

O Curso de Ciências Contábeis das Universidades Federais e a Auditoria: uma análise dos aspectos curriculares

Resumo: O objetivo desta pesquisa é descrever quais aspectos de Auditoria são tratados nos cursos de Ciências Contábeis das universidades brasileiras. Esta pesquisa é descritiva quanto ao objetivo, e possui uma abordagem qualitativa de dados. Foram analisados nesta pesquisa as ementas e programas de 24 cursos de Ciências Contábeis. A coleta de dados se deu no segundo semestre de 2010. Os resultados apontam que, segundo a amostra, os cursos de Ciências Contábeis das universidades federais do centro-oeste possuem o maior índice de oferta de disciplinas ligadas a 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 e os conteúdos menos recorrentes foram Erros e Fraudes (21%) e Prática de Auditoria (25%).

Palavras-chave: Curso de Ciências Contábeis. Auditoria. Aspectos Curriculares.

Considerações Iniciais

A atividade de Auditoria está ligada a 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 e a Auditoria surgiu para garantir a veracidade dos dados das demonstrações contábeis.

Atualmente a Auditoria permanece com a mesma função que a originou. No entanto, a Auditoria dispõe de métodos muito mais sofisticados e procedimentos mais precisos. O conceito atual de Auditoria engloba a revisão e adequação das demonstrações contábeis conforme a estrutura normativa vigente.

A estrutura normativa vigente 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 e o sistema financeiro.

A Auditoria está ligada a 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.

Em conformidade as informações acima 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?**

Metodologia

O objetivo desta pesquisa é descrever quais conteúdos de Auditoria são discutidos nos cursos de Ciências Contábeis das universidades federais brasileiras. De acordo com o objetivo proposto esta pesquisa foi tratada como uma pesquisa descritiva.

As ementas e programas das disciplinas tiveram um tratamento qualitativo de dados. Foi analisado o conteúdo destas disciplinas e foram construídos gráficos e tabelas através de Microsoft Excel ® para tratamento e exposição dos dados.

A coleta de dados desta pesquisa foi delimitada por escolha dos pesquisadores pelos dados dos cursos de Ciências Contábeis das universidades federais. Essa delimitação acarretou a limitação de que os resultados desta pesquisa não se aplicam as instituições privadas de ensino superior.

Outra delimitação desta pesquisa foi à coleta dos dados dos currículos em vigência sendo que não se distinguiu currículos mais novos dos mais antigos. Os dados foram coletados por meio de contato por correio eletrônico e por consulta aos sítios eletrônicos dos cursos de Ciências Contábeis. Os dados foram coletados no segundo semestre de 2010.

Foram encontrados cursos de Ciências Contábeis em 38 universidades federais e destes 38 cursos, foram encontradas disciplinas que abordam Auditoria em 30 currículos (78,9%). Destes 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.

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-Árido - UFRSA

Quadro 1 - Composição da amostra de universidades federais

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 pesquisa encontradas em revistas científicas eletrônicas e bases de dados como a Scielo e a Ebscohost.

Fundamentação Teórica

Franco (2009) afirma que a Auditoria compreende o exame de documentos, livros e registros, inspeções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas relacionados com o controle do patrimônio, objetivando mensurar a exatidão desses registros e das demonstrações contábeis deles decorrentes.

Já Sá (2009) diz que Auditoria é uma tecnologia contábil aplicada ao sistemático exame dos registros, demonstrações e de quaisquer informes ou elementos de consideração contábil, visando apresentar opiniões, conclusões, críticas e orientações sobre situações ou fenômenos patrimoniais da riqueza aziendal, pública ou privada, quer ocorridos, quer por ocorrer ou prospectados e diagnosticados.

Crepaldi (2009) encontra duas definições de Auditoria, sendo uma com relação às demonstrações financeiras a qual afirma que se pode definir Auditoria das demonstrações financeiras como o exame das mesmas, por um profissional independente, com a finalidade de emitir parecer técnico sobre sua finalidade.

Ainda segundo Crepaldi (2009) o objeto da Auditoria é o conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio administrado, os quais compreendem registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a legitimidade dos atos da administração, bem como sua sinceridade na defesa dos interesses patrimoniais.

Segundo Franco (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.

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

Ricardino e Carvalho (2004) dizem que é difícil precisar a data do primeiro trabalho de Auditoria no Brasil, mas a primeira evidência concreta da atividade no país pode ser observada no Decreto nº 2935, de 16 de junho de 1862, que aprovava a reorganização da Cia. de Navegação por Vapor – Bahiana – Anonyma.

Sá (2009) cita alguns objetivos da Auditoria como: 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.

Franco (2009) diz que 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

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 a Auditoria utilizada pelos mais variados usuários, diversos autores separam a Auditoria em diferentes tipos, assim, as diretrizes desse conceito ficam mais esclarecidas e bem organizadas, possibilitando um melhor entendimento dos principais envolvidos com a Auditoria, os auditores e os usuários de seus serviços.

Segundo Crepaldi (2009) a Auditoria pode ser classificada em dois tipos: Auditoria de demonstrações financeiras, a qual pode ser definida como o exame das mesmas, 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.

Em contrapartida Boynton, Johnson e Kell (2002) classifica 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 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 operacional e Auditoria das demonstrações financeiras, porém Boynton, Johnson e Kell (2002) lista 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 as evidências encontradas.

Segundo Crepaldi (2009) há quatro normas que servem e orientação global para a preparação do relatório, que dizem o seguinte:

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, alvo declaração em contrário, no relatório; O relatório deve conter um parecer relativo as demonstrações financeiras tomadas em conjunto, ou qualquer declaração de que não pode ser emitido o parecer.

Almeida (2010) afirma que o parecer deve esclarecer: 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 e também deve expressar a opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis tomadas em conjunto.

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

Almeida (2010) diz que a Auditoria deve ser executada por pessoa lealmente 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.

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

Boynton, Johnson e Kell (2002) classifica 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 assim como outras profissões, é regida por diversas normas, as quais são redigidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, o qual dispõe sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade. Essas normas estabelecem a regra de conduta e procedimentos técnicos a serem observados quando da realização dos trabalhos de Auditoria.

Segundo Crepaldi (2009) as normas classificam-se em Profissionais e Técnicas, sendo 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.

A Auditoria está associada à Contabilidade desde o seu surgimento em função do seu objetivo. Nos currículos dos cursos de Ciências Contábeis, segundo a Resolução CNE/CES nº 10 de 2004, a Auditoria é uma matéria que compõe o núcleo de disciplinas de conteúdo de formação profissional.

Cunha, Corrêa e Beuren (2010), em pesquisa que levantou quais temas de Auditoria são 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, do 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% se tratavam da área estudada. 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 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 o autor verificou que as estruturas conceituais apresentadas por Mautz e Sharaf e Lee destacam os aspectos da Auditoria financeira. Almeida ainda indica que a estrutura conceitual de Flint envolve não só a Auditoria financeira quanto a Auditoria de gestão e de cumprimentos específicos.

A visão de Flint apresentada por Almeida 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 (2003), ao analisar as disciplinas de Auditoria de 51 IES brasileiras concluiu que os docentes das disciplinas não possuem formação nem experiência profissional adequada nem a formação acadêmica mínima desejável. A pesquisa, publicada em 2003, ainda apontava que os livros utilizados apresentavam defasagem das práticas utilizadas desde a década de 90. Analisando os 51 questionários coletados verificou-se 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.

Apesar deste resultado mostrar desproporcionalidade entre a formação docente e a disciplina de Auditoria, essa não é uma problemática exclusiva desta disciplina. Levando em consideração que à época da pesquisa haviam 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, e este programa havia titulado 135 doutores entre 1962 e 2003, pode-se notar que havia um índice de 0,3 doutores/curso. Se for levado em consideração 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.

Supondo-se ainda 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, obtêm-se que há um índice doutor/disciplina de 0,0075, o que pode ser considerado baixo, com certa segurança.

Ricardino (2004) constata, ao comparar o ensino acadêmico com o treinamento profissional fornecido pelas grandes empresas de Auditoria, que no treinamento destas empresas os assuntos abordados estão voltados para a uniformização dos conhecimentos dos aprendizes e à necessidade da aplicação imediata desses conhecimentos. O autor afirma ainda que os esforços destes treinamentos concentram-se no “como fazer”. Sobre o ensino acadêmico, o autor afirma 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” característica ligada 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 na área de Ciências Contábeis. Eles afirmam ainda que isso ocorre pois “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 o conteúdo dos livros editados nos anos 80 enfoca o ensino de métodos de Auditoria através da análise de controles internos ao invés da análise de risco que prevalece desde o final dos anos 90, o que mostra um descompasso entre a academia e a atividade profissional. O autor afirma ainda 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 *et al* (2008) estudaram o ensino da disciplina de auditoria dos cursos de Ciências Contábeis de Curitiba e verificaram que 100% dos docentes tem formação em Ciências Contábeis, e que 15% dos docentes tem mestrado em Ciências Contábeis. Esse indicador já mostra uma evolução do indicador apresentado por Ricardino (2003) já que este encontrou 3 mestres em contabilidade em uma população de 51 IES, o que significa um índice de 6%. O aumento 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. Esta pesquisa também apontou uma melhoria quanto a 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 o semestre em que a disciplina é ministrada mas discordam quanto as disciplinas que deveriam ser pré-requisitos pois as IES acreditam que o pré-requisito seria a contabilidade de custos enquanto que os auditores indicam que deveria ser a disciplina de análises de demonstrações contábeis. O estudo aponta ainda que as IES deveriam dar maior atenção a carga horária do ensino de auditoria e a titulação dos seus professores, conforme já havia mencionado Ricardino Filho (2003).

Análise dos Dados

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 devidos a distribuição geográfica. Foram listadas 59 universidades federais, nas quais foram encontrados 38 cursos de Ciências Contábeis, conforme mostra o Quadro 2. Destes 38 cursos, encontrou-se a

disciplina de auditoria em 30 currículos e destes 30, conseguiu-se coletar uma amostra de ementas de 24 IES.

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

Quadro 2 - Dados sobre população e amostra
Fonte: Dados da pesquisa

A distribuição das universidades federais por região do país é mostrada na Tabela 1. 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 Curso de Ciências Contábeis/Universidades Federais fixadas na região do país, é 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% e no Brasil é 64%.

A relação das universidades federais analisadas por região é mostrada no Quadro 3.

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
Sul	RJ	Universidade Federal Fluminense
	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

Quadro 3 - Amostras das IES analisadas por região do país
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 apurou-se quantos deles ministram disciplinas relacionadas à Auditoria. A coleta dos dados foi feita nos *sites* das IES e também por *e-mail*.

Tabela 2 – Percentual de cursos que possuem Auditoria no currículo

Região	Cursos de Ciências Contábeis	Ministram disciplinas relacionadas a 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, 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.

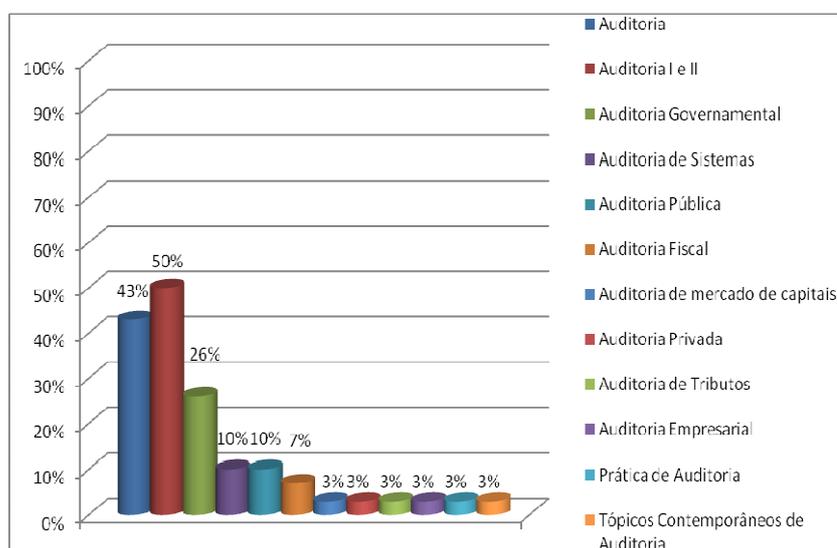


Figura 1 - Nomenclatura das disciplinas de auditoria
Fonte: Dados da pesquisa

A Figura 1 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 ministrados 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. 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

Universidade	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
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
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		
TOTAL	24	22	21	21	20	19	14	5	6
%	100%	92%	88%	88%	83%	79%	58%	21%	25%

Fonte: Dados da pesquisa

Para verificar se haviam diferenças regionais, foi feita uma análise agrupando as ementas conforme a região e o resultado está apresentado 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 a amostra das regiões Centro-Oeste e Norte foram as menores desta pesquisa.

Considerações finais

O estudo mostrou que, segundo a amostra, os cursos de Ciências Contábeis das universidades federais do centro-oeste possuem o maior índice de oferta de disciplinas ligadas a 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.

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, a amostra destas 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 de quais são os materiais bibliográficos que são utilizados em apoio a estas disciplinas.

Referências

ALMEIDA, Bruno José Machado de. Análise comparativa das filosofias de Auditoria. *Revista de Contabilidade & Finanças*, São Paulo, ano. 16, n. 37, p. 85-102, jan./abril. 2005.

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

BOYNTON, William C.; JOHNSON, Raymond N.; KELL, Walter G. **Auditoria**. São Paulo: 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>. Acesso em: 24 set. 2010.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **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**. RIC - Revista de Informação Contábil, América do Sul, 4 10 04 2010.

FRANCO, Hilario; MARRA, Ernesto. **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**, n. 07, mar. 1999.

OLIVEIRA, E. L. ; et al.. . O ensino da disciplina de auditoria nos cursos de ciências contábeis das instituições de ensino superior de Curitiba. In: **IV Seminário de Ciências Contábeis - FURB**, 2008, Blumenau, SC. Ciências Contábeis: tendências ambientais, 2008.

OLIVEIRA, Robson Ramos; CARVALHO, Vânia Silva de. 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, A. Algumas limitações do ensino de Auditoria nos cursos de ciências contábeis no Brasil. In: **III Congresso USP de Contabilidade**, 2003, São Paulo, 2003.

RICARDINO FILHO, Alvaro Augusto. Auditoria: Ensino Acadêmico x Treinamento Profissional. In: **Encontro Nacional da Anpad - ENANPAD**, 2004, Curitiba. Enanpad 2004, 2004. v. 1.

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

SA, A. Lopes de. **Curso de Auditoria**. 10. ed. rev. ampl. atual São Paulo: Atlas, 2009. 568 p.

SILVA, Amilton Paulino. **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/ufrrn, Brasília, 2008. Disponível em: <<http://repositorio.bce.unb.br/handle/10482/4875>>. Acesso em: 12 jan. 2011.