próprio estatuto ou contrato social da companhia ou empresa; para efeito de compra, incorporação ou fusão de empresas; e, ainda, para fins de consolidação das demonstrações contábeis.

Sendo que a Auditoria é utilizada pelos mais variados usuários, diversos autores separam-na em diferentes tipos, fazendo com que as diretrizes desse conceito fiquem mais esclarecidas e bem organizadas e permitam um melhor entendimento dos principais envolvidos com a Auditoria, os auditores e os usuários de seus serviços.

Desse modo, a Auditoria pode ser classificada em dois tipos: Auditoria de demonstrações financeiras, a qual pode ser definida como o exame dessas mesmas demonstrações por um profissional independente, com a finalidade de emitir parecer técnico sobre sua finalidade; e a Auditoria operacional de gestão, que consiste em revisões metódicas de programas, organizações, atividades ou segmentos operacionais dos setores público e privado, com a finalidade de avaliar e comunicar se os recursos da organização estão sendo usados eficientemente e se estão sendo alcançados os objetivos operacionais. (CREPALDI, 2009)

De outro modo, Boynton, Johnson e Kell (2002) classificam a Auditoria em três tipos:

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

Auditoria de compliance: envolve obtenção e avaliação de evidências para determinar se certas atividades financeiras ou operacionais de uma entidade obedecem a condições, regras ou regulamentos a elas aplicáveis. Nesse tipo de Auditoria, os critérios estabelecidos podem originar-se de várias fontes. Auditorias de *compliance* também podem basear-se em critérios estabelecidos por credores.

Auditoria operacional: envolve obtenção e avaliação de evidências a respeito da eficiência e eficácia das atividades operacionais de uma entidade, em comparação com objetivos estabelecidos. Esse tipo de Auditoria algumas vezes é denominado Auditoria de desempenho ou Auditoria gerencial.

Percebe-se que Crepaldi (2009) e Boynton, Johnson e Kell (2002) concordam em separar a Auditoria em: Auditoria operacional e Auditoria

das demonstrações financeiras; porém Boynton, Johnson e Kell (2002) listam um tipo de Auditoria que não é mencionada por Crepaldi (2009), a Auditoria de *compliance*, esta que pode ser usada em qualquer tipo de avaliação, seja das atividades financeiras ou operacionais de uma entidade, sendo, assim, uma Auditoria com maior poder de atuação do que as outras duas citadas anteriormente.

Após a avaliação da entidade, o profissional habilitado deve apresentar um relatório ou parecer quanto às evidências encontradas.

Segundo Crepaldi (2009), há quatro normas que servem de orientação global para a preparação do relatório, quais sejam:

O relatório deve declarar se as demonstrações financeiras são apresentadas em conformidade com os princípios fundamentais de contabilidade; O relatório deve declarar se os princípios contábeis foram aplicados consistentemente no período corrente em relação ao período anterior; As divulgações de informações nas demonstrações financeiras devem ser consideradas adequadas, salvo declaração em contrário, no relatório; O relatório deve conter um parecer relativo às demonstrações financeiras tomadas em conjunto, ou qualquer declaração de que não pode ser emitido o parecer.

Almeida (2010) afirma que o parecer deve esclarecer o seguinte: se o exame foi efetuado de acordo com as normas de Auditoria, geralmente aceitas; se as demonstrações contábeis examinadas foram preparadas de acordo com os princípios fundamentais de contabilidade; se os referidos princípios foram aplicados, no exercício examinado, com uniformidade em relação ao exercício anterior; devendo, ainda, expressar a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

Desse modo, a Auditoria independente deve ser executada por pessoa legalmente habilitada, perante o CRC; o auditor deve ser independente em todos os assuntos relacionados com seu trabalho; o auditor deve aplicar o máximo de cuidado e zelo na realização de seu exame e na exposição de suas conclusões. (ALMEIDA, 2010)

O Auditor não é responsável, nem pode ser responsabilizado pela prevenção de fraudes ou erros. Entretanto, ele deve planejar seu trabalho avaliando o risco de que eles ocorram, de forma que tenha grande probabilidade de detectar aqueles que impliquem efeitos relevantes nas demonstrações contábeis. (CREPALDI, 2009)

Assim como a Auditoria, o auditor também é classificado em diversos tipos, sendo que cada um atua em áreas diferentes.

Boynton, Johnson e Kell (2002) classificam os Auditores em três tipos:

Auditores independentes: geralmente, são CPAs que operam por conta própria ou são membros de empresas de Auditoria. Para serem credenciados como tal, devem ser aprovados em exame específico e ter experiência prática em Auditoria. Por sua educação, treinamento e experiência, são qualificados para realizar qualquer dos três tipos de Auditoria.

Auditores Internos: são empregados das organizações que auditam. Desenvolvem uma atividade de avaliação dentro da organização, como um centro de serviços. A atividade é denominada Auditoria interna e tem como objetivo ajudar a administração da organização a cumprir eficazmente suas responsabilidades. Auditores internos envolvem-se principalmente com Auditorias de *compliance* e Auditorias operacionais.

Auditores públicos: são empregados por várias agências governamentais municipais, estaduais e federais. São qualificados para realizar os três tipos de Auditoria.

A Auditoria, como mencionado anteriormente, é regida por diversas normas, as quais estabelecem regras de conduta e procedimentos técnicos a serem observados quando da realização de trabalhos de Auditoria.

Segundo Crepaldi (2009), as normas classificam-se em Profissionais e Técnicas, e são enumeradas sequencialmente. As normas Profissionais estabelecem regras de exercício profissional, caracterizando-se pelo prefixo NBC-P; já as normas Técnicas estabelecem conceitos doutrinários, regras e procedimentos aplicados de contabilidade, caracterizando-se pelo prefixo NBC-T.

Cunha, Corrêa e Beuren (2010), em estudo que levantaram quais são os temas de Auditoria mais recorrentes em pesquisas publicadas em periódicos nacionais (entre 2005 e 2008) e internacionais (entre 2005 e 2007), da lista Qualis da CAPES, identificaram uma predominância dos assuntos: amostragem na Auditoria, auditores e Auditoria interna, controle interno, gestão do conhecimento dos auditores, profissão e normas de Auditoria além de testes de observância e substantivos. Os autores ainda identificaram que temas de pesquisas nacionais diferem dos temas de pesquisas do exterior.

Oliveira e Carvalho (2008) analisaram os Cadernos de Indicadores da CAPES, referentes ao triênio 2004 e 2006, sobre as publicações dos programas de pós-graduação brasileiros, na área de Auditoria, e concluíram que de 3.280 trabalhos publicados, 2,80% estavam relacionados à auditoria. Os programas da USP e da FURB se destacaram na análise pela quantidade publicada. Não foi encontrado nenhum artigo sobre Auditoria, publicado em periódico internacional. Os autores apontam que, pela Lei de Bradford, os periódicos mais relevantes foram a Revista Contabilidade

& Finanças e UNB Contábil, e, entre os anais de eventos, se destacaram os do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade e do EnANPAD.

Ricardino e Carvalho (2004), em artigo que discute a retrospectiva do desenvolvimento das atividades de Auditoria no país, afirmam que, segundo Bueno (1964), o ensino dos conceitos e das técnicas de Auditoria foi, oficialmente, vinculado aos cursos superiores de Ciências Contábeis pelo Decreto-Lei nº 7.988, de 22 de setembro de 1945. Os autores ainda afirmam que modificações da legislação que regula o curso de Ciências Contábeis foram feitas em 1963, em 1992 e em 2002, mas todas elas mantiveram a disciplina de Auditoria entre aquelas que compunham os currículos.

Almeida (2005), em uma análise comparativa das filosofias de Auditoria, verificou que as estruturas conceituais, apresentadas por Mautz e Sharaf e Lee, destacam os aspectos da Auditoria financeira. Aponta, ainda, o autor que a estrutura conceitual de Flint envolve não só a Auditoria financeira, mas também a Auditoria de gestão e de cumprimentos específicos.

A visão de Flint, apresentada por Almeida (2005), parte do objetivo da Auditoria de verificação da conformidade entre o objeto auditado e as normas que o regulam. A Auditoria, em sua concepção mais ampla, deu origem a procedimentos de verificação que extrapolam a área contábil, como a Auditoria de sistemas, de enfermagem e de qualidade.

Ricardino Filho (2003), ao analisar as disciplinas de Auditoria de 51 IES brasileiras, concluiu que os docentes das disciplinas não possuem formação nem experiência profissional adequada e, às vezes, nem sequer a formação acadêmica mínima desejável. A pesquisa, publicada em

2003, ainda apontava que os livros utilizados nos cursos apresentavam defasagem das práticas utilizadas desde a década de 90. Analisando os 51 questionários coletados, verificou que: i. 20% dos docentes de Auditoria não possuíam formação em Ciências Contábeis; ii. Apenas três docentes concluíram mestrado em Ciências Contábeis; e iii. Apenas um docente concluiu doutorado na área.

Vale ressaltar que esse resultado desproporcional entre a formação docente e a disciplina de Auditoria, não é uma problemática exclusiva desta disciplina. Levando em consideração que, na época da pesquisa, havia 450 IES que possuíam o curso de Ciências Contábeis no país, e que, segundo Cunha (2007), o único programa de doutorado em Contabilidade no país era o da Universidade de São Paulo, o qual havia titulado 135 doutores entre 1962 e 2003, pode-se notar que havia um índice de 0,3 doutores/curso. Considerando, ainda que, provavelmente, os primeiros doutores titulados já poderiam estar aposentados, e, também, que o fato de que concluir um doutorado em Contabilidade não significa, necessariamente, que todos os doutores tenham se vinculado a IES e permanecido no meio acadêmico, pode-se obter um índice doutor/curso ainda menor.

E mais, supondo-se que cada curso possui em média 5 disciplinas distintas por semestre, e supondo-se que em média os cursos possuem duração de 8 semestres, o que totalizaria 40 disciplinas por curso, e dividindo-se o índice doutor/curso de 0,3 pelas 40 disciplinas, obtém-se que há um índice doutor/disciplina de 0,0075, o que pode, com certa segurança, ser considerado baixo.

Ricardino (2004) constata, ao comparar o ensino acadêmico com o treinamento profissional fornecido pelas grandes empresas de Auditoria, que, no treinamento dessas empresas, os assuntos abordados estão voltados

à uniformização dos conhecimentos dos aprendizes e à necessidade da aplicação imediata desses conhecimentos. O autor afirma, ainda, que os esforços desses treinamentos concentram-se no “como fazer”. Sobre o ensino acadêmico, o autor aponta que a bibliografia disponível aglutina textos que transmitem o “por que fazer”, que caracteriza as definições de ensino; e outros que transmitem o “como fazer”, com características ligadas às definições de treinamento. Sobre esse ponto, Marion e Marion (1999) afirmam que currículos que priorizem a tendência do *know why* em detrimento do *know how* devem ser alvos constantes da atenção dos docentes da área de Ciências Contábeis. Segundo esses autores, “o que encontramos nas instituições de ensino superior, principalmente na área contábil, são verdadeiros centros de treinamento de recursos humanos, oferecendo diplomas de curso superior [...]”. (MARION; MARION, 1999, p. 2)

Ricardino (2004) conclui, ainda, que os livros editados nos anos 1980 têm seu conteúdo focado no ensino de métodos de Auditoria através da análise de controles internos ao invés da análise de risco, que prevalece desde o final dos anos 1990, demonstrando um descompasso entre a academia e a atividade profissional. O autor afirma, mais, que há limitações técnicas e econômicas das faculdades que as impedem de acompanhar o desenvolvimento tecnológico de empresas de Auditoria independente, principalmente as *Big Five*. No entanto, é sabido que determinadas corporações transnacionais, em virtude do seu porte e sua atividade, acabam se tornando mais avançadas que o próprio governo de várias nações.

Oliveira, Scarpin e Ishikura (2008) estudaram o ensino da disciplina de auditoria dos cursos de Ciências Contábeis de Curitiba e verificaram que

100% dos docentes têm formação em Ciências Contábeis e que 15% dos docentes têm mestrado em Ciências Contábeis. Esse indicador já mostra uma evolução do indicador apresentado por Ricardino Filho (2003), já que este encontrou 3 mestres em contabilidade em uma população de 51 IES, o que significa um índice de 6%. O aumento do número de mestres, encontrado na amostra, pode ser explicado pelo aumento do número de programas de mestrado em contabilidade. Entre os anos de 2004 e 2006 foram abertos seis programas de mestrado, que, somados aos seis programas já existentes, significaram um aumento de 100% nos cursos de mestrado. Essa mesma pesquisa também apontou uma melhoria quanto à prática dos docentes na área de Auditoria, indicando que 45% dos docentes atuam na área, e 35% já atuaram. O estudo ainda concorda com a pesquisa de Ricardino Filho (2003) ao afirmar que a disciplina de Auditoria poderia se tornar uma especialização a ser cursada após a graduação.

Silva (2008) afirma que IES e profissionais de Auditoria concordam com relação ao semestre em que a disciplina é ministrada nos cursos, mas discordam quanto às disciplinas que deveriam ser pré-requisitos, pois as IES acreditam que o pré-requisito seria a Contabilidade de custos, enquanto os auditores indicam que deveria ser a disciplina de Análise de demonstrações contábeis. O estudo aponta, ainda, que as IES deveriam dar maior atenção à carga horária do ensino de Auditoria e à titulação dos seus professores, conforme já havia mencionado Ricardino Filho (2003).

#### **4 ANÁLISE DOS DADOS**

Neste estudo, a análise das disciplinas de Auditoria foi feita em dois níveis: um nível nacional e um nível regional, para caracterizar possíveis efeitos culturais e econômicos decorrentes da distribuição geográfica.

Foram listadas 59 universidades federais, destas, 38 oferecem curso de Ciências Contábeis, conforme mostra, a seguir, o quadro 2. Desses 38 cursos de Ciências Contábeis, encontrou-se a disciplina de Auditoria em 30 currículos e, destes 30, conseguiu-se coletar uma amostra de ementas de 24 IES.

**Quadro 2** Dados sobre população e amostra

Universidades Federais em jan/2011	Curso de Ciências Contábeis em Universidades Federais	Cursos com a disciplina de Auditoria	Cursos que compuseram a amostra
59	38	30	24

Fonte: Dados da pesquisa.

A distribuição das universidades federais por região é mostrada na tabela 1, a seguir. Como se pode ver na tabela, as regiões Sudeste, Nordeste e Sul sediam a maioria das universidades federais, assim como sediam a maioria dos Cursos de Ciências Contábeis oferecidos por universidades federais.

**Tabela 1** Distribuição das universidades federais por região

Região	Universidades Federais	%	Curso de Ciências Contábeis	%
Região Norte	9	15%	5	13%
Região Nordeste	15	25%	11	29%
Região Centro-Oeste	5	8%	5	13%
Região Sudeste	19	32%	11	29%
Região Sul	11	19%	6	16%
TOTAL	59	100%	38	100%

Fonte: Dados da pesquisa

No entanto, a melhor relação de curso de Ciências Contábeis/Universidades Federais, fixadas nas regiões do país, é a apresentada pela região Centro-Oeste, onde as cinco universidades federais possuem curso de Ciências Contábeis. Na região Norte, o índice é de 56%, no Nordeste

é 73%, no Sudeste é 58%, no Sul é 64%, sendo que o curso de Ciências Contábeis é ofertado em 64% das universidades federais brasileiras.

A relação, por região, das 24 universidades federais analisadas, é apresentada, a seguir, no quadro 3.

**Quadro 3** Amostras das IES analisadas por região do país

Região	Estado	Universidade
Nordeste	AL	Universidade Federal de Alagoas
	BA	Universidade Federal da Bahia
	PB	Universidade Federal da Paraíba
	PI	Universidade Federal do Piauí
	RN	Universidade Federal Rural do Semi-Árido
	RN	Universidade Federal do Rio Grande do Norte
	SE	Universidade Federal de Sergipe
Centro-Oeste	DF	Universidade de Brasília
	GO	Universidade Federal de Goiás
	MS	Fundação Universidade Federal da Grande Dourados
	MT	Universidade Federal de Mato Grosso
Norte	TO	Fundação Universidade Federal do Tocantins
	AM	Universidade Federal do Amazonas
Sudeste	ES	Universidade Federal do Espírito Santo
	MG	Universidade Federal de Minas Gerais
	MG	Universidade Federal de São João Del Rei
	MG	Universidade Federal de Uberlândia
	MG	Fundação Universidade Federal de Viçosa
	MG	Universidade Federal dos Vales do Jequitinhonha e Mucuri
	RJ	Universidade Federal Fluminense
Sul	RS	Universidade Federal do Rio Grande
	RS	Universidade Federal do Rio Grande do Sul
	RS	Universidade Federal de Santa Maria
	SC	Universidade Federal de Santa Catarina

Fonte: Dados da pesquisa.

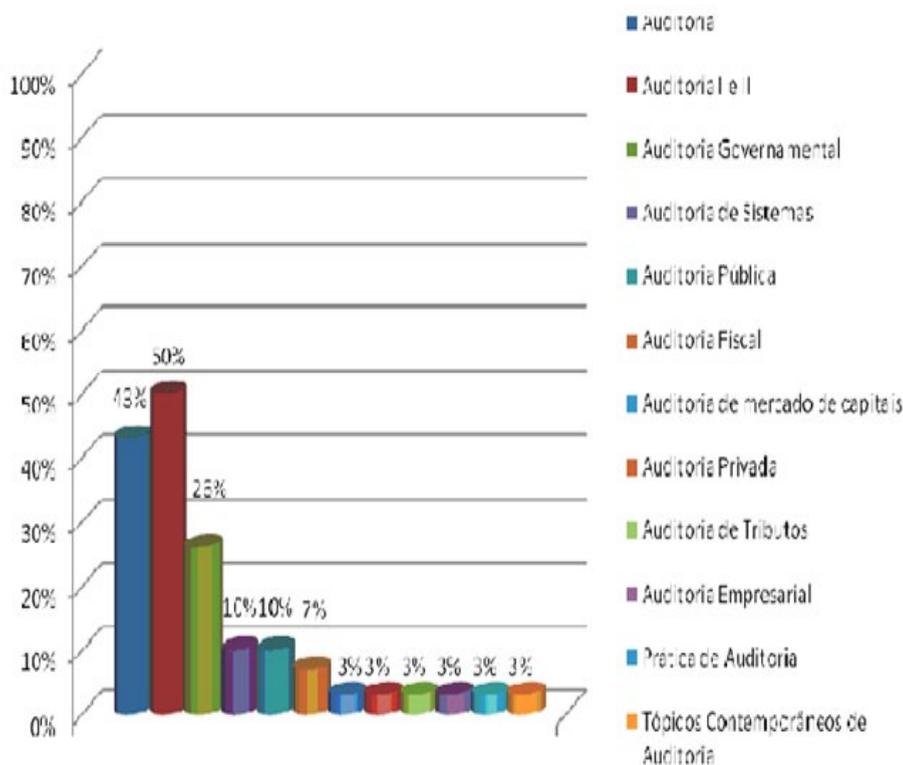
Pode-se observar que a amostra foi composta por universidades federais de todas as regiões do país, embora as regiões Nordeste e Sudeste tenham predominado na amostra. Dos cursos de Ciências Contábeis existentes em cada região, foram apurados quantos deles ministram disciplinas relacionadas à Auditoria. A coleta dos dados foi feita nos sítios eletrônicos das IES e por correio eletrônico.

**Tabela 2** Percentual de cursos que possuem Auditoria no currículo

Região	Cursos de Ciências Contábeis	Ministram disciplinas relacionadas à Auditoria conforme amostra	%
Região Norte	5	2	40%
Região Nordeste	11	7	64%
Região Centro-Oeste	5	4	80%
Região Sudeste	11	7	64%
Região Sul	6	4	67%
TOTAL	38	24	63%

Fonte: Dados da pesquisa

Como se pode ver na tabela 2, anterior, os índices de cursos que possuem disciplinas de auditoria variam entre 40% e 80%. A região Norte foi a que apresentou menores índices de acordo com os dados da amostra, e a região Centro-Oeste apresentou o maior índice. Os índices das outras três regiões foram bastante próximos.



**Figura 1** Nomenclatura das disciplinas de auditoria

Fonte: Dados da pesquisa.

A figura 1, anterior, demonstra a nomenclatura das disciplinas de auditoria que são ofertadas pelos cursos de Ciências Contábeis da amostra. Os resultados mostram que em 50% dos cursos são ministradas disciplinas de Auditoria I e II, em 43% dos cursos é ministrada a disciplina de Auditoria, e em 26% dos cursos é ofertada a disciplina de Auditoria Governamental. Ainda foram encontradas disciplinas de Auditoria Pública e Auditoria Fiscal em 10% dos cursos cada, e Auditoria de Mercado de Capitais, Auditoria Privada, Auditoria de Tributos, Auditoria Empresarial, Prática de Auditoria e Tópicos Contemporâneos de Auditoria, em um

curso cada.

Os conteúdos encontrados nas ementas das disciplinas estão evidenciados na tabela 3, a seguir. Pode-se observar predominância do ensino de Conceitos Básicos de Auditoria (100%), Procedimentos e Técnicas de Auditoria (92%), Relatórios de Auditoria e Tipos de Auditoria com 88% de ocorrência cada. Erros e Fraudes (21%) e Prática de Auditoria (25%) foram os tópicos menos frequentes.

**Tabela 3** Conteúdos das disciplinas segundo as ementas

<b>Universidade</b>	<b>Conceitos Básicos de Auditoria</b>	<b>Procedimentos e Técnicas de Auditoria</b>	<b>Relatórios de Auditoria</b>	<b>Tipos de Auditoria</b>	<b>Normas de Auditoria</b>	<b>Avaliação do Controle Interno</b>	<b>Planejamento de Auditoria</b>	<b>Erros e Fraudes</b>	<b>Prática de Auditoria</b>
UFAL	x	x	x	x	x	x			
UFBA	x	x	x	x	x	x	x		
UFERSA	x	x	x	x	x	x	x		x
UFPB	x	x	x	x	x				
UFPI	x	x	x	x			x		
UFRN	x	x	x						
UFS	x	x	x	x	x	x	x	x	
UFG	x	x	x	x	x	x	x	x	x
UFGD	x	x	x		x	x	x		
UFMT	x	x	x	x	x	x	x		
UNB	x	x	x	x	x	x	x	x	x
UFT	x	x	x	x	x	x			x
UFAM	x	x	x	x	x	x	x		x

Continuação

<b>Universidade</b>	<b>Conceitos Básicos de Auditoria</b>	<b>Procedimentos e Técnicas de Auditoria</b>	<b>Relatórios de Auditoria</b>	<b>Tipos de Auditoria</b>	<b>Normas de Auditoria</b>	<b>Avaliação do Controle Interno</b>	<b>Planejamento de Auditoria</b>	<b>Erros e Fraudes</b>	<b>Prática de Auditoria</b>
UFES	X	X	X	X	X	X	X		
UFF	X	X	X	X	X	X			
UFMG	X	X	X	X	X	X	X		
UFSJ	X	X	X	X	X	X			
UFU	X	X	X	X	X	X	X	X	
UFV	X	X			X	X			
UFVJM	X	X	X	X					
FURG	X	X		X	X	X			
UFRGS	X		X	X	X				
UFSC	X	X	X	X	X	X	X	X	X
UFSM	X			X		X	X		
<b>TOTAL</b>	<b>24</b>	<b>22</b>	<b>21</b>	<b>21</b>	<b>20</b>	<b>19</b>	<b>14</b>	<b>5</b>	<b>6</b>
<b>%</b>	<b>100%</b>	<b>92%</b>	<b>88%</b>	<b>88%</b>	<b>83%</b>	<b>79%</b>	<b>58%</b>	<b>21%</b>	<b>25%</b>

Fonte: Dados da pesquisa

Para verificar se havia diferenças regionais, foi feita uma análise agrupando as ementas conforme a região, e o resultado está apresentado, a seguir, na tabela 4.

Tabela 4 Conteúdos das ementas por região

Região	Conceitos Básicos de Auditoria	Procedimentos e Técnicas de Auditoria	Relatórios de Auditoria	Tipos de Auditoria	Normas de Auditoria	Avaliação do Controle Interno	Planejamento de Auditoria	Erros e Fraudes	Prática de Auditoria
Nordeste	100%	100%	100%	86%	71%	57%	57%	14%	14%
Centro-Oeste	100%	100%	100%	75%	100%	100%	100%	50%	50%
Norte	100%	100%	100%	100%	100%	100%	50%	0%	100%
Sudeste	100%	100%	86%	86%	86%	86%	43%	14%	0%
Sul	100%	50%	50%	100%	75%	75%	50%	25%	25%
Média	100%	90%	87%	89%	86%	84%	60%	21%	38%

Fonte: Dados da pesquisa.

Como se pode ver na tabela 4, os cursos das regiões Centro-Oeste e Norte apresentaram os índices mais altos de frequência dos mesmos conteúdos abordados nas disciplinas. No entanto, deve-se levar em consideração que as amostras dessas mesmas regiões foram as menores desta pesquisa.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo apontou que, segundo a amostra, os cursos de Ciências Contábeis das universidades federais do Centro-Oeste possuem o maior índice (80%) de oferta de disciplinas ligadas à Auditoria em seus currículos. Os cursos da região Norte apresentaram o menor índice, e os cursos das regiões Sul, Nordeste e Sudeste apresentaram índices próximos, de 67%, 64% e 64%, respectivamente.

As nomenclaturas mais utilizadas nas disciplinas foram Auditoria

I e II (50%) – quando ofertadas em dois semestres; Auditoria (43%) – quando ofertada em um único semestre; Auditoria Governamental (26%); além das disciplinas de Auditoria Pública e Auditoria Fiscal, ofertadas em 10% dos cursos cada; e Auditoria de Mercado de Capitais, Auditoria Privada, Auditoria de Tributos, Auditoria Empresarial, Prática de Auditoria e Tópicos Contemporâneos de Auditoria, cada uma com ocorrência em um dos cursos.

Os conteúdos mais recorrentes nas ementas das disciplinas foram Conceitos Básicos de Auditoria (100%), Procedimentos e Técnicas de Auditoria (92%), Relatórios de Auditoria e Tipos de Auditoria, com 88% de ocorrência cada; e os conteúdos menos recorrentes foram Erros e Fraudes (21%) e Prática de Auditoria (25%).

Quanto aos conteúdos, por região, os cursos de Ciências Contábeis das universidades federais das regiões Norte e Centro-Oeste aparentam as maiores semelhanças. No entanto, vale lembrar que, nesta análise, as amostras dessas regiões foram as menores.

Para futuros trabalhos, sugere-se a replicação deste estudo em outros períodos, para identificar evoluções ou retrocessos no ensino de Auditoria com o decorrer do tempo. Também sugere-se verificar como se dá o ensino de Auditoria em outros tipos de instituições de ensino superior, como as IES particulares ou as IES públicas estaduais e municipais. Sugere-se, ainda, uma análise dos materiais bibliográficos são utilizados como apoio a essas disciplinas.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, B. J. M. de. Análise comparativa das filosofias de Auditoria. **Rev. Contab. Finanç.**, São Paulo, v. 16, n. 37, p. 85-102, abril 2005.

ALMEIDA, M. C. **Auditoria: um curso moderno e completo.** 7. ed. atual. São Paulo, SP: Atlas, 2010. 517 p.

BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N.; KELL, W. G. **Auditoria.** São Paulo, SP: Atlas, 2002. 982 p.

BRASIL. Resolução CNE/ CES nº. 10, de 16 de dezembro de 2004. Institui as Diretrizes Nacionais Curriculares para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. In: CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO. CÂMARA DE EDUCAÇÃO SUPERIOR. Legislação Republicana Brasileira. Brasília, 2004. Disponível em: <[http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces010\\_04.pdf](http://portal.mec.gov.br/cne/arquivos/pdf/rces010_04.pdf)>. Acesso em: 24 set. 2010.

CREPALDI, S. A. **Auditoria contábil: teoria e prática.** 5. ed. São Paulo, SP: Atlas, 2009. 720p.

CUNHA, J. V. A. **Doutores em ciências contábeis da FEA-USP: análise sob a óptica da teoria do capital humano.** 2007. 261f. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

CUNHA, P.; CORREA, D.; BEUREN, I. Assuntos de auditoria publicados nos periódicos nacionais e internacionais de contabilidade listados no Qualis CAPES. **Revista de Informação Contábil**, v. 4, n. 1, p. 57-75, jan./mar. 2010.

FRANCO, H.; MARRA, E. **Auditoria contábil: normas de auditoria, procedimentos e papéis de trabalho, programas de auditoria, relatórios de auditoria.** 4. ed. atual. São Paulo, SP: Atlas, 2009. 607 p.

MARION, J. C.; MARION, M. M. C. A importância da pesquisa no ensino

da contabilidade. **Revista de Contabilidade do CRC-SP**, v. 7, mar. 1999.

OLIVEIRA, E. L.; SCARPIN, J. E.; ISHIKURA, E. R. O ensino da disciplina de auditoria nos cursos de ciências contábeis: um estudo realizado nas instituições de ensino superior de Curitiba. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO, 11., 2008, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2008.

OLIVEIRA, R. R.; CARVALHO, V. S. A Produção Científica sobre auditoria: um estudo bibliométrico a partir do Caderno de Indicadores da CAPES no período de 2004 a 2006. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v. 10, n. 42, p. 12-21, out./dez. 2008.

RICARDINO FILHO, À. A. Algumas limitações do ensino de Auditoria nos cursos de ciências contábeis no Brasil. In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE, 3., 2003, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2003.

\_\_\_\_\_. Auditoria: ensino acadêmico x treinamento profissional. In: ENCONTRO NACIONAL DA ANPAD - ENANPAD, 28., 2004, Curitiba. **Anais...** São Paulo: Enanpad, 2004, v. 1.

RICARDINO, À. A.; CARVALHO, L. N. Breve retrospectiva do desenvolvimento das atividades de Auditoria no Brasil. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, São Paulo, nº 35, p. 22-34, maio/ago. 2004.

SÁ, A. L. **Curso de auditoria**. 6. ed. rev. ampl. atual. São Paulo, SP: Atlas, 1980. 432 p.

\_\_\_\_\_. **Curso de Auditoria**. 10. ed. rev. ampl. atual. São Paulo, SP: Atlas, 2009. 568 p.

SILVA, A. P. **A percepção dos profissionais de auditoria quanto ao ensino de auditoria contábil nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil**. 2008. 102 f. Dissertação (Mestrado) - Programa Multiinstitucional e Inter-regional em Ciências Contábeis, UNB/UFPB/UFRN, Brasília, 2008. Disponível em: <<http://repositorio.bce.unb.br/>

handle/10482/4875>. Acesso em: 12 jan. 2011.

*Recebido em: 26 janeiro 2011.*

*Aceito em: 04 abril 2012.*